



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder ADir. Reg.Rat Krall, Mag. Herwig Draxler und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung der Bw., Adr.1, vom 5. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADirⁱⁿ Barbara Kropfitsch, vom 24. September 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 nach der am 27. März 2012 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmann Gasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird abgeändert.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabegutschrift ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Einkommensteuer für 2009) zu entnehmen und bildet insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in ihrer im elektronischen Wege eingereichten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2009 diverse Aufwendungen unter dem Titel Werbungskosten im Gesamtbetrag von € 2.469,27 (Reisekosten KZ 721: € 1.906,20, doppelte Haushaltsführung KZ 723: 288,55 und sonstige Werbungskosten KZ 724: 274,52) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Radiologietechnologin (teilzeitbeschäftigte Vertragsbedienstete im LKH Klagenfurt) geltend.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 9. August 2010 wurde die Bw. ersucht, ihre im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für 2009 geltend gemachten Aufwendungen durch Vorlage von geeigneten Unterlagen (Aufstellungen) nachzuweisen.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2010 legte die Bw. dem Finanzamt eine Aufstellung vor, in welcher von ihr zu den beantragten Werbungskosten Folgendes ausgeführt wurde:

"Werbungskosten:

- a. *Dienstreise außerhalb des Nahbereiches (Rz 699 - 741, Seite 36ff):
Beschäftigung in der Radiologischen Universitätsklinik BONN
vom 05. Oktober bis 27. November 2009. Nachweis: Bescheinigung vom 27.11.2009*
- i. *Fahrtkosten: Flugkosten wurden vom Anbieter ersetzt. Kosten für die tägliche Fahrt von der Wohnung zum Arbeitsplatz (Städtische Bus SWB Bonn). Nachweis: Fahrscheine* € 149,00
 - ii. *Tagesgelder für Auslandsreisen: Außerhalb des Nahbereiches bis zu 6 Monaten möglich. Nachweis: Bescheinigung. Tarif für Deutschland: € 35,30 x 54 Tage =* € 1.906,20
 - iii. *Nächtigungskosten bzw. doppelte Haushaltsführung wurden vom Anbieter der Schulung (A.) ersetzt*
 - iv. *Familienheimfahrten können bis zu € 562,00 geltend gemacht werden. € 273,45 würden vom Anbieter rückerstattet (Nachweise Bankbelege, Überweisungsbeleg), verbleiben somit* € 288,55
- b. *Betriebsratsumlage:*
- i. *Nachweis: Bankbelege, Überweisungsbelege, monatl. € 10,46 somit 2009 insgesamt* € 125,52

Dieser Eingabe angeschlossen war auch eine Bestätigung der Radiologischen Universitätsklinik Bonn vom 27. 11. 2009, in welcher der Bw. bescheinigt wurde, dass sie im Zeitraum vom 5. Oktober bis 27. November 2009 in Bonn ganztätig in der Funktionseinheit MR-Tomographie hospitiert habe. Schwerpunkt der Arbeit sei das 3.0T MRT mit paralleler HF-Sendetechnik (Achieva 3T TX) sowie die kardiale Bildgebung gewesen.

Mit Bescheid vom 24. September 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2009 fest und berücksichtigte bei Berechnung der Einkommensteuer Werbungskosten in Höhe von € 739,57 (= Fahrtkosten: € 149,00, Tagesgelder: € 176,50 [€ 35,30 x 5 Tage], Familienheimfahrten: € 288,55, Betriebsratsumlage: € 125,52). Das Abweichen von den geltend gemachten Werbungskosten begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht kämen. Ein längerer Aufenthalt am Fortbildungsort würde zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führen, sodass Tagesgelder nur für eine Anfangsphase von fünf Tagen in Form von Mehrverpflegungsaufwendungen anzuerkennen seien.

Mit Berufungseingabe vom 5. Oktober 2010 berief die Bw. form- und fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und führte darin als Berufungsbegründung Nachstehendes wörtlich aus:

"Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) des FA Klagenfurt vom 24. September 2010 (F576319784) erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung, da geltend gemachte Positionen (Werbungskosten) nicht berücksichtigt wurden. Die Tagesgelder meiner Fortbildung in Bonn (Deutschland) wurden nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen wegen Entstehens eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit anerkannt.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 699 bis 741) ist bei der Berücksichtigung von Tagesgeldern zwischen Dienstreisen im Nahbereich und Dienstreisen außerhalb des Nahbereiches, wenn dem Arbeitnehmer eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann, zu unterscheiden. Nur bei Dienstreisen im Nahbereich ist die zeitliche Dauer der Begünstigung auf 5 Tage (unter der Annahme, dass der auswärtige Einsatzort zum neuen Mittelpunkt der Tätigkeit wird) beschränkt, für Dienstreisen außerhalb des Nahbereichs (i.d.R. ab 120 km) können Tagesgelder für eine Tätigkeit am selben Ort sechs Monate lang steuerfrei ausgezahlt werden (Rz 721 der Lohnsteuerrichtlinien; siehe auch das Steuerbuch 2010 für die Arbeitnehmerveranlagung 2009, Seite 40).

Es ist unzweifelhaft, dass der Dienstort Bonn in Deutschland außerhalb des Nahbereichs liegt. Ich ersuche, die im ursprünglichen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung auf Grund dieser Bestimmungen geltend gemachten Tagesgelder (Werbungskosten) in voller Höhe zu berücksichtigen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2011 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

"Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (zB bei Entsendung des Arbeitnehmers zu Fortbildungszwecken, vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232), kann aufgrund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer „Reise“ ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 13.02.1991, 90/13/0199). Ein derartiger erheblicher Unterschied ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (das sind 39,60 Euro) übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenz-Verpflegungsmehraufwand unter dem Titel der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Laut Aktenlage wurde an der UNI-Klinik Bonn ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und der für die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen erforderliche „erhebliche Kaufkraftunterschied“ liegt nicht vor (Tagessatz/Deutschland unter 39,60 Euro), die Berufung war als unbegründet abzuweisen."

