



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Offizier des österreichischen Bundesheeres, hielt sich über Auftrag seines Dienstgebers zu Fortbildungszwecken von Dezember 2006 bis Juni 2007 in den USA auf. Er erhielt hierfür von seinem Dienstgeber Reisegebühren.

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Bw. Reisekosten im Gesamtbetrag von 5.481,46 € geltend, der sich als „Differenzbetrag“ zu dem vom Dienstgeber gewährten „steuerfreien Ersatz“ ergab. Davon entfielen 4.918,96 € auf die Dienstreise in die USA (Differenz Tages-, Nächtigungsgebühr, Fahrtkosten 4.123,36 €, Frühstück 795,60 €).

Im Einkommensteuerbescheid 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) wurden vom Finanzamt Reisekosten in Höhe von 1.358,10 als Werbungskosten anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, Taggelder und Nächtigungsgelder seien bei Dienstverrichtungen bzw. Zuteilungen außerhalb des Nahbereichs gem. § 26 EStG nur für die ersten 5 auswärtigen Dienstverrichtungstage begünstigt. Ab dem 6. Tag werde dieser Ort zum „weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit“, sodass Tag- bzw. Nächtigungsgelder ausgeschlossen seien. Da für die Dienstverrichtung in den USA steuerfreie, amtliche Taggelder abdeckende Ersätze gewährt worden seien, seien keine Taggelder bzw. Nächtigungsgelder zu berücksichtigen. Die geltend gemachten Frühstückskosten wurden anerkannt.

In der dagegen erhobenen Berufung wendete der Bw. ein, nach § 26 Z 4 EStG 1988 trete ein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten ein. Zusätzlich habe der das amtliche Kilometergeld falsch berechnet, indem er statt 0,38 € den alten Satz von 0,36 € herangezogen habe.

Mittels Berufungsvorentscheidung änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid ab und anerkannte nunmehr Reisekosten in Höhe von 2.911,26 € als Werbungskosten an. Von den ausländischen Tagessätzen (Nächtigungsgelder und das Frühstück blieben unberührt) seien die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers und nach den ersten fünf Auslandstagen auch die inländischen amtlichen Sätze in Abzug zu bringen (Kaufkraftverlust). Die anerkannten ausländischen Taggelder betrügen daher 99 € und die Nächtigungsgelder abzüglich steuerfreie Ersätze des Dienstgebers 1.414,40 €. Insgesamt ergäben sich 2.911,26 € Werbungskosten.

Daraufhin beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einem auch die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 betreffenden Ergänzungersuchen wies das Finanzamt den Bw. bezüglich der beantragten Nächtigungsgelder darauf hin, dass Voraussetzung für Werbungskosten das Vorliegen einer tatsächlichen, mit Aufwendungen verbundenen, Nächtigung, sei. Der Bw. wurde um Nachweis oder Glaubhaftmachung ersucht, dass ihm anlässlich seiner Reise nach San Antonio (Dezember 2006 bis Juni 2007) Kosten für die Nächtigung entstanden, die ihm vom Dienstgeber nicht erstattet wurden.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens führte der Bw. diesbezüglich ua. aus, laut § 26 Abs. 4 EStG seien bei Auslandsreisen, vorausgesetzt es werde tatsächlich genächtigt, die Höchstsätze der Bundesbediensteten ohne Nachweis der Höhe der Nächtigungskosten steuerfrei. In seinem Fall sei bei einer Aufenthaltsdauer von fünf Monaten in den USA davon auszugehen, dass genächtigt werden müsse. Laut „Steuerbuch 2008, Tipps für die

Arbeitnehmerveranlagung 2007 für LohnsteuerzahlerInnen“, könnten Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber keine oder geringere Tages- und Nächtigungsgelder steuerfrei erhielten, Differenzwerbungskosten geltend machen. Da kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei (120-km-Regel) könnten die Tages-/Nächtigungsgelder sechs Monate lang geltend gemacht werden. Für den Zeitraum Dezember 2006 bis Juni 2007 habe der Arbeitgeber für den Reiseort Vereinigte Staaten einen Betrag von 4.931,90 € (Anmerkung: 33,10 €/Tag) für Tagesgebühren und 3.969,00 € (Anmerkung: 27,00 €/Tag) für Nächtigungsgebühren angewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bw. im Jahr 2007 für einen im Dezember 2006 begonnenen, rund fünfmonatigen Fortbildungsaufenthalt in den USA geltend gemachten Differenzreisekosten (Tagesgelder, Nächtigungsgelder, Frühstück) als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach Z 9 dieser Gesetzesstelle stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, innerhalb der dort genannten Höchstbeträge nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

