

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die T Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 20. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und vom 22. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der als Monteur in der Schweiz tätige Beschwerdeführer machte in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahr 2013 und 2014 unter dem Titel "Kaufkraftausgleich" Reisekosten in Höhe von 3.197,18 € bzw. 3.683,25 € als Werbungskosten geltend.
2. Das Finanzamt ließ die Reisekosten in den Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 vom 20. Juli 2015 bzw. vom 22. Juli 2015 außer Ansatz. Begründend wurde jeweils ausgeführt, Tagelder stellten nur dann Werbungskosten dar, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein solcher weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit werde bei einer Fahrtätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleichbleibenden Routen erfolge.
3. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2104 erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers jeweils Beschwerde und beantragte die Berücksichtigung der kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwendungen. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 2013 und 2014 an 143 bzw. 160 Arbeitstagen in der Schweiz als Monteur gearbeitet, wobei er aufgrund

der jeweiligen Entfernung am Arbeitsort in der Schweiz habe nächtigen müssen. Im Zeitraum vom 1. Jänner 2013 bis 31. Juli 2013 habe er von der damaligen Arbeitgeberin Spesenersätze in Höhe von 2.550,00 CHF (30,00 CHF/Arbeitstag) erhalten. Im Zeitraum vom 1. August 2013 bis 31. Dezember 2013 habe er ebenso wie im Jahr 2014 keine Spesenersätze mehr erhalten. Die (neue) Arbeitgeberin habe nur mehr die Nächtigungskosten bezahlt. In der Schweiz seien Restaurantbesuche erheblich teurer als am Wohnort des Abgabepflichtigen (laut beigefügter Statistik seien die Kosten in Zürich um beinahe 90 Prozent höher als in Wien). Die geltend gemachten Verpflegungskosten ergäben sich aus dem Kaufpreisunterschied zwischen dem Inland und der Schweiz (Hinweis ua. auf VwGH 11.8.1993, [91/13/0150](#)). Zur Ermittlung der Mehrkosten seien die in der Verordnung [BGBl. Nr. 483/1993](#) für die Schweiz festgelegten Reisezulagen in Höhe von 507,00 ATS mit einem Wechselkurs von 8,32 ATS in Schweizer Franken umgerechnet worden. Der sich somit ergebende Betrag von 60,94 CHF sei zwecks Ermittlung der Reisekostensätze für die Jahre 2013 und 2014 in Euro umgerechnet worden, wobei als Umrechnungskurs der Durchschnittskurs für das jeweilige Jahr (0,80 € bzw. 0,81 €) angesetzt worden sei. Solcherart ergäben sich für die Jahre 2013 und 2014 Reisekostensätze in Höhe von 48,76 € bzw. 49,42 € pro Tag. Auf diese Art und Weise werde wenigstens die Veränderung des Umrechnungskurses berücksichtigt. Die kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwendungen seien nach dieser Berechnung in der Schweiz somit um rd. 85 Prozent höher als in Österreich. Der aus der Vergangenheit hochgerechnete Wert korrespondiere auch mit der praktischen Lebenserfahrung und dem von der UBS publizierten weltweiten Kaufkraftvergleich (Stand September 2012). Demnach hätten sich die Restaurantpreise in Zürich auf 70,00 €, in Wien auf 37,00 € und in München auf 41,00 € belaufen. Die Kosten in der Schweiz seien daher im Jahr 2012 um 89 Prozent bzw. 70 Prozent höher als in Österreich bzw. Deutschland gewesen. Die in der Judikatur vertretene Rechtsauffassung, dass der Kaufpreisunterschied mit dem Differenzbetrag zwischen dem inländischen Reisespesensatz und dem ausländischen Reisespesensatz berücksichtigt werden könne, sei nicht sachgerecht. Der inländische Reisekostensatz sei bereits im Jahr 1994 mit 360,00 ATS (ds. 26,16 €) festgesetzt worden (BGBl. Nr. 665/1994), der Reisespesensatz für die Schweiz mit [BGBl. Nr. 483/1993](#) mit 507,00 ATS (ds. 36,85 €). Die damals festgesetzten Reisespesensätze würden den tatsächlichen Kaufpreisunterschied nicht mehr zum Ausdruck bringen, da sich dieser seitdem alleine währungsbedingt um mehr als 30 Prozent erhöht habe.

4. Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 20. Juli 2016 bzw. vom 25. Juli 2016 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Ein kaufkraftbedingter Verpflegungsmehraufwand im Rahmen einer Auslandstätigkeit sei zu berücksichtigen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung lägen. Ein derartiger erheblicher Unterschied liege nach der Verwaltungspraxis dann vor, wenn der Auslandstageessatz nach der Reisegebührenvorschrift des Bundes (RGV) den um die Hälfte erhöhten Inlandstageessatz und damit den Betrag von 39,60 € übersteige. Da der Auslandstageessatz für die Schweiz aktuell bei 36,80 € liege, sei kein solcher Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

5. Mit Schriftsatz vom 9. August 2016 beantragte die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die Auslandstagesätze seien in den vergangenen zwanzig Jahren nur geringfügig geändert worden. Der Tagesatz für Inlandsreisen habe im Jahr 1994 bereits 360 ATS (26,16 €) betragen, jener für die Schweiz im Jahr 1993 507,00 ATS (36,85 €). Der Umrechnungskurs sei im Zeitraum 1993/1994 bei rd. 0,60 € für einen Schweizer Franken gelegen, in den Jahren 2013 und 2014 bei rd. 0,81 €. Der "Wert" des Schweizer Franken habe sich in diesem Zeitraum im Vergleich zum Euro daher um rund ein Drittel erhöht. Im Jahr 1993 habe der Spesensatz in Höhe von 507,00 ATS einem Gegenwert in Höhe von rd. 61,00 CHF entsprochen. Der Betrag von 61,00 CHF wiederum habe in den Jahren 2013 und 2014 rd. 49,00 € entsprochen. Wäre der Spesensatz für die Schweiz marktkonform angepasst worden, hätte dieser in den Jahren 2013 und 2014 somit rd. 49,00 € betragen müssen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem derzeitigen inländischen Spesensatz und dem angepassten Spesensatz für die Schweiz, welcher auch die Währungsschwankung berücksichtige, errechne sich daher mit rd. 22,60 € pro Tag.

6. Am 30. Dezember 2020 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war vom 1. Jänner 2013 bis 25. Juli 2013 für eine Schweizer Arbeitgeberin in der Schweiz als Monteur nichtselbständig tätig, wobei er Spesenersätze in Höhe von 30,00 CHF pro Tag erhielt. Seit 19. August 2014 ist er bei der ebenfalls in der Schweiz ansässigen M GmbH als Monteur beschäftigt. Die im einzelnen angeführten Einsatzorte lagen jeweils in der Schweiz. Die Nächtigungskosten wurden dabei von der Arbeitgeberin getragen, Tagesgelder wurden hingegen nicht ausbezahlt.

Aufgrund eines höheren Preisniveaus in der Schweiz hat der Beschwerdeführer kaufkraftbedingte Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 3.197,18 € (2013) bzw. 3.683,25 € (2014) als Werbungskosten geltend gemacht. Zur Ermittlung dieses Verpflegungsmehraufwandes wurde der sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem (währungsbereinigten) Auslandstagesatz für die Schweiz (48,76 € im Jahr 2013 bzw. 49,42 € im Jahr 2014) und dem inländischen Tagessatz (26,40 €) ergebende Verpflegungsmehraufwand pro Arbeitstag (22,36 € im Jahr 2013 bzw. 23,02 € im Jahr 2014) mit der Anzahl der jeweiligen Arbeitstage (143 bzw. 160) im Jahr multipliziert. Die herangezogenen (währungsbereinigten) Auslandstagesätze wurden ermittelt, indem der in der Verordnung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland, [BGBI. Nr. 483/1993](#), für die Schweiz festgelegte Tagessatz (507,00 ATS) mit dem Wechselkurs zum 31. Dezember 1994 (8,32 ATS) in Schweizer Franken umgerechnet und der sich ergebende Betrag (60,94 CHF) mit dem Wechselkurs zum 31. Dezember 2013 (0,80 €) bzw. zum 31. Dezember 2014 (0,81 €) in Euro umgerechnet wurde.

III. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten abzugsfähig. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung grundsätzlich nicht abgezogen werden.

Nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. 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.

Die Obergrenze für das Tagesgeld ist in [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) für Inlandsdienstreisen mit 26,40 € pro Tag (lit. b), für Auslandsdienstreisen mit dem täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten (lit. d) festgelegt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für (Gasthaus-)Verpflegung grundsätzlich zu den (nicht abzugsfähigen) Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können daher nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) findet ihre Begründung dabei darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch - unter Umständen auch mit Unterbrechungen - länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 1.9.2015, [2012/15/0119](#), und VwGH 26.7.2007, [2005/15/0133](#), mwN). Gleiches gilt hinsichtlich des im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anfallenden Verpflegungsaufwandes (vgl. VwGH 1.9.2015, [2012/15/0119](#), mwN, und VwGH 20.2.2008, [2005/15/0135](#), mwN).

Unabhängig davon sind jedoch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei längerdauernden beruflichen Auslandsaufenthalten (erhöhte) Verpflegungskosten abziehbar, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben (vgl. VwGH 1.9.2015, [2012/15/0119](#), mwN). Dieser Verpflegungsmehraufwand lasse sich nämlich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Aufenthaltsort die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nehme. Lägen die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, könnten nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden. In einem solchen Fall würden die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt überschritten.

