



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W.,R-Straße, vom 23. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 2. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der angefochtene 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 des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 2010 Einnahmen in Höhe von 16.890,00 Euro aus seiner Tätigkeit als Fahrzeuglogistiker. Er machte ua Tages- und Nächtigungsgelder in Höhe von 5.435,60 Euro als Betriebsausgaben geltend.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer anerkannte das Finanzamt Tagesgelder in Höhe von 1.249,60 Euro und Nächtigungsgelder in Höhe von 468,40 Euro. In der Begründung wurde ausgeführt, Reisekosten seien nur dann abzugsfähig, wenn Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei beruflichen Reisen stattfänden. Der Beruf des Kfz-Zustellers setze eine ständige Reisetätigkeit voraus, weshalb kein ordentlicher Mittelpunkt der Tätigkeit vorliege. Bei einer derartigen Berufstätigkeit müsse man mit dem Anfall von Mehrkosten

rechnen. Bei eintägigen Reisen könne man sich den Mehrkosten dadurch entziehen, dass man Speisen und Getränke mitnehme.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der Bw. vor: *„Ungeachtet der Frage, ob „das Verlassen eines Mittelpunktes“ und daher ein Bestehen eines Mittelpunktes von Bedeutung ist, ist festzustellen, dass die Existenz eines Mittelpunktes aus der Reisedokumentation klar ersichtlich hervorgeht. Dieser Mittelpunkt ist mein Wohnsitz. Ausschließlich von dort sind die zentralen Punkte namhafter Fahrzeughersteller im Süden Wiens (Brunn/Geb., Tribuswinkel, Theresienfeld siehe Aufzeichnung) erreichbar. Es ist selbstverständlich Teil meiner Aufgabe mit den mittelbaren Auftraggebern, Termine und sonstige Modalitäten abzusprechen. Betreffend einer vorwiegenden, aber nicht ausschließlichen Eintägigkeit, ist anzumerken, dass der Gesetzgeber explizit Reisedauern von mehr als 3 Stunden, also weit weniger als ein Tag als Mehraufwand anerkennt.*

*Es entsteht gerade durch die aufeinander folgende Eintägigkeit der Tätigkeit ein besonderer Mehraufwand. Es mag richtig sein, dass an einzelnen Tagen, die Möglichkeit bestünde, Nahrungsmittel – zum Beispiel Jausenbrote – mitzunehmen. Es ist jedoch festzustellen, dass ein wesentlicher Nachteil insofern besteht, als dadurch keinesfalls eine vollwertige Ernährung möglich ist. Gemüse und andere vitaminreiche und ballaststoffhaltige Nahrungsmittel sind weder zur längeren Lagerung zuhause – in Hinblick auf aufeinander folgende eintägige Reisen –, noch zur Zubereitung vor Ort geeignet. Ein in der Tätigkeit begründeter Mehraufwand durch eine notwendige Anschaffung unterwegs ist daher evident.*

*Betreffend Getränke ist festzustellen, dass diese schon alleine aufgrund ihres Gewichtes ausschließlich unterwegs beschaffbar sind. Es ist festzustellen, dass bei einer Reisetätigkeit mit vielen Wechseln von Verkehrsmitteln – öffentliche Verkehrsmittel wie Bahn, Linienbus, Taxi oder unterschiedliche Individualverkehrsmittel (vorwiegend gewerbliche Nutzfahrzeuge auch mit beschränkten Stauflächen) in nicht vorherbestimmbarer Abfolge – eine Mitnahme unzumutbar ist. Eine Beschaffung am Reiseweg (vorwiegend Bahnhöfe, Autobahnen) ist gerade bei Getränken immens kostenintensiv. Eine kostengünstige Beschaffung entfernt von Hauptreiserouten ist meist aufgrund häufiger Fahrverbote für gewerbliche Nutzfahrzeuge nicht möglich. Ungeachtet dessen wäre ein Abweichen von Hauptreiserouten und somit ein Umweg ebenfalls mit hohen Zusatzkosten verbunden, da gewerbliche Nutzfahrzeuge bis 1,50 € Kosten pro gefahrenen Kilometer verursachen.*

.....

*Es ist festzustellen, dass ein voll und ganz begründbarer spezieller Mehraufwand durch die Tätigkeit als solche begründet ist.*

*Aufeinanderfolgende, ganztägige Reisen unterscheiden sich keinesfalls von mehrtägigen Reisen, da auch hier die Möglichkeit Vorräte zu bewirtschaften erheblich eingeschränkt ist. Ebenso ist es tatsächlich unrichtig, dass Fahrzeugüberstellungen eine mittelpunktlose Tätigkeit darstellen. .... "*

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In Ergänzung seiner Berufung führte der Bw. zusammengefasst aus, er habe tätigkeitsbedingt mindestens 8 kg bis 20 kg zu tragen. Eine weitere Belastung von zusätzlich 4 kg sei der Gesundheit abträglich.

