

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. April 2017 gegen den Bescheid des ***Finanzamtes*** vom 4. April 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe 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. Bisheriger Verfahrensgang

Am **14.03.2017** reichte der Beschwerdeführer seine **Einkommensteuererklärung 2016** ein und machte darin Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 22.017,32 geltend.

Mit **Vorhalt vom 22.03.2017** wurde er ersucht eine detaillierte Aufgliederung der beantragten Arbeitsmittel in Höhe von € 211,41, Reisekosten in Höhe von € 1.563,51 und sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 19.983,70 einzureichen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 26.03.2017** erklärte der Beschwerdeführer, dass er Wissenschaftler sei und an einem vom österreichischen Wissenschaftsfonds finanzierten Projekt arbeite. Da sein Forschungsgeld ausgegangen sei, habe er einen Großteil seiner Arbeitsausgaben 2016 von seinem eigenen Gehalt bezahlt. Er sei vom 02.02. bis 08.06.2016 und vom 01.09. bis 19.12.2016 (insgesamt 238 Tage) in Brasilien gewesen und hätte einen Großteil dieser Zeit im Feld gearbeitet. Die erste Reise 2016 habe er – bis auf einen Teil des Nächtigungsgeldes – noch zum Großteil mit dem Forschungsgeld bezahlen können und mit der

Universität abgerechnet. Die zweite Reise 2016 und die sonstigen anfallenden Kosten habe er zur Gänze aus seinem Gehalt finanziert.

Als Beilagen übermittelte der Beschwerdeführer Aufstellungen der Arbeitsmittel in Höhe von € 211,41, der Transportkosten in Höhe von € 1.703,91 und der sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 6.124,30 inkl. dazugehöriger Belege und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

1.: Umrechnungskurs Brasilianischer Real - Euro:

Aus den Bargeldabhebungen an Geldautomaten in Brasilien mit seiner Bankomat- bzw. Kreditkarte ergebe sich ein Kurs von 0,298 (1 R\$ = 0,298 €), den er für die Abrechnung verwendet habe.

2.: Reisekosten:

Unter „Reisekosten“ habe er die Flüge nach und innerhalb Brasiliens, die Übergepäckgebühren sowie das Taxi zum Flughafen ***2*** und retour angeführt. Taxi- bzw. Transportkosten in Brasilien sowie Flüge, die er für brasilianische Kollegen habe zahlen müssen, habe er unter „sonstige Werbungskosten“ angeführt.

Bei der Berechnung der Reisekosten sei ein Flug (€ 140,40) versehentlich nicht mitgerechnet worden, sodass die tatsächlichen Reisekosten € 1.703,91 und nicht wie beantragt € 1.563,51 betragen würden. Den Flug Manaus – Santarem – Manaus habe er für sich und eine Kollegin bezahlt. Ein Hälfte habe er unter Reisekosten verbucht, die andere Hälfte unter Werbungskosten (jeweils € 140,40).

3.: Arbeitsmittel:

Das seien viele Kabel und Stecker (die im Feld ein Schwachpunkt seien und häufig kaputt gehen würden), Speicherkarten, Akkus und Ladegeräte (Akkus würden in den Tropen ebenso wie Batterien sehr schnell kaputt), Trocknungsmittel und -geräte, sowie Feldequipment (Schutztaschen, Flasche). Ein großer Teil seiner Arbeit bestehe aus (Unterwasser-)Aufnahmen im Feld.

4.: Sonstige Werbungskosten:

Bei der beantragten Summe von € 19.983,70 würden ebenfalls € 140,40 (der zweite Teil der Rechnung der Flugtickets Manaus – Santarem) fehlen, die sonstigen Werbungskosten würden somit € 20.124,10 betragen. Davon würden € 13.999,80 auf Tag- und Nächtigungsgeld sowie € 6.124,30 auf „sonstige sonstige Werbungskosten“ entfallen.

4.1.: Taggeld und Nächtigungsgeld (€ 33,10 bzw. 36,40 für Brasilien): € 13.999,80

128 + 110 = 238 Tage für Taggeld-Berechnung, € 4.0236,80 + € 3.641,00 = € 7.877,80.

128 Tage Nächtigungsgeld für die erste Reise 2016 = € 4.659,20; davon € 2.432,00 mit der Universität verrechnet; Werbungskosten: € 2.227,20.