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag, datiert mit 1. April 2011 (Posteingang beim Finanzamt am 15. April 2011), brachte die Bw. Folgendes begründend vor:

"In der Berufungsvorentscheidung wird von der Abgabenbehörde I. Instanz angenommen, dass an der UNI-Klinik in Bonn ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, ohne diese Behauptung näher zu begründen. Anknüpfend daran zitiert sie die Judikatur des VwGH, die ausführt, dass - wenn im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet wird - ein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten nur dann zu berücksichtigen ist, wenn ein "erheblicher Kaufkraftunterschied" zwischen dem heimischen und ausländischen Arbeits- und Einsatzort vorliegt. Nach den Lohnsteuerrichtlinien ist ein erheblicher Kaufkraftunterschied nur dann gegeben, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (das sind € 39,60) nicht übersteigt, was für Deutschland (Tagessatz € 35,30) nicht der Fall sei.

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz ist die Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit im Ausland aber nicht anzunehmen. Nach den das EStG auslegenden Lohnsteuerrichtlinien 2002 (GZ 07 2501/4-IV/01) idgF ist bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann ("außerhalb des Nahbereichs" - idR ab 120 Km; § 26 Z 4 EStG 1988. Tatbestand), davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird (Rz 721 bzw. Pkt. 10.5.1.3.2 der Lohnsteuerrichtlinien 2002).

Hinsichtlich der Dauer der Steuerfreiheit der Tagesgelder bei unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz wurde auch in Auseinandersetzung mit der Judikatur des VwGH in den Richtlinien als Anweisung für die Verwaltungspraxis eindeutig Stellung bezogen (Beispiel Rz 10721, Seite 429-15 der Lohnsteuerrichtlinien). Ich zitiere wörtlich:

"Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.11.1999, 99/15/0162) hat angedeutet, dass auch im Rahmen des zweiten Dienstreise-Tatbestandes (unzumutbare tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz) ein Verpflegungsmehraufwand nur für ca. eine Woche gegeben ist. Die Lohnsteuerrichtlinien gehen hingegen davon aus, dass der Einsatzort bei einer Dienstreise nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Welche Auswirkungen ergeben sich aus dieser Rechtsprechung für die Verwaltungspraxis?

Bei unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz resultiert der Verpflegungsmehraufwand nicht nur aus dem außer Haus eingenommenen Mittagessen, sondern auch aus dem zusätzlich anfallenden Abendessen. Da die Mehrheit der erwerbstätigen Steuerpflichtigen zwar das Mittagessen außer Haus einnimmt und bei Reisen nach entsprechender Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten der Mehraufwand entfällt, das Abendessen aber idR zu Hause eingenommen wird, ist bei Dienstreisen mit anschließender Nächtigung eine längere Steuerfreiheit der Tagesgelder gerechtfertigt. Die bisherige Verwaltungspraxis (Steuerfreiheit der Tagesgelder bis sechs Monate) bleibt unverändert."

Meine Auslandstätigkeit in Bonn, das unzweifelhaft außerhalb des Nahbereiches liegt, währte nur zwei Monate, weswegen die Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit im Ausland entsprechend den Richtlinien schon aus zeitlichen Gründen gar nicht möglich war. Der Arbeits- und Einsatzort an der UNI-Klinik in Bonn war nur von vorübergehender Dauer, mein Mittelpunkt der Tätigkeit war weiterhin in Kärnten, im LKH Klagenfurt, geblieben, wodurch ich zu einer doppelten Haushaltsführung veranlasst war (meine Familie verblieb ebenfalls in Kärnten).

Die zitierte Judikatur bezieht sich auf jene Fälle, in denen auch nach Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit (also im meinem Fall nach 6 Monaten) die Berücksichtigung von Werbungskosten in Frage kommt, wenn eben der besagte erhebliche Kaufkraftunterschied vorliegt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat diese Auslegungsgrundsätze der Richtlinien für die Beurteilung der Frage, ob ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG offenkundig nicht angewendet. Die Begründung blieb sie aber schuldig.

Die Kriterien für das Vorliegen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit sind in den LStR zwar beim § 26 Z 4 EStG für "Dienstreisen" enthalten, aus systematischen und sachlichen Gründen sind diese aber auch für die "dienstlich veranlasste Reise" zur Geltendmachung der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG anzuwenden. Systematisch zum einen, weil davon auszugehen ist, dass einen von der Judikatur zu beiden gesetzlichen Bestimmungen entwickelten Begriff nicht zwei unterschiedliche Bedeutungen und Begriffsinhalte bzw. Kriterien beigemessen werden können. Zum anderen, weil auch die vom BMF herausgegebene Broschüre "Das Steuerbuch 2009" (Tipps zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 für LohnsteuerzahlerInnen) bei den im Rahmen Werbungskosten gemäß § 16 EStG geltend zu machenden Reisekosten für den maßgeblichen Begriff des weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit auf die Auslegungsgrundsätze zu diesem Begriff beim § 26 EStG verweist, wo ausdrücklich - wie bereits oben zitiert - bei einer Dienstreise außerhalb des Nahbereiches

davon auszugehen ist, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Sachlich ist eine Differenzierung deshalb nicht gerechtfertigt, weil die Gründe für die längere Steuerfreiheit bei Dienstreisen außerhalb des Nahebereichs auch für dienstlich veranlasste Reisen vorliegen. Wie die Finanzbehörde treffend festhält, resultiert bei unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz der Verpflegungsmehraufwand nicht nur aus dem außer Haus eingenommenen Mittagessen, sondern auch aus dem zusätzlich anfallenden Abendessen, für das auch nach entsprechender Kenntnis von Verpflegungsmöglichkeiten ein Mehraufwand anfällt.