Bei täglicher Mitnahme von Jausenbrotten mangle es an der notwendigen Ernährungsvielfalt. Es seien nahezu ausschließlich Reisen mit mehr als 12 Stunden Dauer geltend gemacht worden, wobei in diesen Fällen die Möglichkeit einer abendlichen Hauptmahlzeit aus Zeitgründen nicht gegeben sei.

Bei Kraftfahrern im Güterverkehr stellten Tages- und Nächtigungsgelder gelebtes Recht dar. Seine Tätigkeit unterscheide sich nicht davon.

Die Möglichkeit der Zwischenlagerung von Lebensmitteln im Kühlschrank werde nicht bestritten. Gerade Brot sei aber nicht über mehrere Tage lagerbar. Die Möglichkeit, bei mehr als zwölfstündigen Reisen noch Vorräte zu beschaffen, sei auch nicht gegeben.

Das Erwerben von Ortskenntnis sei auf Grund häufiger Fahrverbote für gewerbliche Nutzfahrzeuge nicht möglich. Ungeachtet dessen wäre ein Abweichen von Hauptreiserouten mit hohen Zusatzkosten verbunden.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Tages- und Nächtigungsgeldern ersucht nachzuweisen, dass tatsächlich Nächtigungsaufwand angefallen ist. Er wurde darauf hingewiesen, dass – wenn der Nachweis nicht erbracht wird – der bisher anerkannte pauschale Nächtigungsaufwand nicht zu berücksichtigen ist und der angefochtene Bescheid diesbezüglich abzuändern ist. Ebenso wurde angemerkt, dass der vom Finanzamt als Einnahme angesetzte Betrag von 16.880 € auf den von ihm selbst erklärten Betrag von 16.890 € zu korrigieren ist.

Mit Schreiben vom 25.2.2012 wies der Bw. auf ein Schreiben der Firma S. hin, wonach die Aufwendungen von ihm selbst zu tragen seien. Darüber hinaus sei festzustellen, dass Übernachtungen in den meisten Fällen im zu überstellenden Fahrzeug erfolgten. Der

Mehraufwand bestehe darin, dass zusätzliches Bettzeug angeschafft und gewaschen werden müsse. Außerdem gebe es kaum mehr unentgeltliche Wasch- und Duschmöglichkeiten, auch diese Aufwendungen seien vom Bw. zu tragen. In seltenen Fällen seien Hotelrechnungen vorliegend, die nie in irgendeiner Form steuerlich geltend gemacht worden seien.

Sowohl ein Mehraufwand als auch das Tragen dieses Mehraufwandes durch den Bw. müssten als erwiesen angenommen werden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit besteht darin, dass er verschiedene Fahrzeuge auf Wunsch des Kunden zu verschiedensten Destinationen in Österreich und im europäischen Ausland verbringt bzw. von dort abholt. Ihm obliegt auch die Reiseplanung, die Überprüfung der Vertragskonformität der Fahrzeuge für den Auftraggeber. Bedingt durch diese Tätigkeit unternimmt der Bw. in der Regel eintägige Reisen, nur in Ausnahmefällen erstrecken sich die Reisen über mehrere Tage. Bei den mehrtägigen Reisen nächtigte er in den meisten Fällen im zu überstellenden Fahrzeug, in seltenen Fällen im Hotel. Ein Nachweis für die mit den Nächtigungen verbundenen Aufwendungen wurde vom Bw. nicht erbracht. Die mehrtägigen Reisen rechtfertigen die Zuerkennung von Tagesgeld in Höhe von 1.249,60 Euro.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw., den der Behörde vorgelegten Unterlagen und auf folgender Beweiswürdigung:

Hinsichtlich der Nächtigungskosten wurde der Bw. unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aufgefordert, einen belegmäßigen Nachweis zu erbringen, dass durch die notwendigen Übernachtungen Aufwendungen entstanden sind, da nur dann pauschale Nächtigungsaufwendungen Berücksichtigung finden können, wenn der Nachweis erbracht wird, dass tatsächlich Aufwendungen für die Unterkunft angefallen sind. Derartige Nachweise hat der Bw. jedoch nicht beigebracht, weshalb die Behörde in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen ist, dass durch die notwendigen Übernachtungen keine Kosten entstanden sind. Wenn der Bw. schreibt, dass der Mehraufwand als erwiesen angenommen werden müsse, so ist dazu anzumerken, dass Behauptungen allein nicht ausreichend sind und der Steuerpflichtige gemäß § 138 der Bundesabgabenordnung auf Verlangen der Abgabenbehörde verpflichtet ist, den Inhalt der Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Wenn – wie der Bw. behauptet – tatsächlich

Aufwendungen angefallen sind, ist der Beweis dafür durch Vorlage von Zahlungsbelegen nicht unzumutbar.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 dürfen Ausgaben für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen sowie Aufwendungen oder 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.

