IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***, ***, über die Beschwerde vom 9.5.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 19.04.2017, betreffend Einkommensteuer 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 19. April 2017 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 für den Beschwerdeführer von der belangten Behörde mit 14.920,- Euro festgesetzt. Mit Schreiben vom 9. Mai 2017 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. August 2017 änderte die belangte Behörde den Bescheid zu Gunsten des Beschwerdeführers ab und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit 11.462,00 Euro fest. Zur Begründung warum dem Beschwerdebegehren nur teilweise entsprochen werden konnte, führte sie wie folgt aus:

Die beantragten Tagesgelder für die Anfangsdauer von 5 Tagen seien als Reisekosten berücksichtigt worden. Bezugnehnmend auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides sei bei Auslandsreisen für den Verpflegungsmehraufwand an Stelle des Betrages von 26,40 Euro täglich - unabhängig von der Höhe der Einkünfte - der in der Reisegebührenvorschrift (RGV) der Bundesbediensteten für das jeweilige Land vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen (Schweiz 36,80 Euro).

Werde im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, könne auf Grund des Kaufkraftunterschiedes ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand dann anfallen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen

wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen würden (VwGH 13.02.1991, 90/13/0199).

In Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Entscheidung betreffend die Erheblichkeit des Unterschiedes der Kaufkraftwerte zwischen den bereisten Ländern und dem Inland sei davon auszugehen, dass diese Erheblichkeit dann vorliege, wenn in einem Land der Auslandstagessatz laut RGV den um 50% erhöhten Wert des Inlandtagessatz (26,40 Euro) übersteige.

Erheblichkeit des Unterschiedes der Kaufkraftwerte sei gegeben, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen inländischen und ausländischen Lebenshaltungskosten nicht mehr als geringfügig anzusehen sei. Die Bandbreite der Auslandstagessätze laut Reisegebührenvorschrift, welche in Relation zum Inlandstagessatz von 26,40 Euro zu sehen sei, gehe von 26,40 Euro für Ungarn bis 65,60 Euro für Japan. Die Annahme der Grenze zwischen nicht mehr geringfügiger und erheblicher Überschreitung des Kaufkraftunterschiedes mit dem um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (39,60 Euro) könne in Übereinstimmung mit Literatur und Judikatur nicht als unsachgerecht angenommen werden.

Ein derartiger erheblicher Unterschied sei demzufolge gegeben, wenn der Auslandstagessatz den um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (das sind 39,60 Euro) übersteige. Nur ein übersteigender Betrag sei als Differenz-Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Die Kosten für die erste und letzte Fahrt würden zudem im Rahmen der berücksichtigten Familienheimfahrten anfallen und könnten nicht gesondert in Form von Reisekosten berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 24. August 2017 ersuchte der Beschwerdeführer um Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Folgende Punkte seien in der Beschwerdevorentscheidung nicht ausreichend berücksichtigt worden.

a) Ausgaben für die erste und letzte Fahrt als Werbungskosten

Es handle sich bei den Kosten für die erste und letzte Fahrt iHv insgesamt 472,35 Euro um abzugsfähige rein beruflich veranlassten Werbungskosten und nicht um Familienheimfahrten, da diese Fahrten zum erstmaligen Antritt des Dienstverhältnisses in der Schweiz bzw. wegen des Wechsels des Dienstverhältnisses nach Wien erfolgt seien (VwGH 20.9.1955, 205/53, Slg

1232/F). Es habe sich nicht um privat veranlasste Fahrten gehandelt, da diese die Voraussetzungen für die Erzielung der Einkünfte gewesen seien. Ein Werbungskostenabzug sei nicht nur möglich, wenn die bisherige Wohnung aufgegeben werde, die Berücksichtigung der Werbungskosten sei auch unter den hier erfüllten Voraussetzungen möglich, dass der Umzug der Begründung einer steuerlich berücksichtigten doppelten Haushaltsführung diene (BFG 7.5.2014, RV/4100602/2014).

b) Bleibender Verpflegungsmehraufwand Schweiz

Abzugsfähig seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 2012/15/0119) bei längerdauernden beruflichen Auslandsaufenthalten Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben würden. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lasse sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Aufenthaltsort die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nehme. Liege der Verpflegungsaufwand wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, könnten nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden. In einem solchen Fall würden die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt überschritten.