Bei richtlinienkonformer Anwendung wäre von der Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung im Sinne meines Berufungsantrages zu entscheiden gewesen, weshalb ich neuerlich den Antrag stelle, den bekämpften Einkommensteuerbescheid 2009 aufzuheben und die im ursprünglichen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung auf Grund der Lohnsteuerrichtlinien geltend gemachten steuerfreien Tagesgelder (Werbungskosten) in voller Höhe (für den Zeitraum meiner Tätigkeit an der UNI-Klinik Bonn von rd. 2 Monaten) zu berücksichtigen.

In eventu, dass diesem Begehren nicht Rechnung getragen wird, beantrage ich, dass die Differenz zwischen dem Inlandstagesatz (€ 26,40) und dem Auslandstagesatz (€ 35,30), d.s. € 8,90 mal die Dauer meiner beruflich veranlassten Reise als Verpflegungsmehraufwand im Rahmen der Werbungskosten nach § 16 EStG berücksichtigt werden und führe dazu Folgendes aus:

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen im Rahmen der Sätze nach § 26 Z 4 EStG abzugsfähig. Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, kann aufgrund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 13.02.1991, [90/13/0199](#)). Den LStR folgend sieht die Abgabenbehörde I. Instanz einen solchen erheblichen Unterschied nur dann als gegeben, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz übersteigt. Nur der übersteigende Betrag sei unter dem Titel Werbungskosten zu berücksichtigen.

Eine solche Auslegung widerspricht der VwGH-Judikatur und ist als gesetzwidrig zu werten (siehe TAUCHER Otto in SWK-Heft 10,1. April 2011, S 551; die folgende Zitate stammen vorwiegend aus dieser Abhandlung). Bei einem beruflich veranlassten Auslandsaufenthalt darf der Kaufkraftunterschied nicht übergangen werden, denn er stellt einen

Verpflegungsmehraufwand dar, der sich auch in entsprechender Kenntnis von preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am ausländischen Aufenthaltsort nicht vermeiden lässt. Im Sinne der VwGH-Judikatur wäre jedenfalls der Kaufkraftunterschied zu berücksichtigen.

Die Sichtweise der Abgabenbehörde (bzw. der Richtlinien, die nur Auslegungshilfe zum EStG sein dürfen und keine hinausgehenden Rechte und Pflichten ableiten dürfen) verletzen das objektive Nettoprinzip, da Ausgaben die im Grunde nach als Werbungskosten zu qualifizieren sind, bei der Einkünfteermittlung nicht berücksichtigt werden. Dieser Eingriff in das objektive Nettoprinzip durch die im Rz 313 der LStR verankerten "Aufschlags- und Differenzmethode" wirkt umso gravierender, je länger ein berufsbedingter Aufenthaltsort dauert, da ein Verpflegungsmehraufwand anfällt, der sich "auch dann nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Aufenthaltsort die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt" (VwGH 11.08.1993, 91/13/150). Mit dem Ausdruck "erheblich" kann deshalb die zitierte Judikatur nur eine betragsmäßige - in einem absoluten Betrag zum Ausdruck kommende - Schranke umschrieben haben (= Differenz zwischen Summe der Inlandstagesätze und der Auslandstagesätze), die nicht mehr bloß absolut und relativ) als geringfügig zu bewerten ist (siehe TAUCHER, SWK Heft 10, S 555). Ein Differenzbetrag (Kaufkraftdifferenz) von € 8,90 zwischen Inlands- und Auslandstagesatz, wie in meinem Fall, kann sowohl absolut als relativ als auch erheblich angesehen werden. Der aus meinem

Aufenthalt resultierende Betrag von (€ 8,90 x 55 Tage = rd. € 500,--) kann im Verhältnis zur Höhe meiner Einkünfte nicht mehr als geringfügig betrachtet werden.

Diese Auslegung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von beruflich veranlassten

Verpflegungsmehraufwendungen, die sich bei einem Auslandsaufenthalt auch bei Kenntnis der preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten nicht vermeiden lassen, zeichnet sich auch aus der jüngsten finanzrechtlichen Judikatur (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197 und UFS 29.01.2010, RV/0163-I/05) ab. Damit sind berufsbedingte Aufwendungen im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen jedenfalls steuerlich zu berücksichtigen.

Ergänzend beantrage ich, die aus meiner doppelten Haushaltsführung entstandenen folgenden Aufwendungen als abzugsfähige Werbungskosten gemäß § 16 EStG zu berücksichtigen:

Meine beruflich veranlasste Reise war mit Nächtigungen verbunden, da eine regelmäßige Heimkehr aufgrund der Entfernung nicht zumutbar war. Die Kosten der Nächtigung (Mietzins für angemietete Wohnung in Bonn) wurden von meinem Arbeitgeber getragen, weshalb ich keine Werbungskosten geltend gemacht habe. Darin enthalten waren aber nicht die Aufwendungen für das Frühstück, die ich zusätzlich zu tragen hatte und vom Dienstgeber nicht abgegolten wurden. Diese zusätzlichen Aufwendungen für das Frühstück mache ich als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 geltend und zwar mangels Belegen mit dem Schätzbetrag laut LStR bei Auslandsreisen iHv € 5,85 pro Nächtigung, d.s. für 60 Tage € 351,-.

Weiters stelle ich gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 bzw. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat."

Mit Vorhalt vom 13. Mai 2011 wurde die Bw. vom Finanzamt ersucht Folgendes bekanntzugeben bzw. vorzulegen:

1. "In welcher Form waren Sie in Bonn tätig? Dienstverhältnis zur UNI-Klinik Bonn oder zur KABEG? Dienstfreistellung bei der KABEG? Wer hat Ihre Bezüge oder sonstigen Vergütungen für diese Zeit bezahlt und in welcher Höhe?
2. Vorlage aller vertraglichen Grundlagen und schriftlichen Vereinbarungen zu Ihrer Auslandstätigkeit vom 5.10.-27.11.2009 und Nachweise zu den unter Pkt. 1 gestellten Fragen.
3. Anbieter dieser Fortbildungsmöglichkeit war nach Ihren Angaben A.. Legen Sie alle diesbezüglichen Vereinbarungen mit A. vor."

