

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des FA vom 20. August 2014, Steuernummer StNr, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt geändert:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	€
GFM GMBH	29.256,01
GFM GMBH	7.789,79
Pendlerpauschale	-502,67
<b>Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte</b>	<b>4.709,00</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte	31.834,13
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Kirchenbeitrag	-155,33
Einkommen	31.618,80
Einkommensteuer	7.970,27
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer Sonstige Bezüge	426,49
Einkommensteuer	8.051,76
Anrechenbare Lohnsteuer	-11.814,99
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,23
Einkommensteuer (Gutschrift)	-3.763,00

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

## Entscheidungsgründe

### Bisheriges Verwaltungsverfahren

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens berücksichtigte das Finanzamt im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung** des Beschwerdeführers für das Veranlagungsjahr 2011 im Bescheid vom 20. August 2014 Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 3.175,60 €. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die steuerfreien Ersätze durch den Dienstgeber von den beantragten Reisekosten in Abzug zu bringen gewesen seien.

Gegen den Bescheid vom 20. August 2014 brachte der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein. Die Abgabenbehörde gab in diesem Zusammenhang an, dass beim Einscannen ein Fehler unterlaufen sei und die Beschwerde nicht vorgelegt werden könne. Seitens des Beschwerdeführers wurde vorgebracht, dass die Beschwerde beim Finanzamt mündlich zu Protokoll gegeben worden sei und er über keine Kopie der angefertigten Niederschrift verfüge. Tatsache ist jedenfalls, dass unbestritten fristgerecht Beschwerde erhoben wurde.

Im Rahmen eines weiteren Ermittlungsverfahrens gab der Beschwerdeführer bekannt, dass eine Umbuchung notwendig gewesen sei, da sich die Dienstreise verlängert habe. Bei sämtlichen Buchungsklassen der Business Class würden keine Umbuchungskosten verrechnet. Die Kosten vom 5. Juli 2011 seien dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellt worden, da für den auf 5. August 2011 verschobenen Heimreisetermin kein Platz in der Business Class Buchungsklasse „D“ (Upgrade vom 1. Mai 2011) mehr verfügbar gewesen sei. Daher sei ein erneutes Upgrade in die Klasse Business Class Buchungsklasse „J“ durchgeführt worden. Durch erneute Verlängerung der Dienstreise habe sich die Heimreise auf 11. August 2011 verschoben. Auf der Reiseabrechnung vom September 2011 seien die Kosten des Economy-Tickets unter Reisekosten (Pos. 1 1.533,40) angeführt. Diese Kosten seien jedoch wieder abgezogen worden (Pos. 2), da das Economy-Ticket von der Firma übernommen worden sei. Im Einkommensteuerbescheid vom 20. August 2014 seien jedoch diese 1.533,40 € von den Reisekosten abgezogen worden. Die vom Beschwerdeführer beantragten Werbungskosten (4.709,00 € Reisekosten) seien reine Upgradekosten von Economy Class auf Business Class. Die Notwendigkeit bzw. Begründung dieser Handlung sei bereits in der Ergänzung vom 9. Juli 2014 erklärt worden. Dem Dienstgeber gegenüber sei dies nie erwähnt worden, weil ein Verlust der Dienstreisetauglichkeit eine Auflösung des Dienstverhältnisses nach sich ziehen hätte können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16. Oktober 2014 wurde die Beschwerde abgewiesen und der Bescheid vom 20. August 2014 insofern abgeändert, als nur der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € berücksichtigt wurde. Zur Begründung wurde nach Darlegung der gesetzlichen Grundlagen ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof den Kosten für Reisen, die durch ein privates Erholungs- und Bildungsinteresse mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt seien, den Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten versagt habe. Im Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen würden die Reiseaufwendungen nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten führen. Die Flugkosten für Hin- und Rückflug in der Economy Class seien vom Arbeitgeber bereits an den Beschwerdeführer ausbezahlt worden, diese seien somit nicht als Werbungskosten abzugfähig. Strittig seien die Mehraufwendungen für die Upgrades des Hin- bzw. Rückfluges auf die Business Class sowie die Umbuchung des Rückfluges Business Class. Es bestehe kein Zweifel, dass die Reise eine berufliche Veranlassung hätte, jedoch sei die berufliche Veranlassung des Upgrades von der Economy auf die Business Class fragwürdig. Dies aus dem Grunde, weil das Upgrade als sog. „privates Vergnügen“ anzusehen sei. Es gehe aus dem Attest des Lungenfacharztes hervor, dass der Beschwerdeführer an einer Hyperventilationsneigung bzw. einer Rez. Intermit. Amaurosis sin. leide. Durch „Sackerlatmen“ sowie bei Beschwerden durch mehrmaliges gegen den eigenen Lippenwiderstand tiefes Ausatmen und nur leichtes Einatmen könne die Atemmittellage gesenkt werden. Um diese Therapievorschläge des Arztes durchführen zu können, sei keine Business Class erforderlich, sondern diese Therapien könne auch in der Economy Class durchführen. Die Business Class sei daher nicht notwendig für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit. Somit würden die Upgrade-Kosten unter das private Vergnügen des Beschwerdeführers fallen und seien nicht als Werbungskosten abziehbar. Wenn schon von Business Class auf Business Class keine Umbuchungskosten entstehen würden, würden sicherlich auch von Economy Class auch Economy Class keine Kosten entstehen. Da die Business Umbuchung in den privaten Bereich falle, sei auch die Umbuchung auf die nächste Business Class Stufe nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Diese Kosten wären allenfalls dann abzugsfähig, wenn das Economy Ticket auf eine Business Class Ticket umgebucht werden müsste, weil in der Economy Class kein Platz mehr frei wäre und ein anderer Rückflug unzumutbar gewesen wäre.

