

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Jänner 2012, betreffend Einkommensteuer 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Das Mehrbegehrten wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, ein Professor der Technischen Universität, beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 u.a. sonstige Werbungskosten in Höhe von 2.238,51 € für beruflich veranlasste Reisen anlässlich von Fahrten zu Konferenzen ins Ausland.

Das Finanzamt anerkannte in seinem Bescheid vom 12. Jänner 2012 lediglich 2.030,71 € und schied bei einer Reise nach Tunesien die über 5 Tage hinausgehende Tagesgebühr und bei einer Reise nach Japan die über 5 Tage hinausgehende Nächtigungsgebühr als nichtabzugsfähig aus.

In seiner Berufung brachte der Bf. vor, dass bei den Nächtigungsgeldern keine Beschränkung auf 5 Tage gegeben sei und machte nunmehr Kosten in Höhe von 2.329,71 € geltend, wobei er die drei im Jahre 2006 ins Ausland führenden Reisen genauer aufschlüsselte und bei der Reise nach Tunesien nunmehr nur mehr für 5 anstatt 6 Tage Tagesgeld (- 36,20 €) in Ansatz brachte, zusätzlich

aber "Differenzwerbungskosten" für einen Tag in Höhe von 9,80 € und bei der Reise nach Japan für drei Tage "Differenzwerbungskosten" in Höhe von 117,60 € ansetzte.

In der Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2012 anerkannte das Finanzamt lediglich 2.108, 71 €, wobei es die "Differenzwerbungskosten" bei der Reise nach Tunesien in Höhe von 9,80 € nicht und die Nächtigungskosten für die Reise nach Japan wiederum nur für ein Ausmaß von 5 Tagen anerkannte und bei der Berechnung der "Differenzwerbungskosten" von einem täglichen Betrag von 26 € (65,60 € minus 39,60 €) ausging.

Die Begründung des Bescheides lautete folgendermaßen: "Auslandsreise Tunesien und Japan: Die Tagesgelder konnten nur für die ersten 5 Tage anerkannt werden, da danach infolge durchgehender Tätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Nach Rechtsprechung des VwGH v. 13.2.1991, Zl. 90/13/0199 ist ein Verpflegungsmehraufwand nicht in jedem Fall eines Kaufkraftunterschiedes zu berücksichtigen, sondern nur in jenen Fällen, in denen ein erheblicher Unterschied zwischen den ausländ. und inländischen Lebenshaltungskosten vorliegen. Ein solcher erheblicher Unterschied ist erst dann gegeben, wenn die inländischen Lebenshaltungskosten um mehr als die Hälfte überschritten werden. Dies ist beim vorliegenden Aufenthalt in Tunesien (Taggeld € 33,10) nicht der Fall, sodass nur für 5 Tage Tagesgelder infolge Kaufkraftunterschied anzuerkennen waren. Für Japan (Taggeld 65,60 €) wurde für 5 Tage voll und für 4 Tage Diätendifferenzen anerkannt. Die Berücksichtigung von Nächtigungspauschalsätzen kommt ab dem 5. Tag nicht in Betracht, da sich der Steuerpflichtige auf Grund der Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit nicht mehr auf einer Reise befindet. Teilweise Stattgabe der Berufung."

Gegen diese Erledigung wurde der Vorlageantrag gestellt und führte der Bf. aus, dass er zu der in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes herangezogenen Entscheidung des VwGH keinen Vergleich zu seinen Forschungsaufenthalten in Tunesien (8 Tage) und Japan (14 Tage) erkennen könne. Seine internationalen Konferenzreisen dauerten in der Regel 5 oder 14 Tage und entsprächen seiner Meinung nach nicht dem Typ des im Erkenntnis angesprochenen 227 tägigen Ausbildungspraktikums eines Arbeitnehmers einer inländischen Bank im Jahre 1985.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Nächtigungspauschalsätze ab dem 5. Tag nicht mehr in Betracht kommen und die Diätendifferenzen nur dann anerkannt werden, wenn die inländischen Lebenshaltungskosten um mehr als die Hälfte überschritten werden, stehe im Gegensatz zu den ihm zugänglichen Informationen (Steuerbuch 2006, ein ihn betreffender Bescheid vom 16.3.2007 des Finanzamtes und Berufungsentscheidungen in der Findok). In den Berufungsentscheidungen des UFS (vom 27.2.2009, RV/0957-W/08 und vom 17.11.2009, RV/1338-W/09) seien die Diätendifferenzen (Paris: 35,80 € zu Österreich: 26,40 €) = 9,40 Euro/Tag anerkannt worden, obwohl der Kaufkraftunterschied weniger als die Hälfte betrage. Daher habe er in seinem Antrag die Differenzwerbungskosten unverändert belassen. Eine Kürzung auf 5 bzw. 15 Tage

erfolge nach den Rz 300 ff LStR nur bei Vorliegen von Verpflegungsmehraufwand, die Absetzbarkeit von Nächtigungsgeldern sei hiervon konsequenterweise nicht betroffen.

