

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Ri1, den Richter Ri2 sowie die fachkundigen Laienrichter LRi1 und LRi2 im Beisein der Schriftführerin Sf in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Steuerberater, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 30.9.2011, betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008, und b) Einkommensteuer 2006 bis 2008, vom 22.2.2012 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010, und vom 28.8.2013 betreffend Einkommensteuer 2011, in der Sitzung am 27.11.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Verfahrensbescheide bleiben unverändert.

2. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Sachbescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

3. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat sich als Einzelunternehmer auf den Handel und Service von X-Maschinen spezialisiert. Diese Tätigkeit macht regelmäßige Auslandsaufenthalte, ua. in Singapur, erforderlich.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte die Prüferin in Tz. 2 ihres Bp-Berichtes vom 29.9.2010 in Bezug auf die Zeiträume 2006 bis 2008 Nachstehendes fest:

*"Tz. 2 Tagesdiäten Singapur*

*Der Reisebegriff im Rahmen der Betriebsausgaben deckt sich mit dem im Rahmen der Werbungskosten von Arbeitnehmern.*

*Eine betrieblich veranlasste Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus betrieblichen bzw. beruflichen Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und von mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.*

*Durch die Tagesgelder soll ein allfälliger Verpflegungsmehraufwand am jeweiligen Aufenthaltsort abgegolten werden. Grundsätzlich gehören Aufwendungen für Gasthausverpflegungen zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Hält sich ein Abgabepflichtiger länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Wege von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind.*

*Nach Ansicht der Bp. wird vom Abgabepflichtigen aufgrund der längeren Aufenthalte in Singapur ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bewirkt und somit sind ihm die dortigen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt. Aufgrund der regelmäßigen Bereisung werden lt. Bp. die Tagesgelder nur für die Anfangsphase von fünf Tagen pro Jahr anerkannt. Die Berechnung wurde übergeben.“*

Von den insgesamt geltend gemachten Tagesgeldern von 10.515,38 Euro (2006), 6.788,70 Euro (2007) und 5.398,40 Euro (2008) anerkannte die Abgabenbehörde lediglich Beträge in Höhe von 1.554,50 Euro (2006), 2.030,30 Euro (2007) und 1.866,80 Euro (2008). Aus dem im Akt einliegenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist zu ersehen, dass sich der Bf. im beschwerdeverfangenen Zeitraum 2006 bis 2008 an insgesamt 211 Tagen (2006), 111 Tagen (2007) und 86 Tagen (2008) in diversen Stadtteilen von Singapur wie Ang Mo Kio, Jurong, Simei, Changi, Bedok, Tuas, Hougang, Clementi, Serangoon, Pungol, Lim Cho Kang, Geylang, Queens Town, Katong, Bukit Panjang, Woodlands, Tampines, Yishun, Bukit, etc. aufhielt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechende den Feststellungen der Bp Rechnung tragende Sachbescheide.

Mit der infolge des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, als Beschwerde zu wertende Berufung vom 29.11.2010 bekämpft der Bf. einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008, andererseits die darauf basierenden Einkommensteuerbescheide. Der Bf. begeht in seinem Rechtsmittel die Aufhebung der Wiederaufnahmeverbescheide bzw. eventueller die Abänderung der Einkommensteuerbescheide und zwar dergestalt, dass die Behörde sämtliche Tagesgelder iZm seinen Aufenthalten in Singapur anerkennen möge.

In der Begründung seiner Beschwerde gegen die Wiederaufnahmeverbescheide führte der Bf. ins Treffen, dass in den Abgabenerklärungen der Streitjahre 2006 bis 2008 unter der Kz 9160 pauschale Reisekosten ausgewiesen worden seien. Es stelle sich daher die Frage, ob Reisekosten überhaupt als "nova reperta" zu qualifizieren seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig machen bzw. rechtfertigen würden.

In seiner Beschwerde gegen die Sachbescheide (Einkommensteuer 2006 bis 2008) argumentierte der Bf. wie folgt:

