

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse, vertreten durch B GmbH, Adresse2 , gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 11.10.2012 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben ergeben sich aus den Beilagen zu diesem Erkenntnis und bilden einen Spruchbestandteil.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. abgekürzt) erzielte im Beschwerdezeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Angestellter bei der Fa. K (nur für das Jahr 2007) bzw. der Fa. A AG in OÖ.(ab 2008).

Der berufliche Einsatz des Bfs. führte ihn überwiegend ins Ausland (Kroatien, Bulgarien, Slowenien, Albanien, Polen - siehe die jeweiligen Aufenthaltstage in der Beschwerdedarstellung v. 22.11.2012 weiter unten)).

Strittig sind **Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten** folgender Höhe:

2007	2008	2009	2010
Summe der Aufenthaltstage			
80	97	87	59
Werbungskosten lt. Beschwerde			

(inclusive Differenz- werbungskosten Kaufkraftunterschied)			
€ 1.883	€ 2.156,20	€ 2.508,30	€ 1.723,40

Der grenzüberschreitende Einsatz bietet grundsätzlich auch die Möglichkeit, höhere Aufwendungen aufgrund eines Auslandsaufenthaltes im Verhältnis zu im Inland tätigen Arbeitnehmern abzusetzen.

Die Abgabenbehörde gewährte in den Erstbescheiden keine Werbungskosten aus dem Titel des Auslandsaufenthaltes an .Begründet wurde dies zum einen mit der VwGH Rechtsprechung 13.02.1991,90/13/0199 (erhebliche Kostenüberschreitung infolge des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten liege hier nicht vor) sowie mit den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 1405 . Die Verwaltungsmeinung in derartigen Fällen ist , dass die Kaufkraftdifferenz nur dann zu Werbungskosten führen soll, *wenn das Auslandstaggeld über dem 1,5fachen des Inlandstaggeldes (also EUR 26,40 x 1,5) liegt* (keine Anerkennung von Differenzwerbungskosten aus dem Titel Kaufkraftunterschied). Für die "restlichen Dienstreisen" erfolgte von der Abgabenbehörde keine Begründung.

Demgegenüber liegt eine rechtzeitig erhobene **Beschwerde** v.22.11.2012 mit folgenden Argumenten vor :

In der Beschwerde wurde zusammenfassend ausgeführt, *dass der Arbeitgeber keine Reisekostenersätze an den Bf. auszahlte. Es handelte sich überwiegend um Auslandsaufenthalte. Es wurde mit Ausnahme von Zagreb kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Für Fahrten nach Zagreb wurden auch keine Fahrtkosten bzw. am Aufenthaltsort auch keine Taggelder beantragt. Von Zagreb aus (kroatisches Büro) wurden Reisen nach Bulgarien, Serbien, Albanien, Polen (siehe die im Verfahren später vorgelegten Reiseaufzeichnungen lt. Beschwerde) vorgenommen.*

Es wurde keine Berufungsvorentscheidung erlassen.

Am 19.12.2012 erfolgte von der Abgabenbehörde die Vorlage an den ehemaligen Unabhängigen Finanzsenat.

Über Anregung des Bundesfinanzgerichtes wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung mit Schriftsatz v. 21.06.2016 (Email) zurückgezogen und dem Einigungsvorschlag (Abweisung hinsichtlich zusätzlicher Werbungskosten aus dem Titel des Kaufkraftunterschiedes und Stattgabe hinsichtlich Verpflegungsmehraufwendungen /Auslandsdienstreisen/ Anfangsphase) zugestimmt. Auf die VwGH-Entscheidung zu 2012/15/0119 v. 01.09.2015 wird verwiesen .

Nach dieser Einigung blieben nur mehr folgende Kosten als Werbungskosten übrig:

Werbungskosten			
2007	2008	2009	2010
jeweils in €			
1.137,80	1.452,40	1.888,10	1.116,20

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus der Aktenlage , insbesondere dem Parteivorbringen zu den Fragen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit, Mehraufwand (Tages/Nächtigungsdiäten) , insbesondere Aktenvermerke v. 21.02.2012/AS 1/2010, v. 09.10.2012/AS 18/2010).

Über die Beschwerde wurde vom **Bundesfinanzgericht** erwogen:

Rechtslage

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 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). 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.

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wobei das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag und das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen darf.

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

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber die in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Höchstsätze nicht erreichen, so stellen - unter der Voraussetzung, dass eine Reise nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt - die Differenzbeträge Werbungskosten dar.

Eine **beruflich veranlasste Reise liegt vor**, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit mehr als 25 km entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (Doralt, Einkommensteuergesetz, 13. Lfg., § 16 Rz 173).

In Abgrenzung von privaten, nichtabzugsfähigen Lebenshaltungskosten sind Reisekosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn dem Steuerpflichtigen **Mehraufwendungen** für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen entstehen.