1. Reisediäten

Zunächst ist festzuhalten, dass von einer „Reise“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG die „Dienstreise“ nach § 26 Z 4 EStG zu unterscheiden ist. § 16 Abs. 1 Z 9 regelt den Abzug von Reisekosten als Werbungskosten (sog. beruflich veranlasste Reise). Der Begriff der Dienstreise iSd § 26 Z 4 ist weiter; § 26 Z 4 regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Rz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 9).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber in § 26 Z 4 vorgesehenen Höchstsätze (Tages- bzw. Nächtigungsgeld) nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge - unter der Voraussetzung, dass eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 vorliegt - Werbungskosten dar (Differenzreisekosten).

Nach der Rechtsprechung ist insbesondere bei Nächtigungskosten allerdings Grundvoraussetzung, dass Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt anfallen, dh dass der Steuerpflichtige derartige Kosten aus Eigenem zu tragen hat (zB. VwGH 4.4.1990, 89/13/0232; 11.6.1991, 90/14/9182; 15.11.1994, 90/14/0216). Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Nächtigungsgeld, das zwar unter dem Pauschalbetrag liegt, die tatsächlichen Nächtigungskosten aber erreicht oder übersteigt, so sind Differenzwerbungskosten nicht zulässig (VwGH 24.2.1993, 91/13/0252; 21.7.1993, 92/13/0193).

Hinsichtlich der geltend gemachten Nächtigungsgelder ist daher zunächst zu untersuchen, ob der Bw. überhaupt mit einem Nächtigungsaufwand belastet war.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2008 verwies er diesbezüglich - unter Hinweis auf § 26 Abs. 4 EStG und „Das Steuerbuch 2008, Tipps für die Arbeitnehmerveranlagung 2007 für LohnsteuerzahlerInnen“ - lediglich darauf, dass bei Auslandsreisen die Höchstsätze der Bundesbediensteten steuerfrei seien und er wegen der geringeren Nächtigungsgeldes des Arbeitgebers Differenzwerbungskosten geltend machen könne, da ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach sechs Monaten anzunehmen sei.

Es ist zwar zutreffend, dass das vom Arbeitgeber gewährte steuerfreie Nächtigungsgeld unter dem höchstzulässigen Pauschalsatz lag. Allerdings hat der Bw. nicht behauptet, dass die Unterkunftskosten den vom Dienstgeber geleisteten Aufwandsersatz überstiegen hätten. Es ist daher davon auszugehen, dass die Nächtigungsgelder des Arbeitgebers die Unterkunftskosten des Bw. zur Gänze abgedeckt haben und der Bw. mit einem Nächtigungsaufwand nicht belastet war. Abzugsfähige Werbungskosten konnten daher schon dem Grunde nach nicht

anfallen. Die diesbezüglich geltend gemachten Differenzwerbungskosten wurden vom Finanzamt daher zu Recht nicht anerkannt.

Hinsichtlich der Tagesgelder, die eine Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes darstellen, ist zunächst zu prüfen, ob eine beruflich veranlasste Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG gegeben ist.

Für das Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise ist ua. Voraussetzung, dass kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige über eine Woche an einem Ort aufhält (ua. VwGH 20.6.1989, 88/14/0197; 13.2.1991, 90/13/0199; 15.11.1994, 90/14/0216). Es ist dabei ohne Bedeutung, ob dem Steuerpflichtigen die tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort möglich ist oder nicht.