Es sei aber weder gesetzlich noch vom VwGH eine Berechnungsformel vorgegeben, die ermittele, wann ein erheblicher Kaufkraftunterschied vorliege. Die unter RZ2313 der Lohnsteuerrichtlinien angeführte Berechnungsformel sei der Versuch einer verfahrensökomisch sinnvollen Verwaltungsvereinfachung, weil sie ohne weitere Nachweise und ohne die oft schwer durchzuführenden Schätzungen feststelle, wann jedenfalls ein wesentlicher Kaufkraftunterschied vorliege. Daraus könne aber nicht abgeleitet werden, dass in anderen Fällen keinesfalls ein solcher Unterschied vorliege.

Es sei in der Beschwerde ausführlich begründet worden, warum die Formel für den Fall der Schweiz für das Jahr 2015 auch bei typisierender Betrachtungsweise ein sachlich unrichtiges Ergebnis liefere. Dass die Lebenshaltungskosten in der Schweiz, insbesondere auch Verpflegung betreffend, signifikant höher seien, könne auch durch wiederkehrende Medienberichte zur Schweiz und Kaufkraftvergleichen als allgemein bekannt angenommen werden.

Der VwGH selbst schlage in seiner Entscheidung vom 11.8.1993 als möglichen weiteren Ansatz für die Einschätzung die Kaufkraft-Ausgleichszulage (§ 21 GG 1956) vor. Im Unterschied zu den RGV-Tagesgebühren, die zuletzt im Jahr 2001 aktualisiert worden seien und trotz einer Frankenaufwertung von ca. 50% seit 2001 für die Schweiz unverändert geblieben seien, werde dieser Wert monatlich aktualisiert. Diese Zulage habe sich im relevanten Zeitraum von 42 d (Jänner 2015) auf 70 d (Februar 2015) erhöht und sich dann über 60d eingependelt.

Da die Kaufkraftsausgleichszulage einen Warenkorb abbilde, seien in der Beschwerde als Nachweis, dass dieser große Unterschied nicht durch andere Teile des Warenkorbs verursacht werde, sondern auch für die Verpflegungskosten innerhalb dieses Warenkorbs zutreffe, der Big-Mac-Index herangezogen. Dieser vom „The Economist“ veröffentlichte Index habe einen seriösen Hintergrund und werde international ebenfalls zur Abschätzung von Kaufkraft und Preisniveau herangezogen, weil es sich um ein vergleichbares Produkt mit vergleichbaren Qualitäts- und Hygienestandards handele, dass weltweit angeboten werde und als Nahrungsmittel wohl unstrittig ein guter Indikator für Verpflegungskosten sei.

Die von der belangten Behörde angewendete Berechnungsformel (R2313) mit negativem Ergebnis sei daher folglich sachlich auch bei typisierender Betrachtung keine geeignete Methode zur Feststellung von Unterschieden im Niveau der Lebenshaltungskosten im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Folglich müsse nach ständiger Rechtssprechung des VwGH unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen der Verpflegungsmehraufwand geschätzt werden.

In seiner Beschwerde erläuterte der Beschwerdeführer danach ausführlich die Berechnung seiner Schätzung der Mehrkosten des Verpflegungsaufwandes.

c) Anerkennung der gesamten Kosten für Familienheimfahrten

In der Beschwerde vom 9. Mai 2017 sei bereits begründet worden, warum die Begrenzung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG eine unzulässige allgemeine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 45 AEUV darstelle. In der Beschwerdevorentscheidung vom 8. Aug. 2017 sei § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG nur ohne Erkenntnisgewinn ohne Begründung neuerlich angewendet worden.

Die Forderung, den nach § 16 Abs 1 Z 6 lit. d EStG 1988 gesamten nachgewiesenen Aufwand von 6.797,77 Euro für Familienheimfahrten in den Werbungskosten ohne Begrenzung zu berücksichtigen, bleibe daher mit folgender Begründung aufrecht:

Die Begrenzung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG stelle eine unzulässige allgemeine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 45 AEUV dar. Die Arbeitnehmerfreizügig sei eine Grundfreiheit und ein Kernbestandteil des für alle EU-Mitgliedstaaten verbindlich geltenden Unionsrechts.