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Bw. dem Finanzamt Folgendes mit:

"Betreffend meine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22.03.2011, eingebracht am 15.04.2011, gebe ich zum do. Ersuchen um Ergänzung (Schreiben vom 13.05.2011) innerhalb der eingeräumten Frist (bis 03.06.2011) zu den einzelnen Punkten Folgendes bekannt:

1. Bei meinem Aufenthalt in Bonn handelte es sich um eine von meinem Dienstgeber (KABEG) beauftragte Dienstreise unter Dienstfreistellung. Das Dienstverhältnis zur KABEG blieb während dieser Zeit unverändert aufrecht. Zur UNI-Klinik Bonn wurde kein Dienstverhältnis begründet.
2. Als schriftliche Grundlage für den Pkt. 1 wird das Dienstreiseformular mit meinem Genehmigungsantrag, mit den Dienstreisedaten und dem Genehmigungsvermerk des Vorgesetzten vorgelegt.
3. Die Fortbildungsmöglichkeit durch A. war als Leistungsposition im Leistungsverzeichnis zur Ausschreibung der Anschaffung des neuen 3Tesla MR-Gerätes im LKH Klagensfurt als „alternatives Schulungskonzept" angeboten. Neben zwei Oberärzten wurde ich als primäre Ansprechpartnerin für die Weiterentwicklung der 3T-Technologie und für die Ausbildung in Bonn ausgewählt. Die anfallenden Infrastrukturkosten (Teil der Reisekosten und Unterbringungskosten) wurden aus dem dafür zur Verfügung stehenden Betrag abgedeckt (siehe dazu das interne Schreiben der Radiologischen Abteilung an die Pflegedirektion vom 28.8.2009).

Wie ebenfalls aus dem Dienstreiseformular zu ersehen ist, konnte ich darüber hinaus keine Reisekostengebühren beantragen und geltend machen. Folglich wurden vom Dienstgeber über die oben genannten und bereits in meinem Erstantrag angegebenen anteiligen Reisekosten und Unterbringungskosten hinaus keine Reisegebühren (Tagessätze für Verpflegungsaufwand) vergütet (siehe Bestätigung der RT vom 24.5.2011)."

Dieser Vorhaltsbeantwortung war ein Dienstreiseformular mit Genehmigungsvermerk des Vorgesetzten der Bw. auf "Dienstfreistellung" für deren Teilnahme an der achtwöchigen MR-Geräteschulung in Bonn (dat. 28.8.2009) angeschlossen. Des Weiteren ein Schreiben des Vorstandes des Institutes für Diagnostische und Interventionelle Radiologie (KABEG LKH Klagenfurt) vom 28.8.2009 in welchem ua. auf die Schulungsteilnahme an der Univ.Klinik Bonn durch die Bw. im Zeitraum vom 4.10.2009 bis 27.11.2009 hingewiesen worden war. Gleichfalls wurde auch eine Dienstgeberbestätigung vom 24.5.2011 vorgelegt, in welcher der Bw. bescheinigt wurde, dass diese für die Teilnahme an der Geräteschulung in Bonn, bei welcher es sich um eine Dienstfreistellung ohne Kostenersatz gehandelt hat, keinerlei Kosten vom Klinikum Klagenfurt ersetzt bekommen hat (mit Verweis auf SAP-Auszug über Dienstreisekostenersätze an die Bw. in den Kj. 2008 - 2010 sowie auf die Dienstfreistellung der Bw. lt. Dienstreiseformular vom 28.8.2009).

Mit Vorlagebericht vom 3. Juni 2011 legte das Finanzamt diesen Berufungsfall dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Wiederholend wies die Vertreterin des Finanzamtes im Wesentlichen darauf hin, dass auch bei einem zweimonatigen Auslandsaufenthalt an einem Einsatzort, also nach Ablauf von fünf Tagen, ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde und demnach ab diesem Zeitpunkt keine Reise vorliege. Das Begehren der Bw. auf Zuerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen auf Grund des Kaufkraftdifferenzbetrages zwischen Inlands- und Auslandstagesatz von € 8,90 je Auslandsaufenthaltstag sei mangels Vorliegens eines "erheblichen Kaufkraftunterschiedes", ein solcher liege nach Ansicht des Finanzamtes nur vor, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (= € 39,60) übersteigt, als unbegründet abzuweisen. Zum ergänzenden Berufsbegehren der Bw. laut Vorlageantrag, nämlich auf Zuerkennung von Frühstückskosten in Höhe von € 351,00 (= 60 Tage à € 5,85), wies die Amtsvertreterin darauf hin, dass Kosten für das Frühstück allenfalls nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit am Einsatzort (Bonn), also für fünf Tage, in Form von Werbungskosten anzuerkennen seien.

Mit Eingabe vom 5. März 2012 beim Unabhängigen Finanzsenat hat die Bw. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung (§ 284 Abs. 1 BAO) zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall ist strittig, ob und in welcher Höhe die von der Bw. im Zusammenhang mit einem ausschließlich beruflich bedingten ca. zwei Monate andauernden Auslandsaufenthalt in Bonn (Deutschland) erwachsenen bzw. geltend gemachten "Mehrverpflegungsaufwendungen" als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Sachverhalt:

Die Bw. führte im Streitzeitraum mit ihrem Ehegatten und einem Kind einen gemeinsamen Haushalt im Inland.

Als teilzeitbeschäftigte Vertragsbedienstete übte sie den Beruf einer Radiologietechnologin am LKH Klagenfurt aus.

