

17. September 2007

BMF-010222/0171-VI/7/2007

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Erlass zur Reisekostennovelle 2007

Der vorliegende Erlass stellt einen Auslegungsbehelf zur Reisekostennovelle (BGBl I Nr. 45/2007) dar, der im Interesse einer möglichst raschen Information aller Arbeitgeber und Finanzämter losgelöst von den Lohnsteuerlichtlinien 2002 ergeht. Die diesbezüglichen Regelungen sind ab 1. Jänner 2008 anzuwenden und werden in den nächsten Wartungserlass zu den Lohnsteuerrichtlinien 2002 eingearbeitet. Dieser Erlass tritt mit der Einarbeitung der diesbezüglichen Regelungen in die Lohnsteuerrichtlinien 2002 außer Kraft. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

1. Allgemeines

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, den vierten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 („Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“) mit Wirkung 31. Dezember 2007 als verfassungswidrig aufgehoben.

Ebenso wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 aufgehoben. Auf Grund der aufgehobenen Bestimmungen konnten Tagesgelder im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann als nicht steuerbarer Kostenersatz an Arbeitnehmer ausgezahlt werden, wenn nach den allgemeinen Vorschriften der Einsatzort bereits einen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellte. Ebenso konnten Fahrtkostenersätze, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise gezahlt wurden, nicht steuerbar

ausgezahlt werden. Die diesbezüglichen Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien 2002 sind für Lohnzahlungszeiträume bis 31. Dezember 2007 weiterhin anzuwenden.

Die Neuregelung der für Reisekostenersätze maßgeblichen Bestimmungen erfolgte mit der „Reisekosten-Novelle 2007“, die am 9. Juli 2007 im BGBl I Nr. 45/2007 verlautbart wurde und am 1. Jänner 2008 in Kraft tritt. Die Neuregelungen sind für Dienstreisen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 erfolgen.

Die nunmehr vorliegende Neuregelung soll eine verfassungskonforme Regelung für Tagesgelder und Fahrtkostenersätze im Zusammenhang mit Dienstreisen herstellen und baut auf folgender Systematik auf:

- Tagesgelder im Ausmaß der Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988, die auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vom Arbeitgeber gezahlt werden müssen, bleiben bei Vorliegen bestimmter Tatbestände gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuer- und beitragsfrei (§ 49 Abs. 3 Z 1 ASVG wurde ergänzt). Ebenso gehören derartige Tagesgelder nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 4 lit. c FLAG) und die Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 2 lit. c KommStG). Damit werden im Wesentlichen diese Tagesgelder, die vom Arbeitgeber auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gezahlt werden müssen, wie bisher behandelt.
- Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind Werbungskosten allgemeiner Art, die allerdings im Falle von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind.

Soweit sie nicht Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte betreffen und daher mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind, sind vom Arbeitgeber bezahlte Fahrtkostenvergütungen im Rahmen des § 26 EStG 1988 nicht steuerbar. In § 26 Z 4 EStG 1988 wurde eine Abgrenzung aufgenommen, wann im Zusammenhang mit Dienstreisen von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte auszugehen ist.

In § 124 b Z 140 EStG 1988 wurde eine Übergangsregelung geschaffen, wonach abweichend zu § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montagetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten

werden, Fahrtkostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 lit. a erster Satz EStG 1988 nicht steuerbar ausgezahlt werden können.

- Nach § 26 Z 4 lit. b und lit. d EStG 1988 kann das Tagesgeld unabhängig vom Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift nach der 24-Stundenregel oder nach der Kalendertagsregel abgerechnet werden. Aus Vereinfachungsgründen sieht § 26 Z 4 lit. d EStG 1988 vor, dass für Auslandsreisen derselbe Stundenteiler wie für Inlandsreisen gilt.
- Alle anderen Regelungen zur Berücksichtigung von Reisekosten als Kostenersätze (§ 26 Z 4 EStG 1988) bleiben unverändert; dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshof entsprechend entfällt die Anknüpfung an eine lohngestaltende Vorschrift. Die Bestimmungen über Reisekosten als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG 1988) oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) bleiben ebenfalls unverändert. Die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis findet daher weiterhin Anwendung.

