

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Yvonne Primosch in der Beschwerdesache des Bf. , Gde. , Str. , X , gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch, vom 14. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (ab 1.1.2014 Beschwerdeführer; in der Folge: Bf.) erhielt im Streitjahr neben Arbeitslosenbezügen auch (Aktiv-)Bezüge von einem Schweizer Personalvermittlungsunternehmen (A , CH).

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14. Oktober 2011 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 veranlagt.

Mit Schreiben vom 10. November 2011 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 14. Oktober 2011 erhoben und ausgeführt: *“Höhe Einkommen prüfen. PP iHv 220,00 € (kein öffentliches Verkehrsmittel möglich). Verdienst zu hoch; 13. und 14. Gehalt nicht berücksichtigt; Kilometergeld zur Arbeit“*.

Mit Schreiben vom 11. November 2011 ersuchte das Finanzamt den Bf., einen kumulierten Lohnausweis für das Jahr 2010 oder eine Kopie des Lohnkontos vorzulegen und bekannt zu geben, wieviel Kilometer der tägliche Arbeitsweg betragen hat und ob die Benützung eines Massentransportmittels möglich und zumutbar war.

Vom Bf. wurden in der Folge lediglich monatliche Lohnabrechnungen des Personalvermittlungsunternehmens für die Monate Mai 2010 bis Dezember 2010 übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2012 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 (insgesamt zu Gunsten des Bf.) insoweit ab, als es die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit 28.921,16 € (statt wie bisher 29.006,94 €) ansetzte, das sog. kleine Pendlerpauschale für die einfache Wegstrecke ab 20 km für acht Monate in Höhe von 420,00 € und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 6.209,23 € (statt wie bisher 5.244,78 €) als Werbungskosten ansetzte und die ausländische Steuer in Höhe von 2.806,64 € (statt wie bisher 3.215,54 €) anrechnete. Begründend führte es aus, dass mangels Vorlage des kumulierten Lohnausweises bzw. des Lohnkontos die Veranlagung aufgrund der vorliegenden monatlichen Lohnzetteln durchgeführt und dass mangels Vorhaltsbeantwortung nur das sog. kleine Pendlerpauschale berücksichtigt worden sei.

Im Schreiben vom 21. Februar 2012, welches das Finanzamt als Vorlageantrag wertete, brachte der Bf. Folgendes vor:

“Pauschalsätze wo ich in Zürich gearbeitet habe nicht berücksichtigt. Anbei eine Liste der Pauschalsätze. Weihnachtsgeld Urlaubsgeld 6 %. Mein Fahrgeld, wo ich mit Fahrrad zu Arbeit gefahren bin, um pünktlich zu sein.“

Diesem Vorlageantrag waren folgende Unterlagen angeschlossen:

- Eine Bestätigung des Schweizer Personalvermittlungsunternehmens darüber, dass der Bf. in den Monaten November 2010 und Dezember 2010 für den Kunden, Firma S (ch , Kanton B), im Kanton Zürich im Einsatz gewesen sei und in dieser Zeit im Hotel übernachtet habe, da er aufgrund der Fahrtstrecke nicht täglich nach Hause fahren habe können,
- eine Tabelle *“Übersicht über die ab 1. Januar 2012 geltenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten“* und
- ein Lohnausweis für den Zeitraum 25. Mai 2010 bis 31. Dezember 2010 des Schweizer Personalvermittlungsunternehmens.

Am 24. Februar 2012 legte das Finanzamt die Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1) Verpflegungsmehraufwendungen, Nächtigungsgelder:

Folgender **Sachverhalt** steht unstrittig fest:

Der Berufungswerber (ab 1.1.2014 Beschwerdeführer; in der Folge: Bf.) erhielt im Streitjahr neben Arbeitslosenbezügen auch (Aktiv-)Bezüge von einem Schweizer Personalvermittlungsunternehmen. In den Monaten November 2010 und Dezember 2010 war der Bf. für einen Schweizer Kunden (Firma S, ch; ein Handwerksbetrieb, der sich auf Prozessrohrleitungsbau, Fernwärme und Rohrleitungsbau spezialisiert hat) des Personalvermittlungsunternehmens im Kanton Zürich tätig und übernachtete dort im Hotel. Das Personalvermittlungsunternehmen zahlte dem Bf. für die Monate November 2010 und Dezember 2010 für 20 bzw. 17 Tage (pauschale) "Tagesspesen" aus, welche das Finanzamt als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandelte. Sein Wohnsitz befand sich im Streitjahr in Gde., Str. .