Zur Vertiefung ihrer beruflichen Kenntnisse und fachlichen Fähigkeiten nahm die Bw. im Zeitraum vom 4. Oktober 2009 bis 27. November 2009 (54 Reise- bzw. Aufenthaltstage) an einer berufsspezifischen MR-Geräteschulung an der UNI-Klinik in Bonn (Deutschland) teil. Evident ist, dass die Bw. von ihrem Dienstgeber für den Zeitraum der genannten Fortbildung bei Fort- bzw. Weiterzahlung ihrer laufenden Bezüge dienstfreigestellt gewesen war und für diese Fortbildungsreise keine steuerfreien Reisegebühren (Tages- und Nächtigungsgelder) vergütet bekommen hat.

Fest steht, dass die übrigen Reisekosten (Fahrt- und Flugkosten, Mietzins für die angemietete Wohnung in Bonn) vom Dienstgeber der Bw. oder aber auch vom Schulungsveranstalter getragen worden waren.

Der vorstehend dargelegte Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und es bedarf daher diesbezüglich keiner weiteren Ausführungen.

Rechtliche Würdigung:

Die gesetzlichen Abzugstatbestände für Betriebsausgaben und Werbungskosten sind Ausdruck des objektiven Nettoprinzips, nach dem der Steuergesetzgeber die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht ua. die maßgebliche objektive finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das sogenannte Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/ beruflichen) Erwerbsaufwendungen andererseits. Daher sind Ausgaben bzw. Aufwendungen, die dem Grunde nach als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu werten sind, bei der Einkünfteermittlung jedenfalls auch von Amts wegen zu berücksichtigen. Dieses objektive Nettoprinzip gilt es auch bei der Rechtsanwendung als Auslegungsrichtschnur heranzuziehen.

Gemäß § 16 Abs. 1, erster Satz, Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 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 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. ... Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 leg.cit nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Zu den nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungskosten(mehr)aufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225).

Für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen und Ausgaben unter dem Titel Werbungskosten gilt gleichfalls wie für Betriebsausgaben der Grundsatz, dass diese nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden müssen. Soweit nach Art und Höhe der Werbungskosten ein Nachweis nicht möglich ist, genügt anstelle eines belegmäßigen Nachweises die Glaubhaftmachung der Ausgabe. Eine Glaubhaftmachung setzt allerdings auch eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Die Glaubhaftmachung von Werbungskosten, also dem Grunde und der Höhe nach, hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt sodann den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Was die Sachverhaltsfindung zur Beweiswürdigung anlangt, genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, im Rahmen der der Verwaltungsbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301).

Nach Ansicht des erkennenden Senates muss für die steuerliche Anerkennung bzw. Berücksichtigung von "Mehrverpflegungsaufwendungen" unter dem Titel Werbungskosten auch in typisierender Betrachtungsweise jedenfalls ein Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Können allerdings die Grundlagen (zB. Mehrverpflegungsaufwendungen als Werbungskosten) für die Abgabenerhebung im Einzelfall nicht im Detail ermittelt (zB. mangels konkreter

Nachweisführung) werden, so sind sie zu schätzen. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (siehe § 184 BAO).

1. Differenzwerbungskosten wegen Mehrverpflegungsaufwendungen (nach dem Reisetatbestand iSd. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#)):

In diesem Streitpunkt geht es um die Beurteilung der Fragen, ob den von der Bw. für das Jahr 2009 für ihren 54 Reisetage andauernden MR-Geräteschulungsaufenthalt in Bonn (Deutschland) geltend gemachten "Mehrverpflegungsaufwendungen", nämlich erstens als Tagesgelder für Auslandsreisen in Höhe von € 1.906,20 (= € 35,30 x 54 Tage) und zweitens in Form von Frühstücks(mehr)kosten in Höhe von € 351,00 (= € 5,85 x 60 Tage) unter dem Titel Werbungskosten Berechtigung zukommt oder nicht.

Nach der Gesetzesbestimmung des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 leg.cit. nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073; Hofstätter-Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2) und bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden, bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden gegeben sein.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt.

Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei durchgehender Tätigkeit oder bei Regelmäßigkeit nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder in Form von Differenzwerbungskosten ab diesem

Zeitpunkt nicht mehr zu. Es liegt ab diesem Zeitpunkt eine weitere Arbeitsstätte (Einsatzort) vor und der Reisetatbestand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist in diesem Falle nicht mehr erfüllt. Diese Rechtsauslegung gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort idR nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; 29.05.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.03.2000, [95/13/0167](#); 28.05.1997, [96/13/0132](#); 29.05.1996, [93/13/0013](#); 20.09.1995, [94/13/0253](#), 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.05.1997, [96/13/0132](#)).

In Anbetracht der vorstehenden Rechtsausführungen und der zitierten VwGH-Judikatur vermag das Berufungsvorbringen der Bw. zu diesem Streitpunkte folglich nicht zu überzeugen.

Der erkennende Senat teilt hingegen die Ansicht des Finanzamtes, dass die Bw. durch ihren 54 Tage andauernden bzw. durchgehenden Auslandsaufenthalt in Bonn, nach einer Anfangsphase von fünf Tagen, einen weiteren "Mittelpunkt der Tätigkeit" am Fortbildungsort begründet hat und ihr demnach auch nach Ablauf von fünf Aufenthaltstagen in Bonn die dortigen preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten (inkl. Frühstücksmöglichkeiten) bekannt gewesen waren. Zutreffend wies die Amtsvertreterin des Finanzamtes im Vorlagebericht daher auch rechtsausführend darauf hin, dass der Aufenthalt der Bw. in Bonn nach Ablauf von fünf Aufenthaltstagen zu einem neuen "Mittelpunkt der Tätigkeit" der Bw. wurde und demnach bei der Bw. ab dem 6. Aufenthaltstag in Bonn nicht mehr von einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gesprochen werden könne.

Mit Wegfall des Reisetatbestandes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind jedoch Tagesgelder für Auslandsreisen sowie Frühstückskosten als Mehrverpflegungsaufwendungen nicht mehr als sogenannte Differenzwerbungskosten berücksichtigungsfähig.