Sein Tätigkeitsgebiet umfasse die Wartung und Reparatur sowie den Handel von X-Maschinen. Dieses beinhaltet auch die Kontaktaufnahme mit Firmen zwecks Abwicklung von Kauf- oder Verkaufsgesprächen. Sein Tätigkeitsbereich erfordere immer wieder Aufenthalte in Singapur. Singapur sei mit einer Fläche von 710,2 km<sup>2</sup> doppelt so groß wie Wien, wobei allerdings die Bevölkerungsdichte mit 6.558,1 Einwohner je km<sup>2</sup> wesentlich höher sei als die der Bundesstadt. Bereits diese Zahlen würden erahnen lassen, dass es deutlich schwieriger sei, sich in Singapur zurecht zu finden als in Wien. Selbst wenn man wisse, wie man durch geschickte Wahl der Verpflegungsmöglichkeiten den Verpflegungsmehraufwand minimieren könne, habe man immer noch das Problem, dass man vom jeweils aktuellen Standort (dieser werde infolge der Vorgaben durch die jeweiligen Geschäftspartner unfreiwillig aufgesucht) zum nächstgelegenen Standort mit einer passablen Verpflegungsmöglichkeit ob der riesigen Distanzen nicht ohne Weiteres gelangen könne. Der Umstand, dass für Singapur Tagesgebühren mit 43,60 Euro in Ansatz gebracht werden, zeige auf, dass dort die Kaufkraft deutlich niedriger ausfallen als etwa in Österreich, wo ein Tagesgebührensatz von 26,40 Euro gelte. So sei es auch bei langen Aufenthalten in Singapur nicht immer möglich, ein optimales Preis-Leistungsverhältnis in Bezug auf Verpflegung zu erreichen. Einerseits würden diverse Speiselokale der unteren Preiskategorie aufgrund der für Europäer in Bezug auf Sanitäreinrichtungen und Hygiene gesundheitsgefährdenden Verhältnisse eo ipso ausscheiden, andererseits würden die Betreiber von Gaststätten so häufig und schnell wechseln, dass man sich keine Fixpunkte zurecht legen könne, bei denen das Angebot in vernünftiger Relation zum Preis stehe.

Wenn man sich in Singapur auf einem für Europäer erträglichem Niveau ernähren wolle, müsse man ein gewisses Preisniveau in Kauf nehmen, welches unabhängig vom Kaufkraftunterschied deutlich höher ausfalle als in Österreich. Aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit sei er oftmals gar nicht in der Lage, eine optimale Verpflegungsmöglichkeit in Anspruch zu nehmen; entweder befindet er sich zu weit weg von einer solchen oder sei ein Aufsuchen einer günstigen Verpflegungsmöglichkeit bereits aus terminlichen Gründen nicht machbar.

Das Finanzamt hätte schon in Ansehung des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 13.2.1991, 90/13/0199, zumindest den Kaufkraftunterschied anerkennen und die Differenz zwischen dem Tagessatz für Österreich und dem Tagessatz für Singapur für sämtliche Tage des Aufenthalts in Singapur gewähren müssen. Laut der vom BMF diesbezüglich in Rz 313 der LStR 2002 vertretenen Rechtsauffassung sei der Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und Singapur grundsätzlich zu beachten, zumal der Tagessatz in Singapur um mehr als 50% über dem Tagessatz in Österreich liege. Anzuerkennen wäre nach Ansicht des BMF jedenfalls die Differenz zwischen den um 50% erhöhten österreichischen Tagessatz und den Tagessatz für Singapur. Konkret wären dies 844 Euro (2006), 440 Euro (2007) und 384 Euro (2008).

Fraglich sei - so der Bf - ob für ihn tatsächlich ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit in Singapur entstanden sei. Wenn ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstehe, so werde damit unterstellt, dass sich der Steuerpflichtige nach anfänglichen Schwierigkeiten (innerhalb der ersten fünf Aufenthaltstage) soweit zurechtfinde, dass er sich preislich auf ähnlichem Niveau wie zu Hause verpflegen könne und daher keinen Mehraufwand in Bezug auf Verpflegung habe. Tatsächlich sei es allerdings in Singapur schlichtweg unmöglich sich nach fünf Tagen so einzurichten, dass ein Verpflegungsmehraufwand vermieden werden könne. Weder in Singapur selbst noch in einem seiner Bezirke sei es möglich einen Verpflegungsmehraufwand auszuschließen und zwar egal wie lange man sich dort aufhalte.

Mit den am 25.8.2011 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** (vor Inkrafttreten des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufungsvorentscheidungen genannt) gab das Finanzamt der Beschwerde gegen die Sachbescheide teilweise Folge und verminderte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 844 Euro (2006), 440 Euro (2007) und 384 Euro (2008). In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass dem Argument, wonach das Leben in Singapur grundsätzlich teurer sei als in Österreich, durch die Anerkennung des Eventualbegehrrens betreffend "Kaufkraftunterschied" Rechnung getragen worden sei.

Der Bf. beantragte die **Vorlage** seines Rechtsmittels an den nach der damaligen Rechtslage zuständigen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge der **Veranlagung der Jahre 2009 bis 2011** legte das Finanzamt bei der Beurteilung der Frage bezüglich Tagesgelder für Singapur dieselben Grundsätze zugrunde wie in den Vorjahren. Der Bf. gab dazu bekannt, dass in diesen Jahren die von ihm in den bezughabenden Steuererklärungen ausgewiesenen Tagesgelder 4.817,30 Euro

(2009), 5.973,20 Euro (2010) und 5.650,35 Euro (2011) betragen würden. Folge man allerdings der Rechtsauffassung des Finanzamtes, so würden ihm lediglich Tagesgelder im Ausmaß von 442 Euro (2009), 544 Euro (2010) und 458 Euro (2011) zustehen.