110 Tage für die Nächtigungsgeldberechnung der zweiten Reise; davon habe er drei Nächte in einem teureren Hotel verbringen müssen und diese extra abgerechnet und 107 Nächte mit Nächtigungsgeld verrechnet; € 3.894,80.

Das ergebe eine Summe von verrechnetem Nächtigungsgeld von € 6.122,00.

4.2.: Taxi- und Busrechnungen: € 1.275,41

Da ein Mietauto sehr teuer gewesen wäre, habe er in Brasilien Taxis genommen und die Rechnungen gesammelt. In der Aufstellung der „Taxirechnungen“ fänden sich auch ein paar Busrechnungen sowie „Transportrechnungen“. Die tatsächlichen Taxikosten seien deutlich höher gewesen, da er für Moto(rrad)taxi-Fahrten keine Rechnung erhalten habe, diese aber billiger und meist deutlich schneller als Taxifahrten mit dem Auto seien und er deshalb sehr oft mit dem Mototaxi gefahren sei.

4.3.: Hotel für 3 Übernachtungen in Altamira: € 241,40

Bei Nicht-Anerkennung solle alternativ das Nächtigungsgeld um 3 Nächte erhöht werden.

4.4.: Hilfen für Feldarbeit: € 357,60

Er habe Leuten, die ihm bei der Feldarbeit geholfen hätten (Studenten und Fischer) und ohne die er nicht hätte arbeiten können, zahlen müssen. Bei der letzten Reise seien dies 12 Tage gewesen, die er so bezahlt habe.

4.5.: Bootsmieten, Treibstoff, Fahrer:

Er mache Laut- und Lärmaufnahmen im Feld und sie würden Versuchsfische fangen. Dafür brauche er Boote, Fahrer und Treibstoff.

4.6.: Verpflegung Feld „Mitarbeiter“:

Er müsse für die Leute, die bei seinen Arbeiten anwesend seien oder helfen würden, Essen und Trinken kaufen. Wenn er das nicht gemacht hätte, hätten sie ihm nur mit Widerwillen oder, wenn sie nicht müssten, eventuell gar nicht geholfen. Er sehe diese Ausgaben für ein gutes Gelingen der Feldarbeit als absolute Notwendigkeit an.

4.7.: Benzinrechnungen:

Bei auf dem Landweg erreichten Arbeitsplätzen hätten sie meist ein Privatauto (eines Studenten) genommen. Dann hätte er die Benzinrechnung zahlen müssen.

4.8.: Kostenvoranschlag Feldkamera Reparatur:

Seine vom Projektgeld gekaufte Kamera zum Dokumentieren der Arbeitsorte über und unter Wasser sei mehrmals kaputt geworden. Beim letzten Mal sei das nicht mehr auf Garantie gegangen und er habe € 60 für einen Kostenvoranschlag zur Reparatur bezahlen müssen. Da eine Reparatur der Kamera dann allerdings fast so viel gekostet hätte, wie eine neue Kamera, habe er sie nicht reparieren lassen.

4.9.: Ersatz / Reparatur Feld-Messtablet:

Hierbei handle es sich nicht um einen PC, sondern um Full Ruggedized Tablet, über das er seine Messungen und Aufnahmen mit einem ca. € 20.000 teuren Messsystem mache (Sinus Messtechnik). Das Tablet koste fast € 4.000 und sei für die Arbeit unbedingt erforderlich (und für sonst nichts). Im Frühjahr sei das Tablet ins (Salz)Wasser gefallen und dadurch zerstört worden. Zurück in Österreich habe er das Tablet zur Reparatur geschickt. Diese hätte aber € 1.500 bis 2.000 gekostet. Ihm sei ein gebrauchtes Tablet des gleichen Modells um € 800 angeboten worden, das er gekauft habe, anstatt das kaputte reparieren zu lassen. Er habe das Tablet unbedingt für seine letzten Messungen gebraucht. Es handle sich um keinen Büro-Arbeits-PC, sondern um einen Teil seines Messequipments, das für den Abschluss seiner Feldarbeiten unbedingt vonnöten gewesen sei.

4.10.: Cloud für Daten:

Er habe eine enorme Menge an Aufnahmen und Daten, die er jederzeit zur Verfügung haben müsse, was mit externen Festplatten oft nicht möglich sei. Deshalb habe er seine kompletten Daten in einer Cloud, die er nur für die Arbeit verwende.