Entsprechend obiger Rechtsüberlegungen waren der Bw. somit ausschließlich für die ersten fünf Tage ihres Aufenthaltes am Fortbildungsort in Bonn reisebedingte Mehrverpflegungsaufwendungen im Gesamtbetrag von € 205,75 (= je für 5 Tage: Tagesgelder zu € 35,30 und Mehrkosten für Frühstück zu € 5,85,) als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zuzuerkennen. Das diesem Berechnungsergebnis entgegenstehende Berufungs(mehr)begehren der Bw. kommt aus der Sicht des erkennenden Senates in diesem Streitpunkte folglich keine Berechtigung zu und war als unbegründet abzuweisen.

2. Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandstätigkeit (Kaufkraftunterschied):

Im gegenständlichen Berufungspunkt hatte der erkennende Senat auf Grund der vorliegenden Faktenlage und unter Berücksichtigung des dargelegten Parteivorbringens vorrangig die Frage zu beurteilen, ob der Bw. durch ihren ca. zwei Monate andauernden berufsbedingten Auslandsaufenthalt in Bonn ein erheblich über den üblichen Kosten der inländischen Verpflegung liegender erhöhter Verpflegungsmehraufwand (inkl. Frühstücksmehrkosten), zufolge des Vorliegens einer sogenannten Kaufkraftdifferenz (= Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland) glaubhaft erwachsen war.

Unter Hinweise auf den Artikel von Mag. Dr. Otto Taucher in SWK 10/2011, S 473, stützt die Bw. laut Vorlageschriftsatz vom 1. April 2011 ihr Berufungseventualbegehren, ihr ab dem 6. Tag ihrer Auslandstätigkeit in Bonn, also nach der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit am Fortbildungsort, auf Grund des Kaufkraftunterschiedes zwischen dem In- und dem Ausland, auch ohne Vorliegen einer "Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988", beruflich bedingte "Differenz-Verpflegungsmehraufwendungen" als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen. Mit Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.08.1993, [91/13/0150](#) machte die Bw. in Folge daher die Differenz zwischen dem Inlandstagesatz (€ 26,40) und dem Auslandstagesatz (€ 35,30), als Kaufkraftunterschied im Schätzungswege von € 8,90 für jeden weiteren berufsbedingten Auslandsaufenthaltstag in Bonn, zumal die Verpflegungsmehraufwendungen im Ausland wegen des höheren Niveaus über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen, als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt hat seine Würdigung betreffend des Nichtbestehens von "Differenz-Verpflegungsmehraufwendungen" bezüglich des ausschließlich berufsbedingten ca. zwei Monate andauernden Auslandsaufenthalt der Bw. in Bonn maßgeblich darauf gestützt, dass von einem "erheblichen Kaufkraftunterschied bei Auslandsaufenthalten" nur dann gesprochen

werden könne, wenn der Auslandstagesatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagesatz (= € 39,60) überstiegen habe. Da im Gegenstandsfalle der "um fiktiv 50 %" erhöhte Inlandstagesatz von € 39,60 über dem Auslandstagesatz für Deutschland von € 35,50 liege, ergäbe sich nach Ansicht des Finanzamtes somit kein "erheblicher Differenz-Verpflegungsmehraufwand" für die Auslandsaufenthaltstage der Bw. in Bonn.

Diesem Schätzungsergebnis des Finanzamtes, vermag sich der erkennende Senat jedoch nicht anzuschließen.

Vielmehr besteht für den erkennenden Senat kein Zweifel daran, dass sich bei einem länger andauernden Auslandsaufenthalt ein Verpflegungsmehraufwand auf Grund eines Kaufkraftunterschiedes bzw. eines höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten im Vergleich zum Inland auch dann nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen (neuen) Dienst- bzw. Tätigkeitsort (= Mittelpunkt der Tätigkeit) die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt.

Evident ist, dass die Bw. während ihres 54 Tage andauernden durchgehenden Auslandsaufenthaltes in Bonn berufsbedingt sowohl das Frühstück, das Mittagessen als auch das Abendessen außerhalb ihres Familienhaushaltes einnehmen musste. Daraus ergibt sich für den erkennenden Senat die Schlussfolgerung, dass die "üblichen Verpflegungsausgaben" der Bw. an jedem einzelnen Auslandsaufenthaltstag jedenfalls berufsbedingt überschritten worden waren, zumal nach dem Verständnis der verwaltungsgerichtlichen Judikatur (VwGH 13.02.1991, [90/13/0199](#)) als "ÜBLICHE Kosten der Verpflegung" nur sinnvoll der Vergleich mit dem Inland heranzuziehen ist.

Da im vorliegenden Streitpunkt die Ermittlung eines berufsbedingt tatsächlich angefallenen Verpflegungsmehraufwandes, der auf die unterschiedliche Kaufkraft zwischen dem Inland und (teureren) Ausland zurückzuführen ist, nicht möglich war, war der erkennende Senat auf ein geeignetes Schätzungsverfahren bezüglich dieser der Bw. im Zuge des Auslandsaufenthaltes erwachsenen Werbungskosten angewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 11.08.1993, 91/13/0150, auf zwei mögliche Methoden einer Schätzung von "Differenz-Verpflegungsaufwendungen" bei berufsbedingten Auslandsaufenthalten auf Grund des Bestehens eines Kaufkraftunterschiedes hingewiesen, wodurch dem objektiven Nettoprinzip, nämlich durch Anerkennung von Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung in ausreichendem Maße (Umfang) Rechnung getragen wird. Als vertretbare erste Schätzungsmethode wurde vom Verwaltungsgerichtshof der Ansatz der im [§ 21 GehG](#) 1956 genannten Kaufkraft-Ausgleichszulage für Auslandsbeamte und als zweite Schätzungsmethode der Abzug der Differenz zwischen den Tagesgeldern im Inland und Ausland laut Reisegebührevorschrift (RGV) 1955 genannt.

