



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 17

GZ. RV/0733-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 des Finanzamtes Neunkirchen entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### 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) bezog im Jahr 1996 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er leitete als Prokurist einer Baufirma einen Filialbetrieb in Wiener Neustadt. Seine Funktion erforderte regelmäßig auswärtige Dienstverrichtungen.

In der Einkommensteuererklärung 1996 vom 24. Mai. 1998 machte der Bw. unter anderem Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwandes in Höhe von ATS 28.020,-- geltend.

Das Finanzamt Neunkirchen hat im Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 30. Oktober 1998 nur einen geringen Teil der beantragten Reisediäten (ATS 2.610,--) als Werbungskosten anerkannt. Aus den Reiseaufzeichnungen des Bw. ergebe sich, dass der Schwerpunkt seiner Außendiensttätigkeit in einem lokal begrenzten Gebiet zwischen Wiener Neustadt und Wien (südliches Niederösterreich entlang der Südbahnstrecke – Wr. Neustadt, Bad Vöslau, Baden, Mödling, Südstadt, Perchtoldsdorf und Wien) liege.

Voraussetzungen für den Abzug von Reisediäten sei das Vorliegen eines Verpflegungsmehraufwandes auf Grund einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG. Die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes sei aber ausgeschlossen, weil der Bw. regelmäßig ein bestimmtes Einsatzgebiet bereist habe. Personen, die ein bestimmtes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH vom 28.5.1997, Zl. 96/13/0132). In diesen Fällen sei es nach der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise als erwiesen anzunehmen, dass dem Reisenden die (günstigsten) Verpflegungsmöglichkeiten im Einsatzgebiet im gleichen Ausmaß bekannt sind, wie einem an ein- und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

Das Fahrtenbuch des Bw. belege, dass die meisten seiner beruflichen Fahrten innerhalb des Wirtschaftsraumes entlang der Südbahnstrecke zwischen Wr. Neustadt und Wien stattgefunden hätten. Dieses Gebiet stelle ein wiederkehrend bereistes Einsatzgebiet dar, wodurch der Bw. einen weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet habe. Die Voraussetzungen für den Abzug des Tagesgeldpauschale wegen Verpflegungsmehraufwandes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9. EStG seien deshalb nicht erfüllt.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 des Finanzamtes Neunkirchen mit Eingabe vom 26. November 1998 form- und fristgerecht Berufung. Er begehrte die vollständige Berücksichtigung der in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Reisediäten. Als Filialleiter und Prokurst einer Baufirma habe er laufend, immer wieder wechselnde Baustellen der Geschäftsstelle Wr. Neustadt zu betreuen. Das bedeute, dass die Beaufsichtigung von Baustellen, Architektenbesprechungen (auch mit Lokalaugenschein), Verhandlungen mit Aufsichtsbehörden und Subunternehmern zu seinen ständigen Aufgaben gehören. Die auswärtigen Dienstverrichtungen seien völlig unregelmäßig sowie zu unterschiedlichen Terminen und auf keinen Fall mit routinemäßigen, wiederkehrenden Kundenbesuchen von Vertretern vergleichbar.

Auf Grund eines Gallenleidens (er könne gerne div. Untersuchungsergebnisse einschließlich aktueller CT von 1998 beibringen) sei es ihm nicht möglich, in jedem billigen Gasthaus oder Heurigen zu essen. Gerade durch die schlechten Verpflegungsmöglichkeiten im Laufe seines Berufslebens hätte er sich dieses Gallenleiden zugezogen. Es werde deshalb auf keinen Fall akzeptieren, dass ihm jetzt auch noch der Steuerfreibetrag für Diäten gestrichen werde.

Er habe die derzeit gültige Rechtsprechung überprüft und dabei festgestellt, dass das Finanzamt bei Branchenkollegen für gleichartige Tätigkeiten Reisediäten anerkannt habe. Er habe deshalb Zweifel an der Rechtsrichtigkeit des angefochtenen Bescheides.

Das Finanzamt Neunkirchen hat das Rechtmittel in materiellrechtliche Prüfung und Bearbeitung genommen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. April 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass Voraussetzung einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG sei,

- dass sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom
- Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,
- bei Inlandsreisen die Reisedauer mehr als drei Stunden beträgt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit werde begründet, wenn der Dienstnehmer an einem Einsatzort oder in einem lokal begrenzten Einsatzgebiet durchgehend oder immer wiederkehrend tätig wird. Tätigkeitsmittelpunkt könne nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Ortschaften umfassendes Einsatzgebiet sein. Da der Bw. in diesem Sinne wiederkehrend ein Einsatzgebiet bereiste, habe seinem Begehrten keine Folge gegeben werden können. Es werde bemerkt, dass für Fahrten in Orte außerhalb des Einsatzgebietes, die beantragten Reisediäten berücksichtigt worden seien.

