

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch Vertreterin, Adresse2, über die Beschwerde vom 30.01.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Salzburg-Stadt, vom 21.01.2015 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen sind der Beschwerdevorentscheidung vom 7. September 2015 zu entnehmen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden als Bf bezeichnet) war im gesamten Streitzeitraum bei der H-AG unselbständig beschäftigt und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in Höhe von € 42.307,50. Davon leistete sie Sozialversicherungsbeiträge von € 8.635,29. Außerdem setzte sie in ihrer Steuerklärung an Reisekosten einen Betrag von € 3.476,57, für Familienheimfahrten einen Betrag von € 915,26, für Wohnraumschaffung/-sanierung einen Betrag von € 3.255,72, an Steuerberatungskosten einen Betrag von € 1.860,-- sowie an ausländischen Einkünften mit Progressionsvorbehalt einen Betrag von € 5.009,81 an. Die Bf brachte per 22.08.2014 ihre Arbeitnehmerveranlagung 2013 bei der belangten Behörde ein.

Am 01.12.2014 erging ein Ergänzungsersuchen. In diesem wurde die Bf gebeten, bis spätestens 09.01.2015 eine Aufstellung der Reisekosten und der Familienheimfahrten 2013 zu übermitteln, die Aufwendungen für Wohnraumschaffung und –sanierung sowie die

Steuerberatungskosten für 2013 zu belegen sowie die Höhe der ausländischen Einkünfte für 2013 nachzuweisen.

Dieses Ergänzungsersuchen beantwortete die Bf zeitgemäß am 19.12.2014, indem sie eine detaillierte Aufstellung über die Reisekosten und Familienheimfahrten samt den dazugehörigen Reisekostennachweisen betreffend die Familienheimfahrten in Kopie übermittelte. Zudem habe die Bf Kopien der Honorarnoten Nr. 562 und 276/13 ihres Steuerberaters des Jahres 2013 samt Kontenausdruck aus dessen Buchhaltung und des Gehaltszettels vom Dezember 2013 von der H-AG, auf welchem auch die Jahresgehaltssumme und die Gehaltsnebenkosten aufgelistet seien, der Sendung beigelegt. Insgesamt habe sie laut Gehaltszettel Dezember 2013 Einkünfte von € 5.009,81 in Deutschland erzielt. Auf dem Gehaltszettel sei auch die handschriftliche Berechnung für das steuerbare Einkommen in Österreich vermerkt.

Bei den Familienheimfahrten habe es sich um Fahrten zwischen Salzburg und Metzingen gehandelt. Diese Fahrtkosten hätten laut Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19.10.2011 als Familienheimfahrten einer alleinlebenden Steuerpflichtigen angesetzt werden können. Auch die Bestätigung für 2013 vom Bausparerheim habe sie beigelegt, aus welcher die Aufwendungen für Wohnraumschaffung ersichtlich seien.

Daraufhin erließ die belangte Behörde den **Einkommensteuerbescheid 2013 am 21.01.2015**. Sie stellte dabei die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 42.307,50 fest, sodass das Einkommen der Bf 2013 nach Abzug der Werbungskosten und der Sonderausgaben € 30.770,76 betrug. Die Bf hatte somit Einkommensteuer in der Höhe von € 7.925,-- zu entrichten. Von dieser Einkommensteuerschuld hatte sie bereits unterjährig € 6.963,-- an Vorauszahlungen an die belangte Behörde abgeführt, sodass ihr nunmehr mittels Einkommensteuerbescheid 2013 eine Abgabennachforderung in der Höhe von € 962,-- vorgeschrieben wurde. Die von der Bf in ihrer Einkommensteuererklärung 2013 angesetzten Werbungskosten für ihre Dienstreisen anerkannte die belangte Behörde darin nicht, sondern setzte als Werbungskosten ausschließlich Aufwendungen für Arbeitsmittel in der Höhe von € 329,74 sowie als sonstige Werbungskosten die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge für laufend ausbezahlten Arbeitslohn in Höhe von € 8.635,29 an. Die belangte Behörde begründete ihre Entscheidung damit, dass der Bf die Reisekosten aufgrund ihrer Tätigkeit in Metzingen/Deutschland entstanden seien und daher als Werbungskosten anerkannt worden wären. Hingegen seien die Verpflegungsmehraufwendungen an ihrem Dienstort Metzingen/Deutschland nicht als steuermindernd akzeptiert worden, da dieser Ort bereits einen weiteren Mittelpunkt der Bf begründet habe. Zudem anerkannte die belangte Behörde die Kosten für Telefonie laut Werbungkostenaufstellung 2013 nur zu 89 % als Arbeitsmittel und zog die restlichen 11 % von den ausländischen Einkünften ab. Im Einkommensteuerbescheid habe die belangte Behörde nur jene Werbungskosten berücksichtigt, die einerseits durch Belege belegt gewesen seien und andererseits, wie bei den Telefonkosten, geschätzt geworden wären.

