

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter gegen die Bescheide des FA X betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 und 2010 werden abgeändert.

Die Höhe der Abgaben und die Bemessungsgrundlagen ergeben sich aus den beiliegenden Berechnungsblättern und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bf.) bezog in den Streitjahren 2009 und 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In seinen Einkommensteuererklärungen beantragte der Bf. die Anerkennung von Werbungskosten betreffend Reisespesen in Höhe von € 3.807,70 für das Jahr 2009 und € 4.006,99 für das Jahr 2010.

Der Bf. legte eine Bescheinigung seines Arbeitgebers vor, in welcher dieser bestätigt, dass der Bf. im Auftrag diverse Dienstreisen unternommen habe und die Beträge durch den Arbeitgeber nicht erstattete Werbungskosten seien. Ergänzend legte der Bf. für die einzelnen Reisen Belege vor, aus welchen Ort, Datum und Dauer der Reisen, sowie die vom Arbeitgeber nicht erstatteten Reisekosten angegeben sind.

Das Finanzamt erließ am 8. Oktober 2010 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 und anerkannte an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte den Betrag von € 2.820,09, davon € 2.427,19 entfallend auf Reisespesen.

Zur Begründung der Kürzung der Reisespesen im Jahr 2009 um € 1.470,51 wurde ausgeführt, dass bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig war, nur in den ersten 5 Tagen kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei.

Am 14. Oktober 2010 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 in welchem der Betrag an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte mit € 3.081,59, darin enthalten ein Betrag von € 2.688,69 für Reisespesen, berechnet wurde.

Für das Jahr 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid am 19.12.2011 erlassen und ein Betrag von € 2.171,40 an Reisespesen anerkannt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass aufgrund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer Reise ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen könne. Für die Berechnung der Differenz seien die Auslandstagessätze in Relation zum Inlandstagessatz zu setzen und für jene Länder, in denen der Auslandstagessatz den um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (€ 39,60) nicht übersteigt, dürfe kein Differenzverpflegungsmehraufwand angesetzt werden. Übersteige der Auslandstagessatz diesen überhöhten Wert, sei der übersteigende Betrag als Differenzverpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (USA Auslandstagessatz € 52,30, Differenzverpflegungsmehraufwand € 12,70).

Der Bf. erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und dessen Nichtanerkennung der beantragten Reisespesen in Höhe von € 3.897,70 sowie die Nichtanerkennung der Aufwendungen für Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes für die Tochter W.

Zur Begründung führte der Bf. an, dass man seiner Ansicht nach beim Dienstreisebegriff zwischen dem Tatbestand eins, welcher Reisen regle bei denen eine tägliche Rückkehr vom Einsatzort möglich bzw. zumutbar sei, für welchen alle Bestimmungen für die Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit zuträfen und dem zweiten Tatbestand, welcher Dienstreisen regle, bei denen der Dienstnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne, unterscheiden müsse. In diesem Fall sei davon auszugehen, dass der Einsatzort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit werde. Auf Grund dieser Bestimmung des § 26 Z 4 EStG seien die beantragten Differenzwerbungskosten abzugsfähig.

Weiters führte der Bf. aus, dass keine im Einzugsgebiet des Wohnortes befindliche entsprechende Ausbildungsmöglichkeit für seine Tochter bestanden habe.

Am 16. Dezember 2010 erließ das Finanzamt eine Berufsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2009.

Mit dieser Berufsvorentscheidung wurde dem Bf. der beantragte Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung ab August 2009 gewährt.

Hinsichtlich der beantragten Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, wurde ein Betrag von € 2.983,69 angesetzt.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG verwendete Begriff „ausschließlich beruflich veranlasste Reise“ dem im § 26 Z 4 EStG verwendeten Begriff „Dienstreise“ nicht gleichzusetzen sei. Tagesgebühren könnten nur dann als Werbungskosten gem. § 16 EStG gewährt werden, wenn die im § 16 geforderten Voraussetzungen vorlägen. Eine Reise gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG läge vor, wenn der Steuerpflichtige sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit sei anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke.

Von einem längeren Zeitraum sei auszugehen wenn

der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig werde und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten werde

der Arbeitnehmer an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig werde und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten werde

der Arbeitnehmer werde an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig und überschreite dabei eine Anfangsphase von fünfzehn Tagen im Kalenderjahr.

Wenn im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet werde, könne aufgrund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer Reise ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen.

