

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RI in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes YZ, vom 1.8.2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Verfahrensablauf und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Kriminalbeamter und als Politiker (Gemeinde) und machte verschiedene Werbungskosten geltend (u.a. Reisekosten, Pendlerpauschale, Berufsgruppenpauschale als Politiker, usw.). Bereits seit der Vorjahresarbeitnehmerveranlagung 2015 bestehen zwischen dem Bf. und dem Finanzamt Auffassungsunterschiede insbesondere bei der Behandlung von geltend gemachten pauschalen Nächtigungskosten (als Differenzwerbungskosten). Die pauschalen Nächtigungskosten wurden vom Finanzamt im Jahr 2015 und 2016 nach Abwicklung von Vorhalteverfahren nicht anerkannt.

Im Vorjahresbescheid 2015 hält das FA in der Begründung u.a. Folgendes fest:
Unter Bezugnahme auf das Ergänzungersuchen und das Telefongespräch können Nächtigungskosten als Differenzwerbungskosten nur dann berücksichtigt werden, wenn eine tatsächliche Nächtigung mit Aufwendungen verbunden ist, vorliegt.

Im Beschwerdejahr 2016 hält das FA in der Begründung des EST-Bescheides 2016 u.a. Folgendes fest: *Voraussetzung für Werbungskosten ist das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ*

in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 genannten Sätze absetzbar.

Im der Beschwerdevorlage verfasste das FA eine längere Stellungnahme unter Anführung von Rechtsgrundlagen und Judikatur und stellt folgenden Antrag: *Der Pauschalbetrag kann daher nicht zum Ansatz kommen, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer gar nicht anfallen (...). Da die beantragten Nächtigungen nicht mit einem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden waren, sondern sich lediglich ein Anspruch nach der RGV 1955 auf Auszahlung einer Nächtigungsgebühr durch den Dienstgeber aufgrund der Dienstreise im Zeitraum von 22:00 bis 06:00 Uhr ergeben kann, wird seitens des Finanzamtes ... beantragt, das Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen.*

Das FA legte nach Anfragen des BFG im April 2018 Unterlagen des Bf. betreffend Einkommensteuerbescheid 2015 vor und führte ergänzend wie folgt aus:

Im Veranlagungsjahr 2015 wurde dem Steuerpflichtigen am 05.09.2016 ein Ergänzungersuchen geschickt, worin die Erklärungsangaben nachzuweisen sind. Der Steuerpflichtige hat telefonisch hinsichtlich der Nachweisführung der Reisekosten eingewendet, dass ihm die Nächtigungsgebühr direkt aufgrund der Reisegebührenvorschrift zustehe. Daraufhin wurden dem Steuerpflichtigen telefonisch als auch mit Ergänzungersuchen vom 13.09.2016 die Grundlagen für die Anerkennung der Differenzwerbungskosten mitgeteilt. Im Zuge eines weiteren Telefongesprächs vom 18.11.2016 wurde dem Steuerpflichtigen nochmals mitgeteilt, dass Nächtigungskosten als Differenzwerbungskosten nur dann berücksichtigt werden können, wenn eine tatsächliche Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist, vorliegt. Entsprechende Nachweise konnten vom Steuerpflichtigen nicht erbracht werden, dieser wendet vielmehr ein, dass nach Grundlage der Reisegebührenvorschrift jedenfalls eine Nächtigungsgebühr zustehe.

Dem Steuerpflichtigen wurde nochmals umfassend mitgeteilt, dass als Grundlage für die Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten die Grundlagen des § 16 EStG 1988 heranzuziehen sind. Da kein entsprechender Aufwand nachgewiesen werden konnte, sondern lediglich auf die Nächtigungsgebühr der RGV verwiesen wurde, wurden die beantragten Differenzwerbungskosten mangels Grundlage nicht berücksichtigt.

Im Veranlagungsjahr 2016 wurden die Differenzwerbungskosten wiederum beantragt und ein Ergänzungersuchen am 19.06.2017 hinsichtlich der Nachweiserbringung des Nächtigungsaufwandes verschickt. Der Steuerpflichtige hat telefonisch mitgeteilt, dass er einen derartigen Nachweis nicht erbringen kann, sondern sein Anspruch auf Grundlage der RVG zustehe und er aufgrund unserer abweisenden Entscheidung die direkte Vorlage an das BFG beantrage. ...

