

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der **Beschwerdesache**

B (St.Nr. XXXXXX), Wohnsitzadresse, gegen den Bescheid des FA C vom 25.1.2011
betreffend Einkommensteuer 2009

zu **Recht erkannt:**

1. Die Bescheidbeschwerde wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Streitpunkt:

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die vom Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, für das Jahr 2009 beantragten Differenztagesgelder iHv EUR 1.717,70 für seine beruflichen Aufenthalte als Unternehmensberater in Deutschland, für die bereits ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

2. Verfahrensablauf:

2.1. Verfahren vor der Abgabenbehörde:

Der Beschwerdeführer, im folgenden abgekürzt „der Bf.“, ein Unternehmensberater mit Wohnsitz in Österreich, aber nahezu ausschließlich beruflich veranlassten mehrtägigen

Aufenthalt in Deutschland, hat in seiner Einkommensteuererklärung 2009 unter anderem Reisediäten iHv EUR 7.801,30 beantragt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4.10.2010 wurde er erklärungsgemäß veranlagt. Mit Bescheid vom 25.01.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4.10.2010 gem. § 299 BAO aufgehoben. Mit gleichem Datum wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem die Reisediäten lediglich iHv EUR 988,40 berücksichtigt wurden. In der Begründung wird ausgeführt: *„Bei den Einsatzorten D , E und F wurde – wie bereits in 2008 ausgeführt – ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Diesbezügliche Tagesgelder stehen daher nicht zu (erkl. EUR 6.071,60). Bei den Einsatzorten G , H und I wird die Anfangsphase von jeweils 5 Tagen überschritten, auch diese Tagesgelder sind um insgesamt EUR 741,30 zu kürzen.“*

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25.01.2011 legte der Bf. mit Anbringen vom 14.02.2011 Beschwerde ein und schränkte die bisher beantragten und nicht zuerkannten Reisediäten iHv EUR 6.812,90 für jene Tage, für die ihm keine vollen Auslandsdiäten zuerkannt wurden, auf Differenztagesgelder iHv EUR 1.717,70 ein. Als Begründung führte er aus, dass aufgrund einer Information der WKO wie im Vorjahr für die Zeit nach dem 5. bzw. 15. Arbeitstag die Differenz zwischen dem Auslandsreisekostensatz und dem Inlands-Tagesgeldsatz als Werbungskosten anzuerkennen sei, und dies für eine unbegrenzte Dauer. Der neu beantragte Betrag iHv EUR 1.717,70 errechne sich daher wie folgt: 193 Tage multipliziert mit EUR 8,90. Anmerkung: EUR 8,90 entspricht der Differenz für den für Deutschland geltenden Tagesgeldsatz von EUR 35,30 und dem Inlandstagsatz von EUR 26,40.

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 18.4.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 hinsichtlich der beantragten Differenztagesgelder nicht geändert. Begründend wurde ausgeführt, dass, wenn bei einer längeren Auslandsreise ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, jene Verpflegungskosten abzugsfähig seien, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen Inland und Ausland ergeben. Dieser Kaufkraftunterschied sei allerdings nur dann zu berücksichtigen, sofern ein erheblicher Unterschied zwischen den in- und ausländischen Lebenshaltungskosten vorliege. Dies sei dann der Fall, wenn die inländischen Lebenshaltungskosten um mehr als die Hälfte überschritten werden (somit, wenn der Auslandstagsatz mindestens $(39,60 - 26,40) \times 1,5$ betrage). Dies treffe im gegenständlichen Fall nicht zu.

In seinem Vorlageantrag vom 16.05.2011 wendete sich der Bf. gegen die Rechtsansicht der Abgabenbehörde. Er argumentierte, dass durch die Unterbringung im Hotel eine Verpflegung nach Art und Umfang wie am Heimatort und damit zu Sätzen wie am Heimatort nicht möglich sei. Die Verpflegung müsse üblicherweise in Restaurants erfolgen und erzeuge somit erheblich höhere Aufwendungen. So würde 1 Flasche Mineralwasser im Lokal ca. EUR 3,50 im Gegensatz zu ca. EUR 0,70 in den Geschäften der heimatlichen Region kosten. Für Speisen sei ebenfalls ein um den Faktor 5 höherer Aufwand zu leisten. Insofern gebe der geltend gemachte Differenzbetrag zwischen in- und ausländischen Reisediäten nur einen kleinen Teil des tatsächlich erhöhten Mehraufwandes wieder. Der

Bf. ersuchte daher um abschließende Klärung dieses beruflich veranlassten erheblichen Mehraufwandes aufgrund der notwendigen Reisen im Rahmen seiner Tätigkeit als Unternehmensberater gegenüber den normalen Aufwendungen bei täglicher Heimkehr an den Wohnsitz, die bei ihm wegen der Entfernung und der damit verbundenen erheblichen Reisezeit nicht möglich gewesen sei

2.2. Verfahren vor dem UFS/BFG:

2.2.1.