Im **Vorlageantrag** vom 6. November 2014 wurde durch den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers im Wesentlichen ausgeführt, dass beschwerdegegenständlich eine reine Dienstreise ohne jegliche private Interessen und ohne privaten Reiseabschnitt sei. Nur die Flugkosten wären höher als ursprünglich vom Dienstgeber vorgesehen, weil aus medizinischen Gründen während dieser langen Flugdauer ein Upgrade auf die Business Class gewählt worden sei. Die Kosten dafür habe der Beschwerdeführer selbst getragen. Da es sich um eine Dienstreise gehandelt habe, seien diese Upgrade-Kosten beruflich veranlasst und als Werbungskosten absetzbar. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.2011, 2010/15/0197, gehe hervor, dass eine Trennung

in materieller Hinsicht (Zeit, Raum) möglich sein müsse. Außerdem würden die Folgen nur für Kosten von Verpflegung und Unterkunft angeführt. Im gegenständlichen Fall gehe es aber nicht um die Kosten von Verpflegung und Unterkunft, sondern nur um die reinen Reise-/Fortbewegungskosten. Dieser Flug lasse sich nicht in Faktoren wie Zeit/Raum zerlegen. Nach Ansicht des Finanzamtes liege eine untrennbare Gemengelage vor, was zur Konsequenz hätte, dass nach dem Erkenntnis des VwGH die Reisebewegungen weiterhin nicht zu Werbungskosten führen würden. Somit wäre das Ergebnis, dass bei einer eindeutig nur beruflich veranlassten Reise die gesamte Reise-/Fortbewegungskosten nicht abzugsfähig wären. Dieser Schluss würde jeder Lebenserfahrung widersprechen. Hätte der Dienstgeber den gesamten Flug in der Business-Class bewilligt und bezahlt, wären die Kosten hiefür selbstverständlich Betriebsausgaben gewesen. Nichts anderes läge vor, wenn jemand mit der Eisenbahn die erste anstelle der zweiten Klasse wählen würde.