Da die von der Bf angesetzten Werbungskosten zum Teil von der belangten Behörde nicht anerkannt wurden, erhob die Bf innerhalb offener Rechtsmittelfrist **am 28.01.2015 Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 21.01.2015. Darin beschwerte sie sich gegen die Höhe der im Bescheid unter den Progressionseinkünften angesetzten Werbungskosten sowie gegen die als Werbungskosten abzugsfähigen Reisekosten, die das maßgebliche Einkommen für Österreich betreffen und die ihr Arbeitgeber nicht berücksichtigen habe können. Sie beantrage daher ihre Veranlagung auf Basis der von ihr vorgelegten Steuererklärung 2013, eingebracht am 22.08.2014.

Begründend brachte sie vor, dass bei den im Bescheid hinzugerechneten Progressionseinkünften in Höhe von € 3.701,78 die Sozialversicherungsbeiträge, die das Einkommen in Deutschland betreffen würden, noch nicht berücksichtigt worden seien. Sie beantrage daher den Abzug der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 1063,39 (d.s. 11 % von € 9.658,08; siehe handschriftliche Berechnung SV-Beiträge H-AG) von den Progressionseinkünften. Zudem hätten sich ihre Reisekosten nicht nur auf Fahrten nach Metzingen bezogen, sondern hätte sie im Streitzeitraum auch andere Reisen getätigt. Diesbezüglich übermittle sie der belangten Behörde die betreffenden Reisekostennachweise für Rumänien und Polen für das Jahr 2013 von H-AG. Auf Basis dessen beantrage sie die Berücksichtigung der in der Aufstellung dargestellten Reisekosten in Höhe von insgesamt € 1.922,72 als Werbungskosten bei ihren inländischen Einkünften.

In der Folge erließ die belangte Behörde **am 07.09.2015 eine Beschwerde vorentscheidung**. Darin berücksichtigte diese die das Einkommen der Bf in Deutschland betreffenden Sozialversicherungsbeiträge und reduzierte so, wie von der Bf in der Beschwerde beantragt, den Ansatz der ausländischen Einkünfte um € 1.062,39 auf nunmehr € 2.639,39. Jedoch erkannte die belangte Behörde zusätzlich zu den bereits im Einkommensteuerbescheid 2013 berücksichtigten Werbungskosten ausschließlich fünf Sätze an Tagesgeldern je bereistem Land an, sodass sich die Werbungskosten um € 109,50 erhöhten. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass Diäten nach Lehre und Rechtsprechung jene Mehraufwendungen abgelten sollen, die deshalb entstünden, weil auf Reisen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten nicht bekannt seien und die zeitliche Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Einnahme der Mahlzeiten eingeschränkt sei. Aus dieser Sicht gehe die jüngere Rechtsprechung davon aus, dass bei wiederholtem Bereisen des gleichen Zielgebietes keine Mehraufwendungen entstünden. Die genannten Kriterien würden nämlich aufgrund wiederholten Besuchens gleicher Zielgebiete nicht (mehr) zutreffen. Hierzu werde bei mehr als 5 Tagen am gleichen Zielort unterstellt, dass keine „Reise“ i.S. des § 16 (1) Z 9 EStG 88 vorliege und daher keine Werbungskosten anerkannt werden können. Sie habe daher nur die Diäten für die ersten 5 Tage als Werbungskosten für Rumänien und Polen anerkennen können.

