



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.S., Adresse, vom 20. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Schöftner Gertrude, vom 13. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im berufungsgegenständlichen Zeitraum bezog der Berufungswerber (Bw) aus seiner Tätigkeit als Versicherungsvertreter Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 machte er unter anderem auch Tagesgelder in Höhe von 4.967,601 Euro als Werbungskosten geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 13. Oktober 2006 anerkannte die Abgabenbehörde erster Instanz die geltend gemachten Tagesgelder als Werbungskosten nicht.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass es aufgrund der langjährigen Tätigkeit des Bw im Außendienst als erwiesen anzunehmen sei, dass ihm die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihm bereisten Orten soweit bekannt wären, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

Mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2006 erhab der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 das Rechtsmittel der Berufung, das er im Wesentlichen wie folgt begründete:

Da er an verschiedenen Einsatzorten unregelmäßig tätig sei, das heiße verschiedene Kundenbesuche an verschiedenen Orten, beantrage er die gestrichenen Taggelder/Diäten. Ein Mittelpunkt der Tätigkeit werde an keinem Einsatzort begründet.

Weiters sei es ihm nicht möglich, dauernd die günstigste Verpflegungsmöglichkeit in jedem Ort zu kennen, da gerade im Gastgewerbe viele Betriebe zusperren (häufig aus wirtschaftlichen Gründen) und andere wieder neu eröffnen würden.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2006 richtete das zuständige Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an den Bw.

Als Ergänzungspunkte wurden angeführt:

"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. Ein so genanntes Zielgebiet kann sich auf einen Bezirk und an diesen angrenzende Gebiete erstrecken. Aufgrund der Angaben in Ihrem Fahrtenbuch erstreckt sich ha. Ansicht Ihr Zielgebiet auf den Bezirk Wels, Steyr, Linz-Land, Eferding, Grieskirchen, Vöcklabruck, Gmunden und Kirchdorf.

Für die Reisen in diesem Zielgebiet können keine Tagesgelder gewährt werden. Für die darüber hinausgehenden beruflich veranlassten Reisen können nach den allgemeinen Grundsätzen Tagesgelder als Werbungskosten anerkannt werden.

Es erscheint jedoch zweifelhaft, dass generell täglich Dienstreisen von über 11 und 12 Stunden durchgeführt werden.

Weiters bestehen Zweifel an der Aufteilung der beruflich und privat gefahrenen Kilometer. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei einer jährlichen Kilometerleistung von 31.265 km lediglich 1.489 km privat veranlasst wären.

Das Finanzamt beabsichtigt daher eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer in Höhe von ca. 6.000 km vorzunehmen.

Zu oa. Zweifeln an Ihren Aufzeichnungen werden Sie daher ersucht, schriftlich Stellung zu nehmen. Weiters werden Sie gebeten, die Angaben in Ihrem Fahrtenbuch durch Vorlage von Servicerechnungen und Prüfbefunden glaubhaft zu machen."

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. Dezember 2006 nahm der Bw wie folgt Stellung:

**"1) Mittelpunkt der Tätigkeit:**

Hier möchte ich nochmals auf meine Argumentation im Berufungsschreiben vom 20. Oktober 2006 verweisen und lege auch einen "Auszug der entsprechenden Judikatur"

---

bezüglich "Mittelpunkt der Tätigkeit" bei (ich bin nicht öfter als 15 Tage pro Kalenderjahr "im Schnitt" an einem Einsatzort/Einsatzbezirk).

**2) Zweifel an generellen Dienstreisen von 11 und 12 Stunden:**

Anhand des beiliegenden Jahres-Gehaltszettels 2005 ist ersichtlich, dass mein monatliches Fixgehalt nur 513,00 Euro brutto beträgt. Der überwiegende Anteil meines Einkommens besteht aus Provisionen, die ich für Versicherungsabschlüsse erhalte. Um Versicherungen verkaufen zu können, hilft es mir nichts, wenn ich schon um 16.00 Uhr zu Hause bin, denn wenn ich nichts verkaufe, beträgt mein monatliches Fixgehalt eben nur brutto 513,00 Euro (Gehaltsbestätigung liegt bei).

Aus diesem Grunde ist es nötig, täglich länger unterwegs zu sein, um Geschäfte anzubahnen.