2. Neuregelungen zu Reisekostenersätzen gemäß

§ 26 Z 4 EStG 1988

2.1. Fahrtkostenersätze gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988

2.1.1. Kilometergelder

Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Somit steht als Fahrtkostenersatz bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer tatsächlicher Aufwand kann nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988, wohl aber im Rahmen der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988). Das amtliche Kilometergeld für Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 kann bei Zutreffen aller Voraussetzungen für maximal 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr nicht steuerbar ausgezahlt werden (VwGH 19.5.2005, 2001/15/0088). Darunter fallen auch Kilometergelder, die der Arbeitgeber für Fahrten für arbeitsfreie Tage vom Einsatzort zum Familienwohnsitz und zurück auszahlt.

Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührevorschrift auf volle Cent aufgerundet werden.

Zum Beispiel kann daher für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen PKW ein steuerfreier Kostenersatz in Höhe von 0,38 Euro pro Kilometer ausgezahlt werden. Zur Geltendmachung von Werbungskosten siehe LStR 2002 Rz 371.

Wird vom Arbeitgeber ein geringeres Kilometergeld ausgezahlt, kann ein nicht steuerbarer Kostenersatz bis zum Betrag von 30.000 km multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld geleistet werden. Ab dem Zeitpunkt des Überschreitens dieses Betrages im Kalenderjahr sind Kilometergelder für dieses Kalenderjahr steuerpflichtig.

Beispiele:

Ein Arbeitnehmer erhält pro Kilometer einen Ersatz in Höhe von 0,30 Euro. Er fährt im Kalenderjahr 36.000 Kilometer. Der jährliche Ersatz hiefür beträgt 10.800 Euro. Bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,38 Euro ergibt sich ein steuerfreier Höchstbetrag von 11.400 Euro (30.000 mal 0,38), sodass der erhaltene Ersatz von 10.800 Euro insgesamt nicht steuerbar ausgezahlt werden kann.

Ein Arbeitnehmer hat von Jänner bis Oktober ein steuerfreies Kilometergeld in Höhe von 10.800 Euro erhalten (36.000 km zu 0,30 Euro). Für November weist er Fahrten im Ausmaß von 4.000 Kilometer nach und erhält dafür Kilometergeld in Höhe von 1.200 Euro. Von diesem Betrag sind 600 Euro steuerfrei, der Rest, der den Betrag von 11.400 Euro überschreitet (amtliches Kilometergeld 0,38 Euro mal 30.000 km) ist steuerpflichtig. Ebenso ist das für den Monat Dezember ausgezahlte Kilometergeld steuerpflichtig.

Die 30.000 km-Grenze ist von jedem Arbeitgeber gesondert wahrzunehmen. Unbeachtlich ist jedoch, ob der Arbeitnehmer mehrere Kraftfahrzeuge neben- oder hintereinander verwendet.

Werden vom Arbeitgeber "limitierte Kilometergelder" bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich um keine steuerlich unzulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Pauschalierte Vorauszahlungen sind allerdings dann steuerpflichtig, wenn nicht mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt.

Lohngestaltende Vorschriften haben für den Bereich des § 26 Z 4 EStG 1988 keine Bedeutung. Sieht daher der anzuwendende Kollektivvertrag vor, dass Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer Dienstreise nur in Höhe der Kosten für ein öffentliches

Verkehrsmittel abgegolten werden, kann der Arbeitgeber dennoch für die dienstlich gefahrenen Kilometer das amtliche Kilometergeld steuerfrei auszahlen, wenn der Arbeitnehmer für diese Strecken tatsächlich das eigene Kraftfahrzeug verwendet hat.

2.1.1.1. Fahrten für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz

Fahrtkostenvergütungen (zB Kilometergelder, Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Wird der Arbeitnehmer zur Dienstverrichtung an einen Einsatzort entsendet, der so weit von seinem ständigen Wohnort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (das wird in der Regel bei einer Entfernung ab 120 Kilometer der Fall sein), können Fahrtkostensätze für Fahrten vom Einsatzort zum ständigen Wohnort und zurück für den Aufenthalt am ständigen Wohnort während arbeitsfreier Tage nicht steuerbar ausgezahlt werden. Diese Fahrtkosten dürfen höchstens wöchentlich (für das arbeitsfreie Wochenende) gezahlt werden. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen in einem anderen als einem wöchentlichen Turnus (zB Dekadensystem) gearbeitet wird.