Die Abgabenbehörde brachte daraufhin Tagesdiäten in der soeben genannten Höhe bescheidmäßigt in Ansatz. Der Bf. er hob gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 Beschwerde und verwies dabei auf die Begründung seines Rechtsmittels betreffend die Vorjahre.

Im Zuge der am **29.4.2014** abgeführten **mündlichen Senatsverhandlung** gab der Bf. bzw. dessen Vertreter über Befragen durch das Gericht Nachstehendes zu Protokoll:

Im vorliegenden Fall würden besondere Umstände vorliegen, die eine sonst zutreffende Generalisierung unangebracht erscheinen ließen. So wäre etwa die Betrachtung, wonach Singapur als eine einheitliche Stadt gelte, unangebracht. Fakt sei – dies gehe aus einem Bericht aus „The Economist“ aus dem Jahre 2014 eindeutig hervor – dass Singapur die teuerste Stadt der Welt sei. Insbesondere seien die Hotelpreise sehr hoch; so würden sich etwa die Kosten für ein Frühstück auf ca. 17 Euro belaufen. Die Kosten für einen Orangenjuice würden etwa 3 Euro betragen. Es gebe zwar die Möglichkeit sich in sogenannten Hawkercentres kostengünstig zu verpflegen, allerdings würden dort die Hygienestandards mit den europäischen Verhältnissen nicht vergleichbar sein. Ein Tourist, dem genügend Zeit verbleibe, habe sicher die Möglichkeit sich ein Hawkercentre mit ausreichendem Hygienestandard zu suchen. Er jedoch habe aufgrund des Umstandes, dass er seinen Zeitplan nicht autonom bestimmen könne, sondern von seinen Kunden abhängig sei, keine Möglichkeit sich auf die Suche nach einem adäquaten Hawkercentre zu begeben. Darüber hinaus weise das Stadtgebiet von Singapur einen Durchmesser von ca. 70 km auf; allein daraus sei erkennbar, dass die Fortbewegung in dieser Stadt die Zurücklegung erheblicher Distanzen erfordere.

Um in seinem Tätigkeitsbereich reüssieren zu können, müsse er für seine Kundschaft stets verfügbar sein. Er habe ca. 6 bis 7 Geschäftspartner mit Sitz in Singapur. Darüber hinaus stehe er in Geschäftskontakt mit diversen Zulieferfirmen aus Japan, von denen er gebrauchte X-Maschinen erwerbe, diese in Österreich generalüberhole und danach entweder nach Italien oder zurück in den fernen Osten veräußere.

Er (Bf.) unterhalte bereits seit 1993 geschäftliche Kontakte nach Singapur. Zuerst sei er in dieser Region als Dienstnehmer der Fa. Firma1 tätig gewesen, seit 2003 als selbständiger Einzelunternehmer. Bei seinen Aufenthalten in Singapur versuche er stets Kundetermine wochenweise zu bündeln.

Über Befragen durch das Gericht ergänzte der Bf., dass er noch niemals seine Mahlzeiten in der Betriebskantine einer seiner Kunden eingenommen habe. Es wäre zwar grundsätzlich möglich, Betriebskantinen in Anspruch zu nehmen, faktisch würden dem allerdings eine Reihe bürokratischer Hindernisse, wie etwa der erforderliche vorhergehende Erwerb von Essenstickets, entgegenstehen. Darüber hinaus würde er auch nicht alle Speisen vertragen, welche in Betriebsküchen dargeboten werden. Wann

immer er sich aus beruflichen Gründen in Singapur aufhalte, buche er seine Unterkunft via Internet. Er habe keine ständigen Vertragshotels, sondern wähle das jeweils günstigste Angebot.

Der Amtsvertreter wandte ein, dass mit der langjährigen Bereisung von Singapur dort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei. Der Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und Singapur sei vom Finanzamt bereits im Zuge der Beschwerdevorentscheidungen berücksichtigt worden.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass dem Kaufkraftunterschied nicht wirklich Rechnung getragen worden sei. Aufgrund der spezifischen Situation in Singapur – man finde sich dort eigentlich nie zurecht – seien die vom Finanzamt ins Treffen geführten Verallgemeinerungen in Bezug auf die Zuerkennung von Auslandstagessätzen nicht anwendbar.

Im Hinblick auf ein vor dem VwGH schwebendes Verfahren (Zl. 2012/15/0119), welches ebenso die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen infolge Kaufkraftdisparitäten zum Inhalt hatte, wurde der Beschluss gefasst, das Beschwerdeverfahren zunächst, und zwar bis zum Ergehen des besagten höchstgerichtlichen Erkenntnisses, auszusetzen.