Die finanzielle Mehrbelastung hinsichtlich der Aufwendungen für Lebenshaltungskosten im Ausland betreffend einzelner Länder kommt klar und unmissverständlich dadurch zum Ausdruck, dass Auslandsbeamte (§ 92 EStG 1988) im Rahmen ihrer Entsendung zum ausländischen Dienstort von ihrem Dienstgeber Zulagen und Zuschüsse (Kaufkraftausgleichszulagen sowie Kostenersatzes iSd § 21 GehG 1956) gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) steuerfrei vergütet erhalten. Das Vorliegen eines tatsächlichen Kaufkraftunterschiedes für einen Dienstort im Ausland ist insbesondere dadurch indiziert, dass Auslandsbeamte (§ 92 EStG 1988) einen Rechtsanspruch auf Gewährung einer Kaufkraftausgleichszulage gemäß [§ 21b GehG](#) 1956 haben.

Nach § 21b Abs. 2 GehG 1956 hat der Bundesminister für europäische und internationale Angelegenheiten (BMEIA) im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler für Dienstorte im Ausland, an denen die Kaufkraft des Euro geringer ist als in Wien, durch Verordnung (VO) monatliche Hundertsätze für die Bemessung von Kaufkraftausgleichszulagen festzusetzen. Nach Abs. 3 leg.cit. sind zum Zwecke der Festsetzung der monatlichen Hundertsätze nach Abs. 2 die Ergebnisse von wirtschaftswissenschaftlichen Kaufkraftherhebungs- und Kaufkraftberechnungsverfahren heranzuziehen, die auf möglichst zeitnahen Wirtschaftsdaten beruhen.

Evident ist die Tatsache, dass in den kundgemachten VO des BMEIA, für die im Streitverfahren umfassten Monate für Oktober und November 2009 (idF BGBl II 334/2009 und BGBl II 348/2009) über die Festsetzung von Hundertsätzen für die Bemessung von Kaufkraftzulagen iSd § 21b GehG 1956 bezüglich des ausländischen Dienstortes "Bonn" je mit der Werteinheit "6" festgesetzt worden war.

Für die in Rede stehenden zwei Monate hätte demnach einem Auslandsbeamten für seine Tätigkeit am ausländischen Dienstort "Bonn" eine Kaufkraftausgleichszulage im Ausmaß von 6 % seines Monatsbezuges, seiner Sonderzahlung und seiner Auslandsverwendungszulage gebührt, die in Folge auch steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zur Auszahlung zu bringen gewesen wäre.

Nach dem aktenkundigen Lohnzettel hatte die Bw. im Kalenderjahr 2009 einen Bruttobezug in Höhe von ca. € 38.090,--. Die Umrechnung dieses Jahresbezuges auf eine "fiktive monatliche Auslandsverwendungszulagenbemessungsgrundlage" ergibt rein rechnerisch den Betrag von € 3.174,16 (= € 38.090,-- : 12 Monate). Wendet man auf diese monatliche Bemessungsgrundlage von € 3.174,16 den 6%igen Kaufkraftausgleichszulagensatz (Dienstort: Bonn) an, so ergibt sich daraus ein "fiktiver monatlicher (steuerfreier) Kaufkraftausgleichszulagenanspruch" in Höhe von € 190,45.

Nach Ansicht des erkennenden Senates kann, wie im obigen Rechenbeispiel dargelegt, ein monatlicher "fiktiver (steuerfreier) Kaufkraftausgleichszulagenbetrag" von € 190,45 im

Verhältnis zu den monatlichen Nettobezügen (ohne Sonderzahlungen) der Bw. von ca. € 1.844,20 zweifelsohne nicht als bloß geringfügig abgetan werden. Auf Grundlage dieses Rechenbeispiels kommt der erkennende Senat auch zur klaren Schlussfolgerung, dass bei der Bw. das Indiz für das Vorliegen eines erheblichen Kaufkraftunterschiedes für ihren ca. zwei Monate andauernden Auslandsaufenthalt in Bonn glaubhaft bestanden hat.

Ist daher wie im Gegenstandsfalle eine durchaus glaubhafte Kaufkraftdifferenz zwischen dem Inland und dem teureren Ausland (Dienstort: Bonn) gegeben und kann der entsprechende Verpflegungsmehraufwand aber im Detail nicht nachgewiesen bzw. ermittelt werden, so ist er nach einer Variante, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, zu schätzen.

Die größte Wahrscheinlichkeit auf Richtigkeit von objektiv bestehenden Verpflegungsmehraufwendungen am ausländischen Tätigkeits- bzw. Aufenthaltsort spiegeln nach Ansicht des erkennenden Senates die pauschalierten Auslandsreisekostensätze iSd § 26 EStG 1988, die aus sachlichen Gründen (zB. wirtschaftswissenschaftliche Index- und Kaufpreiserhebungen je ausländischen Dienstort) mit unterschiedlichen Höchstsätzen (sog. Auslandstagesätze) für das jeweilige Land laut RGV für die Bundesbediensteten festgesetzt bzw. begrenzt sind und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang stehen, wieder. Dies auch deshalb, da gerade die Regelungsinhalte des [§ 26 Z 4 lit. b und lit. d EStG 1988](#) letztendlich nur aus Gründen der Vereinfachung der Steuererhebung dazu dienen geschätzte bzw. vermutete Verpflegungsmehraufwendungen, welche den Arbeitnehmern anlässlich der Durchführung von In- und Auslandsdienstreisen erwachsen, durch die Zahlung von nicht steuerbaren Tagesgeldern - durch Ansatz pauschaler Tagesgeldsätze - von Seiten des Arbeitgebers als (steuerfreien) Mehraufwandsersatz (= objektiver bzw. tatsächlicher auswärtiger in- oder ausländischer Verpflegungskostenaufwand abzüglich Haushaltersparnis) abgelten zu lassen.