**3) Zweifel an der Aufteilung der beruflichen und privaten Kilometer:**

In der Beilage übermitte ich Ihnen Kopien der Zulassungsscheine JENER Kraftfahrzeuge, die auf meinen Wohnsitz angemeldet sind. Es handelt sich um zwei IDENTE Kraftfahrzeuge (Skoda Fabia), die sich lediglich in der Farbe und im Alter unterscheiden (Foto aus meiner Garage liegt bei).

Da ich jährlich dienstlich bereits rund 30.000 km fahre, benutze ich für sämtliche Privatfahrten das zweite Kfz, um den Wiederverkaufswert nicht noch zusätzlich durch "hohe Kilometerleistung" bei einem späteren Verkauf des Fahrzeugs zu verringern.

Sämtliche Dienstfahrten erfolgen also immer mit dem neueren Fahrzeug und sämtliche Privatfahrten mit dem älteren Kfz.

Als Beweis meiner jährlichen Kilometerleistung von rd. 30.000 möchten Sie entsprechende "Servicenachweise", die ich gerne beilege.

Ich übermitte Ihnen ein Beispiel aus dem Jahre 2003 (Kilometerleistung rd. 15.000 in sechs Monaten (!!!) und eines aus dem Jahre 2006 (Kilometerleistung rd. 30.000 in 12 Monaten). Es sind also jedes Jahr rd. 30.000 Kilometer, die ich dienstlich unterwegs bin."

Mit Berufungsvorlage vom 24. Jänner 2007 legte das zuständige Finanzamt die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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

Aufgrund des vom Finanzamt vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsaktes und den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung seitens des Bw vorgelegten Unterlagen steht folgender Sachverhalt fest:

Die vom Bw geltend gemachten Reisekosten resultieren ausschließlich aus beruflich veranlassten Fahrten.

Jede dieser Fahrten führte zu einer mehr als 25 km weiten Entfernung von der Dienststelle für

---

die Dauer von 10 bis 12 Stunden.

Den geltend gemachten Kilometergeldern liegen nur ausschließlich beruflich gefahrene Kilometer zugrunde.

Rechtlich folgt daraus:

*Nach § 16 Abs. 1 Z 9 Einkommensteuergesetz 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 sowie Aufwendungen oder 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 anzunehmender **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 (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. Dienststelle) entfernt, 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 gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen 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. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden. Eine durch Dienstreisen um einige Stunden längere Ausbleibezeit von zu Hause ist hinsichtlich der Mehrverpflegskosten unbedeutend, ansonsten die Leistung von Überstunden auch zu solchen führen müsste, was nicht der Fall ist.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im Erkenntnis vom 28.1.1997, ZI. 95/14/0156 zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige **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. 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, ZI. 95/14/0013 folgte der VwGH 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, ZI. 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen **Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters** auf die **Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen**.

Diese Rechtsauffassung hat auch Vertreter in der Rechtslehre: Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen **typisierenden Betrachtungsweise** wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen **erst durch die Nächtigung feststellbar**, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt, EStG<sup>4</sup> zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH in seiner früheren 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 **VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht** des Erkenntnisses vom 27.6.1989, ZI. 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.

Überträgt man diese rechtlichen Erwägungen auf den gegenständlichen Berufungsfall, so ergibt sich Folgendes:

Bei den geltend gemachten beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers handelt es sich **ausschließlich um eintägige Reisebewegungen** (im Ausmaß zwischen 10 und 12 Stunden) **im Inland**.

Höhere Verpflegungsausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in teureren Innenstadtlagen oder Touristenorten (naturgemäß ebenfalls höherpreisig) verköstigen zu müssen. Es kann ihnen die Zeit fehlen, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen

oder ihr Arbeitsort ist eben in Tourismusorten gelegen, wodurch sie gezwungen sind, die Mahlzeiten an diesen Orten einzunehmen.

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. Eine Kochgelegenheit am Arbeitsplatz findet ein Großteil der Erwerbstätigen nicht vor.

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern es werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup> zu § 16 RZ 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrzeug 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 oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

***Somit sind nach obigen Ausführungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Tagesgelder als Werbungskosten zu berücksichtigen***, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 23. März 2009