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

2.2.2.

Wegen der gleichen Rechtsfrage war beim VwGH unter der Zahl 2012/15/0119 ein Verfahren anhängig. Das vorliegende Beschwerdeverfahren wurde daher bis zur Entscheidung des VwGH in dieser Rechtssache ausgesetzt.

Der VwGH hat am 1.09.2015 das zur GZ 2012/15/0119 anhängige Verfahren entschieden und den angefochtenen Bescheid, in dem Differenztagesgelder aufgrund eines beruflichen Fortbildungsaufenthaltes in Deutschland zuerkannt wurden, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Mit Beschluss vom 5.10.2015 wurde daher das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gem. § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt. In diesem Beschluss wurde dem Bf. auch die VwGH-Entscheidung übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Entscheidungswesentlicher unstrittiger Sachverhalt:

Der Bf. war im Beschwerdejahr 2009 wie in den Vorjahren als Unternehmensberater tätig und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 EStG 1988, die durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurden.

Der Bf. hatte zwar seinen Wohnsitz in Österreich, war aber an über 200 Tagen im Jahr 2009 beruflich auswärts tätig, davon lediglich 5 Tage in Österreich und die restlichen Tage in Deutschland. In Deutschland betreute er ein Dutzend Kunden, die er größtenteils auch bereits in den Vorjahren betreut hat, und die er teils regelmäßig, teils unregelmäßig wiederkehrend für wenige oder auch eine Mehrzahl von Tagen aufsuchte. An den Einsatzorten in Deutschland übernachtete der Bf. immer in Hotels.

Strittig ist nur mehr, ob dem Bf. für 193 beruflich in Deutschland verbrachte Tage Differenztagesgelder iHv EUR 1.717,70 gebühren.

II. Rechtliche Beurteilung:

1.

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.

§ 4 Abs. 5 EStG 1988 regelt im Bereich der Gewinnermittlung den Abzug von Reisekosten. Der Text des § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht inhaltlich dem Text des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Reisekosten als Werbungskosten).

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).

2.

Der Verwaltungsgerichtshof (zuletzt in VwGH vom 1.09.2015, GZ 2012/15/0119) hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen 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 bei Geschäfts- und Berufsreisen 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).

3.

Eine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 bzw. des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt im Beschwerdefall für jene 193 Tage, für die der Bf. Differenztaggelder begehrt, unstrittig nicht vor, weil für diese Zeit wegen Überschreitens der Anfangsphase bereits neue Mittelpunkte der Tätigkeit in Deutschland begründet wurden.

In bereits zitierten Erkenntnis, VwGH vom 1.09.2015, GZ 2012/15/0119, kommt der VwGH zum Schluss, dass die Verpflegungskosten in Deutschland nicht oder zumindest bei typisierender Betrachtung nicht erheblich über dem österreichischen Preisniveau liegen, weshalb Differenztagessgelder wegen eines Kaufkraftunterschiedes zwischen Österreich und Deutschland nicht zustehen.

Der Bf. machte geltend, dass durch die Unterbringung im Hotel eine Verpflegung nach Art und Umfang wie am Heimatort und damit zu Sätzen wie am Heimatort nicht möglich sei, weil die Verpflegung üblicherweise in Restaurants erfolgen müsse und die Preise dort etwa fünf Mal so hoch seien wie bei einer Verpflegung zu Hause.

Auch dieses Vorbringen kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

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. Mit der Einnahme eines Mittagessens außer Haus ist eine Vielzahl von Arbeitnehmern konfrontiert, ohne dass sie diese Kosten als Werbungskosten absetzen könnten. Beim Beschwerdeführer mag hinzu kommen, dass er auch zur Einnahme des Abendessens nicht zu Hause ist. Er hat aber keine Gründe genannt, warum es ihm nicht möglich war, sich kostengünstig - ohne ein Abendessen im Restaurant einnehmen zu müssen - durch Einkauf in einem Supermarkt zu verköstigen.

Angsichts dieser Sachlage ist daher die Verpflegung im Restaurant auch am Abend nach Ansicht des BFG viel eher auf ein freiwilliges Verhalten des Beschwerdeführers zurückzuführen als auf eine unbedingte Notwendigkeit.

4.

Die Beschwerde war daher aus den genannten Gründen abzuweisen.

III. Unzulässigkeit 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.

Das Erkenntnis des BFG folgt der erst kürzlich zu Differenztagessgeldern bei beruflichen Aufenthalten in Deutschland ergangenen Rechtsprechung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 30. Dezember 2015