Voraussetzung für den nichtsteuerbaren Kostenersatz ist die tatsächliche Fahrt vom Einsatzort zum Wohnort und zurück. Der Kostenersatz darf nur in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kosten des verwendeten öffentlichen Verkehrsmittels oder Kilometergeld für das arbeitnehmereigene Kraftfahrzeug) geleistet werden. Ein entsprechender Nachweis (Bahnkarte, Fahrtenbuch) ist dem Arbeitgeber vorzulegen. Für einen derartigen Fahrtkostenersatz gilt nicht die Begrenzung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (Familienheimfahrten als Werbungskosten).

Wird für die arbeitsfreien Tage steuerfreies Tagesgeld gezahlt (Durchzahlerregelung), sind zusätzlich geleistete Fahrtkostensätze für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz und zurück steuerpflichtig.

2.1.2. Abgrenzung Reisekosten zu Kosten Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

Fahrtkosten stellen nach dem Erkenntnis des VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073, keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen, die allerdings im Falle von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten werden. Zur Abgrenzung im Fall der angeordneten Reise zu einem Einsatzort wurde eine Regelung ins Gesetz aufgenommen, die der bisherigen Auslegung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 707 zur "Legaldefinition" der Dienstreise angepasst ist.

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 wie folgt zu berücksichtigen:

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte auf Dauer versetzt, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar.

Beispiel:

Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine Dienstreisen, sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte vorübergehend dienstzugeteilt oder entsendet, können gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 bis zum Ende des Kalendermonats, in dem diese Fahrten erstmals überwiegend zurückgelegt werden, nicht steuerbare Fahrtkostenersätze (zB Kilometergelder) hierfür ausgezahlt werden. Ab dem Folgemonat stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale (wenn die Fahrten überwiegend im Kalendermonat erfolgen) abgegolten sind. Vom Arbeitgeber für diesen Zeitraum gezahlte Fahrtkostenersätze sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Beispiel 1:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 23. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Für den Monat Februar steht gegebenenfalls

(weiterhin) das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu. Im März steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.

Beispiel 2:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 25. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 26. April bis Ende April wird er wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März und April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.

- Wird der vorübergehende Einsatz beendet und wird der Arbeitnehmer wieder an seiner ständigen Arbeitsstätte tätig, steht im Kalendermonat des Wechsels der Tätigkeit (Beendigung der vorübergehenden Tätigkeit) gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten vom Wohnort zu jener Arbeitsstätte zu, die er überwiegend im Kalendermonat zurücklegt.

Beispiel 3:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Ab 5. April wird er wieder in seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) steuerfrei. Im März und im April ist der Kilometergeldersatz steuerpflichtig. Im Monat Februar steht kein Pendlerpauschale zu (weder hinsichtlich der ständigen Arbeitsstätte noch hinsichtlich des vorübergehenden Einsatzortes). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu. Für den Monat April steht ihm gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zur ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu.

- Werden Fahrten zu einem Einsatzort in der Folge in einem Kalendermonat **nicht mehr überwiegend** unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat **keine** Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Wird daher der vorübergehende Einsatz an einem anderen Einsatzort durch eine Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte unterbrochen und wird in der Folge die Tätigkeit

am vorübergehenden Einsatzort wieder fortgesetzt, ist zu prüfen, ob in diesem Kalendermonat Fahrten zum vorübergehenden Einsatzort überwiegend vom Wohnort aus angetreten wurden. Ist dies nicht der Fall, können hinsichtlich dieses Einsatzortes im nächsten Kalendermonat Kilometergelder wieder steuerfrei ausgezahlt werden. Arbeitsfreie Tage, Urlaubstage oder Krankenstände unterbrechen den Beobachtungszeitraum nicht und sind jener Tätigkeit zuzuordnen, die unmittelbar davor ausgeübt wurde.

Beispiel 4:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird für die Zeit vom 02. Februar bis 04. April einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt. Vom 5. April bis 25. April wird er an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) tätig. Ab 26. April bis 6. Juni wird er vorübergehend wieder in jener Bankfiliale tätig, in der er am Monatsbeginn tätig war.

