

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
Ri.

in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamt Baden Mödling vom
17.12.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht
erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen
Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr 2010 Angestellter beim Bundesheer und bei
der Universität Wien.

In seiner Arbeitnehmerveranlagung 2010 machte er neben unstrittigen Aufwendungen
für Arbeitsmittel und Mitgliedsbeiträgen betreffend seine Beschäftigung beim Bundesheer
Reisekosten (Flug, Tages- und Nächtigungsgelder) und für die Fahrten zwischen Wohnung
und Universität Wien Kilometergelder (4.359,77 €) geltend.

Der Bf. legte seiner Arbeitnehmerveranlagung folgende Stellungnahme bei:

"Ich war als Leistungssportler (Leichtathletik - Mittelstreckenlauf) beim Österreichischen Bundesheer im Heeressportzentrum Südstadt angestellt. Im Rahmen meiner Tätigkeit als Leistungssportler bestand die Notwendigkeit zahlreiche Trainingskurse und Wettkämpfe im Ausland zu absolvieren, wodurch erhebliche Reisekosten sowie Telefonkosten zu berufsbezogenen organisatorischen Zwecken sowie zu Meldungen bei meinem Arbeitgeber entstanden sind. Da die Förderung von Leistungssportlern durch eine Anstellung beim Österreichischen Bundesheer als staatliche Sportförderung und das vom Bundesheer bezogene Gehalt zur Begleichung der genannten Reisekosten gedacht ist, musste ich diese in der Folge auch mit dem bezogenen Gehalt selbst begleichen. Dies kommt insbesondere darin zum Ausdruck, dass es sich bei diesen Reisen um sogenannte Dienstaufträge unter Gebührenentfall handelte und diese somit nicht gesondert gefördert wurden. Ich habe daher weder für diese Reisen noch für sonstige Aufwendungen irgendwelche steuerfreien Ersätze oder Förderungen erhalten.

Da das Leistungszentrum in der Südstadt über kein eigenes Hallenstadion verfügt, musste ich im Winter mehrmals in der Woche in das Wiener Ferry-Dusika-Hallenstadion fahren. Mit dem Auto ist eine Richtung in knappen 20 Minuten zurückzulegen, mit öffentlichen Verkehrsmitteln benötigte man hingegen vor dem Ausbau der Linie U2 in etwa 80 Minuten. Dieser für ein einziges Training anfallende Mehraufwand von in etwa zwei Stunden Fahrzeit ist insbesondere in Anbetracht der für einen Leistungssportler notwendigen Regeneration nicht zumutbar, weshalb es im Winter notwendig war, mit dem Auto zum Training nach Wien zu fahren.

Neben meiner Tätigkeit beim Österreichischen Bundesheer war ich an der Universität Wien als Universitätsassistent angestellt und habe Rechtswissenschaften studiert. Bei meinem Jus-Studium, für das ich Arbeitsmittel beantragt habe, handelt es sich um eine Umschulungsmaßnahme, die nach Abschluss eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit meiner bisherigen Tätigkeit beim Österreichischen Bundesheer nicht verwandt ist und auf die Ausübung eines anderen Berufes, nämlich auf jenen eines Rechtsanwaltes, abzielt. Die Anstellung als Universitätsassistent sollte dabei in erster Linie der Förderung meines Doktoratsstudiums dienen. Da die Arbeitszeiten höchst unterschiedlich waren und die Arbeit des Öfteren bis spät in die Nacht dauerte, musste ich regelmäßig mit dem Auto fahren, da zu dieser Zeit keine öffentlichen Verkehrsmittel mehr nach Maria Enzersdorf fahren und ich andernfalls nicht nach Hause gelangen hätte können."

Das Finanzamt erließ am 17. Dezember 2012 den Einkommensteuerbescheid 2010 und ließ Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 5.065,03 € und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 100 € zum Abzug zu.

Die nur teilweise Anerkennung der vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen begründete das Finanzamt mit den nur teilweise vorgelegten Beweismitteln. Für die Auslandsreisen seien bis dato keine Belege vorgelegt worden. Die Kilometergelder nach Wien seien als Werbungskosten anerkannt worden.

Der Bf. erhob gegen den Bescheid mit Schreiben vom 2. Jänner 2013 Berufung und verwies auf noch nachzureichende Unterlagen.

Am 7. Mai 2013 langte beim Finanzamt eine weitere Stellungnahme des Bf. ein:

"Ich war in dieser Zeit als Heeressportler im Heeressportzentrum des Österreichischen Bundesheeres (in der Südstadt) angestellt. Dies ist bekanntlich die österreichische Form der Spitzensportförderung. Daraus erklärt sich auch die im Vergleich zum Einkommen auf den ersten Blick vielleicht ungewöhnliche Höhe der Werbungskosten. Der einzige Zweck einer derartigen Anstellung ist, österreichische Spitzensportler bei der Ausübung ihrer sportlichen Tätigkeit zu unterstützen. Ich habe daher beinahe mein gesamtes Gehalt für diverse Trainingslager und Wettkämpfe im In- und vor allem auch im Ausland ausgegeben (hinsichtlich der Bestreitung meines Lebensunterhaltes wurde ich von meinen Eltern unterstützt). Diese Trainingslager und Wettkämpfe musste ich mit dem vom Bundesheer erhaltenen Gehalt bezahlen; sie wurden vom Bundesheer nicht gesondert bezahlt. Zum Ausdruck kommt dies darin, dass wir für diese Reisen jeweils einen sogenannten "Dienstauftrag unter Gebührenentfall" bekommen haben."

