

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 15.12.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 01.12.2015 (Arbeitnehmerveranlagung) zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

#### Verwaltungsgeschehen

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist in der Verkaufsleitung und im Außendienst tätig. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2014 machte dieser **Reisekosten im Ausmaß von 3.260,07 €** geltend.

Mit Ergänzungersuchen vom 03.09.2015 forderte das Finanzamt den Bf. auf, Unterlagen hinsichtlich der beantragten Reisekosten vorzulegen (Fahrtenbuch, Erläuterung der Tätigkeit etc.). Bereits am 04.09.2015 wurde eine Reisekostenrechnung vorgelegt.

Am **01.12.2015** erging der **Einkommensteuerbescheid 2014**, wobei die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift in Höhe von 192,00 € ergab. In der Bescheidbegründung hielt das Finanzamt fest, dass auf Grund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst davon auszugehen sei, dass dem Bf. die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihm besuchten Orten soweit bekannt sei, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen sei, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. **Tagesdiäten** könnten somit **keine Berücksichtigung** finden.

In der **Beschwerde vom 15.12.2015** brachte die steuerliche Vertretung vor: Das Bundesfinanzgericht habe mit seiner Berechnung vom 10.07.2014 GZ RV/7101588/2014 Grundsätze für die Ermittlung des abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwandes ausgearbeitet, welche auch explizit auf die die Verwaltungspraxis wiedergebende Rz 301 der LStR verweisen. Nach Rz 301 LStR sei ein die Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließender weiterer

Mittelpunkt der Tätigkeit dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum auf einen anderen Einsatzort (bzw. gemäß Rz 304 LStR auf ein anderes Zielgebiet) erstrecke. Davon sei unter anderem dann auszugehen, wenn ein Arbeitnehmer an einem Einsatzort (bzw. gemäß Rz 304 LStR in einem Zielgebiet) wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig werde und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreite. **Die Anfangsphase von 15 Tagen stehe pro Kalenderjahr zu.** Der angefochtene Bescheid stehe somit im Gegensatz zu den vom Bundesfinanzgericht ausgearbeiteten Grundsätzen für die Ermittlung des abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwandes vom 10.07.2014, da der mit der Steuererklärung 2014 geltend gemachte Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 3.260,07 € nach diesen Grundsätzen ermittelt worden sei. Somit stellten die geltend gemachten Beträge abzugsfähige Werbungskosten dar.

Das Finanzamt wies die Beschwerde in der weiteren Folge mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14.06.2016** als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung hielt es fest: Nach langjähriger, gleichbleibender Tätigkeit, sowie bei entsprechender Häufigkeit von Reisebewegungen mit Wiederkehr an die gleichen Orte müsse in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise davon ausgegangen werden, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entstehe. Laut dem ha. vorliegenden Dienstvertrag und den Fahrtenaufzeichnungen **erfolgten die Reisen im Einsatzgebiet West Österreich seit Jahren hauptsächlich in immer gleich bleibende Zielgebiete** zu hauptsächlich gleich bleibenden Fachhandelspartnern und Großkunden. Aus diesem Grund gehe die Behörde weiterhin davon aus, dass seit Jahren hauptsächlich gleich gebliebene Zielgebiete bereist werden, in welchen Einsätze in jenem Ausmaß erfolgen, die eine Zuerkennung von Tagesdiäten nicht rechtfertigen. Da die bereisten Gebiete bereits seit Jahren aufgesucht werden, könne ha. nicht glaubhaft gemacht werden, dass die günstigere Verpflegungsmöglichkeit nicht bekannt sei.

Im **Vorlageantrag vom 04.07.2016** brachte die steuerliche Vertretung vor: Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2014 entspreche im Wesentlichen jener Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 26.02.2014 betreffend die Einkommensteuer 2011. Die Begründung der jetzigen Beschwerdevorentscheidung gehe jedoch nicht darauf ein, dass bei nicht regelmäßig Tätigkeit an einem Einsatzort bzw. einem Zielgebiet pro Jahr eine Anfangsphase von 15 Tagen für jeden Einsatzort bzw. jedes Zielgebiet zustehe und dass diesbezüglich das Bundesfinanzgericht mit seiner Berechnung vom 10.07.2014 Grundsätze für die Ermittlung des abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwandes ausgearbeitet habe, nach denen der mit der Steuererklärung 2014 geltend gemachte Verpflegungsmehraufwand ermittelt worden sei.

Mit Schreiben vom 29.11.2017 verwies das Verwaltungsgericht auf die ständige Rechtsprechung des VwGH u.a. 07.10.2003, 2000/15/0151, wonach dem

Steuerpflichtigen keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn es sich um eintägige Reisen handle.

Im Antwortschreiben vom 27.02.2018 hielt die steuerliche Vertretung fest, dass in den überwiegenden Fällen Nächtigungen und somit Reisekosten im Ausmaß von 2.600,07 € angefallen seien. Neuerlich verwies sie darauf, dass der Bf. in den angeführten Zielgebieten unregelmäßig und in verschiedenen Abständen unterwegs gewesen sei und der Verpflegungsmehraufwand in der Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zustehe. Alternativ wurde die Zuerkennung des Vertreterpauschales in Höhe von 2.190,00 € begehr, sollten die zu berücksichtigenden Tagesgelder nach Ansicht des BFG darunter liegen. In der weiteren Folge wies das BFG auf die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH 20.09.1995, 94/13/0253 hin.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 29.03.2018 brachte die steuerliche Vertretung vor, dass der Begriff des Vertreters nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und nach der Verkehrsauffassung auszulegen sei. Vertreter seien Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Die ausgeübten Tätigkeiten seien zumindest mittelbar auf den Abschluss von Geschäftsabschlüssen gerichtet gewesen und dienten zumindest deren Anbahnung.