4.11.: Flugtickets für Kollegen aus Brasilien:

Er habe schon öfter die Flugtickets für brasilianische Kollegen vom Projektgeld bezahlen müssen, damit sie ihm bei der Feldarbeit helfen hätten können.

Am **04.04.2017** wurde der **Einkommensteuerbescheid 2016** erlassen. Darin wurden Werbungskosten in Höhe von € 12.025,47 berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass man von einem Mischprogramm bzw. Mischverhältnis ausgehen könne, da im Jahr 2016 die Ausgaben von der Universität ***1*** nicht bezahlt worden seien. Es seien daher 50% der beantragten sonstigen Werbungskosten ausgeschieden worden.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer am **06.04.2017** fristgerecht **Beschwerde** und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Man könne in seinem Fall nicht von einem „Mischprogramm bzw. Mischverhältnis“ ausgehen. Es handle sich bei seiner Tätigkeit im Ausland um keine Studienreisen oder ähnliches, sondern er sei Leiter eines vom Österreichischen Forschungsfonds (FWF) finanzierten Projektes. Im Zuge dessen habe er eine offizielle Kooperation mit dem Brasilianischen ***3*** (Manaus, Brasilien) gehabt und während seiner Zeit in Brasilien am ***3*** und im Feld gearbeitet.

Hierbei handle es sich um Forschungsarbeit, die vom FWF finanziert (und durch die Universität ***1*** ausbezahlt) worden sei. Durch eine (übliche) Kürzung seines Budgets nach der Genehmigung des Projektantrages habe er – im Gegensatz zu 2014 und 2015 – ab 2016 einen großen Teil seiner Kosten selbst bezahlen müssen. Weshalb nun diese unter „sonstigen Werbungskosten“ angeführten Ausgaben zur Gänze angerechnet werden sollten.

Er ersuche deshalb die „sonstigen Werbungskosten“ zu 100 % anzurechnen. Es handle sich zu 100 % um von ihm persönlich getätigte Ausgaben für seine Arbeit, ohne die diese Forschungsarbeit nicht möglich gewesen wäre. Wenn es keine Kürzungen seitens des FWF nach Genehmigung seines Forschungsprojektes gegeben hätte, hätte er die Kosten ganz normal mit Uni/FWF abgerechnet. Hätte er die Kosten nicht von seinem Gehalt bezahlt, hätte er das Projekt abbrechen bzw. nicht fertigstellen können.

Mit **E-Mail vom 21.09.2017** übermittelte der Beschwerdeführer eine Auflistung der Aufenthaltsorte in Brasilien im Jahr 2016 und erklärte, dass er insgesamt 228 Tage auf Dienstreise gewesen sei; wenn man jeweils den ersten der beiden Anreisetage und den letzten der beiden Rückreisetage abziehe, sei er davon 224 Tage in Brasilien gewesen und habe davon 120 Tage außerhalb von Manaus gearbeitet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 28.09.2017**, zugestellt am 03.10.2017, wurden Werbungskosten in Höhe von € 14.777,42 berücksichtigt. In der gesonderten Begründung vom 26.09.2017, zugestellt am 03.10.2017, führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„Reisekosten / Tag- und Nächtigungsgeld:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten anzuerkennen.

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Abgabepflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonst beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird und es sich um eine Entfernung von mehr als 25 km handelt.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Monaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der Anfangsphase neu zu beginnen.*
- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mind. 1-mal wöchentlich) tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Monaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist auch mit der Berechnung der Anfangsphase neu zu beginnen.*
- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.*

Als Reisekosten kommen Fahrtkosten, Tagesgelder und Nächtigungsaufwand in Betracht. Ersätze, die der Arbeitgeber leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand.

Lt. der von Ihnen vorgelegten Unterlagen kann für ihren Aufenthalt in Brasilien das Taggeld für die Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr gewährt werden.

Es sind somit 6.618,50 als Tag- und Nächtigungsgelder zu berücksichtigen.