Weiters legte er eine detaillierte Aufstellung über die geltend gemachten Werbungskosten vor.

Das Finanzamt änderte mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2013 den angefochtenen Bescheid insofern ab, als es Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 4.967,91 €, das Pendlerpauschale in Höhe von 630 € sowie sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 100 € anerkannte. Der Betrag von 4.967,91 € setzt sich aus Arbeitsmitteln in Höhe von 705,26 € sowie Gesamtreisekosten von 4.262,65 € zusammen.

Die Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Taggelder und Nächtigungsgelder konnten nur für die jeweils ersten 5 Tage einer Reise gewährt werden, da danach ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Im Fall der USA Reise kommen darüberhinaus Werbungskosten für Kaufkraftdifferenz zum Ansatz. Für Fahrten, die im Fahrtenbuch nicht erfasst sind, konnten keine Km-Gelder gewährt werden. Die Fahrten zur Schottenbastei sowie zum Dusikastadium sind Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und daher mit dem Verkehrsabsatzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten (kleines Pendlerpauschale, da Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf mehr als der Hälfte der Wegstrecke zumutbar, Entfernung über 20 km)."

Der Bf. stellte mit Schreiben vom 16. Jänner 2014 ohne nähere Begründung einen Vorlageantrag und kündigte die Nachreichung einer ausführlicheren Begründung bis Ende März 2014 an.

Weder innerhalb der vom Bf. gesetzten Frist noch bis zum Tag der Unterzeichnung dieses Erkenntnisses ist eine ergänzende Begründung nachgereicht worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen

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."*

§ 26 Z. 4 lit. b bis e EStG 1988 lauten:

"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."

Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Sachverhaltsmäßig ist die Tatsache der Auslandsaufenthalte sowie deren Dauer ist ebenso unbestritten wie die Berechnung der nach Ansicht des Finanzamtes zustehenden Tages- und Nächtigungsgelder. Strittig ist ausschließlich, ob dem Bf. Tages- und Nächtigungsgelder, die pro Ort über fünf Tage hinausgehen, berücksichtigt werden können.

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074 mwN). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem

Ort (s zB VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033, zu einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich). Die Verwaltungspraxis (Rz 301 LStR), an die das Bundesfinanzgericht allerdings nicht gebunden ist, geht von einem längeren Zeitraum dann aus, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen. Wird der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig, gilt eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr (sh. Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 44).

Liegt der Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland, kann auch nach Ablauf von fünf Tagen - obwohl diesfalls keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt - aufgrund des Kaufkraftunterschieds zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, der sich auch dann nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige im Ausland die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (sh. VwGH 10.4.1997, 94/15/0212 mwN).

Wenn das Finanzamt daher nur für die ersten fünf Tage pro Ort das volle Auslandstagesgeld gewährt hat und ab diesem Zeitpunkt nur einen Differenzverpflegungsmehraufwand, ist dies rechtlich zutreffend.

Allerdings kann die Meinung des Finanzamtes nicht geteilt werden, wonach ab dem sechsten Tag auch keine Nächtigungsgelder zustehen; ein Mehraufwand für Nächtigungen ist nämlich auch ab dem sechsten Tag nicht vermeidbar. Somit waren weitere zehn Nächtigungen à 34 € in R. und weitere 16 Nächtigungen à 52,30 € in A. anzuerkennen. Der sich so ergebende Betrag von 1.176,80 € war allerdings um die vom Finanzamt gewährten pauschalen Frühstücksaufwendungen von 5,85 € pro Nacht (= 216,45 €) zu kürzen, wobei darauf hingewiesen sei, dass nach Rz 317 LStR diese pauschalen Beträge dann zustehen, wenn dem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft unentgeltlich zur Verfügung steht. Dass dies der Fall war, hat das Finanzamt nicht vorgebracht und ist auch aus dem Akt nicht ersichtlich.

Gegen die - rechtlich zutreffende - Gewährung des Pendlerpauschales anstelle der Kilometergelder in der Berufungsvorentscheidung, der nach Einbringung des Vorlageantrages der Charakter eines Vorhaltes zukommt, hat der Bf. nichts vorgebracht.

Somit ergeben sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung zusätzliche Werbungskosten von 960,35 €, weshalb sich die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von 4.967,91 € auf 5.928,26 € erhöhen. Der angefochtene Bescheid war in diesem Sinn anzuändern.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da zum Umstand, dass ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird und somit keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 mehr gegeben ist, eine ständige Judikatur des VwGH vorliegt.