Die Bf brachte daraufhin fristgerecht **am 25.09.2015 einen Vorlageantrag** bei der belangten Behörde ein, um die Beschwerde vom 30.01.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 31.01.2015 dem Bundesfinanzgericht zur

Entscheidung vorzulegen. Sie begründet ihre Vorlage damit, dass die Ansichten der jüngeren Rechtsprechung durchaus nachvollziehbar seien. Diese Nachvollziehbarkeit ende jedoch in dem Maße, als günstigere Einkaufsmöglichkeiten nur in dem eigenen Kultur-, Sprachkreis möglich seien. Sie bereise Staaten, deren Sprache und Schriftbild sie nicht beherrsche. Des Weiteren würden die von ihr bereisten Länder (Republik Polen und Rumänien) eigenständige Währungen führen und nicht die Gemeinschaftswährung „Euro“. Ein betraglicher Vergleich mit dem Heimatstaat sei nicht gegeben. Es seien auch Währungsschwankungen zu berücksichtigen. Sie sei als Reise- bzw. Bekleidungstechnikerin für die H-AG mit Firmensitz in der Bundesrepublik Deutschland tätig. Es möge durchaus sein, dass sie immer wieder dieselbe Gegend aufsuche. Jedoch verweise sie auf den Umstand, dass sie, zwar den selben Bezirk/Verwaltungseinheit/ Bundesland etc. aufsuche, dort aber immer wieder verschiedenste Ortschaften bereise, wo die Fabriken angesiedelt seien. Es dürfe auf den Umstand hingewiesen werden, dass derartige Produktionsstätten in entlegenen Gegenden, mit möglichst geringem Lohn- und Schulbildungsniveau, angesiedelt seien. Ein gewisses schulisches Niveau werde nur ganz wenigen leitenden Angestellten zugestanden. Die Masse der dort arbeitenden Dienstnehmer habe nicht dieselbe schulische Ausbildung, als dies in der Republik Österreich, oder der Bundesrepublik Deutschland, an die Schulkinder weitergegeben werde. Damit könne auch davon ausgegangen werden, dass in diesen Ortschaften auch das restliche soziale Umfeld anderen Fremdsprachen (zum Beispiel: französische, englische, deutsche, italienische Sprache uam.) nicht mächtig seien. Sie spreche nur Englisch und nicht Rumänisch, geschweige denn Polnisch. Durch diesen Umstand sei natürlich eine entsprechende Kommunikation in den Geschäften schwer möglich, um für sie festzustellen, wo günstige Einkaufs-, Verpflegungsmöglichkeiten gegeben seien. Des Weiteren sei sicherlich allen Beteiligten (Abgabenbehörde, Klientin, Parteienvertreter) bekannt, dass Ortsfremde immer sehr gerne zur Kasse gebeten werden würden. Dies geschehe ebenfalls in der Republik Österreich, wenn entsprechende Events veranstaltet werden würden und die Touristen Geschäfte aufsuchen würden. Auch hier gebe es einen „Nicht-Einheimischen-Zuschlag“. Das bedeute, dass sich Einheimische immer günstiger und besser zu verpflegen wüssten, als Ortsfremde, Touristen. Auch wenn sie immer wieder dieselbe Gegend bereise, sei sie eine Touristin, beziehungsweise eine Ortsfremde. Ebenfalls verweise sie auf den zeitgeschichtlichen Hintergrund und die Vorkommnisse zwischen 1939 und 1945. Deutschsprachige Personen würden in den Ländern, wie Rumänien und der Republik Polen, auch zusätzlich noch benachteiligt werden bzw. werde ihnen sicherlich nicht geholfen, günstige Verpflegungsstätten zu finden. Die Anwohner in diesen Gegenden hätten sicherlich noch entsprechende Aversionen gegen ein deutschsprachiges Unternehmen bzw. deutschsprachige Mitarbeiter, welche nicht der einheimischen Sprache mächtig seien, auch wenn diese Gesellschaften Arbeitgeber seien.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde schließlich **am 07.12.2015 samt Vorlagebericht** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das BFG erließ anschließend ebenfalls ein **Ergänzungsersuchen**, das es zuerst am 08.11.2017 dem früheren steuerlichen Vertreten der Bf zustellte. Daraufhin wurde das BFG vom Wechsel des steuerlichen Vertreters sowohl durch den früheren Beschwerdevertreter durch ein Schreiben vom 13.11.2017 als auch durch den aktuellen Beschwerdevertreter durch einen Schriftsatz vom 09.11.2017 informiert. Folglich stellte das BFG dasselbe Ergänzungersuchen am 14.11.2017 auch der aktuellen steuerlichen Vertretung der Bf zu, da dieser ebenfalls über die Zustellvollmacht verfügt. Darin ersucht das Gericht die Bf hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der von ihr geltend gemachten Reisekosten nach Rumänien und Polen um Übermittlung einer Bestätigung des Arbeitgebers hinsichtlich des jeweiligen Arbeitsortes (genaue Adresse der Firma in der sie tätig gewesen sei) sowie der einzelnen Reisetage des Jahres 2013 sowohl in Rumänien und in Polen. Die Frist zur Beantwortung dieses Vorhaltes wurde auf Antrag der Bf vom 28.11.2017 bis 05.01.2018 erstreckt und diese verstrich sodann ergebnislos. In weiterer Folge reagierte die steuerlicher Vertreterin auch nicht auf mehrere telefonische Kontaktaufnahmen mit der Bitte um einen Rückruf.

