



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/0633-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 des Finanzamtes Wiener Neustadt vom 10. September 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochten Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (i.d.F. Bw. genannt) war als Außendienstmitarbeiter bei zwei Versicherungsanstalten in Wien angestellt und übte das Amt des Bürgermeisters einer Gemeinde im Bezirk WN aus. Aus diesen Tätigkeiten bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1997 beantragte der Bw. unter anderem den Abzug von Reisediäten (Tagesgelder) in Höhe von ATS 61.530,-- für seine beruflich veranlassten Reisen, die hauptsächlich im Zusammenhang mit seiner Versicherungstätigkeit ausgeführt wurden.

Zum Nachweis seiner Reisen legte der Bw. das von ihm geführte Fahrtenbuch mit Angabe des zeitlichen Beginnes und Endes der Reise, der Fahrtstrecke (des Reiseziels) sowie der Wegstreckenlänge vor. Nach diesen Aufzeichnungen hat der Bw. 1997 206 eintägige Reisen durchgeführt. Davon erfolgten 164 Reisen in Gemeinden der beiden angrenzenden politischen Bezirke WN und N, (WN: P, W, E, S, R im Gebirge, W., F, E; N: T, A, G, N, P, H, Sch, R., W., G., P., S.) 23 Fahrten führten nach X zur Zentrale der Versicherungsanstalt in den X.Bezirk und 19 Reisen wurden außerhalb eines begrenzbaren Gebietes (nach H., Sch. [9 x], V [2 x], SP [3 x], L, BV [2 x] N. und K [2 x] ausgeführt.

Vom Arbeitgeber hat der Bw. für die Reisen keine Reisekostenvergütungen erhalten.

Das Finanzamt Wr. Neustadt versagte im Einkommensteuerbescheid für 1997, StNr.: XX, vom 10. September 1998 den Abzug der gesamten geltend gemachten Reisediäten mit der Begründung, dass aus den seit mehreren Jahren vorgelegten Reiseaufstellungen hervorgehe, dass der Bw. immer wieder Orte innerhalb derselben Zielgebiete bereise. Auf Grund der langjährigen Außendiensttätigkeit des Bw. müsse angenommen werden, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in dem von ihm bereisten Gebiet soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

Der Bw. erhob gegen den oben bezeichneten Einkommensteuerbescheid für 1997 mit Schreiben vom 18. September 1998 , eingebbracht am 23. September 1998 form- und fristgerecht Berufung und beantragte die vollständige Berücksichtigung der geltend gemachten Tagesgelder. Er begründete sein Berufungsbegehren damit, dass er wegen chronischer Colitis auf eine richtig abgestimmte Ernährung in einem festgelegten Zeitplan angewiesen sei. Die Verpflegung in den Zielgebieten sei zum einen nicht unentgeltlich und zum anderen wegen seiner Erkrankung keineswegs die billigste.

Das Finanzamt Wr. Neustadt wies die Berufung, mit einer dem angefochtenen Bescheid im Wesentlichen identischen Begründung, mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 1998, zugestellt am 7. Oktober 1998 als unbegründet ab.

Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 8. Oktober 1998 fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag führte er aus, dass eine regelmäßig wiederkehrende Außendiensttätigkeit in seinem Fall zu relativieren sei, weil er neben seinem Hauptberuf als Versicherungsangestellter noch die Funktion eines Bürgermeisters sowie weiterer unentgeltlicher Funktionen ausübe. Durch seine Reisen sei kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden, weil er weder eine Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeführt habe, noch eine Fahrtätigkeit auf nahezu gleichbleibenden Routen, ähnlich einem Linienverkehr erfolgt sei. Wegen seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung könne er seine Verköstigung nicht nach "Billigstangeboten" ausrichten, sondern er müsse auf sein körperliches Wohlbefinden achten, sodass dadurch ein erheblicher Mehraufwand gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate über Berufungen der Finanzämter zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist. Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird beantragt oder vom Referenten verlangt (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO).

Der UFS ist berechtigt den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Entscheidungsgrundlage bildet der oben dargestellte im erstinstanzlichen Verfahren erhobene Sachverhalt.