Nach Herablangen des genannten Erkenntnisses wurde das hg Verfahren fortgesetzt und wurde eine weitere mündliche Verhandlung anberaumt.

Mit Datum 25.11.2015 übermittelte der Bf. eine tabellenförmige Darstellung der ihm jeweils an fünf bestimmten Tagen im September, Oktober und November 2015 erwachsenen Aufwendungen für Verpflegung in diversen Lokalitäten in Singapur. Diese Aufwendungen, die der Bf. belegmäßig dokumentierte, stellte er jenen Kosten gegenüber, die ihm im Zuge der Essenseinnahme "zu Hause" (sohin als Selbstversorger) erwachsen wären. Für die Verpflegung in Singapur wandte der Bf laut der besagten Tabelle an den fünf Tagen im September 309,50 Euro, im Oktober 360,80 Euro und im November 326 Euro auf, wohingegen ihm als Selbstversorger Kosten von lediglich 51 Euro, 63 Euro und 60 Euro erwachsen wären.

Im Zuge des fortgesetzten Verfahrens ergänzte der steuerliche Vertreter in der **mündlichen Senatsverhandlung am 27.11.2015**, dass mit den zur Vorlage gebrachten Belegen das Bestehen eines erheblichen Kaufkraftunterschiedes bewiesen worden sei. Es sei auch offenkundig, dass der Verpflegungsaufwand in Singapur weitaus höher ausfalle, als die amtlichen Auslandstagegebühren von 43,60 Euro abzudecken vermögen. Aus diesem Grunde erscheine es gerechtfertigt, den Tagessatz für Singapur als Maßstab für den Kaufkraftunterschied heranzuziehen; damit würde man sich eine Diskussion darüber ersparen, welche Speisen und Lokalitäten als angemessen gelten. In der vorgelegten Aufstellung - in dieser seien alkoholische Getränke nicht enthalten - würde sich bei zusätzlicher Berücksichtigung von Mittagessen ein Verpflegungsaufwand von ca. 70 Euro pro Tag ergeben. Wenn nunmehr die Abgeltung des Mehrverpflegungsaufwandes mit dem ausländischen Tagessatz

begehrte werde, so erübrige sich die Diskussion über das Bestehen günstigerer Verpflegungsmöglichkeiten, wie etwa in Hawkercentres. Im Übrigen gebe es auch keine Vorschrift, die - gleichsam einer "Schadensminderungspflicht" - verlange, die jeweils günstigste Verpflegungsmöglichkeit in Anspruch zu nehmen.

Der Bf. ergänzte, dass er sein Frühstück nicht im Hotel einnehme, sondern stets im Supermarkt einkaufe. Doch auch dies würde viel teurer sein, als die Zubereitung des Frühstücks zu Hause kosten würde. Er persönlich halte aufgrund von Erfahrungen die Verpflegung in Hawkercentres grundsätzlich als nicht zumutbar.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO hinsichtlich ESt 2006 bis 2008**

Gemäß der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens ua. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt hätte („Neuerungstatbestand“). Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der **Sachverhalt so vollständig bekannt** gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im gegenständlichen Beschwerdefall stellt sich daher die Frage, ob die Behörde bereits bei Erlassung der Erstbescheide (diese sind am 6.11.2007, 15.7.2009, und am 1.4.2010 ergangen) anhand der ihr vorliegenden Unterlagen **eindeutig und ohne weitere Nachforschungen im Tatsachenbereich** erkennen hätte können, ob und in welchem Umfang der Bf. betrieblich veranlasste Reisen nach Singapur unternommen hatte.

Der Umstand, dass in den bezughabenden im elektronischen Wege eingereichten Steuererklärungen unter der Kz „9160 Reisekosten“ pauschaliter ausgewiesen wurden, erweist sich nach Auffassung des Gerichtes jedenfalls als unzureichend, um den zur Entscheidung relevanten Sachverhalt als derartig offen gelegt ansehen zu können, dass die Abgabenbehörde bereits bei Erlassung des jeweiligen Erstbescheides in der Lage gewesen wäre, bei richtiger Subsumtion zu der in den angefochtenen Bescheiden ausgewiesenen Rechtsauffassung zu gelangen.

Für das Finanzamt wurden die in Tz 2 des Bp-Berichtes dargelegten näheren Umstände in Bezug auf die Auslandsreisen des Bf. erstmals im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens, somit nach Erlassung der vor Wiederaufnahme ergangenen Erstbescheide bekannt.

Der Beschwerdeeinwand in Bezug auf die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens vermag daher nicht zu tragen.

