

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. April 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1. Bisheriges Beschwerdeverfahren

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 Beschwerdeentscheidung 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. Bezugnehmend 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 Auslandstagesatz laut RGV den um 50% erhöhten Wert des Inlandtagesatz (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 Auslandstagesätze laut Reisegebührenvorschrift, welche in Relation zum Inlandstagesatz 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 Inlandstagesatz (39,60 Euro) könne in Übereinstimmung mit Literatur und Judikatur nicht als unsachgerecht angenommen werden.

Ein derartiger erheblicher Unterschied sei demzufolge gegeben, wenn der Auslandstagesatz den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (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 Beschwerdeentscheidung 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 verfahrensökonomisch 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 Kaufkraftausgleichszulage 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 zutrefte, 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 handle, 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 Beschwerdeentscheidung 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 vom 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.

I.2. Revisionsverfahren

Mit Erkenntnis vom 26. Juni 2019, RV/7104350/2017, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Mit Erkenntnis vom 12. Mai 2021, Ra 2019/13/0101-6, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Zur Begründung führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

I.2.1. Verpflegungsmehraufwendungen

Unter Verweis auf das Erkenntnis vom 1. September 2015, 2012/15/0119, führte der Verwaltungsgerichtshof u.a. aus, dass die vom Revisionswerber dargelegten Unterschiede im Preisniveau zwischen der Schweiz und Österreich bei weitem nicht jene Größenordnung erreichen, ab der die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion und damit die Abzugsfähigkeit von Verpflegungsmehraufwand gegeben wären.

Anders verhält es sich mit den vom Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung für die ersten fünf Tage des Auslandsaufenthalts berücksichtigten Beträgen, woraus sich ein vermindertes Einkommen iHv 65.976,61 Euro ergibt. Da das Bundesfinanzgericht dies in seinem Erkenntnis nicht berücksichtigt hatte, hatte es dieses mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet.

I.2.2. Umzugskosten

Der Verwaltungsgerichtshof erachtete die Revision mit dem Vorbringen im Recht, dass die erste und letzte Fahrt im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung nicht der Beschränkung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 unterliegt, sondern es sich dabei um abzugsfähige Umzugskosten handelt.

I.2.3. Deckelung Familienheimfahrten

Der Revisionswerber brachte in seiner Revision weiters vor, die Begrenzung der Absetzbarkeit von Familienheimfahrten verstoße gegen Unionsrecht. Es liege eine (mittelbare) Diskriminierung vor, weil Arbeitsverhältnisse in EU-Staaten sowie der Schweiz aufgrund größerer Entfernungen in überwiegendem Ausmaß von der Obergrenze betroffen seien und

damit gegenüber innerösterreichischen Familienheimfahrten diskriminiert würden. Es liege eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit vor.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert sich die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr bei der doppelten Haushaltsführung an einer Kilometerzahl von etwa 80 km und Fahrtzeiten von mehr als einer Stunde (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132, VwSlg 8837/F, mwN). Bei kürzeren Fahrtzeiten kann auch eine höhere Kilometerzahl erforderlich sein (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0239, VwSlg 8660/F, mwN). Je nach Verfügbarkeit einer Autobahn kann man sich daher an Strecken zwischen 80 und 100 Kilometern als Grenze für die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr orientieren. Bei wöchentlichen Familienheimfahrten mit dem PKW sind unter Zugrundelegung eines Kilometergeldes von 0,42 Euro daher fast alle Arbeitnehmer - unabhängig davon, wo sie ihren Familienwohnsitz und Berufswohnsitz haben - von der Begrenzung betroffen.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision daher insoweit mit der Begründung ab, dass keine Unionsrechtswidrigkeit des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EstG 1988 vorliegt.

Mit Vorhalt vom 2. Dezember 2021 wurde dem Beschwerdeführer eine von der belangten Behörde erstellten Vorberechnung der Einkommensteuer für das verfahrensgegenständliche Jahr 2015 zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2015 ein Einkommen iHv 65.504,26 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung über die Höhe des im Jahr 2015 erzielten Einkommens ergibt sich einerseits aus der von der belangten Behörde erlassenen Beschwerdeentscheidung vom 8. August 2017. Andererseits waren aufgrund des in dieser Sache ergangenen aufhebenden Erkenntnisses des VwGH vom 12. Mai 2021, Ra 2019/13/0101-6 zusätzlich Umzugskosten iHv 472,35 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Höhe der Umzugskosten ergibt sich aus den diesbezüglich unstrittigen Angaben des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Mit Erkenntnis vom 12. Mai 2021, Ra 2019/13/0101-6 hat der Verwaltungsgerichtshof das in dieser Rechtssache ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts inhaltlich insoweit bestätigt, als keine Aufwendungen für Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen sind als auch die Deckelung der Familienheimfahrten zur Anwendung kommt.

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 12. Mai 2021, Ra 2019/13/0101-6 sind jedoch die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Umzugskosten iHv 472,35 Euro bei der Ermittlung des Einkommens im verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahr zu berücksichtigen, da diese nicht der der Beschränkung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 unterliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit Erkenntnis vom 4. Juni 2021, Ra 2019/13/0101-6, hat der Verwaltungsgerichtshof die im vorliegenden Fall bestehenden Rechtsfragen hinreichend geklärt.

Wien, am 22. Dezember 2021