

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr, StNr über die Beschwerde vom 10.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 04.02.2014, betreffend **Einkommensteuer 2012** (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist österreichische Staatsbürgerin und hat ihren Wohnsitz in A, Oberösterreich. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 bezog sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von österreichischen Arbeitgebern, sowie Bezüge vom AMS.

Aufgrund ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurde sie mit Bescheid vom 4.2.2014 zur Einkommensteuer für das Jahr 2012 veranlagt.

Im **Einkommensteuerbescheid 2012** wurden Bruttobezüge der Tätigkeit am Münchner Oktoberfest (22.9. - 7.10.2012) in Höhe von 5.974,29 Euro als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug erfasst und somit zur Gänze der Besteuerung unterzogen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2012 erhob die Pflichtige fristgerecht mit Schreiben vom 10.3.2014 **Beschreibbeschwerde** und beantragte im Wesentlichen die Berücksichtigung der Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten

Mit Vorhalt vom 15.4.2014 ersuchte das Finanzamt die Nächtigungskosten nachzuweisen.

Die Bf beantwortete dieses Schreiben mit 23.4.2014.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2014** wurde dem Begehren teilweise stattgegeben, indem die beantragten Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgelder unter Verweis auf den Reisebegriff des § 16 EStG 1988 jeweils nur für 5 Tage als Werbungskosten (insgesamt 393,70 Euro) berücksichtigt wurden.

In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidung stellte die Bf mit Schreiben vom 16.5.2014 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**), in dem sie im Wesentlichen Ausführung zu Art 15 DBA machte. Darüber hinaus beantragte sie die Einkünfte iHv 5.159,00 Euro unter die KZ 453 zu subsumieren, wobei (nunmehr) Werbungskosten iHv 815,00 Euro zu berücksichtigen seien.

Mit **Vorlagebericht vom 13.6.2014** wurde die gegenständliche Bescheidbeschwerde vom Finanzamt an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung weitergeleitet.

Festgestellter Sachverhalt

Die Bf hat Wohnsitz und Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich. Im Jahr 2012 bezog sie Einkünfte von österreichischen Arbeitgebern sowie Zahlungen vom AMS. Vom 12.9. bis 7.10.2012 war sie weiters in München am Oktoberfest unselbständig tätig. Ihr deutscher Arbeitgeber führte für ihre nichtselbständigen Einkünfte Lohnsteuer in Deutschland ab und wurde sie dort auch zur Einkommensteuer veranlagt. Die Höhe der **Bruttoeinkünfte** in Deutschland beläuft sich auf **5.974,29 Euro**.

Vom österreichischen Finanzamt wurden die deutschen Einkünfte zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug erfasst und versteuert.

Als Werbungskosten im Zusammenhang mit den in Deutschland bezogenen Einkünften beantragte die Bf in der Bescheidbeschwerde zunächst Fahrtkosten (2x120 km/ Wegstrecke München á 0,30 Euro/km), Verpflegungsmehraufwendungen (180,00 Euro) und Unterkunftskosten (780,00 Euro), sohin Mehraufwendungen iHv 1.032,00 Euro. In der Vorlage wurden die Werbungskosten gekürzt auf 815,00 Euro.

Der Sachverhalt ergibt sich zum Teil unstrittig aus der Aktenlage (Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, nichtselbständige Tätigkeit in München, Dauer des Aufenthaltes, Höhe der Bruttoeinkünfte). Die von der Bf geltend gemachten Fahrtkosten und Mehraufwendungen wurden zwar nicht belegmäßig nachgewiesen, konnten aber glaubhaft gemacht werden und sind nachvollziehbar.

Rechtliche Würdigung

1. Erfassung der Einkünfte - Deutschland

1.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, BGBl III 182/2002, (DBA Deutschland-Österreich) dürfen vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Anmerkung: Artikel 16 bis 18 betreffen Bezüge bestimmter Berufsgruppen (Aufsichtsrats- und Geschäftsführervergütungen; Künstler und Sportler; Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen; Öffentlicher Dienst; Gastprofessoren und –lehrer, Studenten und Auszubildende).

Nach Art. 15 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich dürfen ungeachtet des Absatzes 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich gilt für Zwecke dieses Artikels die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland-Österreich bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" unter anderem Personen, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig sind.

Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland-Österreich in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

In Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland-Österreich ist festgelegt, dass Einkünfte einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden dürfen.