## 2. Einkommensteuer 2006 bis 2011

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gelten Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten (Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen). Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wobei das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag und das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen darf.

Der Begriff der Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG. Eine Reise liegt dann vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dabei muss es sich um eine größere Entfernung handeln (die Verwaltungsübung, LStR 2002, setzt mindestens 25 km voraus; bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten, VwGH 3.7.19990, 90/14/0069) und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen bzw. fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegen und es darf kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden.

Nur wenn eine beruflich (betrieblich) veranlasste Reise vorliegt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bzw. § 4 Abs. 5 leg.cit. geltend gemacht werden. Aus diesem Zusammenhang heraus legt die verwaltungsgerichtliche Judikatur den Begriff der Reise danach aus, ob aufgrund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei wird in **typisierender Betrachtungsweise** davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit liegt dann vor, wenn sich die Tätigkeit auf einen anderen Einsatzort (Einsatzgebiet) **durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum** erstreckt (Doralt, EStG Kommentar, § 4 Tz 337).

Ein Verpflegungsmehraufwand steht nach stRpr des VwGH etwa bei einem durchgehenden Einsatz am gleichen Ort bzw. im gleichen Gebiet nach einer Woche (in

seinem Erkenntnis vom 21.9.1993, 93/14/0136, stellt der VwGH auf einen durchgehenden Einsatz während zumindest fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage ab) nicht mehr zu.

Die Verwaltungsübung folgt der verwaltungsgerichtlichen Judikatur und legt etwa in Rz 300ff der LStR 2002 fest, dass ein neuer bzw. weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ua. dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend bzw. regelmäßig wiederkehrend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.

In seinem Erkenntnis Zl. 96/13/0132 hielt der VwGH zum Beschwerdevorbringen eines Bezirksanwaltes, welcher im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit diverse im Sprengel des Landesgerichtes Burgenland situierte Bezirksgerichte aufzusuchen hatte, fest, dass die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtung angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen liege. Bei längeren Aufenthalten sei in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig seien. Der Gerichtshof stellte in seinem Erkenntnis weiters klar, dass die gebotene typisierende Betrachtung es verbiete, auf die im Einzelfall möglichen Besonderheiten, wie etwa Termindruck bzw. Teilnahme an Ortsaugenscheinen, etc., welche der Auswahl von günstigen Verpflegungsmöglichkeiten entgegenstünden, Bedacht zu nehmen.

Der VwGH setzte sich in seinem Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, mit der Beschwerde eines Außendienstmitarbeiters auseinander, welcher im Wesentlichen vorbrachte, im Hinblick auf den Umstand, dass er Kundenbesuche stets im Bedarfs- und Einzelfall durchführen habe müssen, habe er die Bereisung seiner Kunden nicht systematisch vorgenommen, sondern die einzelnen Reiserouten über ein größeres Gebiet in Vorarlberg - den jeweiligen Gegebenheiten angepasst - unterschiedlich geplant. Trotz mehrmaligen Aufenthaltes innerhalb eines Jahres in derselben Gemeinde habe für ihn keine Möglichkeit bestanden, besonders kostengünstige Möglichkeiten für die Einnahme einer Mittagsmahlzeit auszukundschaften, zumal er einmal in den Vormittagsstunden und dann wieder in den Abendstunden in einer derartigen Gemeinde tätig gewesen sei. Der VwGH hielt diesem Beschwerdeeinwand entgegen, dass er nicht geeignet sei „in nachvollziehbarer Weise darzutun, inwiefern dem Bf selbst in diesem Fall der von ihm vorgebrachten bedarfsorientierten Reisetätigkeit die Vertrautheit mit den – voraussetzungsgemäß gegebenen - Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes nicht ebenfalls die Möglichkeit geboten hat, einen Verpflegungsmehraufwand – allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung oder die Mitnahme von Lebensmitteln – abzufangen“. Der VwGH führte weiters aus, der Bf. habe auch nicht dargelegt, weshalb das Aufsuchen einer in einer anderen Tallandschaft gelegenen günstigeren

Verpflegungsmöglichkeit nicht ohne unverhältnismäßigen Zeit- und Fahrtaufwand möglich gewesen wäre.

Unter Bedachtnahme auf die durch die höchstgerichtliche Judikatur geprägten Grundsätze hält der erkennende Senat zu dem hier zu beurteilenden Sachverhalt fest:

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (etwa eine politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9; Müller, Reisekosten in der Praxis, 2013, 3.2.4., "Verpflegungsmehraufwand"). Personen, die ein bestimmtes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132, oder 5.10.1994, 92/15/0225). Für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als ein einheitlicher Einsatzort (Doralt, EStG Kommentar, § 16 Tz 176).

