



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0356-F/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde, Str, vertreten durch die Morik.Schertler.Nägele.Wirtschaftstreuhand OG, 6900 Bregenz, Römerstraße 30, vom 3. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

DIE EINKOMMENSTEUER FÜR DAS JAHR 2009 WIRD FESTGESETZT MIT DAS EINKOMMEN IM JAHR 2009 BETRÄGT		4.134,17 € 31.224,90 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Druckerei W. GmbH & Co KG	4.379,98 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	36.154,95 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 6.255,03 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 1.595,00 €	32.684,90 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		32.684,90 €
Sonderausgaben:		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		- 1.460,00 €
Einkommen		31.224,90 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
(31.224,90 - 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00		7.800,04 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		7.800,04 €
Alleinverdienerabsetzbetrag		- 364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag		- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		7.091,04 €

Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	151,89 €
Einkommensteuer	7.242,93 €
Ausländische Steuer	- 2.110,25 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 998,51 €
Festgesetzte Einkommensteuer	4.134,17 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Ab März war bei der IAG in He als Verkaufsmitarbeiter im Außendienst beschäftigt.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 5. Oktober 2010 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2009. Dabei rechnete es die "Monatspauschalen für Verpflegung/Unterkunft" laut dem Lohnausweis vom 27. Jänner 2010 dem steuerpflichtigen Bruttolohn zu.

Mit Schriftsatz vom 3. November 2010 wandte sich der Berufungswerber gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 5. Oktober 2010.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab mit der Begründung, dass die mit Schreiben vom 18. Jänner 2011 angeforderte Aufstellung der durchgeführten Außendienste nicht vorgelegt worden sei.

Mit Schreiben vom 30. September 2011 begehrte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag brachte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers Folgendes vor:

"Herr Bw. ist Verkaufsmitarbeiter der Firma IAG mit Sitz in He , Schweiz. Zu den wesentlichen Aufgaben gehört insbesondere die Betreuung von Kunden, Installateure, Architekten, Investoren und Geschäftspartnern, sowie Schulungen bei Lieferanten in Liechtenstein sowie in der Schweiz in diversen Kantonen wie zB. St. Gallen, Glarus, Luzern, Zug, Schwyz, Obwalden, Zürich. Zu diesem Zwecke unternimmt Herr Bw. über Auftrag des Arbeitgebers Dienstreisen. Gemäß der betrieblichen Gruppenvereinbarung, welche für sämtliche Dienstnehmer des Unternehmens gültig vereinbart wurde, erfolgte für das Jahr 2009 eine Spesenvergütung in Höhe von CHF 2.985,00, welche seitens des Finanzamtes als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt wurde. Nunmehr beantragt der Steuerpflichtige die Anerkennung von Werbungskosten gem. § 16 (1) Z 9 EStG für die Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Zum Nachweis der diesbezüglichen Reisen wird in der Beilage die Reisekostenabrechnung für den Zeitraum 1. März 2009 bis 31. Dezember 2009 vorgelegt,

aus welcher jeweils das Datum, Zielort, Zweck, Beginn und Ende sowie die Dauer der Reise sowie der auf diese Reise entfallende Betrag angeführt ist. Im Namen und im Auftrage meines Mandanten wird daher beantragt, die Albgabenbehörde der 2. Instanz möge diese Reisekosten für den Zeitraum für das Jahr 2009 in Höhe von insgesamt EUR 3.361,13 anerkennen. Sollten durch allfällige Korrekturen seitens der Albgabenbehörde das Werbungskostenpauschale für Vertreter gem. der VO des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen BGBl. 400/1988 in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage unterschritten werden, wird hiermit alternativ der Antrag auf Berücksichtigung zumindest des Vertreterpauschales in Höhe von 5 % der BMGI. gestellt.“

Mit Schreiben vom 26. Juni 2012 nahm das Finanzamt zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 30. September 2011 und zu der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Reisespesenaufstellung wie folgt Stellung:

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen könne nach Ansicht des Finanzamtes es als erwiesen angenommen werden, dass der Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum beruflich bedingte Reisen unternommen habe. Für diese stünden aufgrund der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Taggelder als Werbungskosten zu. Allerdings sei bei der Bestimmung der Taggelder darauf Bedacht zu nehmen, dass der Berufungswerber offenbar immer wieder dieselben Gebiete bereist habe und daher unter Berücksichtigung der Mittelpunkte der Tätigkeit in den daraus resultierenden Einsatzgebieten Taggelder nur für eine Anfangsphase (für die ersten 5 Tage pro Einsatzgebiet) zustünden. Bei der Bestimmung der Einsatzgebiete und einer eventuellen Aliquotierung der Taggelder seien die Rechtsprechung bzw. die entsprechenden Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rzen 278ff, insbesondere Rzen 304 und 312) zu berücksichtigen. Zur Frage des Zustehens eines Vertreterpauschales sei zu sagen, dass der Berufungswerber aufgrund der vorliegenden Unterlagen offensichtlich nicht mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst tätig gewesen sei und zudem die Tätigkeit in erster Linie nicht in der Anbahnung und dem Abschluss von Geschäften bestanden habe. Folglich könne ein Vertreterpauschale (alternativ zu Taggeldern als Werbungskosten) nach Ansicht des Finanzamtes nicht gewährt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verpflegungsmehraufwendungen/§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988:

Unstrittig ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber im Streitjahr beruflich veranlasste Reisen in das Fürstentum Liechtenstein und in die Schweiz unternommen hat.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach Z 9 dieser Gesetzesstelle stellen

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Taggelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Taggelder sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (vgl. dazu auch Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 173, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe zB auch UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07; UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08) dann vor,

- wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,

- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Taggeld zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen (vgl. auch Doralt, a.a.O., § 16 Tz 178).