Mit **Beschwerdevorlage** vom 27. November 2014 legte das Finanzamt das Rechtsmittel dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Am 13. April 2011 erhielt der Beschwerdeführer den Auftrag für einen Kundenbesuch in X bei der Firma Y für einen Zeitraum von 10 Wochen. Abreisetag war der 1. Mai 2011. Die für den 7. Juli 2011 geplante Rückreise wurde schließlich auf 11. August 2011 verschoben, da es Verzögerungen bei der Inbetriebnahme gab. Die Reisekosten wurden vom Dienstgeber des Beschwerdeführers übernommen, wobei ein Economy Ticket bezahlt wurde. Den Aufpreis für ein Ticket in der Business Class Buchungsklasse „D“ jeweils für den Hin- und Rückflug in Höhe von insgesamt 3.349,00 € trug der Beschwerdeführer selbst. Bei der Umbuchung des Rückfluges war in der Business Class Buchungsklasse „D“ kein Platz mehr verfügbar, der Aufpreis in die Buchungsklasse „J“ betrug 1.360,00 € und wurde ebenfalls vom Beschwerdeführer selbst getragen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorliegenden Unterlagen.

Beschwerdegegenständlich ist nunmehr die Frage, ob der Betrag von insgesamt 4.709,00 € für die teurere Buchungsklasse Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 darstellt.

### **Rechtliche Grundlagen**

§ 16 Absatz 1 1. Satz EStG 1988 lautet:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 26 1. Satz EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

Ziffer 4: Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen

(Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt 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.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

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 Auslandsreisensätze 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.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

### **Rechtliche Erwägungen**

Unstrittig ist gegenständlich, dass eine Dienstreise im Sinn des § 26 EStG 1988 vorliegt. Der Beschwerdeführer ist über Auftrag seines Arbeitgebers nach X gereist, um dort bei einem Kunden ein Gerät in Betrieb zu nehmen.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen.

Maßgeblich sind die tatsächlichen Kosten; es muss nicht das billigste Verkehrsmittel oder die billigste Klasse gewählt werden, doch müssen die tatsächlichen Kosten nachgewiesen werden. Beahlt der Dienstgeber dem Dienstnehmer eine teurere Beförderungsmöglichkeit als nach lohngestaltenden Vorschriften vorgesehen (Flug statt Bahn, I. statt II. Klasse), sind ebenfalls die tatsächlichen Kosten maßgeblich (Doralt § 26 Rz 68).

Ersetzt der Arbeitgeber die Aufwendungen nicht in voller Höhe bzw. vergütet er etwa nur die Kosten der 2. Wagenklasse, so wird der Unterschiedsbetrag zu den tatsächlichen Kosten idR als Differenzwerbungskosten abzugsfähig sein. (Jakom, EStG Kommentar, 7. Auflage, § 26 Rz 14)

Fahrtkosten anlässlich einer beruflich veranlassten Reise des Arbeitnehmers stellen im tatsächlichen Umfang, somit insbesondere nach Abzug allfälliger vom Arbeitgeber geleisteter Aufwandsersätze, Werbungskosten dar. (VwGH vom 27.1.2011, 2010/15/0043)

Zusammenfassend bedeutet dies, dass die tatsächlichen Aufwendungen, die durch die Benutzung fremder Verkehrsmittel im Rahmen einer Dienstreise entstehen, nach Abzug allfälliger Aufwandsersätze abzugsfähige Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellen.

Die gegenständliche Beschwerde war daher stattgebend zu erledigen und der Betrag von 4.709,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

### **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.

Eine ordentliche Revision ist gegenständlich nicht zulässig, weil die Rechtsprechung in Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten nicht uneinheitlich ist und die gegenständliche Entscheidung in dieser Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 27.1.2011, 2010/15/0043) Deckung findet.

Linz, am 12. Oktober 2015