Im gegenständlichen Fall qualifiziert der erkennende Senat die Stadt Singapur – analog zu Wien – als einheitliches Einsatzgebiet. Der Senat erkennt keinen sachlichen Grund, der dafür sprechen würde, hier eine diametrale Betrachtung anzustellen und Singapur lediglich aufgrund seiner flächen- und einwohnermäßigen Überlegenheit (ca. 710 m<sup>2</sup> Fläche bei ca. 5,5 Mio Einwohner) diesbezüglich anders zu beurteilen als etwa Wien (ca. 414 m<sup>2</sup> Fläche bei ca 1,8 Mio Einwohner; Quelle: Wikipedia). Überdies geht aus den Aufzeichnungen des Bf. eindeutig hervor, dass die einzelnen Bezirke bzw. Stadtteile in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen aufgesucht wurden.

Aufgrund der anzustellenden typisierenden Betrachtung erweist sich der Beschwerdeeinwand, wonach dem Bf. die Wahl der jeweils günstigsten Verpflegungsmöglichkeit versagt geblieben sei, zumal er es sich aufgrund terminlicher Vorgaben nicht aussuchen habe können, in welchem Stadtteil er sich gerade aufhalte, eo ipso als nicht zielführend.

Ebenso wenig verfängt das Argument, wonach in Singapur viele bestehende Verpflegungsmöglichkeiten aufgrund mangelnder hygienischer Verhältnisse von vornherein ausscheiden würden und der Bf. in der Regel dazu gehalten gewesen sei, auf teurere Restaurants auszuweichen. Die Problematik der unterschiedlichen Hygienestandards in gastwirtschaftlichen Betrieben besteht - in unterschiedlicher Ausprägung - sowohl im Inland als auch in nahezu allen anderen Staaten der Welt und ist mit Sicherheit kein Spezifikum Singapurs. So wird etwa in "Singapur Reiseführer-Wikitravel" ([www.wikitravel.org/de/Singapur](http://www.wikitravel.org/de/Singapur)) ausgeführt: "*Die billigste und beliebteste Art in Singapur zu Essen sind Hawker Centres. Die heutigen Hawker Centres sind eine Ansammlung früherer Straßenverkäufer, die von der Regierung in geschlossene Komplexe gelenkt wurden, um so die Hygiene zu verbessern. Preise sind niedrig (die meisten Gerichte kosten 2 bis 5 SGD), Hygiene-Standards hoch (die einzelnen Garküchen, sogenannte Stalls, werden regelmäßig kontrolliert und bewertet) und das Essen kann ausgezeichnet sein (ein Indiz für gutes Essen sind lange Schlangen vor einem Stand und auch aufgehängte Zeitungsartikel, die von dem entsprechenden Stand handeln).*" An

*Atmosphäre kann es mitunter mangeln, es gibt auch keine Klimaanlage, jedoch ist der Besuch eines Hawker Centres ein absolutes Muss eines Singapur Aufenthaltes."*

Auf der Homepage "www.erlebe-singapur.de" werden die Preise für Mahlzeiten wie folgt ausgewiesen: a) Hawker Centres: 2 und 5 SGD; Günstige Mahlzeit: 6 bis 20 SGD; Preiswertes Restaurant: 20 bis 35 SGD; Luxuriöses Restaurant: ab 85 SGD. Unter Zugrundelegung der Angaben des Bf, wonach 1 Euro 1,74 SGD entspreche, belaufen sich die Preise für Mahlzeiten in Hawker Centres auf 1,15 bis 2,90 Euro, jene in preiswerten Restaurants auf 11,50 bis 20,15 Euro.

Tatsache ist zudem, dass Singapur eine hoch entwickelte Industriestadt ist, die eine vergleichsweise ausgezeichnete Infrastruktur aufweist (Quelle: Wikipedia). Dass dort die Lebenshaltungskosten im Wesentlichen höher sind als vergleichsweise in Österreich ist evident und spiegelt sich insbesondere auch in den höheren Tagesgebührensätzen für Bundesbedienstete (Tagesgebühren der Gebührenstufe 3 gemäß Reisegebührenvorschrift: 43,60 Euro) wider.

Fakt ist, dass sich der Bf. in den beschwerdeverfangenen Zeiträumen regelmäßig in Singapur aufhielt. So verbrachte dieser in den einzelnen Streitjahren 211 Tage (2006), 110 Tage (2007), 86 Tage (2008) 113 Tage (2009), 141 (2010) und 134 Tage (2011) in dieser Stadt. Aus diesem Umstand heraus lässt sich (in typisierender Betrachtung) erschließen, dass der Bf. im Großen und Ganzen über die bestehenden Verpflegungsmöglichkeiten in Singapur bzw. den einzelnen Stadtteilen Bescheid wusste bzw. wissen musste. Aufgrund des intensiven und ständig wiederkehrenden Aufenthaltes in Singapur wurde vom Bf dort ein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet. Dies hat zur Folge, dass Tagesgelder lediglich im Ausmaß der ersten 5 Arbeitstage im Jahr Anerkennung finden. Diesbezüglich deckt sich die Auffassung des erkennenden Senates mit jener, welche die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck gebracht hat.