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten im Übrigen die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tz 175/1 ff).

Begründet nun der Steuerpflichtige einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist, wie bereits oben ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

In Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis waren im gegenständlichen Fall die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zu kürzen.

Die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein wurden in vier Einsatzgebiete unterteilt
 (1. Zielgebiet: Alle Orte zwischen Ruggell im Norden und Balzers im Süden samt den Orten auf der Schweizer Seite des Rheins (zB Buchs); 2. Zielgebiet: Orte zwischen Sedrun und Chur; 3. Zielgebiet: Orte um den Zürichsee; 4. Zielgebiet: Orte zwischen Arbon im Norden und St. Gallen im Süden).

Auf Grund der Häufigkeit seiner Fahrten in die oben genannten Gebiete (vgl. die "Reisekostenabrechnung Ausland für Grenzgänger") ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in diesen Gebieten besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Für diese Beurteilung ist allein entscheidend, ob und in welcher Intensität (Dichte) die Bereisung dieser Gebiete tat-

sächlich erfolgte. Das ständige Bereisen führt eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und ist daher diesbezüglich ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben.

Gegenständlich waren für jedes Einsatzgebiet die Verpflegungsmehraufwendungen im Umfang von fünf Tagen (Anfangsphase) zu gewähren. Für jene Fälle, in den der Berufungswerber an einem Tag ein Zielgebiet und Orte außerhalb des Zielgebietes bereist hat, wurde auf die überwiegende Aufenthaltszeit/Arbeitszeit Bedacht genommen, dh. bei überwiegender Aufenthaltszeit/Arbeitszeit in einem Zielgebiet wurde kein Verpflegungsmehraufwand berücksichtigt, während bei überwiegender Aufenthaltszeit/Arbeitszeit außerhalb des Zielgebietes der beantragte Verpflegungsmehraufwand berücksichtigt wurde (vgl. die im Finanzamtsakt befindlichen Kalenderausdrucke mit den jeweiligen Zeitangaben). Die übrigen Fahrten (an Orte, die von der Betriebsstätte des Berufungswerbers in He mindestens 25 km entfernt gewesen sind) wurden zur Gänze anerkannt. Folglich errechnet sich der anzuerkennende Verpflegungsmehraufwand mit insgesamt 1.595,00 €.

Zum Alternativantrag, dass für den Fall, dass durch allfällige Korrekturen seitens der Abgabenbehörde der anzuerkennende Verpflegungsmehraufwand weniger als das Vertreterpauschale gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 betrage, die Berücksichtigung des Vertreterpauschales beantragt werde, ist Folgendes zu sagen:

Die auf Grundlage des § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, lautet auszugsweise:

"§ 1

Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle. des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

...

9. Vertreter

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden."

In der Verordnung wird der Begriff "Vertreter" nicht definiert. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24.2.2005, 2003/15/0044, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, ausgesprochen, dass ein Dienstnehmer, der im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte, als Vertreter tätig sei, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Er-

bringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund stehe. Unsachlich wäre es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führe, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfielen als ohne sie.

In diesem Sinne hat auch der Unabhängige Finanzsenat in Übereinstimmung mit Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 48. Lfg., § 17 Tz 71; Doralt, EStG¹², § 17 Tz 83; Jakom, Lenneis EStG 2011, § 16 Tz 66) und Verwaltungspraxis (LStR Rz 406) in zahlreichen Entscheidungen (vgl. ua UFS 14.10.2009, RV/0546-F/07; UFS 18.11.2009, RV/1501-W/09; UFS 18.1.2011, RVI0668-I/10; UFS 2.1.2012, RV/0284-F/10, mwN) ausgesprochen, dass als Vertreter solche Personen anzusehen seien, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien.

Es ist demnach nicht jede im Außendienst zum Zwecke von Kundenbesuchen stattfindende Tätigkeit als "Vertretertätigkeit" anzusehen, sondern es muss deren vorrangiges Ziel die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen sein (vgl. UFS 2.1.2012, RV/0284-F/10; UFS 19.6.2012, RV/0087-F/11).

Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist demnach die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen. Ein Vertreter hat typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Als Nebenprodukt ist auch die Kundenbetreuung zu nennen, denn die Zufriedenheit der Kunden führt möglicherweise zu Vertragsverlängerungen und weiteren Abschlüssen. Die Kundenbetreuung als Nebenprodukt ist demnach unschädlich (vgl. zB UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05; UFS 15.5.2008, RV/3581-W/07).

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers hat die Tätigkeit des Berufungswerbers mit "Betreuung von Kunden, Installateuren, Architekten, Investoren und Geschäftspartnern, sowie Schulungen bei Lieferanten" umschrieben. Aus dieser Beschreibung geht nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates aber in unzweifelhafter Weise hervor, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers nicht vordergründig auf Geschäftsabschlüsse ausgerichtet gewesen ist (unter dem Begriff "Kundenbetreuung" sind nicht vordergründig die Erlangung und der Abschluss von Aufträgen zu verstehen; unter Kundenbetreuung werden alle Maßnahmen zusammengefasst, die sich auf die Kommunikation mit Kunden beziehen. Insofern ist die Kundenbetreuung ein Instrument des After-Sales-Managements). Dass der Berufungsführer (überwiegend) im Außendienst tätig gewesen ist, bezweifelt der Unabhängige Finanzsenat nicht, dies allein ist

jedoch kein hinreichendes Kriterium für die Annahme einer Vertretertätigkeit im dargelegten Sinne.

Somit kann aber die Tätigkeit des Berufungsführers nicht unter die Bestimmung des § 1 Z 9 der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, subsumiert werden und folglich der Werbungskostenpauschbetrag nicht in Ansatz gebracht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Juli 2012