



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch K-GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, L, vom 4. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 14. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer für 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In der **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2000** erklärte der Berufungswerber neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 771.266.- auch Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht. In der Beilage zu dieser Erklärung gab er an, dass er in der Zeit von 1.1. bis 30.9.2000 bei der Firma B-GmbH in S beschäftigt war. Seit 1.10.2000 bis voraussichtlich 30.9.2003 sei er bei der B-AG in M beschäftigt. Der Arbeitslohn werde somit seit 1.10.2000 von dieser Firma ausbezahlt. Der Berufungswerber sei weiterhin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, da sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich befinde. Der Familienwohnsitz des Berufungswerbers liege in Österreich, weil er von seiner Ehefrau und seinen drei Kindern nicht nach M begleitet werde und er deshalb die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich unterhalte. Hinsichtlich der auf Deutschland entfallenden Einkünfte liege das Besteuerungsrecht nach dem DBA Österreich/ Deutschland bei Deutschland. Dieser Betrag sei unter Progressionsvorbehalt von der österreichischen

Besteuerung freizustellen. Die deutschen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ermittelte er wie folgt (Berechnung in ATS):

Bezüge in der Zeit von 1.10. bis 31.10.2000 (DEM 71.363,88)	502.082,70
abzügl. Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung: Familienheimfahrten	-27.048,80
Verpflegungsmehraufwendungen	-15.120,00
Sachbezug Wohnung in Deutschland	-14.071,06
Summe	445.843,64

Im **Einkommensteuerbescheid für 2000** vom 14. Jänner 2003 wurden die ausländischen Einkünfte in Höhe von S 480.000.- festgestellt und die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (gerundet) mit S 1,249.300.- festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für Familienheimfahrten nur bis zu einem Höchstbetrag von ATS 2.400.- pro Monat als Werbungskosten abgesetzt werden könnten und dass der Verpflegungsmehraufwand im Betrag von ATS 15.120.- nicht zustehe.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 erhob der Abgabepflichtige durch seine Vertreterin fristgerecht **Berufung**. Er beantragte, bei den ausländischen Progressionseinkünften den Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 15.120.- S bei den Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung zu berücksichtigen und die ausländischen Progressionseinkünfte in Höhe von 465.392.- S festzusetzen. Der Berufungswerber sei von 1.1. bis 30.9.2000 bei der B-GmbH in S beschäftigt gewesen. Für den Zeitraum vom 1.10.2000 bis voraussichtlich 30.9.2003 werde er von seinem österreichischen Arbeitgeber nach Deutschland entsandt. Ab 1.10.2000 werde er bei der B-AG in M beschäftigt. Der Familienwohnsitz in Österreich wurde beibehalten. Seit Aufnahme der Tätigkeit in M verfüge er sowohl in Österreich als auch in Deutschland über einen Wohnsitz. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich weiterhin in Österreich, weil er von seiner Ehefrau und seinen drei Kindern nicht nach M begleitet werde. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort könne dem Berufungswerber angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung nicht zugemutet werden. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei daher beruflich veranlaßt. Als Kosten für die beruflich veranlaßte Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort könnten folgende Werbungskosten geltend gemacht werden: Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung am Dienort einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände, die Kosten für Familienheimfahrten und infolge des Kaufkraftunterschiedes Differenztagesselder (Differenz zwischen dem Inlandstagesatz und dem höheren Auslandstagesatz)

Sofern die ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen seien, seien allfällige Differenztagessgelder nur zur Ermittlung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 14. April 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Mehraufwändungen für Verpflegung - auch in Form von Differenztagessgeldern (Kaufkraftunterschied Österreich-Deutschland) - nur bei Vorliegen einer beruflich veranlaßten Reise gemäß § 16 Abs. 1 Zi. 9 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Da der Berufungswerber bei der B-AG in M beschäftigt sei, liege auch sein Mittelpunkt der Tätigkeit in Deutschland. Eine beruflich veranlaßte Reise im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 liege daher nicht vor. Die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwändungen könnten nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Innerhalb offener Frist stellte die Vertreterin für den Berufungswerber den **Antrag auf Entscheidung** über die Berufung **durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und beantragte bei den ausländischen Progressionseinkünften den Verpflegungsmehraufwand i.H.v. S 15.120.- bei den Werbungskosten zu berücksichtigen und die ausländischen Progressionseinkünfte i.H.v. S 465.692.- festzusetzen. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung hielt er entgegen:

Die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG i.V.m. § 26 Z 4 EStG komme bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland nicht in Betracht, da keine Reise i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 vorliege. Jedoch könne bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland infolge des Kaufkraftunterschiedes ein Anspruch auf Differenztagessgelder (Auslandtagessatz abzüglich Inlandtagessatz) gegeben sein. Werde im Rahmen einer Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, könne aufgrund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer „Reise“ ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen. Es bestünden keine Bedenken, wenn in diesem Fall der Differenzbetrag zwischen dem Inlandtagessatz und dem höheren Auslandtagessatz als Werbungskosten angesetzt werde. Der Verpflegungsmehraufwand betrage für Deutschland 126 S/Tag (Differenz zwischen dem Tagessatz in Deutschland i.H.v. 486 S und dem Inlandtagessatz i.H.v. 360 S). Der Berufungswerber beantragte daher, die Progressionseinkünfte unter Berücksichtigung von Differenztagessgeldern für 120 Arbeitstage i.H.v. S 15.120.- festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung am 6. Juni 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit **Vorhalt** vom 20. Juni 2006 wurde dem Berufungswerber mitgeteilt, dass sich aus den vom Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten für die Bemessung der Kaufkraftaus-

gleichszulage gemäß § 21 Abs.1 Z.1 und Abs.2 Gehaltsgesetz 1956 festgesetzten Hundertsätzen ableiten läßt, ob tatsächlich ein Kaufkraftunterschied besteht. Für M seien diese Hundertsätze für die Monate August bis Dezember 2000 mit 100 festgesetzt worden. Das bedeute, dass ein Kaufkraftunterschied gegenüber Österreich tatsächlich nicht gegeben sei.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 5. Juli 2006 wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber im Rahmen seiner Entsendung tatsächlich eine Kaufkraftausgleichszulage auf Basis der Entsenderichtlinie der B-Group erhalten habe. Nach den Rahmenbedingungen für internationale Versetzungen der B-Group würden die Auslandsbezüge während des Auslandseinsatzes auf Grundlage der Inlandsbezüge zweimal jährlich ermittelt. Zum Ausgleich für die immateriellen und nicht quantifizierbaren materiellen Belastungen eines Auslandseinsatzes erhielten die Mitarbeiter von B eine Auslandszulage sowie einen Ausgleich für die unterschiedlichen Lebenshaltungskosten zwischen Heimat- und Einsatzland, so genannten Kaufkraftausgleich. Die Ermittlung des Kaufkraftausgleiches erfolge durch einen konkret erhobenen Index von der Beratungsfirma W.M. Dieser Index werde zweimal im Jahr erhoben (Frühjahr und Herbst) und so den unterschiedlichen Inflationsraten angepasst. Für das Jahr 2000 sei von dieser Beratungsfirma für M ein Kaufkraftausgleich i.H.v. 25,31% ermittelt worden. Der in einer Beilage übermittelte Index weiche erheblich von den Hundertsätzen gem. § 21 Abs.1 Z.1 und Abs.2 GehG ab, wonach für München für den Zeitraum 01-07/2000 10% Kaufkraftunterschied und für ab 08/2000 kein Kaufkraftunterschied festgestellt worden sei. Bei Erhebung des Kaufkraftunterschiedes i.S.d GehG werde nicht berücksichtigt, aus welchem Ort bzw. welcher Region der Steuerpflichtige entsendet werde, sondern es werde eine österreichisch einheitliche Festsetzung vorgenommen.

In seinem Erkenntnis vom 11.8.1993, Zl.91/13/0150, habe der VwGH ausgeführt, dass zur Ermittlung des Kaufkraftunterschiedes bzw. der abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen beispielsweise auch auf die in § 21 GehG genannte Kaufkraft-Ausgleichszulage abgestellt werden könne oder es könne die Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland laut Reisegebührenvorschrift angesetzt werden. Nach welchem Erhebungsverfahren der Kaufkraftunterschied festgestellt werde, sei vom VwGH nicht festgelegt worden.

