

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als LKW-Fahrer. Am 1. August 2011 reichte der Bw. die Erklärung für das Kalenderjahr 2010 elektronisch ein. Der Erstbescheid wurde durch das Finanzamt am 22. November 2011 erlassen. In der am 16. Dezember 2011 elektronisch eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 beantragt der Bw. erstmals Tagesdiäten in Höhe von € 3.000,00 im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit. Der Berufung beigeschlossen war eine Auflistung der Fahrten.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurden die vorgelegten Unterlagen durch das Finanzamt überprüft und die beantragten Diäten nicht anerkannt. In der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2012 wurde dies wie folgt begründet:

„Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Nach der Aktenlage fährt der Steuerpflichtige wiederkehrend die gleichen Zielorte an (Kunden des Dienstgebers). Durch eine derartige Fahrtätigkeit entsteht in typisierender Betrachtungsweise jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten, wie vergleichsweise im Nahgebiet um einen Dienstort oder bei laufenden Dienstverrichtungen in einem Einsatzgebiet. Deshalb ist bei diesen Reisebewegungen ein Verpflegungsmehraufwand steuerlich nicht anzuerkennen.“

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. elektronisch, mit Schreiben vom 2. März 2012, abermals Berufung, mit dem ersichtlichen Antrag die Diäten doch zu gewähren.

Vom Finanzamt wurde am 30. Mai 2012 ein Ergänzungser suchen an den Bw. gesendet, in dem der Bw. aufgefordert wurde betreffend der geltend gemachten Reisekosten für das Kalenderjahr 2010 den genauen Namen und die Anschrift sämtlicher an den einzelnen Tagen angefahrenen Reiseziele bekanntzugeben und zwecks Überprüfung Kopien der Lieferaufträge seines Dienstgebers vorzulegen.

Am 3. Juli 2012 langte am Finanzamt ein 14 seitiges Fax (Aufstellung der Fahrten) als Beantwortung dieses Ergänzungser suchens ein.

Das Finanzamt wertete das Schreiben vom 2. März 2012 als Vorlageantrag und legte die Berufung am 16. Juli 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurde die vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen (14 seitiges Fax) ausgewertet. Dabei wurde festgestellt, dass es sich bei den 153 Fahrten des Bw., laut den am 3. Juli 2012 vorgelegten Aufzeichnungen, um eintägige Fahrten handelt, die zwischen 5 und 15 Stunden lang dauerten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bw. beantragten Tagesdiäten für eintägige Reisen gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) steuerlich zu berücksichtigen sind.

Rechtliche Grundlagen für Reisekosten bzw. Verpflegungsmehraufwand

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

Demgegenüber bestimmt [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#), dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, 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 anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Der Verpflegungsaufwand, der einem Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass er aus beruflichen Gründen genötigt ist, einen Teil seiner Mahlzeiten außer Haus einzunehmen, stellt grundsätzlich eine nichtabzugsfähige Aufwendung im Sinne des [§ 20 EStG 1988](#) dar.

Liegt jedoch eine Reise im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) vor, so ist der Verpflegungsmehraufwand im Wege pauschaler Tagesdiäten als Werbungskosten zu berücksichtigen. Es ist also zu unterscheiden zwischen abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen und nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu diesem Problembereich bereits mehrfach Stellung bezogen.

In dem Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156 führt der VwGH aus, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigendem Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält.

Mit dem Erkenntnis 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: "*Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur*

während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen."

Auch im Erkenntnis 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

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.

Dieser Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes hat sich auch der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen (u.a. UFS 19.3.2004, RV/4358-W/02; UFS 17.6.2004, RV/0225-I/03; UFS 23.10.2006, RV/0767-L/05; UFS 19.2.2007, RV/1076-L/06; UFS 15.7.2008, RV/0306-I/05; UFS 23.9.2011, RV/0928-L/11) angeschlossen.

Während der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben

und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Die Begründung für die Nichtanerkennung von Tagesgeld/Diäten bei halb- bzw. eintägigen Reisen ist zusammengefasst folgende:

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, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus) gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutend großer Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (generell 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 in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Es können dabei aber Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung Berücksichtigung finden. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (siehe ausdrücklich VwGH 30.10.2001 [95/14/0013](#) sowie VwGH 7.10.2003, [2000/15/0151](#)).

Diese Auffassung wird in der Entscheidungspraxis des UFS noch durch folgende Überlegungen begründet:

Höhere Verpflegungsaufwendungen entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (zB Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden, aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen bzw. gesellschaftlichen Stellung bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der inzwischen gefestigten Entscheidungspraxis des UFS aus oben angeführten Gründen - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Im gegenständlichen Berufungsfall begeht der Berufungswerber Taggelder für ausschließlich eintägige Reisen, bei denen der Abgabepflichtige jeden Tag nach Hause zurückgekehrt ist und keine auswärtigen Nächtigungen vorliegen.

Im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehen daher bei diesen eintägigen Reisen keine Taggelder (Diäten) zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Juli 2013