1.2. Erwägungen im konkreten Fall:

Aus § 1 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich, dass Österreich als Wohnsitzstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht für sämtliche (in- und ausländische) Einkünfte der Bf zusteht. Um aber eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wurden zwischen den einzelnen Staaten Vereinbarungen (= Doppelbesteuerungsabkommen) abgeschlossen, die im Falle grenzüberschreitender Sachverhalte das Besteuerungsrecht von Einkünften jeweils einem der beiden betroffenen Staaten zuweisen. Im gegenständlichen Fall ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich maßgeblich.

Aus Art. 15 DBA Deutschland-Österreich ergibt sich, dass bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich jener Staat das Besteuerungsrecht hat, in dem die unselbständige Arbeit ausgeübt wird. Das ist im gegenständlichen Fall Deutschland.

Im Beschwerdefall steht fest, dass Österreich nach Art. 4 DBA Deutschland-Österreich als Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren ist, da der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf im Jahr 2012 jedenfalls in Österreich lag.

Ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich ergäbe sich aufgrund der Ausnahmebestimmung des Art. 15 Abs. 2 des zitierten Abkommens nur für den Fall, dass die Arbeitnehmerin weniger als 183 Tage im anderen Staat (= Deutschland) tätig gewesen und der Arbeitgeber nicht im anderen Staat (= Deutschland) ansässig wäre oder die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung eines Arbeitgebers im anderen Staat getragen worden wären.

Wenn nun die Dauer der Tätigkeit in Deutschland im gegenständlichen Fall 183 Tage auch nicht erreichte, so kommt die Ausnahmebestimmung, die ein Besteuerungsrecht für Österreich zur Folge hätte, hier dennoch nicht zum Tragen, weil eindeutig feststeht, dass der **Arbeitgeber der Bf in Deutschland** ansässig war und somit die zweite Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich nicht erfüllt war. Das **Besteuerungsrecht** betreffend die beschwerdegegenständlichen deutschen Einkünfte der Bf stand sohin **Deutschland** als Tätigkeitsstaat zu und wurde dieses auch von diesem Staat wahrgenommen.

Allerdings steht dem Ansässigkeitsstaat (= Österreich) gemäß **Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland-Österreich** das Recht zu, diese deutschen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Bf einzubeziehen (= **Progressionsvorbehalt**). Dadurch wird hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes eine Gleichstellung von Steuerpflichtigen, die ihr gesamtes Einkommen während eines Kalenderjahres in Österreich beziehen, mit jenen, die ihre Einkünfte zum Teil im Ausland erzielen, erreicht. Im Ergebnis konnte sohin dem ursprünglichen Antrag der Bf auf Berücksichtigung ihrer deutschen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes stattgegeben werden.

2. Höhe der deutschen Einkünfte bzw. der Werbungskosten:

2.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind als Werbungskosten unter anderem Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen abzugsfähig. Diese Werbungskosten 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 § 26 Z 4 lit. d EStG 1988 darf das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreiseersätze der Bundesbediensteten betragen.

2.2. Erwägungen:

Eine "Reise" im Sinne der in Rede stehenden Gesetzesstelle liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf offensichtlich während ihrer Tätigkeit in Deutschland keinen weiteren beruflichen Tätigkeitsmittelpunkt in Österreich gehabt, sodass es sich beim Aufenthalt in Deutschland um keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 handelte.

Durch die Aufnahme ihrer kurzfristigen Tätigkeit wurde aber eine **doppelte Haushaltsführung** notwendig, zumal eine tägliche Rückkehr an den Wohnort und aufgrund der Kürze des Auslandsaufenthaltes auch keine Wohnsitzverlegung zumutbar war.

Aufwendungen, die durch eine doppelte Haushaltsführung begründet werden, sind im nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Ausmaß nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988, wonach als Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen abzugsfähig sind, abzuziehen.

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und weder ein Umzug noch die tägliche Rückkehr zur Familienwohnung zumutbar ist, sind dadurch bedingte Aufwendungen einkünftermindernd als Werbungskosten zu berücksichtigen. Zu diesen Aufwendungen gehören die Fahrtkosten, die Unterkunftsufwendungen am Beschäftigungsort und auch Mehrverpflegungsaufwendungen (VwGH 29.05.1996, 93/13/0013).

Das sind im gegenständlichen Fall:

a) Fahrtkosten:

Diese werden vom Finanzamt im Rahmen des Vorlageberichts für die Hin- und Rückreise nach München im Ausmaß von 100,80 Euro als unstrittig angeführt und akzeptiert und

erscheinen auch als ausreichend glaubhaft (2 x 120 km für die Wegstrecke bis München und zurück x 0,42 €/amtliches Kilometergeld).