Als Sonstige Werbungskosten werden insgesamt 12.742,80 (6.618,50 + 6.124,30) in Ansatz gebracht.“

Mit als **Vorlageantrag** zu wertendem Anbringen vom **19.10.2017** erklärte der Beschwerdeführer gegen den oben angeführten Bescheid Beschwerde zu erheben und begründete das im Wesentlichen wie folgt:

Die Basis, meist Manaus, diene der Vorbereitung der eigentlichen Forschungsreisen. Während der Brasilienaufenthalte habe sich der Beschwerdeführer entweder auf Reisen oder bei der Vorbereitung für Reisen befunden. Es habe sich keinesfalls um einen „zweiten Lebensmittelpunkt“ gehandelt.

Er ersuche daher, die € 13.999,80 an Tag- und Nächtigungsgeld anzuerkennen (128 Tage für die erste Reise vom 02.02. – 08.06.2016 sowie 110 Tage Taggeld und 107 Tage Nächtigungsgeld für die zweite Reise vom 01.09. – 19.12.2016). Jeder der Einsatzorte sei mehr als 25 km vom jeweiligen „Basislager“ (Manaus, Altamira, und Joao Pessoa) entfernt. Es handle sich insgesamt um 20 unterschiedliche Dienstreisen bzw. Einsatzorte in Brasilien.

Weiters enthielt der Vorlageantrag eine Auflistung der Einsatzorte inkl. Angabe der Entfernung von Manaus bzw. dem jeweiligen „Basislager“, eine Liste der gesamten Aufenthaltstage je Einsatzort sowie eine chronologische Auflistung der Aufenthaltsorte mit Datumsangabe.

Im **Vorlagebericht vom 14.12.2017** nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung:

„Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung liegt die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (vgl. zB VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253; VwGH 20.9.1995, 94/13/0254).

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt – abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten – eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase (fünf bzw. fünfzehn Tage) zu. Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch dies gilt grundsätzlich sowohl für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.*
- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.*
- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.*

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise (VwGH 4.3.1986, 85/14/0146; VwGH 2.8.1995, 93/13/0099), sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen

kann. In diesem Fall ist – in typisierender Betrachtungsweise – davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 5.10.1994, 92/15/0225). Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. fünfzehn Tagen als Werbungskosten zu.

Aus Sicht der Abgabenbehörde bestehen keine Bedenken im gegenständlichen Fall im Sinne des Vorlageantrages Taggelder zu gewähren, solange die jeweiligen Anfangszeiträume (5/5/15) eines jeden der 20 Tätigkeitsorte nicht überschritten wurden.“

Aufgrund eines Vorhalts des Bundesfinanzgerichts vom 28.1.2026 teilte der Beschwerdeführer am 17.2.2026 im Wesentlichen mit, dass er durchgehend ein Haus in Manaus gemietet habe, das 2016 gebraucht gekaufte Tablet nach 2016 nicht mehr verwendet worden sei, weil es sich um ein Spezialtablet für Unterwassermessungen gehandelt habe und die Mietwagenkosten im Dezember 2016 einen Weihnachtsbesuch betreffen würden und deshalb zu streichen seien.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Jahr 2016 Angestellter einer österreichischen Universität. Im Rahmen eines vom österreichischen Wissenschaftsfonds (FWF) finanzierten Forschungsprojekt absolvierte der Beschwerdeführer zwei Forschungsaufenthalte in Brasilien. Dabei handelte es sich einerseits um Feldarbeit und andererseits um Laborarbeit an einem Forschungsinstitut in Manaus.

Die Auslandsreisen dauerten von 02.02. bis 08.06.2016 und von 01.09. bis 19.12.2016, wobei jeweils für die erste und letzte Nacht aufgrund von Nachtflügen neben dem Preis für die Flugtickets keine weiteren Kosten für die Nächtigung anfielen.

Der Beschwerdeführer hielt sich an folgenden Tagen an folgenden Orten auf:

[...]

Dem Beschwerdeführer wurden € 2.432 an Nächtigungsgeld von seinem Dienstgeber erstattet.

In den geltend gemachten sonstigen Werbungskosten sind Kosten für drei Übernachtungen in einem Hotel enthalten.

Für die – neben den Tages- und Nächtigungsgeldern – als sonstige Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben in Höhe von € 6.124,30 wurden Belege vorgelegt. Abgesehen von privat veranlassten Kosten in Höhe von € 159,58 für einen Mietwagen im Dezember 2016, waren diese Ausgaben durch die berufliche Tätigkeit bedingt.

