

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RF in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 23.05.2012, betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung vom 19.09.2012 abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Einkommensteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 19.09.2012 verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) war im Beschwerdejahr bei einer Bohr GmbH regelmäßig auf Baustellen beschäftigt und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 23.05.2012 wurde der Bf erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2007 veranlagt. Dies erfolgte unter Berücksichtigung der in der Erklärung beantragten Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales von € 270,-.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung eingebracht und beantragt, die Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung der beantragten "Diäten gemäß § 26 EStG laut übermittelten Beilagen noch einmal durchzuführen".

Diese vom Arbeitgeber und vom Bf unterfertigte sechsseitige Beilage mit der Überschrift "**dient zur Vorlage beim Finanzamt**" beinhaltet eine Aufstellung mit den Spalten:

*Reiseziel (das ist der am weitesten vom Dienstort entfernte Ort), gefahrene Kilometer, täglicher Reisebeginn (immer 7.00 h), tägliches Reiseende (überwiegend 19 h, vereinzelt 17 h bzw. 18 h), tägliche Stunden, errechnete Diäten nach § 26 (jeweils €*

26,40 bzw. € 35,30 für Fahrten nach Deutschland). Die Spalte "steuerfreier Ersatz v.Dg." blieb durchgängig blank.

Aus dieser Aufstellung ist demnach zu ersehen, dass der Bf für den Streitzeitraum insgesamt *Diäten Ausland* (Deutschland) für 52 Tage zu € 35,30 = 1.835,60, sowie *Diäten Inland*, d.s. 144 Tage zu € 26,40 = € 5.637,20, errechnete. Insgesamt wurde nach Abzug *steuerfreier Bezüge § 26 in Höhe von € 1.651,28* die steuermindernde Berücksichtigung von € 3.985,92 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.9.2012 wurde über die Berufung entschieden und der Einkommensteuerbescheid für 2007 abgeändert, sodass nunmehr zusätzlich **Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, im Ausmaß von 1.015,15** steuermindernd Anerkennung fanden, was zu einer Abgabengutschrift von 338,54 € führte.

Zur Begründung wurde im bekämpften Bescheid Folgendes ausgeführt:

*Tagesgelder stellen nur dann Werbungskosten dar, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird bei einer Fahrtätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf nahezu gleichbleibenden Routen erfolgt.*

*Der Flachgau sowie die angrenzenden deutschen und oberösterreichischen Orte bzw. Bezirke sind als weiterer Mittelpunkt zu werten, wofür es keine Diäten gibt.*

*Laut Betriebsvereinbarung vom 26. Mai 1998 wird von der Fa. BF für Dienstnehmer, welche außerhalb des ständigen Betriebes Arbeiten verrichten, eine Außerhauszulage in Höhe von 10 % ihres Bruttolohnes steuerfrei ausbezahlt, wobei jedoch Zeiten von Urlaub, Krankenstand und Feiertagen nicht enthalten sind.*

*Die so steuerfrei ausbezahlten Zulagen kürzen die geltend gemachten Reisekosten. Nach den vom Arbeitnehmer zur Verfügung gestellten Unterlagen konnte für die steuerfrei ausbezahlte Außerhauszulage ein durchschnittlicher Betrag von € 8,00 pro Tag ermittelt werden.*

*Es wurden daher € 1.426,15 (anerkannte Gesamtdiäten) abzüglich 52 x 8 = 416 € Außerhauszulage, somit € 1.015,15 € an Tagesdiäten errechnet.*

Dagegen wurde neuerlich Berufung (zu verstehen als Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat) eingebracht, *da Diäten nach § 26 nicht berücksichtigt worden seien.*