Für die Fahrten vom 02. Februar bis 28. Februar ist ein Kilometergeldersatz für Fahrten von der Wohnung zum vorübergehenden Einsatzort (Bankfiliale) nicht steuerbar. Der Kilometergeldersatz für die Fahrten zur Bankfiliale für März und April (und zwar vom 1. bis 4. April und vom 26. bis Ende April) ist steuerpflichtig (Folgemonat), für Mai ist der Kilometergeldersatz wieder nicht steuerbar (neuer Beurteilungszeitraum), für Juni wieder steuerpflichtig (Folgemonat). Für den Monat März steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und vorübergehendem Einsatzort (Bankfiliale) zu.

Für den Monat April steht gegebenenfalls das Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu (Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum).

Würde der Arbeitnehmer während seiner Tätigkeit an seiner ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) vom 20. bis 25. April Urlaub nehmen, ist die Urlaubszeit in diesem Fall der unmittelbar vorangegangenen Tätigkeit an der ständigen Arbeitsstätte zuzurechnen und ändert nichts an der vorstehenden Betrachtungsweise. Das Pendlerpauschale steht gegebenenfalls für die Fahrten zwischen Wohnung und der ständigen Arbeitsstätte (Zentrale) zu.

Als Arbeitsstätte/Einsatzort gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsbildung) erfolgt (bisherige LStR 2002 Rz 708). Die LStR 2002 Rz 709 und LStR 2002 Rz 711 bleiben unverändert aufrecht. Für Fahrten von der Dienststelle zu einem Einsatzort und zurück zur Dienststelle können nicht steuerbar Fahrtkostensätze zeitlich unbegrenzt ausgezahlt werden.

Liegen hinsichtlich der Fahrten zu einem Einsatzort auf Grund der Dauer des Einsatzes zum 1. Jänner 2008 bereits Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor, kommt es durch das In-Kraft-Treten der Reisekosten-Novelle 2007 zum 1. Jänner 2008 zu keiner Neubeurteilung.

Beispiel:

Ein Bankangestellter mit ständiger Arbeitsstätte in der Zentrale eines Bankinstitutes wird zu einer Bankfiliale vorübergehend dienstzugeteilt und erhält für Fahrten vom Wohnort zum vorübergehenden Einsatzort vom 2. November 2007 bis 31. Jänner 2008 Kilometergeld auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. In den Monaten November und Dezember 2007 bleibt das Kilometergeld steuerfrei (lohngestaltende Vorschrift in Verbindung mit der Reisekostenverordnung). Das für diese Fahrten im Kalendermonat Jänner 2008 ausgezahlte Kilometergeld ist steuerpflichtig. Für die Monate November und Dezember 2007 steht kein Pendlerpauschale zu, für Jänner 2008 hingegen gegebenenfalls schon.

2.1.3. Ausnahmeregelung für Fahrten zur Baustelle bzw. zum Montageort

Abweichend von § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 können bis 31. Dezember 2009 für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montagetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 lit. a erster Satz EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt werden. Die Begriffe Baustellen- und Montagetätigkeit sind im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 auszulegen.

Angemerkt wird, dass diese Fahrten - sofern sie mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug durchgeführt werden - nicht als Privatfahrten qualifiziert werden und zu keinem steuerpflichtigen Sachbezug führen.

3. Tages- und Nächtigungsgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988

3.1. Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand

Die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 715, LStR 2002 Rz 716, LStR 2002 Rz 719 und LStR 2002 Rz 720 (weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand) bleiben unverändert aufrecht. In der LStR 2002 Rz 718 gilt zukünftig Wien als ein einheitlicher Ort der Dienstreise (eine politische Gemeinde).

3.2. Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand

Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Ab dem siebenten Monat gezahlte Tages- und **pauschale** Nächtigungsgelder sind steuerpflichtig. Bei einem Wechsel des Arbeitsortes beginnt eine neue Sechsmonatsfrist zu laufen. Ein solcher liegt nur vor, wenn ein Wechsel in eine andere politische Gemeinde vorgenommen wird. Kehrt der Arbeitnehmer innerhalb von sechs Monaten an den seinerzeitigen Arbeitsort zurück, kann unter Einrechnung der dort bereits verbrachten Arbeitszeiten nur die restliche, auf die Sechsmonatsfrist entfallende Zeitspanne als Dienstreise gewertet werden.