Der Bw. bekämpfte mit Schreiben vom 6. Mai 1998, eingebracht am 10. Mai. 1998 die Berufungsvorentscheidung. In diesem Anbringen, das er irrtümlich als Berufung bezeichnete, brachte er unmissverständlich zum Ausdruck, dass er mit der Berufungsvorentscheidung nicht einverstanden sei und eine Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wolle. Die Form- und Fristerfordernisse eines Vorlageantrages gemäß § 276 Abs. 1 BAO wurden erfüllt. In seiner Eingabe wiederholt der Bw. wortgleich die Berufsbegründung.

***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), unabsetzbar (§ 6 Abs. 3 UFSG) und unversetzbare (§ 16 Abs. 4 UFSG).

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 ermittelte, Sachverhalt.

In Streit steht, ob für die konkrete Reisetätigkeit des Bw. die beantragten Reisediäten (ATS 28.020,--) zustehen oder ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit in einem sogenannten Einsatzgebiet begründet wurde, sodass in typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen ist.

## 1. Rechtliche Grundlagen

Reisediäten (Tagesgelder) können nur anlässlich einer beruflich veranlassten Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9. EStG zur Abgeltung eines Verpflegungsmehraufwandes insoweit als Werbungskosten abgesetzt werden, als sie nicht vom Arbeitgeber für eine Dienstreise nach § 26 Z 4. EStG ersetzt worden sind.

Eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 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 (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. 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, Zl. 96/13/0132, vom 29.5.1996, Zl. 93/13/0013 und vom 20.9.1995, Z. 94/13/0253 und 0254).

Im 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 im Umkreis von weniger als 25 Kilometer um den 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 bei regelmäßigen Außendiensttätigkeiten innerhalb eines örtlich begrenzten Einsatzgebietes anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet, entsteht ein vergleichbares Maß an Vertautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten, wie im Nahgebiet um den ständigen Dienstort. Nach dem gebotenen abstrakten Beurteilungsmaßstab einer typisierenden Betrachtungsweise ist bei Reisen innerhalb eines Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 99/13/0001 bestätigte, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten (Ortsgemeinden) beschäftigt war.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit kann 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 weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Auf Grund der dem Einkommensteuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedarf es keiner förmlichen Gebietszuweisung. Es genügt das regelmäßige Bereisen eines bestimmten örtlich, begrenzten Gebietes.

Die wiederkehrende Tätigkeit in dem Einsatzgebiet führt zu einer Vertrautheit mit den lokalen Gegebenheiten, sodass Werbungskosten wegen eines Verpflegungsmehraufwandes für die Reisebewegungen innerhalb des Einsatzgebietes ausgeschlossen sind.

Ein Einsatzgebiet kann einen politischen Bezirk oder mehrere politische Bezirke - insbesondere wenn sie aneinandergrenzen - umfassen. Erstreckt sich die Reisetätigkeit ständig auf ein noch 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.

## **2. Anwendung auf den Berufungsfall**

### **2.1. Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet**

Der Bw. führte im Streitjahr 162 eintägige Reisebewegungen aus. Meistens umfasste der Außendienst Aufenthalte an mehreren Orten (z.B. Wr. Neustadt-Baden-Wien-Mödling-Wr. Neustadt). In dem Fahrtenbuch verzeichnete der Bw. 151 Fahrten innerhalb des Wirtschaftsraumes entlang der Südbahnstrecke um Wr. Neustadt bis einschließlich Wien. Unter Angabe des von der Arbeitsstätte in Wr. Neustadt am weitesten entfernten Zielortes wurde 73 x Baden, 49 x Wien und 23 x Mödling/Südstadt angefahren.

Mit diesem Sachverhalt steht aber schon das Schicksal der Berufung fest. Es ist durch die unbestrittenen Aufschreibungen des Bw. erwiesen, dass er immer wieder innerhalb eines örtlich, begrenzten Einsatzgebietes tätig gewesen ist. Er hat somit in diesem Einsatzgebiet einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Das bedeutet, dass in typisierender Betrachtungsweise für die Fahrten innerhalb des oben genannten Einsatzgebietes die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausgeschlossen ist.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Dienstverrichtungen zu unterschiedlichen Zeiten und an ständig wechselnden Tätigkeitsorten innerhalb des Zielgebietes erfolgten (vgl. VwGH, 99/13/0001 vom 26. Juni 2002).