Sohin wird ein **Kilometergeld iHv 100,80 Euro** anerkannt.

b) Verpflegungsaufwendungen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen bei doppelter Haushaltsführung insbesondere Mehraufwendungen an, wenn der/die Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit hat, sich Mahlzeiten im Rahmen eines Haushaltes zuzubereiten, wobei in diesem Zusammenhang die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu Verpflegungsmehraufwendungen auf Reisen anzuwenden sind. Dies bedeutet, dass die die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie an einem fremden Beschäftigungsort typischerweise zu Mehraufwendungen führt, solange die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten noch nicht bekannt sind. Aus diesen Überlegungen folgt auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist (VwGH 29.05.1996, 93/13/0013).

Auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung gilt, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist. Die Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes (wie auch Frühstückskosten) ist im Grunde des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mehr möglich, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 24.03.2015, 2012/15/0074).

Aufgrund der eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnten sohin Verpflegungsmehraufwendungen nur für die erste Woche (= fünf Tage) des Aufenthaltes in Höhe der Auslandstageessätze laut Reisegebührevorschrift der Bundesbediensteten 1955 für Deutschland (= 35,30 €/Tag) als Werbungskosten - wie auch im Vorlagebericht des Finanzamtes ausgeführt - in Ansatz gebracht werden. Seitens des Bundesfinanzgerichts bestehen keine Bedenken für die gewährten fünf Tage die volle Tagesgebühr anzuerkennen.

Die Bf beantragte in ihrer Bescheidbeschwerde 10.3.2014 Verpflegungsmehraufwendungen für die gesamte Dauer der Tätigkeit. Wie oben ausgeführt können jedoch nur die ersten fünf Tage des Aufenthaltes in Ansatz gebracht werden.

Sohin wird eine **Tagesgebühr iHv 176,50 Euro** anerkannt.

c) Nächtigungen:

Nächtigungskosten können auch außerhalb einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden. Grundlage dafür ist der allgemeine Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988. Derartige Nächtigungskosten sind etwa gegeben, wenn die Voraussetzungen einer steuerlich beachtlichen doppelten Haushaltsführung vorliegen. Nächtigungskosten sind in diesem Fall allerdings in tatsächlicher Höhe abzugsfähig. Pauschalsätze sind hierfür nicht vorgesehen (Verweis auf § 26 Z 4 ist nur in § 16 Abs. 1 Z 9 und nicht auch im allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 enthalten; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Rz 91). Da die Nächtigungskosten in tatsächlicher Höhe abzugsfähig sind, sind sie nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225). Die Kosten eines Frühstücks können in den Fällen einer doppelten Haushaltsführung ebenso wenig geltend gemacht werden, wie sonstige Verpflegungskosten nach der Anfangsphase von einer Woche (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Rz 91).

Sofern die Nächtigungskosten nicht tatsächlich nachgewiesen wurden, allerdings aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes glaubhaft sind, sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts (vom Finanzamt unbestritten) Nächtigungsgebühren iHv 27,90 Euro / Nacht zu gewähren.

Sohin werden **Nächtigungsgebühren iHv 474,30 Euro** anerkannt.

d) Im **Ergebnis** waren aufgrund obiger Ausführungen die **Werbungskosten** im Zusammenhang mit den deutschen Einkünften folgendermaßen zu ermitteln:

Fahrtkosten	100,80 Euro
Verpflegungsaufwendungen	176,50 Euro
Nächtigungen	474,30 Euro
Summe	751,60 Euro

e) Die **Höhe der deutschen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**, die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bzw. bei der Bemessung des Steuersatzes in Österreich zu berücksichtigen waren, belief sich daher auf folgende Höhe (Beträge in Euro):

Bruttoeinkünfte	5.974, 29 Euro
- Werbungskosten	751,60 Euro
Einkünfte/Deutschland	5.222,69 Euro

Anmerkung zum Umrechnungszuschlag: Sie haben im Jahr 2012 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (Arbeitslosengeld), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatzes weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird.

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.

Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Besteuerung der deutschen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes ergibt sich aus der Rechtslage (§ 1 Abs. 2 EStG 1988, Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich). Die Höhe der berücksichtigten Verpflegungsmehraufwendungen wurde aufgrund der eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ermittelt (VwGH 24.03.2015, 2012/15/0074; VwGH 29.05.1996, 93/13/0013).

Das Ausmaß der glaubhaft gemachten Nächtigungsaufwendungen ist eine Frage Beweiswürdigung, die bezogen auf den Einzelfall durchzuführen ist, und insofern keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt.

Linz, am 3. April 2019