Eine Reise gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 liegt vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden bei Inlandsreisen und mehr als 5 Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Dem Bw. ist insofern zuzustimmen als sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit an seinem Wohnsitz befindet, da er seine berufsbedingten Fahrten von seiner Wohnung aus antritt (vgl. VwGH 3.7.1990, 90/14/0069). Die weitere Voraussetzung, dass sich der Bw. mindestens 25 Kilometer von seinem Wohnsitz entfernte und die Reisen, hinsichtlich derer Tagesgelder geltend gemacht wurden, mehr als 3 bzw. mehr als 5 Stunden dauerten, wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Abrede gestellt. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich darin der vom Finanzamt vertretenen Ansicht an.

Für die Berücksichtigung von Reisekosten als Betriebsausgaben muss aber sowohl der Reisetatbestand als auch der Mehraufwandtatbestand erfüllt sein; denn nicht jede Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG führt zu höheren Kosten der Verpflegung.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Betriebsausgaben für Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Arbeitsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Mehraufwendungen für

Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außer Haus in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen. Verpflegungsmehraufwand gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 setzt voraus, dass durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, die Auffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Steuerpflichtige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. 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. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist – für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche – der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, folgte der Gerichtshof dieser Rechtsprechung bei eintägigen Reisen, wenn er ausführt, dass einem Steuerpflichtigen keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Auch in der Entscheidung vom 7.10.2003, 2000/15/0151, wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit auf die in den oben zitierten Erkenntnissen vertretene Rechtsauffassung hingewiesen.

Wenn das Finanzamt bei den eintägigen Reisen des Bw. das Vorliegen eines Verpflegungsmehraufwandes verneinte, steht es damit im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Der Einwand des Bw., in seinem besonderen Fall liege aber ein Verpflegungsmehraufwand vor, weil das Verzehren von mitgeführten Jausenbroten keine vollwertige Ernährung darstelle und Gemüse und andere vitaminreiche Lebensmittel nicht zur längeren Lagerung geeignet seien, ist ihm entgegenzuhalten, dass gerade diese Argumente auf alle außer Haus erwerbstätigen Personen zutreffen. Die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten kann nämlich nicht nur durch Ortsunkenntnis, sondern auch durch andere Ursachen verhindert werden, z. B. zu kurze Pausendauer, fehlende Fahrmittel. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (z.B.

Mitnahme von Speisen und Getränken) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung bewusst Verpflegungsmehrausgaben in Kauf genommen werden. Diese Kostenunterschiede treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise und können daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Mit dem Vorbringen, das Erwerben von Ortskenntnis auf Grund häufiger Fahrverbote für gewerbliche Nutzfahrzeuge sei nicht möglich, zeigt der Bw. nicht auf, was am jeweiligen Aufenthaltsort ein Vermeiden von Verpflegungsmehraufwendungen (im Vergleich zu den dort gegebenen Verpflegungsmöglichkeiten) verhindert hätte.

Hinsichtlich der geltend gemachten Nächtigungsaufwendungen beschränkte sich der Bw. auf die Aussagen, die Übernachtung habe hauptsächlich im zu überstellenden Fahrzeug stattgefunden und der Mehraufwand bestehe darin, dass zusätzliches Bettzeug angeschafft und gewaschen werden müsse. Die Behauptung allein, er habe Aufwendungen zu tragen gehabt, ohne dafür einen Nachweis zu erbringen, ist für die Berücksichtigung von Nächtigungsgeldern nicht ausreichend, da damit nicht hinreichend dargetan wird, dass Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt angefallen sind. In diesem Punkt war daher der angefochtene Bescheid abzuändern.

Ebenso war der dem Finanzamt unterlaufene Irrtum bei Erfassung der vom Bw. erklärten Einnahmen zu berichtigen und waren für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einnahmen in Höhe von 16.890 Euro heranzuziehen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich wie folgt:

Einnahmen	16.890,00 €
abzüglich Pflichtversicherungsbeiträge	-722,55 €
abzüglich zu berücksichtigende Tagesgelder laut BE	-1.249,60 €
abzüglich zu berücksichtigende Nächtigungsgelder	0,00 €
Zwischensumme	14.917,85 €
abzüglich 13% Gewinnfreibetrag	-1.939,32 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.978,53 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. März 2012