Eintägige Reisetätigkeiten lassen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132 ; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013 ; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151) regelmäßig keinen Verpflegungsmehraufwand entstehen, da bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden kann. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können keine Taggelder berücksichtigt werden. Dieser Ansicht folgen auch zahlreiche Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS RV/0690-I/07; UFS RV/0623-G/11; UFS RV/4358-W/02; UFS RV/0572-K/08; UFS RV/3327-W/12). In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes waren hinsichtlich der eintägigen Fahrten des Bf. in den Streitjahren (Reisebewegungen bei denen keine Nächtigungen erforderlich waren) keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Mit Erkenntnis des **VwGH v. 01.09.2015 zu 2012/15/0119** wurde die UFS-Entscheidung zu RV/0329 -K/11 v.17.04.2012 (Amtsbeschwerde) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Aus dem Erkenntnis wird auszugsweise zitiert:

„ 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. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2005/15/0133).

Abzugsfähig sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur insoweit vergleichbaren Rechtslage im Geltungsbereich des EStG 1972 bei längerdauernden beruflichen Auslandsaufenthalten aber Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lässt sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Aufenthaltsort die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt. Liegen die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, können nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden. In einem solchen Fall werden die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt überschritten. Der entsprechende Mehraufwand ist, wenn er zwar glaubhaft gemacht wird, im Einzelnen aber nicht nachgewiesen werden kann, unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu schätzen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 13. Februar 1991, 90/13/0199, und vom 11. August 1993, 91/13/0150).

Auch die Tagessätze für Auslandsreisen nach der Reisegebührenvorschrift 1955 lassen mit ihrer Staffelung nach Gebührenstufen verlässliche Aussagen über das Vorliegen unterschiedlicher Preisniveaus im In- und Ausland nicht ohne weiteres zu. Die Annahme der belangten Behörde, der erhebliche Kaufkraftunterschied komme in typisierender Betrachtungsweise an Hand der Höchstsätze der Auslandsreisesätze für Bundesbedienstete zum Ausdruck, ist - wie das Finanzamt zutreffend aufzeigt - nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang zu bringen. Dass Österreich das Land mit den niedrigsten Verpflegungskosten weltweit sei, trifft augenscheinlich nicht zu... Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Damit folgte der VwGH (im Beschwerdefall für Deutschland/Bonn) nicht der von der ehemaligen belangten Behörde vertretenen Ansicht.

Nichtanerkennung ("Differenzwerbungskosten" wegen Kaufkraftunterschied) :

2007	2008	2009	2010
€	€	€	€
- 745,20	- 703,80	- 610,2	607,20

Durch die Zustimmung zu diesem Teil des Beschwerdebegehrens erübrigt sich hier eine nähere Auseinandersetzung mit der Erlassmeinung zu RZ 1405 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Inlandstagessatz zuzüglich 50 % ist größer als Auslandstagessatz).

Konkreter Beschwerdefall:

Wie eingangs ausgeführt, sind Aufwendungen für die Verpflegung 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.

Der **Einigungsvorschlag** wurde vom Bundesfinanzgericht aufgrund **folgender Erwägungen** angeregt:

1. Dass sich der Bf. den Auslandsdienstreisen nicht entziehen konnte, war unstrittig. Es handelte sich somit jedenfalls um beruflich veranlasste Reisen. Er war für den/ die österreichischen Arbeitgeber im Ausland tätig. Dabei bildete Zagreb einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (Kroatisches Büro). Für den Aufenthalt an diesem weiteren Mittelpunkt wurden daher keine Tages-/Nächtigungsdiäten gewährt (vgl. auch in diesem Sinne den AV v.30.11.2012, AS32/33/2010) . Von diesem „Stützpunkt“ ausgehend wurden vom Bf. über Auftrag des österr. Arbeitgebers weitere Dienstreisen nach Bulgarien , Polen , Slowenien, Albanien (immer konkrete Orte - siehe nachgereichte Ergänzung zur Beschwerde v.22.12.2012) unternommen. Auf die letztlich im Verfahren vorgelegten Unterlagen wird verwiesen (Reiseaufzeichnungen). Verpflegungsmehraufwendungen konnten daher für die Anfangsphase (5 bzw. 15 Tage) anerkannt werden.
2. Differenzwerbungskosten aus dem Titel eines Kaufkraftunterschiedes waren im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH zu 2012/15/0119 v.01.09.2015 nicht zu gewähren (diesbezügliche Abweisung des Beschwerdebegehrens). Diesbezüglich erfolgte auch - wie ausgeführt- eine Einigung mit der steuerlichen Vertretung(vgl. Email v.21.06.2016).
3. Die Verpflegungsmehraufwendungen für die Ein-Tagesreisen wurden – auch im Sinne der Rechtsprechung des VwGH 7.10.2003,2000/15/0151- nicht gewährt.
4. Aus diesen Überlegungen heraus konnten folgende Werbungskosten zusätzlich anerkannt werden:

Höhe der vom BFG anerkannten Werbungskosten:

Jahre			
2007	2008	2009	2010
€	€	€	€
1.137,80	1.452,40	1.888,10	1.116,20

6. Insgesamt trug die teilweise Stattgabe auch dem Umstand Rechnung, dass die im Verfahren zunächst unterbliebene Mitwirkung später in einer Weise erfolgte, dass man den gegenständlichen Beschwerdefall letztlich entscheiden konnte (nachgereichte Unterlagen).
7. Aus den angeführten Gründen war daher wie im Erkenntnisspruch zu entscheiden.

Beilagen : 4 Berechnungsblätter (2007 bis 2010)

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 konkreten Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen bzw. durch die VwGH-Rechtsprechung schon entschieden (VwGH 2012/15/0119 v.01.09.2015). Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 24. Juni 2016