



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW., AdresseBW, vom 10. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. August 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist nichtselbständig als Fahrverkäufer für Fleisch- und Wurstwaren tätig. Es legt dabei mit dem Fahrzeug des Dienstgebers täglich rund 100 bis 170 Kilometer zurück.

In der am 19. März 2012 eingereichten Erklärung zu Arbeitnehmerveranlagung 2011 beantragte der Bw. unter dem Titel Reisekosten € 2.851,50.

Im Zuge der Veranlagung wurden diese nicht gewährt und im Einkommensteuerbescheid vom 14. August 2012 wurde dies wie folgt begründet:

„Taggelder stellen nur dann Werbungskosten dar, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird bei einer Fahrtätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleich bleibenden Routen erfolgt.“

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 6. September 2012, am Finanzamt eingelangt am 10. September 2012, Berufung ersuchte die Taggelder anzuerkennen und führte darin im Wesentlichen aus, dass er selbst entscheiden könne, welche Kunden bzw. welche Fahrtstrecken er wähle. Weiters verglich der Bw. die Art der Tätigkeit mit seinen früheren Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Autohändler.

Der Bw. führte in zwei Beispielen aus wie sein Tagesablauf sich gestaltet und wies darauf hin, dass aufgrund von telefonischen Bestellungen kurzfristig immer wieder die geplante Route geändert werden müsse.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

"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 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1977, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253; VwGH 20.9.1995, 94/13/0254). Die (teilweise) Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154).

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt – abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten – eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase (fünf bzw. fünfzehn Tage) zu.

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 (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Dies wird insbesondere auf Rauchfangkehrer, Vertreter oder Außendienstmitarbeiter von Behörden (zB Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer, Patrouillentätigkeit und Exekutive) zutreffen. Grundsätzlich ist es dabei unmaßgeblich, ob sich die Wohnung des Arbeitnehmers innerhalb oder außerhalb des Einsatzgebietes befindet."

Gegen diesen Bescheid (Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2012) erhob der Bw. mit Schreiben vom 7. Oktober 2012, abermals Berufung, und begründete diese wie folgt:

„Wie schon oftmals telefonisch und schriftlich angeführt, fahre ich bei meiner Großteils selbständigen Tätigkeit in 5 Bezirken (Amstetten – Waidhofen, Scheibbs, Liezen, Leoben, Steyr-Land) als Fahrverkäufer. Ich muss für meinen Chef selbst abschätzen, wie ich wirtschaftlich das beste Geschäft mache.

Ich muss immer wieder versuchen, neue Routen zu suchen, um ein besseres Geschäftsergebniss zu erzielen. Bei meinem Verkauf unter freiem Himmel (z.B. Schnitzel schneiden, Knochen auslösen) werde ich oftmals bis auf die Unterhose nass – habe auch kein WC im Bus. Im Winter habe ich Kältegefühle an den Händen mit Arbeiten von fast gefrorenem Fleisch! Ich kann dadurch nicht abschätzen, wo und wann ich ein warmes Essen konsumiere.

Es hat auch mit Anbahnungen in Gasthäusern zu tun.

Durch meine abwechslungsreichen Fahrten (z.B. Vermittlung durch Kunden, Suche nach neuen Kunden habe ich oft keine Ortskenntnisse ich sehe dadurch nicht ein, dass mir die Tagesgelder nicht anerkannt werden!“

Das Finanzamt wertete das Schreiben vom 7. Oktober 2012 als Vorlageantrag und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurde die vom Bw. vorgelegten „Reiseaufzeichnung“ ausgewertet. Dabei wurde festgestellt, dass es sich bei den Fahrten des Bw. um eintägige Fahrten handelt, die frühestens um 8:00 morgens begannen und spätestens um 20:00 abends endeten. Die Dauer der Reisen betrug zwischen 7,5 und 11 Stunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bw. beantragten Tagesdiäten für eintägige Reisen gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) steuerlich zu berücksichtigen sind.

Rechtliche Grundlagen für Reisekosten bzw. Verpflegungsmehraufwand

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. 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 EStG 1988](#), dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen und 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 (Mehraufwandtatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Der Verpflegungsaufwand, der einem Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass er aus beruflichen Gründen genötigt ist, einen Teil seiner Mahlzeiten außer Haus einzunehmen, stellt grundsätzlich eine nichtabzugsfähige Aufwendung im Sinne des [§ 20 EStG 1988](#) dar.

Liegt jedoch eine Reise im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) vor, so ist der Verpflegungsmehraufwand im Wege pauschaler Tagesdiäten als Werbungskosten zu berücksichtigen. Es ist also zu unterscheiden zwischen abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen und nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu diesem Problembereich bereits mehrfach Stellung bezogen.

In dem Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156 führt der VwGH aus, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigendem Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält.

Mit dem Erkenntnis 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der Verwaltungsgerichtshof 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 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

In diesen Erkenntnissen kommt zum Ausdruck, dass die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages erst durch eine Reise überschritten werden, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss.

Dieser Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes hat sich auch der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen (u.a. UFS 19.3.2004, RV/4358-W/02; UFS 17.6.2004, RV/0225-I/03; UFS 23.10.2006, RV/0767-L/05; UFS 19.2.2007, RV/1076-L/06; UFS 15.7.2008, RV/0306-I/05; UFS 23.9.2011, RV/0928-L/11) angeschlossen.

Während der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen 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 Verwaltungsgerichtshof, in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197, zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als den 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.

Die Begründung für die Nichtanerkennung von Tagesgeld/Diäten bei halb- bzw. eintägigen Reisen ist zusammengefasst folgende:

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, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus) gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutend großer Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (generell außer Haus) 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 in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Es können dabei aber Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung Berücksichtigung finden. 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 (siehe ausdrücklich VwGH 30.10.2001 [95/14/0013](#) sowie VwGH 7.10.2003, [2000/15/0151](#)).

Diese Auffassung wird in der Entscheidungspraxis des UFS noch durch folgende Überlegungen begründet:

Höhere Verpflegungsaufwendungen entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. 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. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel 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 bzw. gesellschaftlichen Stellung bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der inzwischen gefestigten Entscheidungspraxis des UFS aus oben angeführten Gründen - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Im gegenständlichen Berufungsfall begehrt der Berufungswerber Taggelder für ausschließlich eintägige Reisen, bei denen der Abgabepflichtige jeden Tag nach Hause zurückgekehrt ist und keine auswärtigen Nächtigungen vorliegen.

Im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehen daher bei diesen eintägigen Reisen keine Taggelder (Diäten) zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. Oktober 2013