In seiner Beschwerde gegen den EST-Bescheides 2016 hält der Bf. Folgendes fest (direkte Vorlage an das BFG ohne Erlassung einer BVE beantragt):

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das Kalenderjahr 2016 eine Steuernachforderung von € 563,00 festgesetzt. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurde im Kalenderjahr 2016 die Aufwendung für Werbungskosten nicht in voller Höhe

berücksichtigt. In der Arbeitnehmerveranlagung 2016 habe ich für Dienstreisen welche ich im Rahmen meiner Tätigkeit als Kriminalbeamter beim Landeskriminalamt ... erbracht habe, den Differenzbetrag gem. § 26 Z 4 EStG 1988 geltend gemacht. Ich verweise auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 welche besagt, dass Reisekosten welche auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 ausbezahlt werden steuerfrei zu belassen sind. Vom FA ... wurde der von mir eingereichte Differenzbetrag nicht in voller Höhe anerkannt und damit begründet, dass gem. EStG 1988 die Nächtigungsgebühren nur anerkannt werden, wenn auch tatsächlich eine Nächtigung vorliegt und dieser Nächtigungsaufwand auch nachgewiesen werden kann. In meinem Fall werden die Reisekosten aber nach der Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 abgerechnet und ist diese als die lohngestaltende Vorschrift anzusehen. Gemäß der RGV wird eine REISEZULAGE ausbezahlt, welche dem Beamten für eine Dienstreise gebührt (siehe § 4 Abs. 2 RGV). Die Höhe dieser Reisezulage setzt sich aus der Tages- und der Nächtigungsgebühr zusammen (siehe § 13 Abs. 1 lit 1 und 2 RGV). Das Finanzamt müsste sich in diesem Fall an die Bestimmungen der RGV 1955 als lohngestaltende Vorschrift halten, deshalb kommt die Legaldefinition der Dienstreise nach dem EStG nicht zum Tragen. Ich beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides, die Aussetzung der Nachforderung in der Höhe von € 563,- gemäß § 212a BAO, sowie die Anerkennung des gesamten von mir beantragten Differenzbetrages in Höhe von € 519,00.

In einem Mail vom April 2018 an das BFG teilte der BF dem BFG mit, dass er mittlerweile mehrere Vorschreibungen zur Einkommenssteuervorauszahlung bekommen habe und der Ansicht sei, dass diese „zu hoch bzw. nicht gerechtfertigt sind!“ Der Bf. verweist (wie auch schon in seinem Mail vom November 2016 an das FA zur ESt 2015) auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, GZ RV/3629-W/08 vom 27.11.2008 (Anmerkung: Anerkennung von Differenzwerbungskosten eines Kriminalbeamten, nachdem er eine vom Dienstgeber erstellte Zusammenstellung seiner Dienstreisen vorgelegt hat). Der Bf. habe eine Zusammenstellung seiner Dienstreisen, welche vom Dienstgeber ausgestellt wurde, im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung 2016 vorgelegt und trotzdem seien sie vom zuständigen Finanzamt nicht anerkannt worden. Das Finanzamt vertrete die Meinung, dass mir der Differenzbetrag der Reisezulagen zwischen EStG und RGV 1955 nicht zustehe und habe diese in der Arbeitnehmerveranlagung nicht anerkannt!

Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

Nach § 3 Abs. 1 EStG sind u.a. von der Einkommensteuer befreit:

§ 3 Abs. 1 Z 16b: *Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine*

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden. Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Reiseaufwandsentschädigungen, die an Mitglieder des Betriebsrates und Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften für ihre Tätigkeit gewährt werden, sind steuerfrei, soweit sie die Beträge gemäß § 26 Z 4 nicht übersteigen.

§ 26 Z 1 bis 4 EStG lautet:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

1. Der Wert der unentgeltlich überlassenen Arbeitskleidung und der Reinigung der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt (zB Uniformen).
2. Beträge,
 - die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder)

- durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersätze).

3. *Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden. Unter den Begriff Ausbildungskosten fallen nicht Vergütungen für die Lehr- und Anlernausbildung.*

4. *Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers*

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) *Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird. Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.*

b) *Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag 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.*

c) *Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.*

d) *Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf 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.*

e) *Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten*

zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden. Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

5. ...

§ 26 EStG 1988 enthält eine Reihe von Leistungen des Arbeitgebers, die beim Arbeitnehmer zu keinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit führen, weil sie für den Arbeitnehmer nach Ansicht des Gesetzgebers keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, da sie ausschließlich oder doch überwiegend im Eigeninteresse des Arbeitgebers liegen. Dazu zählen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auch Beträge, die dem Arbeitnehmer aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

Bereits seit der Arbeitnehmerveranlagung 2015 sind Bf. und FA unterschiedlicher Auffassung hinsichtlich der Absetzbarkeit von Differenzkosten in Zusammenhang mit Reisekosten. Der Bf. teilte mehrmals seine im Wesentlichen gleichlautenden Rechtsansichten mit. Im Zusammenhang mit seiner Beschwerde betreffend ESt 2016 beantragte der Bf. die gesamte Steuernachforderung von Euro 563,00 nach 212a BAO auszusetzen (bei beantragten und teilweise anerkannten Reisekosten von Euro 519,00) und brachte im Mail an das BFG u.a. vor, dass die nunmehrigen Einkommenssteuervorauszahlungen „zu hoch bzw. nicht gerechtfertigt“ sind.