Über das Gebot der Inländergleichbehandlung hinaus, würden die Grundfreiheiten wie die Arbeitnehmerfreizügigkeit sogenannte "allgemeine Beschränkungsverbote" enthalten. Dieses Verbot erfasse alle nationalen Maßnahmen, die "die Ausübung einer Grundfreiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen" [so EuGH, Rs. 33/74 (van Binsbergen), Slg. 1974, 1299, Rn. 10].

Bei einem bestehenden Familienwohnsitz mit schulpflichtigen Kindern und berufstätigem Ehepartner sei eine sofortige Übersiedelung des Hauptwohnsitzes zu einer neuen Arbeitsstelle im Normalfall weder wirtschaftlich sinnvoll noch zumutbar - womit im vorliegenden Fall aber die uneingeschränkte Steuerpflicht überhaupt erst in Österreich verbleibe. Aus dieser Tatsache heraus habe der österreichische Gesetzgeber folgerichtig festgelegt, dass Aufwendung für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrt so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten würden, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden könne. Daher würden diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindern und zu einer geringeren Steuerlast im Vergleich zu einem vergleichbaren Steuerpflichtigen ohne diese Aufwendungen führen.

Bei Arbeitnehmern, die von der Freizügigkeit Gebrauch machen oder machen wollen, gebe es eine starke Korrelation zwischen der Entfernung der Arbeitsstätte und der Höhe der entstehenden Aufwendungen für Familienheimfahrten bei gleicher objektiver Unzumutbarkeit der Übersiedelung. Es sei immanent, dass die Ausübung der Arbeitnehmerfreizügigkeit zumindest mit vorübergehenden Lasten aus der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung verbunden sei, die objektiv die Leistungsfähigkeit mindern würden.

Die gesetzlich definierte Obergrenze der Aufwendungen für Familienheimfahrt führe nun dazu, dass bei Ausübung der Grundfreiheit ein finanziell attraktiveres Dienstverhältnis in einem Vertragsstaat, bei dem aber fast unvermeidbar, aufgrund der Entfernung, höhere Aufwendungen für Familienheimfahrt entstünden, die aber durch ein höheres Gehalt im Vergleich zu einem Dienstverhältnis im Inland ausgeglichen werden könnten, trotzdem schlechter gestellt seien, weil durch Abweichung vorn Nettoprinzip zusätzlich eine höhere Steuerlast für das entfernte Dienstverhältnis zu tragen sei. Damit sei die Begrenzung der Familienheimfahrt eine Maßnahme, bei der die Ausübung der Arbeitnehmerfreizügigkeit aufgrund der Missachtung des Nettoprinzips behindert oder weniger attraktiv gemacht und somit beeinträchtigt würde.

Tatsächlich seien auch im Fall des Beschwerdeführers die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und auch die Familienheimfahrten ein wesentlicher Bestandteil der Überlegungen, ob sich die Annahme des Angebots in der Schweiz oder einem Vertragsstaat der EU wirtschaftlich gegenüber einem Angebot im Inland rechne.

Da die in § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG festgelegte Obergrenze für die Anerkennung von Werbungskosten aus Familienheimfahrten daher gegen das Beschränkungsverbot nach der Rechtsprechung des EuGH verstoße, sei die Bestimmung § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG nicht anzuwenden. Deshalb sei nach § 16 Abs 1 Z 6 lit. d EStG 1988 der gesamte nachgewiesene Aufwand von 6.797,77 Euro für Familienheimfahrten in den Werbungskosten ohne Begrenzung zu berücksichtigen und nicht der aufgrund § 20 Abs 1 Z 2 lit. e begrenzte Betrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2015 das in der Beschwerdevorentscheidung vom 8. August 2017 festgestellte Einkommen iHv 65.976,61 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Familienheimfahrten

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl I Nr. 53/2013 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Mit der Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten sind auch Kosten für die Fahrten bei Beginn bzw. Ende einer auswärtigen Beschäftigung abgegolten und somit nicht zusätzlich zu berücksichtigen (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, § 16 Rz 56). Die Bestimmung in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG zielt darauf ab sämtliche Fahrtkosten, die sich aus der Tatsache ergeben, dass neben dem Familienwohnsitz ein weiterer Wohnsitz am Arbeitsort begründet wird, abzudecken. Es würde daher dem Sinn und Zweck dieser Bestimmung widersprechen, wenn - bei Begründung eines Zweitwohnsitzes am Beschäftigungsort - die erste Anfahrt zu einer auswärtigen Beschäftigung sowie die letzte Fahrt zum Familienwohnsitz nach Aufgabe der auswärtigen Beschäftigung zusätzlich als Werbungskosten Berücksichtigung finden könnten, ohne den betraglichen Beschränkungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG zu unterliegen.