Die Berufung wurde am 4.4.2013 seitens des Finanzamtes dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat

als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die gegenständliche beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige Berufung ist daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. 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.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des *Berufes* oder der *Tätigkeit* des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise annehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. Dienststelle) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem - in typisierender Betrachtungsweise angenommenen - Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus) gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein

bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (außer Haus) einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise **zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen.** Die die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind. Bei längerer oder wiederholter Tätigkeit an einem Ort, hat der Steuerpflichtige hingegen ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie in den Einsatzorten kennen zu lernen und **befindet sich daher in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Hauses verpflegen muss; daher ist in diesem Fall eine steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand im Wege von Tagesgeldern nicht mehr gerechtfertigt (siehe ua Doralt, EStG 13, § 16 Tz 172).**

Wie der vorliegenden Aufstellung des Beschwerdeführers zu entnehmen ist, wurden nahezu täglich Fahrten durchgeführt, wobei als Reiseziel der am weitesten vom Dienstort entfernte Ort angegeben wurde.

Durch eine derartige Fahrtätigkeit entsteht in typisierender Betrachtungsweise jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten, wie vergleichsweise im Nahgebiet um den Dienstort oder bei laufenden Dienstverrichtungen in einem Einsatzgebiet. Deshalb ist bei diesen Reisebewegungen ein Verpflegungsmehraufwand steuerrechtlich nicht anzunehmen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 26.06.2002, 99/13/0001 bestätigt hat, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes (bzw. entlang der Route) ständig in anderen Ortsgemeinden beschäftigt ist. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet bzw. eine Reiseroute mit wiederkehrend denselben Zielorten sein. Die Tätigkeit in einem mehrere Orte umfassenden Gebiet bzw. das wiederkehrende Anfahren derselben Zielorte, führt zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten, sodass ein Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG 1988 nicht gegeben ist.

Das Finanzamt hat in der Berufungsverentscheidung vom 19.9.2012 zum Ausdruck gebracht, dass Taggelder nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen seien, wenn kein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt begründet werde.

Ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt - der bei einer regelmäßigen Reisetätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf regelmäßig wiederkehrenden Routen zu unterstellen ist - wurde seitens des Finanzamtes für die wiederkehrend angefahrenen Orte im Flachgau, im angrenzenden Oberösterreich und Bayern unterstellt, sodass hierfür keine Diäten anerkannt wurden.

Ohnehin anerkannte das Finanzamt um Arbeitgeberersätze gekürzte Diäten für 52 Fahrten (außerhalb eines Tätigkeitmittelpunktes) nach Orte, weitere Orte im Betrag von € 1.015,15 (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 19.9.2012).

Was die übrigen Fahrten anbelangt, so ergibt die Aufstellung des BF wiederkehrende Reiseziele bzw. Einsatzgebiete im Stadtgebiet von Salzburg sowie in Richtung Bayern bzw. Oberösterreich. Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass dem Bf an den von ihm immer wiederkehrend angefahrenen Orten und Zielen, die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt waren, sodass ein Verpflegungsmehraufwand nicht vorliegt. Allein aus diesem Grund hat das Finanzamt für diese Reisen zu Recht Verpflegungsmehraufwendungen zu Recht nicht anerkannt.

Abgesehen davon, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen (vgl. VwGH 28.01.1997, 95/14/0156, VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, 07.10.2003, 2000/15/0151), dass einem Steuerpflichtigen keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn es sich um **eintägige Reisen (ohne Nächtigungserfordernis)** handelt. In diesen Erkenntnissen kommt zum Ausdruck, dass die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages erst durch eine Reise überschritten werden, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. (Doralt, EStG<sup>13</sup> § 16 Rz 197, BFG vom 17.04.2015, RV/3100881/2014, vom 22.03.2014, RV/3100366/2012).

**Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf nur eintägige Reisen durchgeführt hat und bei keiner dieser beruflich veranlassten Reisen eine Nächtigung erforderlich gewesen ist.** Im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stehen daher bereits aus diesem Grund keine Tagesgelder als Werbungskosten zu.

## Zulässigkeit einer 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.

Da zu der Thematik von Verpflegungsaufwendungen bei eintägigen Reisen ohne Nächtigung hinreichend Judikatur des VwGH vorliegt (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse) und der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt, ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg-Aigen, am 10. Mai 2016