Obwohl gegenständlich durch die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit keine Reise vorliegt, die dauerhaft zu einem Verpflegungsmehraufwand führt, kann aufgrund des **Kaufkraftunterschiedes** zwischen Österreich und Singapur ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen, der sich auch dann nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige im Ausland die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (vgl. VwGH 10.4.1997, 94/15/0212, 1.9.2015, 2012/15/0119).

Nach der Judikatur ist ein Verpflegungsmehraufwand nur dann zu berücksichtigen, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten **erheblich** über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119, 13.2.1991, 90/13/0199). Ein derartiger erheblicher Unterschied ist nach der Rechtsprechung im Schätzungswege zu ermitteln. Nach der herrschenden Verwaltungsübung sowie nach der Judikatur des BFG (Erk 23.6.2015, RV/7100442/2011) liegt ein erheblicher Verpflegungsmehraufwand jedenfalls dann vor, wenn der Auslandstagessatz laut Reisegebührenvorschrift (RGV) den um die Hälfte erhöhten höchsten Inlandstagessatz (50% über 26,40 Euro, somit 39,60 Euro)

übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenzverpflegungsmehraufwand aufgrund Kaufkraftdisparität zu berücksichtigen.

Diese Methode der Ermittlung des Verpflegungsmehraufwandes infolge unterschiedlicher Kaufkraftparitäten stellt dem Grunde nach eine pauschale Schätzung der auflaufenden Verpflegungsmehrkosten (soweit diese die inländischen Verpflegungskosten erheblich überschreiten) dar. Das Gericht anerkennt diese Methode der pauschalen Schätzung als sachgerecht, mit der Rechtslage in Einklang stehend und überdies praxistauglich.

Die vom Bf. angestellte subjektiv-konkrete Ausmittelung von Verpflegungs(mehr)kosten aufgrund von Kaufkraftunterschieden erweist sich nach Ansicht des Gerichtes für steuerliche Belange als nicht zielführend. Der Gesetzgeber hat die steuerliche Berücksichtigung von inländischen Verpflegungsmehraufwendungen mit Eur 26,40 pro Tag begrenzt und damit klar zu erkennen gegeben, dass nur Mehraufwendungen für einfache Mahlzeiten steuerliche Berücksichtigung finden. Dasselbe gilt für die Begrenzung der Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsreisen mit dem Höchstansatz des jeweiligen Landes gemäß den einschlägigen Bestimmungen der RGV bzw. den dazu ergangenen Verordnungen. Unter diesem Aspekt wäre es nicht einsichtig und würde zudem diametral zur Gesetzeslage stehen, einem Steuerpflichtigen, der sich etwa in Lokalitäten der gehobenen Gastronomie verpflegt und dem deshalb von vornherein höhere Verpflegungskosten erwachsen als etwa einem Steuerpflichtigen, der günstige Lokalitäten aufsucht, bei der Ermittlung des Kaufkraftunterschiedes die Mehrkosten für Verpflegung in voller Höhe zuzuerkennen.

Doch selbst wenn man die subjektiven Elemente bei der Berechnung bzw. Schätzung von Verpflegungsmehrkosten durch unterschiedliche Paritäten zuließe, so würden die vom Bf. vorgelegten Aufstellungen über die Kosten der in Singapur eingenommenen Mahlzeiten im Vergleich mit jenen, die diesem im Zuge einer im eigenen Haushalt erfolgten Zubereitung der genannten Speisen erwachsen wären, nicht überzeugen. Um das Vorliegen von Mehraufwendungen infolge unterschiedlicher Kaufkraftparitäten darstellen zu können, wären wohl jene Kosten anzusetzen gewesen, die dem Bf. bei Einnahme der angeführten Speisen und Getränke in einem adäquaten inländischen Restaurant anerlaufen wären.