In Streit steht, ob durch die laufenden Dienstreisen des Bw. in Orte der Bezirke WN und N ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit in einem sogenannten Einsatzgebiet begründet wurde, weil in einer typisierenden Betrachtungsweise davon ausgegangen werde müsse, dass dem Bw. die Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Zielgebiet so weit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

A) Rechtliche Grundlagen

Reisediäten (Tagesgelder) können nur anlässlich einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG zur Abgeltung eines Verpflegungsmehraufwandes insoweit als Werbungskosten abgesetzt werden, als sie nicht vom Arbeitgeber ersetzt werden.

Eine Reise gemäß § 16 Abs. 9 Z 9. EStG liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte, 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 bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH vom 28.5.1997, ZI. 96/13/0132, vom 29.5.1996, ZI. 93/13/0013 und vom 20.9.1995, Z. 94/13/0253 und 0254).

In einem Nahgebiet im Umkreis von 25 Kilometer um den Dienstort wird davon ausgegangen, dass jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten vorliegt, welches die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließt. Reisebewegungen von weniger als 25 Kilometer vom Dienstort stellen daher keine Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG dar. Dieselben Überlegungen sind nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungspraxis auch auf regelmäßigen Außendiensttätigkeiten innerhalb eines begrenzten Einsatzgebiet (Zielgebiet) anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet, wird ein vergleichbares Maß an Vertautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten geschaffen, wie im Nahgebiet um den Dienstort, sodass in einer typisierenden Betrachtungsweise bei Reisen innerhalb des Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem jüngsten Erkenntnis vom 26. Juni 2002, ZI. 99/13/0001 bestätigte, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten (Ortsgemeinden) beschäftigt war.

Ein der Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Bei regelmäßiger Bereisung eines bestimmten

Gebietes ist es entsprechend der dem Einkommensteuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise unmaßgeblich, ob dieses Gebiet dem Arbeitnehmer formell oder nur faktisch zugewiesen wird. Die Tätigkeit in einem mehrere Orte umfassenden Gebiet führt zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten, sodass ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist.

Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk oder mehrere politische Bezirke, insbesondere wenn sie aneinandergrenzen, erstrecken. Erstreckt sich die Reisetätigkeit ständig auf ein größeres Gebiet (z.B. auf ganz Niederösterreich) liegt kein Einsatzgebiet vor.

Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet und für Reisen außerhalb des Einsatzgebietes stehen Tagesgelder bzw. die Differenzreisekosten nach den allgemeinen Bestimmungen zu.

B) Anwendung auf den Berufungsfall

Der Bw. hat im Streitjahr 164 mal Orte in den Bezirken WN und N bereist. Auch wenn er regelmäßig Kunden in verschiedenen Ortschaften besucht hat, so sind ihm doch auf Grund der laufenden Reisetätigkeit die Verpflegungsmöglichkeiten in den beiden aneinandergrenzenden Bezirken so weit vertraut, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen oder im Nahgebiets des Dienstortes reisenden Arbeitnehmer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 99/13/0001 explizit bestätigt, dass auch bei unterschiedlichen Dienstzeiten und ständig wechselnden Tätigkeitsorten innerhalb des Zielgebietes (bestehend aus den Bezirken O, G und J) die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausgeschlossen ist.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen verzichtet die Behörde auf die Überprüfung der Reisekostenabrechnung des Vorjahres und gewährt für eine Anfangsphase von fünf Tagen für die Reisen in das Einsatzgebiet Reisedäten ($a` \text{ ATS } 360,-- = \text{ATS } 1.800,--$). Darüber hinaus stehen, für die Reisen in das, die Bezirke WN und N umfassendes Zielgebiet, keine Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwand zu.

Durch die regelmäßigen Fahrten für Innendienstverrichtungen in die Zentrale der Versicherungsanstalt in X.Wien, F.H.Gasse, etwa 2 mal im Monat, wurde am Ort dieser Betriebsstätte ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Für die Fahrten zur Betriebsstätte steht kein Abzug von Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4. EStG zu.