Für die Berechnung dieser Differenz seien die Auslandstagessätze in Relation zum Inlandstagessatz zu setzen. Das bedeutet für jene Länder und Orte, in denen der Auslandstagessatz den um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (€ 39,60) nicht übersteige, dürfe kein Differenzverpflegungsmehraufwand angesetzt werden. Übersteige jedoch der Auslandstagessatz diesen erhöhten Wert, sei der übersteigende Betrag als Differenzverpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (z.B. USA € 52,30 Differenz € 12,70). Die Auslandstagessätze seien in der Berufsvorentscheidung entsprechend der obigen Ausführungen daher mit € 2.590,79 neu berechnet worden.

Der Bf. stellte betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2009 den Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies zu dessen Begründung auf sein Vorbringen in der Berufung hinsichtlich der beantragten Reisespesen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 er hob der Bf. Berufung wegen der Nichtanerkennung der beantragten Aufwendungen für Berufsausbildung der Tochter,

sowie wegen der teilweisen Nichtanerkennung der Reisespesen und beantragte die Anerkennung der Differenzwerbungskosten.

Die Berufungen wurden vor dem 31.12.2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und sind diese gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob im Jahr 2009 ab August und im Jahr 2010 die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter des Bf. anzuerkennen sind und in welcher Höhe die Reisespesen des Bf. in den Streitjahren 2009 und 2010 als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Tochter des Bf. absolvierte in den Streitjahren 2009 (ab August) und 2010 eine Ausbildung in Amsterdam. Seitens des Finanzamtes wurde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2009 dem Begehrten in diesem Punkt bereits Folge gegeben. Für das Jahr 2010 wurde der entsprechende Pauschbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG berücksichtigt.

Betreffend die vom Bf. beantragten Reisespesen in den Jahren 2009 und 2010 wurden seitens des Finanzamtes für die Auslandsreisen für die ersten fünf Tage der jeweilige Auslandstagessatz berücksichtigt und für weitere Tage nur Differenzwerbungskosten bei Aufenthalten in Ländern, deren Tagessatz den eineinhalbfachen Inlandstagessatz überschreitet (€ 39,60), berücksichtigt.

Die Tatsache der Auslandsaufenthalte, sowie deren Dauer ist unbestritten.

Anzuwendende Gesetzesbestimmungen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 sind Werbungskosten 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 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen."

§ 26 Z. 4 lit. b bis e EStG 1988 lauten:

"b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.

d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

e) 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."

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (s zB VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033). Die Verwaltungspraxis (Rz 301 LStR), an die das Bundesfinanzgericht nicht gebunden ist, geht von einem längeren Zeitraum dann aus, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen. Wird der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig, gilt eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr (sh. Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 44).

Liegt der Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland, kann nach Ablauf von fünf Tagen - obwohl diesfalls keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt - aufgrund des Kaufkraftunterschieds zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, der sich auch dann nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige im Ausland die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (VwGH 10.4.1997, 94/15/0212).

Im vorliegenden Fall liegt hinsichtlich einiger Länder, die der Bf. anlässlich seiner Reisen aufgesucht hat ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland vor, da der Bf. sich anlässlich der Reisen länger als fünf Tage an den Orten aufgehalten hat.

Zu ermitteln war, ob, hinsichtlich welcher Länder und in welcher Höhe aufgrund der Kaufkraftunterschiede ein Verpflegungsmehraufwand auch für die fünf Tage pro Jahr übersteigenden Tage zu berücksichtigen ist. Zu beurteilen war hier, ob die Verpflegungsmehraufwendungen im Ausland wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung - im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 90/13/0199 vom 13.2.1991 - liegen.

Seitens des Finanzamtes wurde der erhebliche Unterschied nur dann als gegeben angesehen, wenn der Auslandstagessatz laut RGV den um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (€ 39,60) übersteigt. Nur der diesen Betrag übersteigende Wert wurde als Differenzverpflegungsmehraufwand berücksichtigt.

Das Bundesfinanzgericht vertritt ausgehend von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Erheblichkeit des Unterschiedes der Kaufkraftwerte zwischen den bereisten Ländern und dem Inland die Meinung, dass diese Erheblichkeit dann vorliegt, wenn in einem Land der Auslandstagessatz laut RGV den um 50% erhöhten Wert des Inlandtagessatz (€ 26,40), dass sind € 39,60 übersteigt. Erheblichkeit des Unterschiedes der Kaufkraftwerte ist gegeben, wenn die Unterschiedsbetrag zwischen inländischen und ausländischen Lebenshaltungskosten nicht mehr als geringfügig anzusehen ist.

Die Bandbreite der Auslandstagessätze laut Reisegebührenvorschrift, welche in Relation zum Inlandstagessatz von € 26,40 zu sehen ist, geht von € 26,40 für Ungarn bis € 65,40 für New York und Waschington. Die Annahme der Grenze zwischen nicht mehr geringfügiger und erheblicher Überschreitung des Kaufkraftunterschiedes bei einem Betrag von € 39,60 erscheint dem Bundesfinanzgericht daher als gerechtfertigt.