Die zeitliche Beschränkung des Reiseaufenthaltes (im steuerlichen Sinn) an einem Ort auf ca. eine Woche hat ihre Begründung nämlich darin, dass dem Steuerpflichtigen in der ersten Zeit an einem neuen Ort typischerweise ein **Verpflegungsmehraufwand** erwächst, weil er keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 vor - bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise anzuerkennen.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass im gegenständlichen Fall nach § 26 Z 4 EStG 1988 ein Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten eintritt. Die gesetzliche Definition der Dienstreise in § 26 Z 4 EStG 1988 hat nur im Anwendungsbereich dieser Bestimmung, also für die steuerliche Behandlung von Reisekostenersatz des Arbeitgebers Bedeutung. Für die Frage des Abzuges von Tagesgeldern als Werbungskosten kommt es hingegen nicht darauf an, ob eine Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegt. Die maßgeblichen Bestimmungen für den Abzug der beantragten Werbungskosten finden sich in § 16 EStG 1988 und es müssen daher die diesbezüglichen, von der Rechtsprechung entwickelten, strengeren Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste Reise erfüllt sein. Nach obigen Ausführungen ist auch bei einem Aufenthalt in den USA bereits nach einer Woche ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen. Nach diesem Zeitraum ist von der Kenntnis der günstigsten örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen.

Der Bw. hielt sich seit 20. Dezember 2006 in den USA auf. Damit wurde schon im Jahr 2006 ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, sodass 2007 keine beruflich veranlasste Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vorlag. Die Geltendmachung von Differenzwerbungskosten (Taggelder) kam im Jahr 2007 daher nicht in Betracht.

Diese Ausführungen treffen auch auf die geltend gemachten Frühstückskosten in Höhe von 795,60 € zu. Nachdem dem Bw. im Jahr 2007 die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten bereits bekannt waren, fehlen die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung eines Mehraufwandes für das Frühstück. Es handelt sich dabei ebenfalls um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Nach § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, wobei die Änderungsbefugnis nicht durch die Berufungspunkte begrenzt wird. Nachdem das Finanzamt die beantragten Frühstückskosten zu Unrecht als Werbungskosten anerkannt hat, war der Einkommensteuerbescheid 2007 diesbezüglich zu ändern.

Abschließend verbleibt noch zu untersuchen, ob trotz Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit in den USA auf Grund des Kaufkraftunterschiedes nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand angefallen ist. In diesem Fall könnte der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagesatz (26,40 €) und dem höheren Auslandstagesatz (52,30 €) als Werbungskosten abgesetzt werden. Nachdem der Kostenersatz des Arbeitgebers (33,10 €) aber höher war als dieser Differenzbetrag (25,90 €), verblieben keine abzugsfähigen Werbungskosten.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

Bei dem im Dezember 2006 begonnene Fortbildungslehrgang in den USA wurde bereits 2006, nach einer Aufenthaltsdauer von einer Woche, ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Es lag 2007 zwar eine Dienstreise iSd § 26 Abs. 4 zweiter Tatbestand und damit die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Kostenersätze des Arbeitgebers vor, nicht jedoch eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9. Ein Verpflegungsmehraufwand lag daher im Jahr 2007 nicht mehr vor, sodass die Differenzbeträge zu den pauschalen Tagessätzen und die Frühstückskosten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen waren. Weiters hat der Bw. nicht nachgewiesen, dass ihm über die Kostenersätze des Arbeitgebers hinausgehende Quartierkosten entstanden sind. Nachdem er mit einem Nächtigungsaufwand nicht belastet war, lagen abzugsfähige Werbungskosten nicht vor.

2. Fahrtkosten

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung hat der Bw. seine beruflichen Fahrtkosten mit dem Kilometergeld geltend gemacht, dabei allerdings irrtümlicherweise an Stelle des im

strittigen Zeitraum geltenden Betrages von 0,38 € einen Betrag von 0,36 € pro Kilometer angesetzt. In diesem Punkt war der Berufung stattzugeben.

Ebenfalls zu berücksichtigen waren die im Rahmen der USA-Reise geltend gemachten, nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff zustehenden Fahrtkosten in Höhe von 30,88 € (126 km x 0, 38 € - 17,00 € Spesenersatz), die vom Finanzamt ohne Begründung nicht berücksichtigt wurden. Der Einkommensteuerbescheid war entsprechend zu ändern.

Insgesamt war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Reisekosten (Werbungskosten) laut Berufungsentscheidung (BE):

Reisekosten lt. Berufung/Vorlageantrag	€	5.523,74
- Reisekosten USA (TG, NG, FK)	€	-4.125,88
- Reisekosten USA (Frühstück)	€	-795,60
Differenzreisekosten USA (Fahrtkosten) 126 km x 0, 38 € - 17,00 € Spesenersatz	€	30,88
Differenzreisekosten laut BE	€	633,14

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 27. Februar 2009