Auf im Einzelfall vorliegende Besonderheiten, die für den Steuerpflichtigen höhere Verpflegungskosten bewirkten, ist nicht Bedacht zu nehmen, weil die gesetzliche Regelung für die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes eine typisierende Betrachtungsweise gebietet. Dem Umstand, dass der Bw. wegen seines Gesundheitszustandes nicht die billigste Verpflegungsmöglichkeit in Anspruch genommen hat, kommt für den Abzug von Werbungskosten keine Bedeutung zu.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auf die Überprüfung der Reisekostenabrechnung des Vorjahres verzichtet und für die Anfangsphase von fünf Tagen für die Reisen in das Einsatzgebiet Reisediäten gewährt. Das betrifft die Anerkennung der Tagesgelder für die Reisen am 3.1., 5.1., 8.1., 9.1., und 29.1. in Gesamthöhe von ATS 600,-- . Darüber hinaus stehen für die Reisen innerhalb des angeführten Zielgebietes, keine Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwandes zu.

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. Hierfür wurden bereits vom Finanzamt Tagesgelder von insgesamt ATS 2.610,-- berücksichtigt.

## **2.2. Vertrauensschutz – Treu und Glauben**

Die besondere Vertrauensschutzregelung des § 117 BAO findet hinsichtlich der für den Bw. nachteiligen Zielgebietsjudikatur keine Anwendung. Der Bw. hat seine Abgabenerklärung erst

nach dieser Änderung der Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis, 96/13/0132 vom 28. 5. 1997 am 24. Mai 1998 erstellt. Die Abgabenerklärung hat den Ein-gangstempel des Finanzamtes vom 3. Juni 1988. Die für den Bw. nachteilige Rechtsprechung über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Zielgebiet hat der VwGH erstmals im oben bezeichneten Erkenntnis aufgestellt. Diese Rechtsauslegung des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG hat somit schon vor der Erstellung und Einreichung der Abgabenerklärung des Bw. bestanden, sodass ein Vertrauen auf eine günstigere Regelung nicht mehr geschützt ist. Das Tatbestandsmerkmal der "späteren Änderung der Rechtsauslegung" des § 117 BAO ist nicht erfüllt.

Hingewiesen wird, 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 Verpflegungsmehrauf-wand gesprochen werden kann. Diese Rechtsprechung führt zu einer sachgerechteren Behandlung des beruflichen veranlassten Verpflegungsmehraufwandes. Werbungskosten durch Verpflegung entstehen bei Reisen in der Regel nicht in Folge örtlicher Unkenntnis, son-dern durch die im Vergleich zur häuslichen Verpflegung teureren Gastronomie. Diese Mehrko-sten 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, EStG<sup>4</sup> zu § 16 RZ 176/1).

Nach dieser Rechtsprechung wären im gegenständlichen Fall überhaupt keine Reisediäten als Werbungskosten anzusetzen, weil nur eintägige Reisen ausgeführt wurden. Der VwGH hat aber, diese für den Bw. nachteilige Änderung seiner Rechtsauslegung, erst nach der Einrei-chung der Abgabenerklärung des Bw. vorgenommen, sodass diesbezüglich die Bestimmung des § 117 BAO greift. Das Vertrauen des Bw. auf die im Zeitpunkt der Einreichung der Abga-benerklärung schon allgemein bekannten Zielgebietsregelung ist gesetzlich geschützt. Für die eintägigen Reisen außerhalb des Zielgebietes sowie für die Anfangsphase stehen zu Recht Tagesgelder zu.

Das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung durch Mehrkosten wegen Krankendiätver-pflegung gemäß § 34f EStG war nicht Gegenstand des Berufungsbegehrens. Der Bw. hat – trotz fernmündlicher Aufforderung am 24. Juli 2003 und angemessener Fristsetzung bis 18. September 2003 durch den Referenten - keine Nachweise über eine krankheitsbedingt notwendige Diätverpflegung erbracht. Da zudem keine amtliche Bescheinigung über eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Berufungsjahr vorliegt, kommt eine außergewöhnliche

Belastung wegen Diätverpflegung in Folge des hohen Selbstbehaltes bei dem Einkommen des Bw. nicht in Betracht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Berufung teilweise statzugeben war und für die ersten fünf Reisen in das Zielgebiet die Reisediäten zu berücksichtigen waren. Der angefochtene Bescheid war abzuändern und die Bemessungsgrundlage zur Berücksichtigung dieses Verpflegungsmehraufwandes um ATS 600,-- zu vermindern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in Euro und ATS)

Wien, 23. September 2003