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den im Finanzamtsakt des Bf. befindlichen Unterlagen.

Nach Auffassung des Finanzgerichtes ist das wörtliche Beschwerdevorbringen "*Pauschalsätze wo ich in Zürich gearbeitet habe nicht berücksichtigt*" in der Weise zu interpretieren, dass der Bf. begehrt, für den Zeitraum in welchem er in Zürich gearbeitet und im Zuge dessen dort in einem Hotel genächtigt hat, Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Strittig ist folglich, ob und in welcher Höhe im Streitjahr Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Rechtlich ergibt sich dazu Folgendes:

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. Dabei steht das volle Taggeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Reisekosten sind nur bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (vgl. VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 173, und die

dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe zB auch UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07; UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08) dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt, bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird. Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für eine Anfangsphase zu (bei der Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit zB in einem *Einsatzgebiet* steht das Tagesgeld für eine Anfangsphase von fünf Tagen zu). In diesem Fall ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, S. 212 f).

Nach Auffassung des Finanzgerichtes ist gegenständlich davon auszugehen, dass anlässlich der beruflich veranlassten Reise des Bf. in den Kanton Zürich und aufgrund des beruflich veranlassten Aufenthaltes des Bf. im Kanton Zürich Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgelder dem Grunde nach angefallen sind. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich nämlich, dass sich der Bf. in den Monaten November 2010 und Dezember 2010 aus beruflichen Gründen im Kanton Zürich aufgehalten hat und aufgrund der Distanz zum Wohnort dort auch genächtigt hat (aus den Lohnausweisen für die Monate November 2010 und Dezember 2010 geht hervor, dass der Bf. vom Personalvermittlungsunternehmen für 20 bzw. für 17 Arbeitstage Tagesspesen ausbezahlt erhalten hat; das Personalvermittlungsunternehmen bestätigt mit Schreiben vom 5. Jänner 2012, dass sich der Bf. im November 2010 und im Dezember 2010 für einen Kunden im Kanton Zürich im Einsatz war und dort im Hotel übernachtet hat; dass diesen vom Finanzamt im Rahmen der Vorlage der Beschwerde übermittelten Unterlagen kein Glauben geschenkt werden könne, hat es nicht behauptet; das Finanzgericht sieht auch keinen Anlass diesen Monatslohnausweisen und der Bestätigung vom 5. Jänner 2012 die Glaubwürdigkeit abzusprechen).

In Anlehnung an die oben zitierte Judikatur und Literatur waren im gegenständlichen Fall Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von insgesamt **184,00 €** als Werbungskosten anzuerkennen [36,80 € (volles Taggeld für die Schweiz) x 5 (der Kanton Zürich war als Einsatzgebiet zu qualifizieren und folglich die Verpflegungsmehraufwendungen im Umfang von fünf Tagen zu gewähren; auf Grund des länger andauernden Aufenthaltes in diesem Gebiet wurde der Kanton Zürich zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf. und

ist davon auszugehen, dass der Bf. nach Ablauf der Anfangsphase ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet besaß und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat)).

Hinsichtlich der Nächtigungskosten ist Folgendes festzuhalten:

Der Bf. hat glaubhaft dargetan, dass er während seines zwei Monate dauernden Aufenthaltes im Kanton Zürich im Hotel genächtigt hat (vgl. dazu die Bestätigung des Personalvermittlungsunternehmens vom 15. Jänner 2012) und tatsächlich Nächtigungskosten getragen hat. Nächtigungskosten im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen stellen grundsätzlich Werbungskosten dar. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit. c und e EStG 1988 genannten Sätze absetzbar. Nächtigungskosten stellen aber auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten dar. Dies ist zB der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige - wie gegenständlich - auf Grund der Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit nicht mehr auf einer Reise befindet (hier: nach fünf Tagen). Für Nächtigungskosten außerhalb einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Pauschalsätze aber nicht vorgesehen; sie sind daher nur in tatsächlich geleisteter Höhe abzugsfähig (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, S. 216).

Da gegenständlich die tatsächlichen Nächtigungskosten vom Bf. nicht nachgewiesen worden sind, können sie (in Analogie zu den Verpflegungskosten) für die Dauer von fünf Tagen in Höhe der Pauschalsätze nach § 26 Z 4 lit. e EStG 1988 berücksichtigt werden; d.s. **163,50 €** (32,70 € x 5).