Der Beschwerdeführer bringt außerdem vor, dass die betragliche Beschränkung der gegenständlichen Bestimmung eine unzulässige Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstelle. Dies wäre dann der Fall, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber vergleichbaren inländischen Vorgängen benachteiligt würden.

Dies liegt jedoch gerade nicht vor. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG unterscheidet hinsichtlich der betraglichen Obergrenze, bis zu der Familienheimfahrten berücksichtigt werden können,

nicht danach, ob es sich um einen grenzüberschreitenden oder einen rein innerstaatlichen Sachverhalt handelt. So wird das Ausmaß der Aufwendungen, die für Familienheimfahrten anfallen, auch typischerweise mehr von anderen Faktoren, wie z.B. der Wahl des Transportmittels und der Entfernung von Arbeits- und Familienwohnsitz (z.B. Wien-Salzburg) abhängen, als davon, ob ein Grenzübertritt (z.B. Wien-Bratislava) stattfindet. Der Gesetzgeber handelt daher mit der betragsmäßigen Beschränkung der steuerlichen Geltendmachung von Aufwendungen für Familienheimfahrten zweifelsfrei innerhalb seines gesetzgeberischen Gestaltungsspielraumes.

b) Verpflegungsmehraufwand

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 idF BGBl I Nr. 53/2013 dürfen bei den Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung grundsätzlich nicht abgezogen werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 105/2014, gelten Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten (Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen).

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass ihm durch seine Tätigkeit für einen Schweizer Arbeitgeber im gegenständlichen Veranlagungsjahr aufgrund eines erheblichen Kaufkraftunterschiedes Mehraufwendungen für die Verpflegung erwachsen seien.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass ein Verpflegungsmehraufwand nur dann geltend gemacht werden kann, wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt. Eine Reise liegt dabei dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (vgl. VwGH vom 25.9.2002, 99/13/0034). Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründen keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (vgl. *Doralt* in Doralt et al, EStG[13], § 16 Tz 173 und 184 unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.4.1989, 86/14/0030).

Diese Voraussetzungen liegen im konkreten Fall jedoch nicht vor. Die Aufnahme einer neuen auswärtigen beruflichen Tätigkeit kann nicht dazu führen, dass Aufwendungen für Verpflegung und Unterkunft gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig sind. Die mit der Ausübung dieser Tätigkeit verbundene (An-)Reise zum Arbeitsort ist nicht als beruflich veranlasste Reise anzusehen ist, da keine Entfernung oder Verlagerung des bisherigen Tätigkeitsorts vorliegt, sondern ein neuer Tätigkeitsort begründet wird.

Der Beschwerdeführer hat mit 19.1.2015 eine neue berufliche Tätigkeit bei einem Schweizer Arbeitgeber aufgenommen (und diese mit 30.9.2015 beendet). Damit hat der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seiner Tätigkeit an seinem Dienstort in der Schweiz begründet. Die (An-)Reise zu seinem Dienstort stellt daher auch keine beruflich bedingte Reise dar, womit die Voraussetzungen für einen Abzug von Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht vorliegen.

Zu berücksichtigen ist außerdem, dass ein Verpflegungsmehraufwand schon begrifflich nicht vorliegen kann, da es der allgemeinen Lebenserwartung entspricht, dass das Entgelt, dass für eine am jeweiligen Arbeitsort neu aufgenommene Tätigkeit bezogen wird, den (gegebenenfalls höheren) Lebenserhaltungskosten an diesem Tätigkeitsort angepasst ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Die Rechtsfrage, wann eine beruflich veranlasste Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt, wurde u.a. mit Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2002, 99/13/0034 hinreichend geklärt. Darüber hinaus liegen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 26. Juni 2019