Im Falle der streitgegenständlichen Arbeitnehmerveranlagung 2016 ist es sinnvoll, die Kirche im Dorf zu lassen. Dem Bf. ist zu Gute zu halten, dass das FA in der Bescheidbegründung 2016 nicht anführte, in welcher konkreten, ziffernmäßige Höhe die Differenzkosten in Zusammenhang mit den Nächtigungspauschalgeldern vom FA nicht anerkannt wurden. Dies ergibt sich u.a. indirekt rechnerisch aus dem Bescheid aus der Summe der verbleibenden Werbungskosten (der Bf. beantragte u.a. auch das Berufsgruppenpauschale in Zusammenhang als Mitglied einer Gemeindevertretung) sowie aus der vom Bf. an das FA übermittelten Zusammenstellung des Dienstgebers über die angefallenen Dienstreisen des Bf. samt den vom Dienstgeber bezogenen Taggeldern/ Nächtigungsgeldern und der vom Dienstgeber errechneten „Differenzbeträge“.

Wenn der Bf. im Mail vom April 2018 an das BFG anführt, dass das Finanzamt die Meinung vertrete, dass dem Bf. der „Differenzbetrag der Reisezulagen“ nicht zusteht und diese in der Arbeitnehmerveranlagung (2016) nicht anerkannt hat, ist festzuhalten (abgesehen davon, dass der Bf. in seiner Beschwerde selbst auf die Nächtigungsgelder Bezug nimmt), dass das FA von den beantragten Euro 519,00 an Differenzkosten zu den Reisekosten Euro 264,00 anerkannt hat. Nicht vom FA anerkannt wurden jene vom Dienstgeber errechneten „Differenzkosten“ an „Nächtigungsgeldern“ von Euro 255,00 (= 17 x Euro 15,00).

Beim ESt-Grenzsteuersatz des Bf. von 42% ergibt sich somit bei den strittigen Differenzkosten von Euro 255,00 in Zusammenhang mit „Nächtigungsgebühren“ ein Streitbetrag an Steuern von ca. Euro 107,00. Ausgesetzt nach 212a BAO wurden, aus welchen Gründen auch immer, laut Darstellung des FA auf dem Vorlagebericht in der Beschwerdesache jedoch der vom Bf. beantragte gesamte Steuerbetrag an Nachforderungen von Euro 563,00. Dies würde implizieren, dass es sich im vorliegenden Beschwerdefall um ein Streitvolumen von nicht anerkannten Werbungskosten von ca. Euro 1.340,00 handelt (€ 563/42*100). Dies entspricht aber keineswegs der Realität.

Abgesehen davon, dass für das BFG in der vorliegenden Streitsache keine Zuständigkeit zur Entscheidung für jene laut Bf. „zu hoch bzw. nicht gerechtfertigten“ Einkommenssteuervorauszahlungen vorliegt, ist anzumerken das sich die Steuernachforderung des FA für das Jahr 2016 zum Großteil darauf beruht, dass der Bf. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Kriminalbeamter auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Politiker (Gemeinde) bezog und diese Einkünfte zusammengerechnet wurden. Dies hat in Folge Auswirkungen auf die Einkommenssteuervorauszahlungen.

§ 26 Z 4 EStG führt dazu, dass Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen. Dies mag unsystematisch sein, verfolgt aber offenbar einen Vereinfachungszweck, indem der Gesetzgeber solche Gelder von vornherein nicht zum Arbeitslohn zählt (womit die Geltendmachung von Werbungskosten entfallen kann).

Nach § 13 (1) RGV (Reisegebührenverordnung 1955) beträgt die Tagesgebühr grundsätzlich nach Tarif I Euro 26,40 bzw. nach Tarif II Euro 19,80 und die Nächtigungsgebühr Euro 15,00. Verschiedene Regelungen bestehen in der RGV, dass Tagesgebühren bzw. Nächtigungsgebühren gekürzt werden, nicht anfallen oder nach einer Zeitspanne nicht mehr anfallen.

In der Zusammenstellung des Dienstgebers (DG) der Dienstreisen ist (in jenen 17 beim FA strittigen Fällen) in der Rubrik „vom DG bezogenen TG u. NG“ ersichtlich, dass der Bf. in 14 Fällen Euro 26,40 erhalten hat, in den 3 weiteren Fällen (aufgrund geringerer Stunden) den entsprechend geringeren Betrag. Im Gegensatz zum Vorjahr 2015 wird vom Bf. für 2016 nicht vorgebracht, dass er die halbe Nächtigungsgebühr vom DG erhalten hätte (Euro 7,50). In den 17 Fällen der Zusammenstellung des Dienstgebers (DG) der Dienstreisen wird jedenfalls ein „Differenzbetrag“ von zumindest Euro 15,00 ausgewiesen. Vom Bf. wird insofern die volle steuerliche Nächtigungspauschale (je Euro 15,00) als Werbungskosten begehrt.

