



GZ. RV/0340-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Hofer & Fasser Partnerschaft Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Mit Eingabe vom 8. Oktober 2002 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001. Dabei begehrte er die steuerliche Berücksichtigung des Kirchenbeitrages, von Differenzkilometergeldern, Tagesdiäten, Abschreibungen auf Arbeitsmittel und sonstigen beruflich veranlassten Aufwendungen.

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 5. Feber 2003 die Arbeitnehmerveranlagung durch und wich beim Punkt "Tagesdiäten" von der Erklärung ab. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dem Steuerpflichtigen wären auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit im Außendienst die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten in den vom ihm bereisten Orten soweit bekannt, dass ihm ein Verpflegungsmehraufwand nicht entstehen würde. Nur für weiter führende dienstliche Fahrten könnten Tagesgelder anerkannt werden.

In der Berufung stellte der Steuerpflichtige außer Streit, dass er als Hauptberufsvertreter tätig sei. Er unterliege keinem Gebietsschutz und es sei ihm auch kein bestimmtes Einsatzgebiet zugewiesen. Vielmehr wäre er berechtigt, in ganz Österreich Versicherungsverträge abzuschließen. Dies habe das Finanzamt auch insofern zur Kenntnis genommen, als die "großen Dienstreisen" in der beantragten Höhe berücksichtigt worden seien. Hinsichtlich der berufungsgegenständlichen "kleinen Dienstreisen" sei eine Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung an einem anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke. Als Einsatzort gelte die politische Gemeinde. Von einem längeren Zeitraum sei laut Lohnsteuerrichtlinien 1999 RZ 718 letzter Teilstrich auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig sei, und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen überschreite. Die Anfangsphase von 15 Tagen stehe pro Kalenderjahr einmal zu. Da er die in der Beilage angeführten Einsatzgebiete nicht regelmäßig wiederkehrend bereist habe, verlagere sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit erst nach einer (einmaligen) Anfangsphase von 15 Tagen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt stellte zusammenfassend fest, dass bei einer Außendiensttätigkeit, wie sie im gegenständlichen Fall vorliege – auf Grund der regelmäßigen Bereisung mehrerer Orte im Rahmen einer Reiseroute davon auszugehen sei, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und von diesen auch Gebrauch gemacht werde. Wenn im Zuge von regelmäßigen Reisen mehrere Orte eines Zielgebietes angefahren

würden, könne man keine willkürliche Festlegung des Reisezieles auf einen bestimmten Ort vornehmen, sondern es sei von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen, wobei in gebotener typisierender Betrachtungsweise von der Kenntnis des Reisenden von den Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Zielgebiet ausgegangen werden müsse.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies neuerlich auf die Lohnsteuerrichtlinien. Zudem legte er eine ärztliche Bescheinigung vor und vertrat die Ansicht, im konkreten Fall sei ihm aus gesundheitlichen Gründen die Inanspruchnahme günstiger Verpflegungsmöglichkeiten nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten 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 und 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.

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 (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 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.

Im Erkenntnis, ZI. 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der VwGH 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, ZI. 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der VwGH bei eintätigen 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, Zl. 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, EStG⁴ zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH 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 VwGH 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 die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierender 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.

Da die Aufstellung der beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers (von ihm als "kleine Dienstreisen" bezeichnet) ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von sechs bis 15 Stunden) enthält, würden nach obigen Ausführungen in Einklang mit der

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

Weiters ergeben sich noch folgende Überlegungen:

Höhere Verpflegungsausgaben 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.

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG³ zu § 16 Rz 172). 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 oder 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 Reise. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Ein Mehraufwand für Verpflegung liegt in typisierender Betrachtungsweise jedenfalls dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes bzw. durch bestimmte Fahrtätigkeiten Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat.

Der Berufungswerber war im Streitjahr und auch in den Vorjahren als Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmens tätig. Aus der der Erklärung beigelegten Aufstellung ist

ersichtlich, dass sich seine – den Gegenstand dieses Verfahrens bildende - Reisetätigkeit ganzjährig durchgehend auf fünf, aneinander angrenzende, politische Bezirke eines Bundeslandes beschränkte. Diese politischen Bezirke liegen alle im Inntal; von seinem ebenfalls im Inntal gelegenen Wohnort bereiste er somit dieses an einem Tag in westlicher, am anderen Tag in östlicher Richtung. Es ist somit offensichtlich, dass der Berufungswerber bereits seit Jahren ein bestimmtes Einsatzgebiet regelmäßig bereist und ihm dadurch zweifelsfrei die jeweiligen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet bekannt sind. Zudem besteht – wie bereist oben ausgeführt – auch die Möglichkeit, durch entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten und – in Einzelfällen – auch Mitnahme von Verpflegung entsprechende reisebedingte Mehraufwendungen zu vermeiden.

Dass dem Berufungswerbers tatsächlich reisebedingte Mehraufwendungen entstehen würden oder er keine ausreichende Gelegenheit gehabt hätte, sich über entsprechende Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren, wird weder in der Berufung noch im Vorlageantrag behauptet. Vielmehr wird im Vorlageantrag ein Mehraufwand für Verpflegung aus einer – mittels ärztlicher Bescheinigung nachgewiesenen – Erkrankung, welche die Einhaltung einer speziellen Diät erfordert, abgeleitet. Wenn aber eine Erkrankung eine Diät erfordert, welche zu Mehraufwendungen führt, müssen diese Mehraufwendungen vom Steuerpflichtigen unabhängig von seiner Reisetätigkeit getragen werden und sind als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen. Nachdem der durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertretene Berufungswerber aber keine Bescheinigung über das Vorliegen einer Behinderung im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorgelegt hat, könnten die diesbezüglich anfallenden Mehrkosten nur als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes steuerlich anerkannt werden. Auch wurden die Mehraufwendungen weder ihrer Art nach beschrieben noch deren Höhe beziffert. Es ist somit davon auszugehen, dass eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung – selbst wenn eine Anerkennung in Höhe der vom Berufungswerber errechneten Tagessätze erfolgen könnte - auf Grund des im vorliegenden Fall gegenzurechnenden Selbstbehaltes zu keinen Auswirkungen führt.

Der Einwand des Berufungswerbers, er habe entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien an keinem seiner Einsatzorte einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, ist verfehlt, weil er einerseits aus den Lohnsteuerrichtlinien keine individuellen Rechte ableiten kann und er andererseits die dortigen Ausführungen über das Entstehen eines Einsatzgebietes gänzlich ignoriert und durch die laufende Bereisung einer bestimmten Region, bestehend aus fünf aneinander angrenzenden Bezirken, Kenntnis über die Verpflegungsmöglichkeiten in diesem

Gebiet erworben hat. Dadurch ist aber ein steuerlich zu berücksichtigender reisebedingter Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben.

Vom Finanzamt wurde daher für die als "kleine Dienstreisen" bezeichneten Fahrten zu Recht kein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten angesetzt, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, 11. Mai 2004