Weiters sind nachgewiesene, beruflich veranlasste Transportkosten für (eigene) Flüge und Taxifahrten zum Flughafen ***1*** in Höhe von € 1.703,91 angefallen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unzweifelhaft aus dem Parteivorbringen, den vorgelegten Unterlagen sowie dem sonstigen Akteninhalt. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

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 § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Für Auslandsdienstreisen darf das Tagesgeld gemäß lit. d leg. cit. bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisetaschen der Bundesbediensteten betragen und kann gemäß lit. e leg. cit. das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden, wenn keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen 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), und Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind (Z 2 lit c), bei den Einkünften nicht abgezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen,

wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch – unter Umständen auch mit Unterbrechungen – länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. z.B. VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119).

Diese Rechtsprechung, dass die Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes im Grunde des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mehr möglich ist, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat, hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis VwGH 12.05.2021, Ra 2019/13/0101 weiterhin beibehalten.

Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat (vgl. VwGH 07.10.2003, 2000/15/0151).

Aufwendungen für die Verpflegung sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung. Der Abzug solcher Aufwendungen als Werbungskosten stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist. Die Staffelung der Tagesgebühren nach Gebührenstufen bei Auslandsreisen ist Ausfluss der dienst- und besoldungsrechtlichen Stellung (vgl. § 3 Abs. 1 RGV 1955 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011). Für einen Vergleich der Auslandstagesätze mit dem Inlandstagesatz bietet sich daher allenfalls die niedrigste Gehaltsstufe an, kann doch davon ausgegangen werden, dass auch Beamte, die nach § 3 Abs. 1 in der bis zum 31. Dezember 2010 geltenden Fassung der Reisegebührenvorschrift 1955 in die niedrigste Gebührenstufe einzureihen gewesen wären, noch Tagessätze in einer Höhe erhalten, welche den unvermeidbaren Verpflegungsmehraufwand abdecken (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119).

Gemäß § 1 der Verordnung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland (BGBl. II Nr. 434/2001) betrug die Tagesgebühr der Gebührenstufe 1 für Brasilien € 20,90 und damit weniger als der Inlandstagesatz. Ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand liegt daher nur vor, solange die Aufenthaltsdauer an einem Ort insgesamt noch nicht mehr als eine Woche beträgt.

Deshalb ist für Manaus ab 12.02.2016, für Lago Catalao ab 18.04.2016, für Manacapuru ab 24.02.2016, für Sao Felix do Araguaia ab 05.04.2016, für Altamira ab 22.09.2016, für Joao Pessoa ab 06.10.2016, für Diogo Lopes ab 11.10.2016 und für Tamandare ab 18.10.2016 von keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand mehr auszugehen. Es werden daher Tagesgelder à € 33,10 für insgesamt 90 Tage (d.s. € 2.979,00) als Werbungskosten anerkannt.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 der Verordnung der Bundesregierung vom 29. März 1955, betreffend die Gebühren bei Dienstreisen, Dienstverrichtungen im Dienstort, Dienstzuteilungen und Versetzungen (Reisegebührenvorschrift 1955) entfällt der Anspruch auf Nächtigungsgebühr, wenn die Kosten für die Schlafstelle im Fahrpreis enthalten sind. Das ist bei einem Nachtflug der Fall. Hinsichtlich der Nächte von 02. auf 03.02.2016, 07. auf 08.06.2016, 01. auf 02.09.2016 und 18. auf 19.12.2016 kann daher kein Nächtigungsgeld berücksichtigt werden.

Das Nächtigungsgeld berechnet sich daher wie folgt:

von	bis	Nächte
03.02.2016	07.06.2016	125
02.09.2016	18.12.2016	107
abzügl. Nächtigung im Hotel		-3
		229
229 Nächte à € 36,40 =		8.335,60
abzügl. Ersatz vom Dienstgeber		-2.432,00
Nächtigungsgeld		5.903,60

Die privat veranlassten Mietwagenkosten in Höhe von € 159,58 waren von den bisher berücksichtigten sonstigen Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Insgesamt ergeben sich dadurch (inkl. Arbeitsmittel in Höhe von € 211,41 und Fachliteratur in Höhe von € 175,50) Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 16.938,14.

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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. Februar 2026