Die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort (soweit keine länger als sechs Kalendermonate dauernde Unterbrechung vorliegt) sind zusammenzurechnen, bis ein Zeitraum von sechs Monaten (das sind 183 Tage) erreicht ist. Maßgebend ist also der tatsächliche Aufenthalt am Einsatzort (inkl. An- und Abreisetag), sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen hat, bis 183 Tage erreicht sind. Hinsichtlich Expatriates siehe LStR 2002 Rz 1038g.

Der nichtsteuerbare Ersatz der tatsächlichen Nächtigungskosten (inkl. Frühstück) ist grundsätzlich nicht zeitlich begrenzt. Werden tatsächliche Nächtigungskosten für einen längeren Zeitraum als sechs Monate ersetzt, ist der Prüfung des Umstandes der vorübergehenden Tätigkeit am Einsatzort besondere Beachtung beizumessen. Eine vorübergehende Tätigkeit ist grundsätzlich bei Außendiensttätigkeit, bei Fahrttätigkeit, bei Baustellen- und Montagetätigkeit oder bei Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen.

3.3. Tagesgelder gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (ehemals „Legaldefinition“)

Das steuerfreie Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein

Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Abgesehen von der Anpassung des Stundenteilers bei Auslandsreisen an jenen für Inlandsreisen und der Möglichkeit der Kalendertagsabrechnung bleiben alle Regelungen zum Tagesgeld als Reisekostenersatz im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 sowie als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG 1988) oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) unverändert.

3.3.1. Abrechnung des Tagesgeldes nach der 24-Stundenregel oder nach Kalendertagen

Nach der grundsätzlichen gesetzlichen Regelung steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Es steht dem Arbeitgeber jedoch frei, die Abrechnung (Berechnung) des Tagesgeldes für Inlands- und Auslandsreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nach Kalendertagen vorzunehmen. Wechselt der Arbeitgeber die Abrechnungsmethode, darf dies nicht dazu führen, dass für einen Kalendertag mehr als 26,40 Euro steuerfrei belassen werden.

3.3.2. Aliquotierung der Tagesgelder bei Auslandsdienstreisen

Die Höhe der Tagesgelder bei Auslandsdienstreisen ist unverändert geblieben. Kostenersätze für die Verpflegung sind für alle Arbeitnehmer bis zum höchsten Auslandsreisesatz für Bundesbedienstete nach der Reisegebührevorschrift (siehe LStR 2002 Rz 1405) steuerfrei. Die Aliquotierung der Tagesgelder für Auslandsreisen wurde jener für Inlandsreisen angepasst. Dauert eine Dienstreise im Ausland länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel gerechnet werden.

Wird eine Dienstreise ins Ausland unternommen, so ist für die Frage, ob neben den höchsten Auslandsreisesätzen der Reisegebührevorschrift der Bundesbediensteten zusätzlich anteilige inländische Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 anfallen, eine einheitliche Dienstreise anzunehmen. Für die Gesamtreisezeit abzüglich der durch die Auslandsreisesätze erfassten Reisezeiten steht das Inlandstagesgeld zu.

Ab dem Grenzübertritt stehen die Tagesgelder im Ausmaß der (aliquoten) Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten nur dann zu, wenn der Auslandsaufenthalt länger als drei Stunden dauert. Für eine kürzere Verweildauer im Ausland steht der Satz für eine Inlandsreise zu, wenn die Reise insgesamt länger als drei Stunden dauert.

Beispiel:

Die Reise Wien-Frankfurt erfolgt mit dem Pkw bzw. mit der Bahn. Beginn der Reise 7 Uhr, Grenzübertritt Passau 11.15 Uhr, Grenzübertritt bei Rückfahrt 15 Uhr nächster Tag, Ende der Reise 18.10 Uhr.

Berechnung nach der 24-Stundenregel:

Die Reise dauert insgesamt 35 Stunden 10 Minuten, es stehen insgesamt zwei Tagessätze (24/12) zu. Der Auslandsanteil (11:15 bis 15:00 Uhr nächster Tag) beträgt 16/12, damit verbleibender Inlandsanteil somit 8/12.