In diesem Lichte sind auch die im Zuge der mündlichen Verhandlung am 29.4.2014 zur Vorlage gebrachte Speisekarte (Italiener) sowie das auf Basis dieser Karte erstellte Beispielmenü (Sparkling Mineral Water SDG 7,00, Antipasto Italiano SDG 26,00, Insalata Mista SDG 13,00, Rigatoni alla Puttanesca SDG 23,00, Tiramisu Modestos SDG 14,00; dies entspricht in Summe Euro 48) zu beurteilen. Die für Singapur zu gewährende Tagesgebühr der höchsten Gebührenstufe (Euro 43,60) überschreitet den Höchstansatz für inländische Tagesgebühren (26,40 Euro) um rund 65%. Unter diesem Blickwinkel würde – retrograd ermittelt – das vom Bf gewählte Auslandsmenü (im Wert von Euro 48) sich im Inland auf ca. 29 Euro belaufen. Aufwendungen in dieser Höhe sind für a la carte Menüs dieser Art (Vorspeise, Hauptspeise, Nachspeise, Getränk),

insbesondere in guten Restaurants in den inneren Bezirken von größeren Städten oder Fremdenverkehrsgemeinden nicht außergewöhnlich hoch.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0119, ausgeführt hat, würden die Tagessätze für Auslandsreisen nach der RGV 1955 mit ihrer Staffelung nach Gebührenstufen nicht ohne weiteres verlässliche Aussagen über das Vorliegen verschiedener Preisniveaus im In- und Ausland zulassen. Auch sei die Annahme der in diesem Verfahren belangten Behörde (UFS), der erhebliche Kaufkraftunterschied komme in typisierender Betrachtungsweise anhand der Höchstsätze der Auslandsreisegebühren für Bundesbedienstete zum Ausdruck, nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang zu bringen. Für einen Vergleich der Auslandstagessätze mit dem Inlandstagessatz biete, so der VwGH, sich allenfalls die niedrigste Gehaltsstufe an; es könne noch davon ausgegangen werden, dass auch Beamte, die nach § 3 Abs. 1 in der bis zum 31.12.2010 geltenden Fassung der RGV 1955 in die niedrigste Gebührenstufe einzureihen gewesen wären, noch Tagessätze in einer Höhe erhalten, welche den **unvermeidbaren Verpflegungsmehraufwand** abdecken würden.

Im vorliegenden Beschwerdefall liegt der Tagessatz der Gebührenstufe 1 für Singapur gemäß § 1 der Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland vom 7.12.2001, BGBI II Nr. 43,4/2001, bei 27,50 Euro. Damit übersteigt der in der niedrigsten Gebührenstufe für Singapur ausgewiesene Tagessatz den inländischen Tagessatz (26,40 Euro) um lediglich 1,10 Eur. Bei Anwendung der vom VwGH aufgezeigten möglichen Methode für die Ausmittelung von Verpflegungsmehraufwendungen infolge Kaufkraftunterschiede wäre somit für den Bf. nichts gewonnen.

Wie oben bereits ausgeführt, schließt sich der erkennende Senat der Vorjudikatur des BFG (Erk 23.6.2015, RV/7100442/2011) an. Die Tagesgebühr für Singapur beträgt laut Höchstansatz gemäß RGV (Gebührenstufe 3) für Bundesbedienstete 43,60 Euro. Die Differenz zwischen diesem Betrag und den um die Hälfte erhöhten Inlandstagessatz (26,40 zuzüglich 50% = 39,60 Euro) als Erheblichkeitsgrenze stellt somit jene Kosten dar, die durch den Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und Singapur in Bezug auf die Verpflegung (einfache Mahlzeiten) ständig vorliegen und demnach auch bei längeren Auslandsaufenthalten und preiswerter Verpflegung unvermeidbar sind. Gemäß der gegebenen Aufenthaltsdauer (2006: 211 Tage, 2007: 110 Tage, 2008: 86 Tage) beträgt der Differenzverpflegungsmehraufwand – wie der Bf. in seiner Beschwerde eventualiter eingewendet hatte und vom Finanzamt in den ergangenen Beschwerdevorentscheidungen auch zuerkannt wurde – 844 Euro (2006), 440 Euro (2007) und 344 Euro (2008). Für die Zeiträume 2009 bis 2011 fand der Differenzmehraufwand - dieser wurde vom Bf der belangten Behörde gegenüber bekannt geben - bereits in den bekämpften Erstbescheiden Berücksichtigung.

Demnach war der gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 gerichteten Beschwerde teilweise Folge zu geben und waren die bekämpften Bescheide im Sinne der ergangenen Beschwerdevorentscheidungen abzuändern.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2011 waren hingegen, da in diesen der Kaufkraftunterschied im Sinne der angeführten pauschalen Schätzungsmethode bereits berücksichtigt wurde, als unbegründet abzuweisen.

### **Begründung nach § 25a VwGG**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche Revision nur 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 wurde.

Diese Voraussetzungen sind weder hinsichtlich des verfahrensrechtlichen noch in Bezug auf den materiellrechtlichen Aspekt der Beschwerden gegeben. Die Ermittlung der Höhe des Verpflegungsmehraufwandes infolge unterschiedlicher Kaufkraftpartiäten erfolgte im Wege der Schätzung. Die schätzungsweise Ermittlung eines Aufwandes stellt prinzipiell keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Dezember 2015