Außer Streit steht, dass im Beschwerdefall kein durch eine Reise bedingter Verpflegungsmehraufwand im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) angefallen ist. Strittig ist einzig, ob dem Beschwerdeführer ein kaufkraftbedingter Verpflegungsmehraufwand entstanden ist, der als beruflich veranlasst anzusehen ist und damit unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff fällt.

Die Kaufkraft des Geldes gibt im Allgemeinen an, welche Menge an Gütern oder Dienstleistungen mit einer Geldeinheit oder einem bestimmten Geldbetrag gekauft werden kann. Eine im Verhältnis zum Ausland geringere Kaufkraft des Gehaltes liegt daher vor, wenn mit den in Euro ausbezahlten inländischen Bezügen im Ausland Waren und Dienstleistungen nicht in derselben bzw. vergleichbaren Menge und Qualität erworben werden können, wie dies im Inland der Fall ist (vgl. dazu die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 1. September 2015, 2012/15/0119, über den Zweck der im Ausland tätigen Beamten zum Ausgleich eines solchen Kaufkraftunterschiedes nach [§ 21b GehG 1956](#) gebührenden Kaufkraftausgleichszulage).

Inwieweit bei einem Arbeitnehmer, der in der Schweiz für eine Schweizer Arbeitgeberin tätig ist und den Lohn in Schweizer Franken ausbezahlt erhält, ein solcher kaufkraftbedingter Verpflegungsmehraufwand entstehen sollte, ist daher nicht einsichtig, zumal von einem (abzugsfähigen) Verpflegungsmehraufwand nur gesprochen werden kann, wenn einem Abgabepflichtigen ein höherer Aufwand erwächst, als er "ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort" anfällt (vgl. VwGH 10.4.1997, [94/15/0212](#), mwN, betreffend einen in der Schweiz tätigen Grenzgänger) und ein währungsbedingter Kaufkraftverlust in solch einem Fall von vornherein nicht eintritt.

Davon abgesehen, wird mit der angestellten Berechnung ein angefallener Verpflegungsmehraufwand auch im Verhältnis zum Inland nicht aufgezeigt. Die steuerliche Vertretung hat der Ermittlung des kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwandes den nach der Verordnung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland, [BGBl. Nr. 483/1993](#), für die Schweiz geltenden Tagessatz für die höchste Gebührenstufe (507,00 ATS) als Vergleichswert herangezogen. Nicht nur, dass die Tagessätze für Auslandsreisen mit ihrer von der dienst- und besoldungsrechtlichen Stellung abhängigen Staffelung nach Gebührenstufen verlässliche

Aussagen über das Vorliegen unterschiedlicher Preisniveaus im In- und Ausland nicht ohne weiteres zulassen, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. September 2015, 2012/15/0119, klargestellt, dass sich für einen Vergleich der Auslandstagesessätze mit dem Inlandstagesatz allenfalls die niedrigste Gehaltsstufe anbiete, zumal davon ausgegangen werden könne, dass auch Beamte, die nach § 3 Abs. 1 in der bis zum 31. Dezember 2010 geltenden Fassung der [Reisegebührenvorschrift](#) 1955 in die niedrigste Gebührenstufe einzureihen gewesen wären, noch Tagesessätze in einer Höhe erhielten, welche den unvermeidbaren Verpflegungsmehraufwand abdeckten. Der Tagesatz der Gebührenstufe 1 lag für die Schweiz nach der von der steuerlichen Vertretung herangezogenen Verordnung bei 267,00 ATS (nach der Verordnung [BGBl. II Nr. 434/2001](#) nunmehr 23,30 €) und ist damit niedriger als der damalige Inlandstagesatz von 360,00 ATS (nunmehr 26,40 €).

Ebenso kann ein höheres Preisniveau in der Schweiz und damit ein in diesem Zusammenhang maßgeblicher Verpflegungsmehraufwand mit den in der Beschwerde angeführten Restaurantpreisen nicht aufgezeigt werden. Abgesehen davon, dass diese nur für Wien bzw. Zürich angeführt sind, gelten die angeführten Preise der vorgelegten Auflistung über die Hotel- und Restaurantpreise zufolge für ein dreigängiges Menü in einem guten Restaurant. Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist (vgl. VwGH 1.9.2015, [2012/15/0119](#)). Zum Nachweis eines auf einen entsprechenden Kaufkraftunterschied zurückzuführenden unvermeidbaren Mehraufwandes sind die genannten Preise damit nicht geeignet.

Im Übrigen hat der Beschwerdeführer angefallene Verpflegungsmehraufwendungen in keiner Weise konkretisiert und kam die Berücksichtigung diesbezüglicher Werbungskosten somit nicht in Betracht.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

IV. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die geltend gemachten kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sind, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. Februar 2021