Von den vom Bf. in den Streitjahren 2009 und 2010 bereisten Ländern betrifft diese Beurteilung, dass Erheblichkeit des Kaufkraftunterschiedes vorliegt, die Aufenthalte in den USA (Cary) (€ 52,30), Singapur (€ 43,60) und London (€ 41,40).

Aus den angeführten Gründen werden daher seitens des Bundesfinanzgerichtes in den bereisten Ländern Werbungskosten nur in Form der Auslandstagessätze für jeweils die ersten fünf Tage im Kalenderjahr gewährt. Ab dem 6. Tag werden - abgesehen von den Ländern mit erheblichem Kaufkraftunterschied, in welchen jeweils die Differenz zwischen eineinhalbem Inlandstagessatz und Auslandstagessatz gewährt wird - keine Werbungskosten berücksichtigt.

Die Werbungskosten für Reisespesen ergeben sich aus den folgenden Tabellen für die Jahre 2009 und 2010:

2009:

Land/Ort Aufenthalt	Tagessatz Differenztagessatz	WK lt BFG

Slowakei/Bratislava 13.09	31,00	22,10
USA/Cary 5.-20.2.09	52,30 12,70	261,50 139,70
USA/Cary 14.4.-22.4.09	12,70	114,30
Slowakei/Bratislava 22.4-25.4.09	31,00	93,00
Benin/Parakou 25.4.-2.5.09	36,20	181,00
BRD/Wetzlar 3.5-4.5.09	35,30	59,60
Schweiz 5.5-6.5.09	36,80	36,80
Armenien/Eriwan 7.5.-11.5.09	36,80	147,20
USA/Cary 17.5.-24.5.09	12,70	101,60
Indonesien/Batu 5.6.-12.6.09	39,20	196,00
Schweiz 15.6.-22.6.09	36,80	184,00
Sri Lanka/Colombo 4.7.-10.7.09	31,80	159,00
Benin/Cotonau 14.8-18.8.09	36,20	181,00
USA/Cary 22.8.-3.9.09	12,70	152,40
USA/Cary 13.9.-19.9.09	12,70	50,80
Sri Lanka/Colombo	31,80	0,00

13.10.09-20.10.09			
BRD/Wetzlar	35,30		176,50
24.10-30.10.09			
Frankreich/Paris	35,80		35,80
3.11.09			
USA/Cary			
5.11-13.11.09	12,70		101,60
Armenien/Eriwan	36,80		36,80
13.11-16.11.09			
Türkei/Istanbul	31,00		93,00
17.-20.11.09			
Sri Lanka/Colombo	31,80		0,00
5.12-10.12.09			
Summe			2.523,70

2010:

Land/Ort Aufenthalt	Tagessatz Differenztagessatz	WK It BFG
Sri Lanka/Colombo 9.1.-13.1.10	31,80	127,20
USA/Cary 18.2.-3-3.10	52,30 12,70	261,50 101,60
Südafrika/Johannesburg 8.3.-12..3.10	34,90	174,50
Singapur 13.3.-20.3	43,60 4,00	218,00 12,00
BRD/Frankfurt 22.3.10	35,30	47,80
Kirgistan/Bischkek 27.3-31.3.10	36,80	147,20
USA/Cary 9.4.-21.4.10	12,70	152,40

Slowakei/Bratislava 21.4.-24.4.10	31,00	95,20
USA/Cary 30.4.-8.5.10	12,70	101,60
BRD/Wetzlar 9.5.-10.5.10	35,30	70,60
USA/Cary 3.6.-10.6.10	12,70	152,40
Singapur 10.6.-17.6.10	43,60 4,00	32,00
Benin/Cotonau 19.6.-24.6.10	36,20	181,00
USA/Cary 5.8.-13.8.10	12,70	114,30
USA/Cary 8.9.-15.9.10	12,70	88,90
Armenien/Eriwan 16.9.-20.9.10	36,80	147,60
Südafrika/Johannesburg 23.10.-30.10.10	34,90	0,00
USA/Cary 4.1.10-10.11.10	12,70	76,20
London 15.11.10	41,40	41,40
Taiwan/Taipeh 23.11-30.11.10	39,20	196,00
Summe		2.539,40

Dem Begehr des Bf. die beantragten Reisespesen als Werbungskosten anzuerkennen, wird für die Jahre 2009 und 2010 teilweise Folge gegeben.

Die vom Bf. beantragten Pauschbeträge für die auswärtige Ausbildung der Tochter werden in den Streitjahren 2009 und 2010 berücksichtigt.

Revision:

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall war die Revision zuzulassen, da eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur gegenständlichen Rechtsfrage nicht vorliegt.

Wien, am 23. Juni 2015