

GZ. RV/0531-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeithofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Dr. Gernot Wolfsgruber und Kommerzialrat Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher am 22 Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Manfred Vogrin, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mürzzuschlag, vertreten durch FOI Siegl Bertram, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ergeben sich keine Änderungen zur Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2002.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Bw. machte im Streitjahr Betriebsausgaben iHv. S 222.192,63 unter dem Titel "Reisespesen Unternehmer" geltend.

In dem vom Bw. in der Folge bekämpften Einkommensteuerbescheid verminderte das Finanzamt diesen Betrag um S 51.480,00 mit der Begründung: "Bei den Tagesdiäten – Ausland wurde wie telefonisch besprochen fünf Tage mit dem vollen Diätsatz, alle weiteren Tage mit der verminderten inländischen Tagesdiät von S 360,00 der Differenzbetrag anerkannt."

In seiner Berufung stellte der Bw. seine Reisen dar und führte im Wesentlichen aus, dass vor allem seine Reisen nach Fernostasien einer gesonderten Feststellung des Sachverhaltes bedürfen und nicht gleich wie seine Reisen nach Deutschland – für die er die Vorgangsweise des Finanzamtes akzeptiere - behandelt werden können. Seine Reisen führten ihn nach China (63 Tage) und nach Indonesien (59 Tage). Diese Reiseziele seien in hygienischer und medizinischer Sicht jenseits jeder Vergleichsmöglichkeit mit österreichischen Verhältnissen und stellten bei längeren Aufenthalten ein beträchtliches Risiko für die Gesundheit eines Mitteleuropäers dar. Konsequenterweise nehme er seine Mahlzeiten ausschließlich in Ersterklasse – Hotels und Restaurants zu sich, nicht zuletzt auch deshalb, weil es in diesen Breiten keine anderen "üblichen" Verpflegungsmöglichkeiten gebe. Er bezweifle nicht, dass man sich auch günstiger ernähren könne. Wer aber als Österreicher diese Reisen gesundheitlich unbeschadet zu überstehen beabsichtige, werde dies tunlichst vermeiden.

Die in diesem Streitpunkt abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt mit dem Hinweis auf die typisierende Betrachtungsweise. "Bei längeren durchgehenden Aufenthalten nehme der Gesetzgeber in typisierender Betrachtungsweise einen Verpflegungskostenmehraufwand an einem Ort mit nur einem Gasthaus wohl auch nur für die ersten fünf Tage an und gehe nach dieser Anfangsphase dann davon aus, dass eben Verpflegungsmöglichkeit die nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen gemäß § 20 Einkommensteuergesetz (Kosten der Lebensführung) seien."

In seinem Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies der Bw. daraufhin, dass er die Auffassung des Finanzamtes hinsichtlich Reisen innerhalb Europas teile, bezüglich seiner Reisen nach Fernostasien könne dies jedoch keine Anwendung finden: "Der Aufenthalt dort habe ohnehin auf Grund der extremen klimatischen Bedingungen eine besondere körperliche Belastung dargestellt. Es gebe jedoch keine übliche (günstigere) Verpflegungsmöglichkeit. "Üblich" sei nach österreichischen Maßstäben zu messen. Üblich seien demnach nicht chinesische oder indonesische Gerichte.

Er sei stets bedacht auf eine verträgliche, nicht die Gesundheit gefährdende Ernährung. Aus seiner beruflichen Verantwortung heraus, müsse er sich den Umständen entsprechend verhalten und ließe sich dies nicht mit den "üblichen (günstigen)" Verpflegungsmöglichkeiten in Einklang bringen."

***Der Senat hat erwogen:***

Eine Reise liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort – für sich betrachtet – Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise (VwGH 11.8.1993, 91/13/0150).

Allerdings macht nicht jeder Aufenthalt an einem Ort diesen zum Mittelpunkt einer Tätigkeit; zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort nur

- aufgrund längeren durchgehenden Aufenthaltes des Steuerpflichtigen oder
- aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 16, Tz 175).

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 13.2.1991, 90/13/0199).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. sowohl in China als auch in Indonesien einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit gegründet hat.

Verpflegungsaufwendungen an einem Ort, der sich im Sinne der Rechtsprechung als Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, kann, mangels einer Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mit den Sätzen des § 26 Z 7 EStG 1988 Rechnung getragen werden. Die daraus resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen können steuerlich grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil ja eine Vielzahl von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen genötigt ist, sich (teilweise) außer Haus zu verköstigen, ohne dass damit die üblichen Kosten

der Verpflegung berufsmäßig überschritten würden (vgl. VwGH 15.6.1988, 85/13/0069, und 25.5.1988, 87/13/0199).

Diese Aussage kann aber sinnvoll nur auf das Inland bezogen werden. Im vorliegenden Fall ist jedoch in Rechnung zu stellen, dass sich der Bw. im **Ausland** aufgehalten hat.

Bei einem längeren Auslandsaufenthalt erkennt die Rechtsprechung einen **kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwand** (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 16, Tz 200).

Liegen im Ausland die Verpflegungsmehraufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, dann können nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden. Vielmehr werden in diesem Fall die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt sehr wohl überschritten (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199).

Abzugsfähig sind demnach die Verpflegungskosten, die sich aus dem **Kaufkraftunterschied** zwischen dem Inland und dem teuren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lässt sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Wohnsitz die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (VwGH 11.8.1993, 91/13/0150).

Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen. Von einem derartigen Kaufkraftunterschied ist nur hinsichtlich jener Länder auszugehen, für welche Auslandsbeamte eine **Kaufkraftausgleichszulage** erhalten (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, EStG 1988, § 16 Tz 88).

Eine Berücksichtigung der Verpflegungsmehraufwendungen, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem Ausland ergeben, kann dann, wie der VwGH im Erkenntnis vom 11.8.1993 zum Ausdruck gebracht hat, durch **Berücksichtigung der Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland** erfolgen.

Die Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz haben nun ergeben, dass den Auslandsbeamten für den streitgegenständlichen Zeitraum für beide Länder Kaufkraftausgleichszulagen nach § 21 Gehaltsgesetz 1956 gebühren.

Folglich können nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden. Dem Bw. ist zuzustimmen, dass in seinem Fall die üblichen Kosten der Verpflegung sehr wohl überschritten werden. Diesem Umstand hat jedoch die Abgabenbehörde erster Instanz bereits Rechnung

getragen, indem sie die Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland zum Abzug zugelassen hat.

In Anbetracht dieser Sach- und Rechtslage konnte auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu keinem anderen Ergebnis kommen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 22. Oktober 2003