Berechnung nach der Kalendertagsregel:

Die Reise dauert insgesamt 2 Kalendertage mit jeweils mehr als 12 Stunden.

*Auslandsanteil: 1. Reisetag (11:15 Uhr bis 24:00 Uhr) 12/12
2. Reisetag (00:00 Uhr bis 15:00 Uhr) 12/12*

Inlandsanteil: Es kann kein steuerfreies Tagesgeld ausgezahlt werden, da der Gesamtanspruch durch den Auslandsanteil ausgeschöpft wurde.

Bei Flugreisen ins Ausland beginnt die Auslandsreise nach den hierfür maßgeblichen Vorschriften der Reisegebührenvorschrift mit dem Abflug bzw. endet mit der Ankunft am inländischen Flughafen.

Beispiel:

Flugreise Wien-Frankfurt: Abfahrt zum Flughafen 5 Uhr, Abflug Wien 8 Uhr, Ankunft Flughafen Wien 15 Uhr, Ende der Reise 16:30 Uhr.

Berechnung nach der 24-Stundenregel:

Die Reise dauert insgesamt 11 Stunden 30 Minuten, es steht ein Tagessatz zu. Auslandsanteil (08:00 Uhr bis 15:00 Uhr) 7/12

Inlandsanteil 5/12

Berechnung nach der Kalendertagsregel:

Führt zu keinem anderen Ergebnis als bei der 24 Stundenregel, da die Dienstreise nur innerhalb eines Kalendertages stattfindet.

Bezahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auslandsdienstreise ein Geschäftsessen pro Tag, kommt es zu keiner Kürzung des entsprechenden nicht steuerbaren Auslandsreisesatzes. Trägt der Arbeitgeber die Kosten für zwei Geschäftsessen pro Tag oder übernimmt er die Kosten der vollen Verpflegung, stehen 4/12tel (ein Drittel) des entsprechenden Auslandsreisesatzes steuerfrei zu (§ 25c Abs. 3 RGV). Steht der Auslandsreisesatz für 24 Stunden zu, sind die während des 24 Stundenzeitraumes bezahlten

Geschäftsessen zu berücksichtigen, wird nach Kalendertagen abgerechnet, sind die während des jeweiligen Kalendertages bezahlten Geschäftsessen für die Kürzung maßgeblich.

3.3.3. Durchzahlerregelung

Liegt eine einheitliche Dienstreise vor und zahlt der Arbeitgeber im Zuge dieser Dienstreise durchgehend Tages- und Nächtigungsgelder, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann nicht steuerbar, wenn der Arbeitnehmer an arbeitsfreien Tagen zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung").

Liegen die Voraussetzungen für eine als Werbungskosten steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hierfür nur die die Tagesgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden.

Wird die Durchzahlerregelung angewendet, sind zusätzlich geleistete Fahrtkostenersätze für arbeitsfreie Tage zum Familienwohnsitz steuerpflichtig.

4. Als Reiseaufwandsentschädigung gezahlte Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl. Nr. 196/1988 oder
- eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, sind steuerbefreit, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Die

Tagesgelder dürfen nicht die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Bei Vorliegen folgender Voraussetzungen sind durch den Arbeitgeber ausgezahlte Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ab 1. Jänner 2008 steuerfrei:

- Die Tagesgelder werden als Reiseaufwandsentschädigung für eine der angeführten Tätigkeiten gezahlt.
- Eine Berücksichtigung eines nicht steuerbaren Tagesgeldes gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 ist (wegen Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit) nicht möglich.
- Die Tagesgelder sind bis zu dem sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Betrag steuerfrei.
- Die Tagesgelder werden auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift bzw. einer entsprechenden Verpflichtung des Arbeitgebers ausgezahlt.
- Die Reiseaufwandsentschädigungen (Tagesgelder) werden nicht anstelle eines bisher gezahlten Bezugssteiles oder einer zukünftigen Lohnerhöhung gezahlt (Gehaltsumwandlung).