Er habe nun die Werbungskosten für die Reisen differenzierter dargestellt und mache nun anstelle der Nächtigungspauschalen die tatsächliche Hotelrechnung für das Zimmer geltend und beantrage nun Werbungskosten in Höhe von 2.551,61 €.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob 1.) für die Reise nach Hammamet/Tunesien vom 2.5. bis 9.5.2006 ein Differenztagessatz von 9,80 € und 2.) für die Reise nach Nagoya und Kyoto in Japan (21.9. bis 4.10.2006) Nächtigungskosten lediglich für 5 Tage und Differenztagessätze in welchem Ausmaß als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Die beiden Reisen gliedern sich lt. der dem Vorlageantrag beigelegten Aufstellung wie folgt auf:

| Datum | Ort | Tätigkeit | Aufwand | TG | NG | refund. | WK |
|-----------------|---------------------------|-----------|----------|---------------------|---------|---------|--------|
| 2.5.-9.5. | Hamma- met Tunesien | Sympos. | | | | | |
| | Reise- kosten | | 327,00 | | | 327,00 | 0 |
| | Kon- gressge- bühr | | 382,00 | | | 220,00 | 162,00 |
| | Hotel | | 150,00 | | | 145,00 | 5,00 |
| | An- u. Rück- reise | | | 2x26,40 | | | 52,80 |
| | 5 Tage | | | 5x36,20 | | | 181,00 |
| | 1 Diff.diät | | | 1x (36,20-26,40) | | | 9,80 |
| 21.9.- 4.10. | Japan | Sympos. | | | | | |
| 21.9. | Graz- Wien- Dubai | | | 1x26,40 | | | 26,40 |
| 22.9. | Dubai- Nagoya | | | 1x54,10 | 1x37,50 | | 91,60 |
| 22.9.- | Nagoya | Reise- | 1.126,36 | | | 913,00 | 213,36 |

| | | | | | | |
|-----------------|-------------------------|--------------------------|--------|---------------------|---------|----------|
| 1.10. | | kosten | | | | |
| | | Kon- gress- gebühr | 276,20 | | | 276,20 |
| | | Hotel | 466,10 | | | 466,10 |
| | | 5 Tage | | 5x65,60 | | 328,00 |
| | | 3 Differenz diäten | | 3x (65,60-26,40) | | 117,60 |
| 1.10.- 3.10. | Kyoto | | | 3x65,60 | 2x42,90 | 282,60 |
| 3.10.- 4.10. | Nagoya- Dubai | | | | 1x37,50 | 37,50 |
| 4.10. | Dubai- Wien- Graz | | | 1x26,40 | | 26,40 |
| | Gesamt | | | | | 2.276,36 |

Werbungskosten von 275,25 € für eine 3-tägige Reise nach Deutschland sind hier nicht streitgegenständlich.

Steuerfreie Tages- und Nächtigungsgebühren wurden nicht ausbezahlt.

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

Gemäß § 26 Z 4 lit. d EStG 1988 können Tagesgelder für Auslandsdienstreisen mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden. Lit. e leg. cit. normiert: "Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden."

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit

entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird, es sich um eine Entfernung von mehr als 25 km, bei Inlandsreisen um eine Reisedauer von mehr als drei Stunden und bei Auslandsreisen von mehr als 5 Stunden handelt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (Doralt, Kommentar zum EStG, § 16 Rz 173).

Auf Grund eines längeren Aufenthaltes an einem Ort wird ein Ort zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Ein längerer Aufenthalt ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, sich dort über die Verpflegsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsmehraufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074). Die Verwaltungspraxis (LStR 301) geht von einem längeren Zeitraum dann aus, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mind. einmal wöchentlich) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (Jakom, EStG, 2013, § 16 Rz 44). Wenn das Finanzamt nur für die ersten fünf Tage das volle Auslandstagegeld anerkannt hat, ist dies im Sinne der Rechtsprechung des VwGH daher rechtlich korrekt.

Dies trifft allerdings nicht auf die Nächtigungskosten zu, die zunächst in Form von Pauschalbeträgen und später mit belegmäßigem Nachweis als tatsächlich geleistete Hotelaufwendungen geltend gemacht wurden. Diese sind auch nach dem 5 Tag nicht vermeidbar. Die Aufwendungen für die Nächtigungen in Nagoya/Japan wurden belegmäßig nachgewiesen und sind in Höhe von 466,10 € als Werbungskosten anzuerkennen (vgl. auch BFG 10.4.2014, RV/7100622/2014; UFS 17.11.2009 RV/1338-W/09).