2 Sachverhalt

Die Bf wurde am 1. in der oberösterreichischen Landeshauptstadt Linz mit dem Nachnamen B geboren. Nach ihrer erster Heirat nahm sie den Namen C und nach ihrer zweiten Heirat den Namen D an. Die Bf wohnte in der gesamten strittigen Zeit laut Abfrageergebnis des Zentralen Melderegisters vom 22.01.2018 in der Adresse³ und hatte als Unterkunftgeber das Bausparerheim. In beruflicher Hinsicht war sie im Streitzeitraum von 01.01.2013 bis 31.12.2013 entsprechend der Grunddaten-Auskunft des BFG und ihres Lohnzettels als Auslandstechnikerin bei der Firma H-AG mit Sitz in der Adresse⁴ in der Bundesrepublik Deutschland angestellt. Im Rahmen dieser Tätigkeit bezog sie sowohl inländische als auch deutsche Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, wovon sie mitunter Werbungskosten für ihre Reisen nach Polen und Rumänien, ihre Familienheimfahrten sowie für Wohnraumschaffung steuermindernd geltend machte. Im Rahmen ihrer Tätigkeit besuchte sie auch Werke in Rumänien sowie in Polen. Sie hielt sich dabei von 28.1.2013 bis 14.2.2015, von 15.07.2013 bis 26.07.2013 sowie von 25.11.2013 bis 20.12.2013 in Rumänien und von 11.03.2013 bis 22.03.2013, von 02.04.2013 bis 11.04.2013, von 20.05.2013 bis 25.05.2013, von 03.06.2013 bis 14.06.2013 sowie von 16.09.2013 bis 27.09.2013 in Polen auf. Aufgrund ihrer Auslandsreisen beantragte die Bf an Verpflegungs- und Nächtigungsgeldern sowie an Fahrtkostenersatz insgesamt einen Betrag von € 1.922,72.

3 Rechtslage

3.1 Verfahrensrecht

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Gemäß Abs. 2 sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gemäß § 161 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Gemäß Abs. 2 hat die Abgabenbehörde, wenn sie Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO 1961 hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3.2 Einkommensteuerrecht

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind weiters Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung und Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

- die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 26 Z 4 lit e EStG darf das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten 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.

Gemäß § 26 Z 4 lit f EStG kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden, wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden.

4 Dazu wird rechtlich erwogen:

Unter Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 versteht man allgemein Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen im Rahmen der Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften. Werbungskosten sind im Zeitpunkt ihres Abflusses gemäß § 19 EStG zu erfassen (UFS 26.11.2013, RV/0563-W/11).

4.1 Sozialversicherungsbeiträge

In ihrer Beschwerde vom 28.01.2015 beantragten die Bf in Punkt A der Begründung, dass ihre in Deutschland entrichteten Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 1.062,39 von ihren Progressionseinkünften abgezogen werden.

Unter welchen Voraussetzungen Beiträge zu Krankenversicherungen Werbungskosten sind, ist § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu entnehmen. Es handelt sich dabei – wie der Detailliertheit der Regelung zu entnehmen ist – um eine taxative Aufzählung (siehe VwGH vom 23.4.2002, 96/14/0046 sowie VwGH vom 30.04.1996, 95/14/0155). Die Steuerpflichtige entrichtete als Arbeitnehmerin der deutschen H-AG Beiträge zu einer deutschen Krankenversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung entspricht. Folge dessen anerkannte die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 07.09.2015 daher zu Recht, diese Aufwendungen gänzlich von ihren Progressionseinkünften abzuziehen.