4.1. Begünstigte Tätigkeiten iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zählt taxativ jene Tätigkeiten auf, bei deren Ausübung (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) die vom Arbeitgeber auszahlenden Tagesgelder steuerfrei sind. Dazu zählen:

- **Außendiensttätigkeiten**

Der Begriff Außendiensttätigkeit impliziert, dass es sich um Tätigkeiten außerhalb des ständigen Arbeitsortes (Büro, Betriebstätte, Werksgelände, Lager, usw.) handelt, somit auch außerhalb eines Betriebsgeländes, auf dem ein Arbeitnehmer üblicherweise tätig ist. Darunter fallen alle Arten von Kundenbesuchen, Vertretertätigkeiten, Serviceleistungen

beim Kunden, Tätigkeiten von Amtsorganen (zB Betriebsprüfer, Prüfer des Rechnungshofes, Exekutoren). Ebenso fallen darunter beispielsweise Patrouillendienste, Streifengänge, Kontrolltätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes.

- **Fahrtätigkeit**

Hier handelt es sich ausschließlich um Fahrtätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes. Darunter fallen insbesondere alle Transportfahrten sowie Tätigkeiten im Linien- oder Gelegenheitsverkehr wie Buschauffeur, Lokführer, Zugbegleiter. Eine Fahrtätigkeit liegt nicht nur hinsichtlich des Lenkens oder Steuerns von Fahrzeugen vor, sondern auch hinsichtlich der Tätigkeit des Begleitpersonals (zB Beifahrer, Flugbegleitpersonal).

- **Baustellen- und Montagetätigkeiten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers**

Dieser Begriff umfasst die Errichtung und Reparatur von Bauwerken und Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. die Übergabe fertig gestellter Anlagen. Ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fällt nicht unter diesen Tatbestand.

- **Die Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz; BGBl. Nr. 196/1988**

Auf Grund der Besonderheit dieser Beschäftigungsverhältnisse wurde ein eigener Tatbestand aufgenommen, der nur auf jene Beschäftigungsverhältnisse anzuwenden ist, die den Vorschriften des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes unterliegen.

- **Eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde**

Dieser Tatbestand stellt auf ein Tätigwerden an einem festen Einsatzort ab. Tagesgelder bleiben in diesem Zusammenhang auf Grund des vorübergehenden Einsatzes steuerfrei. Unter vorübergehend ist ein Ausmaß von sechs Monaten zu verstehen. Es ist dabei unmaßgeblich, ob der Arbeitnehmer sich durchgehend oder wiederkehrend in der politischen Gemeinde aufhält. In diesen Zeitraum von sechs Monaten sind auch jene Tage einzurechnen, in denen der Arbeitnehmer Tagesgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 bezogen hat. Hält sich der Arbeitnehmer länger als sechs Monate nicht in dieser politischen Gemeinde auf, beginnt die Frist neu zu laufen.

Eine vorübergehende Tätigkeit liegt beispielsweise vor, wenn Bedienstete zu Ausbildungszwecken vorübergehend an einen Schulungsort entsendet werden (zB Ausbildungskurse von Polizeibediensteten). Vorübergehend ist aber auch die Springertätigkeit von Postbediensteten an anderen Postämtern oder das aushilfsweise Tätigwerden in anderen Bankfilialen. Eine Versetzung schließt ein vorübergehendes Tätigwerden aus.

4.2. Verhältnis von Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 und Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

Als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder stellen vorrangig einen Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dar. Können diese Reiseaufwandsentschädigungen nicht nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausgezahlt werden, weil beispielsweise ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, ist zu prüfen, ob sie unter einen der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu subsumieren sind und aus diesem Grund steuerfrei behandelt werden können. Wurden Reisekostenersatz nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausgezahlt, stehen für den gleichen Zeitraum (Kalendertag) keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu.

Die Höhe der möglichen steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen wurde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung den Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 angepasst, weil dadurch eine permanente Prüfung, ob ein Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 oder eine steuerfreie Reiseaufwandsentschädigung vorliegt, nicht erforderlich ist.

Die steuerfreien Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind am Lohnkonto in einer Summe mit den Reisekostenersatz nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu erfassen und am Lohnzettel auszuweisen. Die Lohnkontenverordnung wird diesbezüglich ergänzt werden.

4.3. Höhe der steuerfreien Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder richtet sich nach den Sätzen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988. Es sind dieselben Stundenteiler anzuwenden, davon abweichende Stundenteiler sind nicht zulässig. Werden höhere Tagesgelder ausgezahlt, ist der übersteigende Teil steuerpflichtiger Arbeitslohn.