Klarstellend ist zum Mittelpunkt der Tätigkeit festzuhalten, dass der Bw. den Außendienst regelmäßig von seiner Wohnung aus antritt; damit ist der Wohnsitz Mittelpunkt seiner

Tätigkeit (vgl. Doralt, EStG⁴ zu § 16 TZ 174 mit Hinweis auf VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

Eine Reise liegt überdies nur dann vor, wenn die Verrichtung mindestens 25 km von dem Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt ist.

Für die Reisen außerhalb des Zielgebietes sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 9. in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Der Bw. weist in seinem Fahrtenbuch 19 Reisen mit einer Dauer vom mehr als 11 Stunden aus (a` ATS 360,-- = ATS 6.840.).

Ob der Bw. eine Reise – innerhalb oder außerhalb des Zielgebietes – auf Grund seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Versicherungsangestellter oder als Bürgermeister ausgeführt hat, ist für den gegenständlichen Streitpunkt nicht von Bedeutung.

Hinzuweisen ist, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, in Abweichung seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen ist, dass nur im Falle einer mit einer Nächtigung verbundenen Reise von einem Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden kann. Dieser Rechtsprechung ist nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates zuzustimmen, weil sie zu einer sachgerechteren Behandlung des beruflichen veranlassten Verpflegungsmehraufwandes führt. Werbungskosten durch die Verpflegung entstehen bei Reisen in der Regel nicht in Folge örtlicher Unkenntnis, sondern durch die im Vergleich zur häuslichen Verpflegung teureren Gastronomie. Diese Mehrkosten betreffen das Frühstück und Abendessen, während hinsichtlich des Mittagessens der Steuerpflichtiger auf einer beruflich veranlassten Reise, mit dem Steuerpflichtigen der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar ist (überzeugend Doralt, EStG⁴ zu § 16 RZ 176/1).

Im Falle der Anwendung dieser Rechtsprechung auf den gegenständlichen Fall (nur eintägige Dienstreisen) wären überhaupt keine Reisediäten als Werbungskosten anzusetzen. Zum einen besteht zu dieser Rechtsprechung noch keine gefestigte Spruchpraxis des VwGH, zum anderen würde der Anwendung einer geänderten Rechtsauslegung zum Nachteil des Steuerpflichtigen die Bestimmung des § 117 BAO entgegenstehen.

Der Einwand des Bw., dass er aus gesundheitlichen Gründen nicht die günstigste Verpflegungsmöglichkeit im Zielgebiet nutzen konnte und dadurch erhebliche Mehrkosten tragen musste geht ins Leere. Für die Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, ist entsprechend der gesetzlichen Regelung des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG nicht auf die konkreten Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen, sondern es muss ein in typisierender Betrachtungsweise gewonnener allgemeiner Maßstab angelegt werden (VwGH 28.05.1997,

96/13/0132). Ein konkreter Verpflegungsmehraufwand, zum Beispiel aus gesundheitlichen Gründen, beruflichen-gesellschaftlichen Verpflichtungen, wegen des regionalen Preisniveaus oder aus kulinarischen Erwägungen, hat auf das Vorliegen von Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG keinen Einfluss.

Das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung durch Mehrkosten in Folge einer Krankendiätverpflegung gemäß § 34f EStG ist nicht Gegenstand des Berufungsbegehrens des Bw. Der Bw. hat weder einen ärztlichen Nachweis über eine krankheitsbedingt notwendige Diätverpflegung erbracht, noch kommt eine außergewöhnliche Belastung wegen Diätverpflegung durch den hohen Selbstbehalt des Bw. in Betracht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Berufung teilweise stattzugeben war und für die ersten fünf Reisen in das Zielgebiet sowie die Reisen außerhalb des Zielgebietes Reisediäten zu berücksichtigen waren. Der angefochtene Bescheid war abzuändern und die Bemessungsgrundlage zur Berücksichtigung des Verpflegungsmehraufwandes in Höhe von ATS 8.640,-- zu vermindern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 30. Juli 2003