4.2 Reisekosten

Zudem beantragten die Bf in ihrer Beschwerde vom 28.01.2015 in Punkt B der Begründung sowie in ihrem Vorlageantrag vom 25.09.2015, dass die in einer Aufstellung dargestellten und mittels Kopien nachgewiesenen Reisekosten für ihre Reisen nach Rumänien und Polen in Höhe von insgesamt € 1.922,72 als Werbungskosten bei den inländischen Einkünften berücksichtigt werden.

Diese steuerlich geltend gemachten Reisekosten können gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG ebenfalls Werbungskosten darstellen. Dies trifft nämlich insofern zu, als sie Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen darstellen. Jedoch dürfen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z. 1), Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z. 2 lit. a) nicht abgezogen werden

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (bei nichtselbständigen Einkünften insbesondere im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach § 41 EStG) aber über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (siehe VwGH vom 17. 12. 1996, 92/14/0176, Jakom/Lenneis EStG 2013, § 16, Rz 55).

Nach § 115 BAO besteht zwar eine amtswegige Ermittlungspflicht, diese ist jedoch durch die der Behörde zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und den vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwand begrenzt (siehe VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136) und befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nach § 119 BAO (siehe VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0292; Ritz, BAO4, § 115, Rz 8).

Letztere ist insbesondere dann in erhöhter Weise zu leisten, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann (siehe VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0091), wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (siehe VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136) oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (siehe VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0061). Diesfalls besteht nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, BAO4, § 115 Tz 10 m.w.N.). Verletzt die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen (siehe. VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159).

In Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) haben nach § 138 Abs. 1 BAO die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen zur Beseitigung

von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen auf Verlangen der Abgabenbehörde zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen oder, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, glaubhaft zu machen. Auf Verlangen sind auch Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind (§ 138 Abs. 2 BAO).

Sind Angaben unvollständig oder bestehen Zweifel, hat die Abgabenbehörde nach § 161 Abs. 1 BAO tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel oder bestehende Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärungen beseitigen (Ergänzungsauftrag). Nach § 161 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde, wenn sie Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält und kann hierzu den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Reagiert die Partei auf solche Aufträge (Vorhalte) nicht, so hat die Abgabenbehörde – gegebenenfalls nach Durchführung weiterer Ermittlungen – in freier Beweiswürdigung (§ 167) zu entscheiden (Ritz, BAO⁴, § 161 Tz 8).

Im gegebenen Fall liegt zumindest zu Beginn der jeweiligen Auslandsreisen der Steuerpflichtigen nach Polen und Rumänien eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vor. Sie entfernt sich nämlich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt ihrer Tätigkeit, ihre Reisen dauern jeweils mehr als drei Stunden und sie gründet keinen weiteren Mittelpunkt ihrer Tätigkeit, insofern sie sich nicht länger als fünf Tage am selben Einsatzgebiet aufhält (siehe VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073).

Die Auslandsreisen der Steuerpflichtigen im Streitzeitraum waren jeweils beruflich veranlasst, da sie, wie sie in ihrem Vorlageantrag vom 25.09.2015 vorbringt, als Reisetechnerin bzw. Bekleidungstechnikerin für ihre Arbeitgeberin diese Reisen unternahm und vor Ort die einzelnen Produktionsstätten anfuhr. Wo die Steuerpflichtige außerhalb ihrer Auslandsreisen ihren Mittelpunkt der Tätigkeit hatte, lässt sich ihrem Anbringen nicht entnehmen. Aus den getätigten Angaben zu ihren Reisen zu ihrer Arbeitgeberin nach Deutschland sowie nach Polen und Rumänien lässt sich aber aufgrund deren Anzahl und der Dauer der Schluss ziehen, dass der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit in diesen Zeiträumen in ihrer Wohnung in Salzburg befand.

Die von der Steuerpflichtigen für ihre Auslandsreisen als steuermindernd zu berücksichtigenden Reisekosten umfassen jeweils Fahrt-, Verpflegungs- und Nächtigungskosten. Hinsichtlich ihrer Fahrtkosten ist auf den Reisenachweisen ihrer Arbeitgeberin ersichtlich, dass die Steuerpflichtige jeweils mit einem PKW unterwegs war. Jedoch lässt sich deren Anbringen nicht entnehmen, ob es sich hierbei um ihren eigenen PKW, einen ihr von ihrer Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten PKW oder einen im jeweiligen Zielland gemieteten PKW handelte. Da die Steuerpflichtige hierzu keine

ausreichenden Angaben tätigte, ist davon auszugehen, dass ihr ihre Dienstgeberin einen PKW zur Verfügung stellte bzw. sie selbst dafür keine Kosten zu tragen hatte. Folglich sind keine Fahrtkosten als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen (siehe VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073).