4.4. Lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

Als lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, die zur Auszahlung eines steuerfreien Taggeldes berechtigen, gelten:

- Gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
- Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragfähiger Vertragsteil vorhanden ist und, mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl (§ 40 Abs. 1 ArbVG), ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.

Demnach können innerbetriebliche Vereinbarungen nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben ist. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen verlieren ihre Gültigkeit, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer (§ 40 Abs. 1 ArbVG) überschritten wird. In diesem Fall ist ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 in Anspruch nehmen zu können. Die innerbetrieblichen

Regelungen verlieren bei Inkrafttreten einer Betriebsvereinbarung, spätestens jedoch sechs Monate nach Überschreiten der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl, ihre Gültigkeit.

Analog ist in jenen Fällen vorzugehen, in denen ein ausländischer Arbeitgeber Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass ein inländischer Betrieb im Sinne des § 34 ArbVG vorliegt. Fehlt es am inländischen Betrieb (§ 34 ArbVG), ist die Wahl eines Betriebsrates nicht möglich. In diesen Fällen können daher innerbetriebliche Vereinbarungen - unabhängig von der Arbeitnehmeranzahl - Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein.

4.5. Umwandlung von Arbeitslohn in Reisekostenentschädigungen

Werden Reisekostensätze ganz oder teilweise an Stelle

- des bisher gezahlten Arbeitslohns oder
- der Lohnerhöhungen,

auf die jeweils ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, geleistet, können diese nicht steuerfrei ausgezahlt werden. Eine derartige nicht begünstigte Gehaltsumwandlung würde auch dann vorliegen, wenn Reiseaufwandsentschädigungen im Verhältnis zum „laufenden Entgelt“ überdurchschnittlich erhöht werden. Keine Gehaltsumwandlung liegt vor, wenn Tagesgelder neu vereinbart werden und gleichzeitig bestehende Lohnansprüche (inklusive der üblichen Lohnerhöhungen) unverändert bleiben.

5. Werbungskosten bei beruflich veranlassten Reisen

Abgrenzung zu Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind die Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Tagesgelder stehen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 für 24 Stunden zu. Daher ist auch bei der Ermittlung der Werbungskosten immer die 24-Stundenregelung anzuwenden. Die Möglichkeit der Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen stellt eine gesetzlich vorgesehene Vereinfachung dar, die sich ausschließlich an den auszahlenden Arbeitgeber richtet, aber keine Auswirkung auf die Berechnung der Werbungskosten hat. Als Tagesgelder

gezahlte Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 stellen keine Kostenersatzes gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dar und können daher, soweit sie niedriger als die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 sind, auch nicht zu Differenzwerbungskosten führen.

Fahrtkosten stellen Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar, die allerdings im Falle von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsatzbetrag und gegebenenfalls durch ein Pendlerpauschale abgegolten werden.

Die zu § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Abgrenzungskriterien gelten in dieser Form auch für die Abgrenzung von Fahrtkosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 und Fahrtkosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

6. Sechstelberechnung gemäß § 67 Abs. 2 und Abs. 7 EStG 1988

Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15a EStG 1988, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet. Als Reiseaufwandsentschädigung ausgezahlte Tagesgelder, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ausgezahlt werden, erhöhen nicht das Jahressechstel.

Die Bestimmung, wonach steuerfreie Bezüge gem. § 3 EStG 1988 keinen Einfluss auf die Sechstelregelung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 haben sollen, hat teilweise klarstellenden Charakter und entspricht im Wesentlichen der Verwaltungspraxis und den bisherigen Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002. Keine Änderung tritt hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von sonstigen Bezügen ein, die im Zusammenhang mit einer begünstigten Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG 1988 ausgezahlt werden.

Das zusätzliche Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 ist wie das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 zu berechnen.

7. Berechnung der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988

Bei der Berechnung der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 können steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

miteinbezogen werden, nicht hingegen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988. Es bestehen keine Bedenken, wenn im Anlassfall eine nachträgliche Aufteilung der Reiseaufwandsentschädigungen (Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 und Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) vorgenommen wird.

Bundesministerium für Finanzen, 17. September 2007