Aufwendungen für Nächtigungen im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen können grundsätzlich Werbungskosten darstellen. Eine Berücksichtigung der Pauschalsätze des § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 EStG 1988 kommt jedoch nur in Betracht, wenn dem Grunde nach ein Aufwand für die Nächtigung entstanden ist. Aufgrund der Flugzeiten 21.9.: Wien-Dubai (ab 15:30 an 22:55), 22.9.: Dubai-Nagoya (ab 2:45 an 17:40) und 3.10.: Nagoya-Dubai (ab 23:00 an 4.10. um 5: 00 Uhr), 4.10.: Dubai-Wien (ab 9:10 an 13:00 Uhr) ist davon auszugehen, dass bei diesen Reisebewegungen keine Nächtigungskosten angefallen sind, weshalb die im Vorlageantrag geltend gemachten pauschalen Nächtigungsgelder von 2 x 37,50 € nicht anzuerkennen waren (vgl. dazu etwa VwGH 27.5.1989, 88/13/0066; VwGH 11.6.1991, 90/14/0182).

Hinsichtlich der Verpflegungsmehraufwendungen auf Grund eines Kaufkraftunterschiedes bei der Auslandstätigkeit in Hammamet/Tunesien (1 Tag) und in Nagoya/Japan (3 Tage) ist Folgendes auszuführen:

Ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die unterschiedliche Kaufkraft zwischen Inland und dem (teureren) Ausland zurückzuführen ist, lässt sich auch bei Kenntnis der preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bei einem Auslandsaufenthalt nicht vermeiden. Ein Kaufkraftunterschied ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes

(VwGH 11.8.1993, 91/13/0150) nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn er erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegt. Der Mehraufwand kann mit der Differenz zwischen den für Bundesbedienstete vorgesehenen Tagessätzen für das jeweilige Land und dem Tagessatz des § 26 Z 4 (für das Inland) geschätzt werden (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, Rz 3).

Die Verwaltungspraxis sieht ab 2011 einen derartigen erheblichen Unterschied nach den LStR 2002 dann als gegeben an, wenn der Auslandstagessatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (ds 39,60 €) übersteigt und berücksichtigt nur mehr die Differenz zwischen dem Auslandstagessatz nach RGV und dem um 50% erhöhten Inlandstagessatz (= 39,60 €), weshalb das Finanzamt die Differenzwerbungskosten für einen Tag in Hammamet/Tunesien (Tagessatz 36,20 €) als nicht erheblich einstufte und bei der Reise nach Nagoya/Japan bei der Berechnung von 26 € (65,60 € - 39,60 €) pro Tag ausging. Dazu ist festzustellen, dass Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechtsnormen sind und für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung entfalten. Der Verwaltungsgerichtshof sieht im Gegensatz zu dieser "Aufschlags- und Differenzmethode" des Finanzamtes den Abzug der Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland laut Reisegebührenvorschrift als eine zulässige Schätzung der Verpflegungsmehraufwendungen an (VwGH 11.8.1993, 91/13/0150).

Ausgehend von der Tatsache, dass sich die Verpflegungsmehraufwendungen im Falle einer Kaufkraftdifferenz (auch bei Kurzaufenthalten) an einem ausländischen Aufenthaltsort nicht vermeiden lassen und es sich anlässlich der Teilnahme an den beiden Symposien - unbestritten - um berufsbedingte Aufwendungen im Zusammenhang mit Reisen handelt, sind die Mehraufwendungen als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 im Sinne der Rechtsprechung des VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0150 anzuerkennen, wenn die ausländischen Verpflegskosten erheblich über den inländischen liegen. Dies trifft für Tunesien nicht zu. Im Vergleich zum Inland erhöhte Verpflegskosten sind nicht glaubhaft und ist für Tunesien auch keine Festsetzung eines Hundertsatzes für die Bemessung der Kaufkraftausgleichszulage nach § 21b Abs. 1 GehG feststellbar (BGBl. II 208/2007). Für Japan hingegen weist schon die Festsetzung dieses Hundertsatzes für die Bemessung der Kaufkraftausgleichszulage mit 11 (Tokio) auf eine Kaufkraftdifferenz hin und ist eine Überschreitung des inländischen Tagsatzes um rund 148% (Differenzbetrag von 39,20 € für Japan) nicht als geringfügig einzuschätzen.

Im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden die auf Grund der Kaufkraftdifferenz erhöhten Verpflegskosten für 3 Tage in Nagoya geschätzt, wobei von der vollen Differenz zwischen den ausländischen und inländischen Tagessätzen ausgegangen wird (65,60 € - 26,40 €).

An Reisekosten waren somit 2.466,81 € als Werbungskosten anzuerkennen (beantragte 2.551,61 € minus 84,80 €) und war spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Bei der gegenständlichen Berücksichtigung von Nächtigungsaufwendungen und Verpflegskostenmehraufwendungen handelt es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der im Erkenntnis dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt, weshalb die Revision nicht zugelassen wurde.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 11. Februar 2015