Typisierend betrachtet entsteht Steuerpflichtigen im Rahmen von Reisen ein Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen. Ein solcher Mehraufwand liegt aber nur vor, solange kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit am Einsatzort gegründet wird und somit eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 gegeben ist. Ein Mittelpunkt der Tätigkeit gründet sich, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Dabei gilt als Einsatzort entweder eine politische Gemeinde oder ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet, wenn dieses Gebiet regelmäßig bereist wird (siehe VwGH vom 28.5.1997, 96/13/0132). Ein längerer Zeitraum des Aufenthaltes liegt mitunter vor, sofern ein Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschreitet (LStR 2002, Rz 300 f zu § 16 EStG). Die steuerlich anzuerkennenden Verpflegungsmehraufwendungen sind steuerlich durch § 26 Z 4 EStG begrenzt.

Wird im Rahmen einer Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (zB bei Entsendung des Arbeitnehmers zu Fortbildungszwecken, siehe VwGH vom 18.12.1990, 90/14/0232), kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 13.02.1991, 90/13/0199).

Ein derartiger erheblicher Unterschied ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Auslandstagesatz den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz, das entspricht bei einem gewöhnlichen Tagesatz von € 26,40 einem Betrag von € 39,60, übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenz-Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (LStR 2002, Rz 312 f zu § 16 EStG 1988).

Die Steuerpflichtige wies trotz abermaligem Ergänzungsersuchen durch das Bundesfinanzgericht vom 14.11.2017 und dessen Fristerstreckung auf deren Ansuchen vom 28.11.2017 hin bis 5.1.2018 verlängert wurde, nicht den jeweiligen genauen Arbeitsort der einzelnen Reisetage des Jahres 2013 sowohl in Rumänien als auch in Polen nach. Aufgrund des Auslandssachverhaltes würde sie aber eine höhere Mitwirkungs- und Nachweispflicht treffen. Deshalb wird davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtige sowohl in Polen als in Rumänien einen einheitlichen Einsatzort bzw. ein einheitliches Einsatzgebiet bereiste. Sowohl der in Polen (€ 32,7) als auch der in Rumänien (€ 36,8) geltende Auslandstagesatz übersteigt nicht den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz von € 39,60, sodass der Steuerpflichtigen ausschließlich für die ersten fünf Tage ihrer

Auslandsreisen nach Polen und Rumänien ein Verpflegungsmehraufwand von insgesamt € 83,50 zuerkannt wird.

Die Anerkennung von Nächtigungsaufwendungen setzt voraus, dass aufgrund einer Reise außerhalb der eigenen Wohnung genächtigt wurde. Dabei ist der Nächtigungsaufwand entweder in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit e EStG 1988, in Form eines Pauschalbetrages, absetzbar. Ein Pauschalbetrag wird jedoch nicht angesetzt, wenn Aufwendungen für die Arbeitnehmerin, bspw. durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber oder durch andere Personen, gar nicht anfallen (siehe VwGH 15.11.1994, 90/14/0216). Steht demnach der Arbeitnehmerin für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung, sind nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen, bspw. für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen, als Werbungskosten absetzbar. Diese zusätzlichen Kosten stehen wiederum nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG zu. Daher erlischt der steuerrechtliche Anspruch auf Ansatz dieser Kosten als Werbungskosten sobald ein Mittelpunkt der Tätigkeit am Einsatzort gegründet wird (siehe LStR 2002, Rz 315 ff zu § 16 EStG). Aufgrund dessen sind der Steuerpflichtigen für ihre Nächtigungen während ihrer Auslandsreisen in Summe Nächtigungsgelder in Höhe von € 26,-- als Werbungskosten zuzuerkennen.

Basierend auf der angeführten Rechtslage und der dazu ergangenen Rechtsprechung ist der Sicht der belangten Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 07.09.2015 zu folgen und die Beschwerde vom 28.01.2015 gemäß § 279 Abs. 1 BAO teilweise stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis des BFG entspricht der geltenden Rechtslage, welche in diesem Fall eindeutig und klar war, sowie der ständigen Rechtsprechung des VwGH, sodass eine Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