Vergleicht man nun den pauschalen (geschätzten) Inlands(dienstreise)tagessatz im Betrag von € 26,40 mit dem pauschalen (gleichfalls geschätzten) Auslands(dienstreise)tagessatz für Deutschland laut RGV in Höhe von € 35,30, der auf den vorliegenden Streitfall anzuwenden ist, so ergibt sich schon daraus in typisierender Betrachtungsweise nach Ansicht des erkennenden Senates ein "erheblicher ausländischer Verpflegungsmehraufwandsbetrag" von € 8,90 (= Differenzbetrag), der zweifelsohne über den üblichen (Mehr-)Kosten der inländischen Verpflegung liegt und seiner Höhe nach nicht als geringfügig zu bewerten ist.

Auch teilt der erkennende Senat die von Mag. Dr. Otto Taucher aaO dargelegten Ansichten bezüglich des vom Verwaltungsgerichtshof in der Judikatur vom 13.02.1991, 90/13/0199 und vom 11.08.1993, 91/13/0150 geprägten Terminus "erheblich", wobei Universitätsprofessor Dr. Taucher in seinem Artikel *"Kaufkraftunterschiede bei Auslandsreisen"* zur Deutung des

Merkmale "erheblich" ua. Folgendes zutreffend wörtlich ausführte: *"Mit dem Ausdruck "erheblich" kann deshalb die oben zitierte VwGH-Judikatur nur eine betragsmäßige - in einem absoluten Betrag zum Ausdruck kommende - Schranke umschrieben haben (= Differenz zwischen Summe der Inlandstagesätze und der Auslandstagesätze), die nicht mehr bloß (absolut und relativ) als geringfügig zu bewerten ist."*

Der erkennende Senat hält es demnach sehr wohl sachlich als auch rechtlich gerechtfertigt die beruflich erwachsenen "Differenz-Verpflegungsmehraufwendungen", wie auch bereits von der Bw. für ihren Auslandsaufenthalt in Bonn beantragt, in Form des Differenzbetrages zwischen den Tagesgeldern im Inland und Ausland laut RGV 1955 in Höhe von € 8,90 zu schätzen und der Berechnung der sich daraus abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen für die restlichen 49 Aufenthaltstage in Bonn (= 54 Aufenthaltstage abzüglich 5 Reisetage) zugrunde zu legen.

Auf Grund der Inhalte des Verwaltungsaktes steht des Weiteren unstrittig fest, dass die Bw. während ihres Fortbildungsaufenthaltes in Bonn eine Mietunterkunft ohne Bereitstellung eines Frühstücks bewohnt hat und auf Basis der tatsächlich vergüteten Unterkunftskosten auch keinen Ersatz der Frühstückskosten vom Dienstgeber ausbezahlt erhalten hat. Nun sehen die Regelungsinhalte der RGV jedoch auch eine Abgeltung der dienstreisebedingten Frühstückskosten durch die Tagesgebühr vor (nach [§ 17 Abs. 3 RGV](#) entfallen 15% der Tagesgebühr auf das Frühstück), wobei diese aber steuerpflichtig ist, soweit der Höchstsatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 überschritten wird. Kann die Höhe der reisebedingten tatsächlichen Frühstücksmehrkosten zur Geltendmachung von Werbungskosten im Einzelfall nicht nachgewiesen bzw. exakt ermittelt werden, nimmt die Verwaltungspraxis im Schätzungsweg bei Inlandsreisen € 4,40 und für Auslandsreisen € 5,85 pro Reise- bzw. Nächtigungstag an (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz. 191 und 191/1, ebenso Zorn, in Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 3 sowie LStR 2002, Rz 317).

Durch ihren berufsbedingten Auslandsaufenthalt in Bonn konnte sich die Bw. aber auch den Frühstücksmehrkosten im Falle von gegenüber Österreich (am Familienwohnsitz) erhöhten Lebenshaltungskosten zweifelsohne nicht entziehen. Nach Ansicht des erkennenden Senates sind gleichfalls mit dem Wegfall des Reisetatbestandes nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, also ab dem 6. Aufenthaltstag am ausländischen Fortbildungsort Bonn, Frühstückskosten nur mehr im Umfang einer geschätzten Kaufkraftdifferenz als Werbungskosten anzuerkennen. Entsprechend dieser Rechtsauffassung sind für die restlichen 48 Nächtigungsaufenthalte (= 53 Nächtigungen abzüglich 5 Reisetage) der Bw. in Bonn berufsbedingte Mehrkosten für Frühstück im Schätzungswege in Höhe des Differenzbetrages von € 1,45 (= € 5,85 abzüglich € 4,40,) je Nächtigungstag im Ausland als Werbungskosten in Ansatz zu bringen.

Faktum ist, dass auch der Umstand einer aufwendigen oder schwierigen Ermittlungs- und Schätzungsintensität bezüglich der in Rede stehenden "Differenz-Verpflegungsmehraufwendungen" zu Folge eines Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsreisen nichts an deren grundsätzlichen Werbungskosteneigenschaft zu ändern vermag, stehen diese im Schätzungswege ermittelten Aufwendungen doch mit den steuerpflichtigen Einnahmen der Bw. unzweifelhaft im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes steht für den Unabhängigen Finanzsenat somit im gegenständlichen Fall vielmehr fest, dass der Bw. wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten im Ausland (Bonn), zufolge des Bestehens einer sogenannten Kaufkraftdifferenz (= Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland) berufsbedingte Verpflegungsmehraufwendungen in geschätzter Höhe von € 505,70 (= Differenztagesgelder € 436,10 und Differenzfrühstückskosten € 69,60) für das Streitjahr 2009 glaubhaft erwachsen sind, die sehr wohl erheblich über den "ÜBLICHEN" Kosten der inländischen Verpflegung im Familienhaushalt liegen.

Werden wie im vorliegenden Streitpunkt dargelegt, die üblichen Kosten der Verpflegung durch Bestehen einer Kaufkraftdifferenz auf Grund des Auslandsaufenthaltes berufsbedingt erheblich überschritten, so sind die der Bw. daraus erwachsenen "Differenz-Verpflegungsmehraufwendungen" gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Der Berufung war daher in diesem Punkte aus den angeführten Gründen teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. April 2012