Nicht anerkannt wurden vom FA beantragte Werbungskosten als „Differenzkosten an Nächtigungspauschalgeldern“ in Höhe von Euro 255,00 (= 17 x Euro 15,00). Diese 17 Dienstreisen begannen jeweils am Vortag und endeten in 9 Fällen zwischen/um 2:30 und

3:30 Uhr (in der Nacht) bzw. in 6 Fällen zwischen/um 4:00 Uhr und 6:00 Uhr und in einem Fall um 9:00.

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4 EStG höchst zulässige Tages- bzw. Nächtigungsgeld, dann kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag geltend machen, wenn eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG vorliegt („Differenzreisekosten“).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können aber Nächtigungskosten im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen nur dann in Form der Pauschalbeträge des § 26 Z 4 EStG 1988 als Werbungskosten anerkannt werden, wenn dem Steuerpflichtigen Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt entstanden sind. Keine Nächtigungsaufwendungen entstehen dem Steuerpflichtigen, u.a. wenn der Arbeitgeber die Nächtigungsmöglichkeiten zur Verfügung stellt, wenn auf Grund der zeitlichen Lagerung der beruflichen Tätigkeit eine Nächtigung gar nicht möglich ist oder kostenlose Nächtigungsmöglichkeiten in Anspruch genommen werden können (vgl. VwGH 28.3.1990, 89/13/0183; VwGH 4.4.1990, 89/13/0224, VwGH vom 24.2.1993, 91/13/0252, UFS vom 22.9.2004, RV/0283-I/03).

Der Bf. wurde vom FA mehrfach hinsichtlich des Streitjahres 2016 sowie auch im Rahmen der Vorjahresarbeitnehmerveranlagung 2015 darauf hingewiesen, dass Voraussetzung für die Differenzkosten als Werbungskosten das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung ist, die mit Aufwendungen verbunden ist. Dem Bf. wurde mehrfach Gelegenheit gegeben, dies nachzuweisen. Vom Bf. wurde nicht nachgewiesen, dass dem Bf. Aufwendungen aus der Nächtigung dem Grunde nach überhaupt entstanden sind. Der Umstand einer solchen Nächtigung ist nachzuweisen (z.B. durch Bestätigung des Unterkunftgebers über die erfolgte Nächtigung; Anmerkung: Wenn ein Steuerpflichtiger die konkreten, tatsächlichen Kosten nachweist, kann dies die Konsequenz haben, dass er den Anspruch auf den - allenfalls höheren - Pauschalbetrag verliert).

Wenn der Bf. wiederholt auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, GZ RV/3629-W/08 vom 08.11.2008 verweist, ist festzuhalten, dass in dieser Entscheidung die Frage der Differenzkosten in Bezug auf das Nächtigungspauschale nicht Gegenstand war.

Soweit der Bf. sich auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 stützt, ist grundsätzlich Folgendes festzuhalten: Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBI. II Nr. 306/1997, wurde vom VfGH als gesetzwidrig aufgehoben. Ebenfalls wurde in § 26 Z 4 EStG 1988, BGBI. Nr. 400 idF BGBI. Nr. 818/1993, der vierte Satz als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verweis des § 26 Z 4 EStG 1988 auf lohngestaltende Vorschriften hatte nach Ansicht des VfGH den Effekt, einen steuerfreien Aufwandsersatz zuzulassen, der den gesetzlichen Rahmen (im Verständnis der höchstgerichtlichen Judikatur) überschreitet (vgl. VfGH

vom 22.06.2006, G147/05 ua; V111/05 ua; BGBI II 2006/514 ab 1.1.2008). § 26 Z 4 EStG verweist in Folgefassungen für die Beurteilung der Dienstreise nicht mehr auf lohngestaltende Vorschriften (vgl. UFS vom 18.8.2010, RV/1140-W/10).

Aufgrund der Aufhebungen durch den VfGH wurde in Folge u.a. das Einkommensteuergesetz geändert ("Reisekostennovelle 2007") und u.a § 3 Abs 1 Z 16b EStG eingefügt sowie § 26 Z 4 EStG abgeändert.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Nächtigungskosten im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen nur dann in Form der Pauschalbeträge des § 26 Z 4 EStG 1988 als Werbungskosten anerkannt werden, wenn dem Steuerpflichtigen Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt entstanden sind. Die Revision wird als unzulässig erklärt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Mai 2018