Einem konkret erhobenen Kaufkraft-Index, der von einem international tätigen Beratungsunternehmen im Human Research-Bereich erhoben werde, der auf den Kaufkraftunterschied zwischen dem konkreten Entsendungsort S und dem konkreten Einsatzort M abstellt, komme wesentlich mehr Konkretisierungsgrad zu als einer – für Steuerpflichtige nicht allgemein zugänglichen – Erhebung für Bundesbedienstete ohne Bezugnahme auf den jeweiligen Entsendeort mit Rundungen auf 5 Prozentpunkte. So hätte z. B. im Juli 2000 der Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und München 10%, im August 2000 aber 0% betragen, was

angesichts einer normalen Entwicklung im Kaufkraftgefüge unrealistisch erscheine. Nach Ansicht der Vertreterin liege daher im berufungsgegenständlichen Fall ein Kaufkraftunterschied vor.

Anders als nach der Rechtsprechung des VwGH sei nach Rz 313 LStR nur hinsichtlich jener Länder von einem Kaufkraftunterschied auszugehen, für welche Auslandsbeamte Zulagen und Zuschüsse (Kaufkraftausgleichszulage) gem § 3 Abs. 1 Z 8 EStG erhielten (dies sei vom VwGH nicht festgestellt worden) und es bestünden keine Bedenken, wenn in diesen Fällen der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagesatz und dem höheren Auslandstagesatz als Werbungskosten abgesetzt werden. Laut den Ausführungen des VwGH könnte beispielsweise auch der Betrag der Kaufkraft-Ausgleichszulage i.S.d. § 21 GehG als abzugsfähige Verpflegungsmehraufwendungen angesetzt werden, wovon aber entsprechend der gängigen Verwaltungspraxis Abstand genommen worden sei.

In Rz 313 LStR werde weiters ausgeführt, dass derartige Differenztagessätze gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien, wenn sie durch eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerbefreite Kaufkraftausgleichszulage abgedeckt seien oder wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht steuerpflichtig seien. Seien die ausländischen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, dann seien allfällige Differenztagessätze nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen. Aus dieser Aussage ergebe sich der Umkehrschluss, dass eine Abzugsfähigkeit der Differenztagessätze (gegebenfalls im Rahmen der Ermittlung der Progressionseinkünfte) gegeben sei, wenn eine steuerpflichtige Kaufkraftausgleichszulage auf Basis eines Kaufkraftunterschiedes gewährt werde.

In der Beilage wurde eine Kalkulation des Kaufkraftausgleichs ab Versetzungen 1.7.2000 (in der B-Group ) übermittelt. Als Vergleichstädte wurden S (Heimatland) und D (Einsatzland) angeführt. Als Index CRG (Mean to High/excl. Transportation) wurde für März 2000 der Wert 125 ausgewiesen. Als KKA inkl. Inflations-Differenz wurde der Wert 25,31% ausgewiesen. Die Inflation im Einsatzland wurde mit einem Prozentsatz von 1,4 und diejenige im Heimatland mit einem Prozentsatz von 1,0 angenommen.

Aus der weiters beigelegten „Cost of Living Index Comparison“ waren folgende Gesamtvergleichswerte (Totalindex) zwischen Österreich (Austria Average) und M(M) für März 2000 ersichtlich:

Mean to Mean (Mittelpreise zu Mittelpreisen): 97

Low to Mean (Niedrigpreise zu Mittelpreisen): 120

Mean to High\* (Mittelpreise zu Hochpreise): 119

\*laut Angabe gewöhnlich höhere Preise in Fachgeschäften und Boutiquen

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Übereinstimmung zwischen der Abgabenbehörde und dem Berufungswerber besteht dahingehend, dass das Besteuerungsrecht für die ab 1. Oktober 2000 von der B-AG in München bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Deutschland zusteht. Übereinstimmung besteht weiteres darüber, dass der Berufungswerber weiterhin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, weil sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich befindet. Deshalb sind die von der B-AG in München bezogenen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Unstrittig ist weiters, dass die Höhe dieser im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Einkünfte nach österreichischem Recht zu ermitteln sind. Von den beantragten Werbungskosten sind im Rechtsmittelverfahren lediglich die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen i.H.v. S 15.120.- strittig.

Auch der Berufungswerber geht davon aus, dass eine Reise im Sinne der §§ 16 Abs. 1 Z 9 und 26 Z 4 EStG 1988 nicht vorliegt. Er begründet daher den geltend gemachten Verpflegungsmehraufwand mit dem zwischen S und M bestehenden Kaufkraftunterschied, welcher unabhängig vom Vorliegen einer Reise zu berücksichtigen sei.

Wenn ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird und eine Reise (steuerrechtlich) nicht vorliegt, können nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes die daraus resultierenden Verpflegungsaufwendungen grundsätzlich steuerlich 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 berufsbedingt überschritten würden (z.B. VwGH vom 15.6.1988, 85/13/0069 und vom 25.5.1988, 87/13/0195).