Der Vollständigkeit halber ist noch anzumerken, dass der vom Bf. übermittelten *deutschen* Tabelle "*Übersicht über die ab 1. Januar 2012 geltenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten*" keine Bedeutung zukommt. Die Höhe der pauschalen Tages- und Nächtigungsgelder ergibt sich aus den § 26 Z 4 lit. d und e EStG 1988 genannten Beträgen.

2) Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld:

Zum Beschwerdevorbringen "*Weihnachtsgeld Urlaubsgeld 6%*" ist Folgendes zu sagen: Erhält ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insb. einmalige Bezüge (zB 13. und 14. Monatslohn, Belohnungen), so ermäßigt sich nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer für diese sonstigen Bezüge.

Arbeitslohn kann als laufender oder als sonstiger Bezug gezahlt werden. Als sonstige Bezüge im Sinn des § 67 EStG 1988 sind solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, die also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Können Bezüge dem laufenden Arbeitslohn nicht hinzugerechnet werden, handelt es sich um sonstige Bezüge. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnanteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt, wobei dies nach außen ersichtlich sein muss.

Sonstige Bezüge müssen durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein. Werden zB der 13. und der 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind diese Bezüge als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Tz 050 zu § 67 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 10 zu § 67 EStG 1988; siehe auch VwGH 14.12.1993, 91/14/0038). Bezüge, die mit dem laufenden Arbeitslohn regelmäßig ausbezahlt werden, können nicht nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt behandelt werden (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Aus den gegenständlichen monatlichen Lohnausweisen ist ersichtlich, dass das Weihnachtsgeld und das Urlaubsgeld (in den Monatslohnausweisen des Bf. konkret als 13. Monatslohn und Ferienvergütung bezeichnet) nicht jeweils in einem Betrag, sondern monatlich in Teilbeträgen zusammen mit dem laufenden Monatsbezug ausbezahlt worden ist. Der Bf. hat den Umstand, dass die strittigen Zahlungen monatlich aufgeteilt zur Auszahlung gelangt sind, im Übrigen auch nicht in Abrede gestellt.

Allein dieser Auszahlungsmodus schließt die begünstigte Besteuerung der in Streit stehenden Bezüge nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 aber aus.

3) “Fahrgeld“:

Was die Kosten (“Fahrgeld“) im Zusammenhang mit der Nutzung eines Fahrrades für die Fahrten von der Unterkunft zum Arbeitsort anlangt, ist zu sagen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 20.2.2008, Zl. 2005/15/0135, zur strittigen Frage, ob Kosten im Zusammenhang mit einem Fahrrad, welches für die Strecke "Wohnung - Arbeitsstätte" verwendet worden ist, Werbungskosten darstellen, festgehalten hat, dass nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu den Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen und dass die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch die Regelung des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfolgt. Da gegenständlich dem Bf. der Verkehrsabsetzbetrag und (im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 24. Jänner 2012) auch ein Pendlerpauschale gewährt wurde, können zusätzliche Kosten für die Benützung eines Fahrrades nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

4) “Kilometergeld zur Arbeit“:

Was dieses Beschwerdebegehren angeht, war auf die Ausführungen unter Punkt 3) zu verweisen, wonach Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 Z 1 leg. cit. und die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 leg. cit. berücksichtigt werden. Da gegenständlich dem Bf. der Verkehrsabsetzbetrag und (im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom

24. Jänner 2012) auch ein Pendlerpauschale gewährt wurde, können zusätzliche Kosten für den Arbeitsweg ("Kilometergeld") nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

5) Höhe des Einkommens:

Was das Beschwerdebegehren "*Höhe Einkommen prüfen. Verdienst zu hoch*" anlangt, ist zu sagen, dass, wie aus den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, zusätzlich zu den vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Jänner 2012 vorgenommenen "Korrekturen" (das Finanzgericht schließt sich der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Jänner 2012 an, nämlich Ansatz von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug iHv 28.921,16 € statt 29.006,94 €, Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von 420,00 € als Werbungskosten, Berücksichtigung sonstiger Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 6.209,23 € statt 5.244,78 €, Anrechnung ausländische Steuer in Höhe von 2.806,64 € statt 3.215,54 €) nur noch Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von insgesamt 184,00 € und Nächtigungsgelder in Höhe von insgesamt 163,50 € als Werbungskosten zu berücksichtigen waren. Ansonsten war die Ermittlung des Einkommens korrekt.

Zulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen werden in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet und sind im Gesetz so eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war. Außerdem hing der vorliegende Beschwerdefall von der Lösung nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

E s war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. September 2015