Liegen hingegen im Ausland die Verpflegungsmehraufwendungen wegen des höheren Niveaus erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, dann können nicht mehr die üblichen Kosten der Verpflegung unterstellt werden (s. VwGH vom 13.2.1991, 90/13/0199). Dann sind die Verpflegungskosten abzugsfähig, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand läßt sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Wohnsitz die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (s. VwGH vom 11.8.1993, Zl.91/13/0150).

Nach der Verwaltungspraxis wird ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand auf Grund des Kaufkraftunterschiedes nur hinsichtlich jener Länder angenommen, für welche Auslandsbeamte Zulagen und Zuschüsse (Kaufkraftausgleichszulage) gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988

erhalten (s. Rz 313 der Lohnsteuerrichtlinien). Im berufsgegenständlichen Fall ist nach der Verwaltungspraxis ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand auf Grund des Kaufkraftunterschiedes deshalb nicht zu berücksichtigen, weil die Hundertsätze für die Bemessung der Zulage gem. § 21 Abs.1 Z.1 und Abs.2 GehG für die Stadt M für die Monate August bis Dezember 2000 mit 100 festgesetzt worden sind. Abgesehen davon, dass allein aus einer bestimmten Verwaltungspraxis keine Rechte abgeleitet werden können, spricht die vom Bundesministerium für Finanzen vertretene Rechtsansicht im konkreten Fall klar gegen die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwand auf Grund des Kaufkraftunterschiedes.

Nach der Rechtssprechung des VwGH steht ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand auf Grund des Kaufkraftunterschiedes nur dann zu, wenn diese Aufwendungen erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen. Die oben angeführten Hundertsätze für die Stadt M von 110 (für die Monate Jänner bis September 2000) und 100 (für die Monate August bis Dezember 2000) deuten jedenfalls darauf hin, dass ein erheblicher Kaufkraftunterschied zu Österreich nicht besteht.

Dass der Berufungswerber tatsächlich eine Kaufkraftausgleichszulage auf Basis der Entsende-richtlinie der B-Group erhalten hat, bedeutet noch nicht, dass ein nennenswerter Kaufkraft-unterschied zwischen den einzelnen Länder auch wirklich besteht. Aus den der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juli 2006 beigelegten Unterlagen ergibt sich, dass für die Bemessung der dem Berufungswerber gewährten Kaufkraftausgleichszulage der Index CRG (Mean to High/excl. Transportation) für März 2000 mit dem Wert 125 zugrundegelegt wurde. Aus einem Vergleich Mittelpreise zu Hochpreise kann aber kein Kaufkraftunterschied abgeleitet werden. Der ebenfalls aus der beigelegten Tabelle „Cost of Living Index Comparison“ ersichtliche Vergleichswert Mittelpreise zu Mittelpreise (Mean to Mean) beträgt 97. Das bedeutet, dass nach dem von der Beratungsfirma W.M ermittelten Index auf Basis der Mittelpreise die Kaufkraft in M sogar geringfügig höher (und nicht erheblich geringer) ist als im Österreichdurchschnitt.

Ein konkret erhobener Kaufkraft-Index, der von einem international tätigen Beratungsunternehmen im Human Research-Bereich erhoben wird und der auf den Kaufkraftunterschied zwischen einem konkreten Entsendungsort und einem konkreten Einsatzort abstellt, wird zwar für die Ermittlung einer konkreten Kaufkraftausgleichszulage hilfreich oder sogar notwendig sein, für die Ermittlung eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes kann aber nicht maßgebend sein, aus welchem Ort bzw. welcher Region der Steuerpflichtige entsendet wird. Wie oben bereits dargestellt wurde, können die Kaufkraftunterschiede innerhalb des Bundesgebietes steuerlich nicht berücksichtigt werden. Im Ausland können die Kaufkraftunterschiede folglich nur dann berücksichtigt werden, wenn sie höher sind als die Kaufkraftunterschiede zwischen den einzelnen inländischen Regionen (oder Orten). Dies meint

auch der VwGH, wenn er ausführt, dass Verpflegungsmehraufwendungen wegen des höheren Niveaus nur dann geltend gemacht werden können, wenn sie erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen.

Da es dem Berufungswerber nicht gelungen ist, einen erheblichen Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und der Stadt M in Deutschland nachzuweisen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 19. Juli 2006