Das Finanzamt hielt in seiner Stellungnahme vom 03.04.2018 wiederum fest, dass der Bf. laut Tätigkeitsbeschreibung lediglich für die Betreuung der Fachhandelspartner, für die Kontrolle und Pflege der ausgestellten Produkte, die Schulung der Mitarbeiter, die Informationsweitergabe neuer Produkte an das Verkaufspersonal vor Ort und für die Verkaufsabwicklung und somit nicht für die Vermittlung von Geschäftsabschlüssen zuständig sei. Was die Beurteilung der 5/15 Tage Grenze betreffe, so müsste man sich in diesem Zusammenhang die Jahre 2012 und 2013 anschauen, zumal es bei Tagesdiäten keine Jahresbetrachtung gebe.

Das Veraltungsgericht forderte den Bf. in der weiteren Folge zur Vorlage eine Ablichtung des aktuellen Dienstvertrages und der Tätigkeitsbeschreibung auf sowie zur Bekanntgabe, ob sich die Gastronomieverhältnisse geändert hätten. Aus dem Schreiben der Personalleitung ging hervor, dass sich die Tätigkeit im Jahr 2014 zu ca. 70% in Verkaufsleitungstätigkeiten und zu ca. 30% in Tätigkeiten als Außendienstmitarbeiter aufgeteilt hat.

Mit Eingabe vom 03.07.2018 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den Senat zurückgenommen

### **Sachverhalt**

Der Bf. war im Jahr 2014 zu ca. 70% in der Verkaufsleitung und zu ca. 30% als Außendienstmitarbeiter tätig. Laut dem vorliegendem Dienstvertrag und den erfolgten Fahrtenaufzeichnungen erfolgten die Reisen im Einsatzgebiet West Österreich seit Jahren hauptsächlich in immer gleich bleibende Zielgebiete zu hauptsächlich gleich bleibenden Fachhandelspartnern und Großhändlern. Laut Tätigkeitsbeschreibung war der Bf. für

die Betreuung der Fachhandelspartner, für die Kontrolle und Pflege der ausgestellten Produkte, die Schulung der Mitarbeiter, die Informationsweitergabe neuer Produkte an das Verkaufspersonal vor Ort und für die Verkaufsabwicklung zuständig.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2014 machte die steuerliche Vertretung als Reisekosten 3.260,07 € geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Diäten nicht und hielt dazu in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2014 vom 01.12.2015 fest, dass davon auszugehen sei, dass dem Bf auf Grund der langjährigen Außendiensttätigkeit die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien. In der Beschwerde vom 15.12.2015 wurde auf die vom Verwaltungsgericht im Vorjahr ausgearbeiteten Grundsätze sowie auf die LStR verwiesen. In der Beschwerdevorentscheidung vom 14.06.2016 wurden auf die immer gleich bleibenden Zielgebiete und die hauptsächlich gleichbleibenden Fachhandelspartner und Großkunden hingewiesen und die damit einhergehende Kenntnis einer günstigen Verpflegungsmöglichkeit. Im Vorlageantrag vom 04.07.2016 wurde noch einmal auf die vom BFG ausgearbeiteten Grundsätze und den Anspruch auf die 5/15 Tagesregelung verwiesen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den dem BFG vorgelegten Aktenteilen, den ergänzenden Schriftsätzen sowohl des Bf. als auch des Finanzamtes. Für das Verwaltungsgericht steht fest, dass der Bf. hauptsächlich in immer gleich bleibende Zielgebiete gefahren ist und ihm daher die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein mussten. Neue Gastronomieverhältnisse wurden trotz Vorhalt nicht bekanntgegeben. Das Ausmaß der Tätigkeit (Verkaufsleitung 70% und Außendienstmitarbeitertätigkeit 30%) ergibt sich ebenso aus den zuletzt vorgelegten Unterlagen.

### **Rechtslage**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften **Reisekosten**, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Tagesgelder stellen demnach nur bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise Werbungskosten dar, andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung vor.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zählen Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 idgF können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001 idgF, wurden für **Vertreter** nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des **Werbungskostenpauschbetrages** gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt: 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

### **Erwägungen**

Bezüglich jener **Reise, bei denen keine Nächtigung** erfolgte ist festzuhalten:

Der Verwaltungsgerichtshof entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass bei Steuerpflichtigen nur dann Tagesgelder steuerlich gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, soweit eine Nächtigung erforderlich ist. In diesem Fall ist - "für den ersten Zeitraum von ca einer Woche" - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Hingegen liege ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht vor, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält (VwGH 28. 1. 1997, 95/14/0156; VwGH 30. 10. 2001, 95/14/0013; VwGH 26. 6. 2002, 99/13/0001; VwGH 7. 10. 2003, 2000/15/0151). Das Bundesfinanzgericht vertritt ebenfalls in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, für nicht mit einer Nächtigung verbundene Reisen stehe kein Tagesgeld zu (vgl. BFG 6. 5. 2014, RV/7103150/2012; BFG 15. 7. 2014, RV/1100045/2011).

Für all jene Fälle in denen keine Nächtigung erfolgte, konnten daher keine Reisekosten berücksichtigt werden.

### **Reisen mit Nächtigung**

Was die Frage betrifft, ob der Verpflegungsmehraufwand bei nicht regelmäßig wiederkehrendem Einsatz in der Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zusteht, so hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom **20.09.1995, 94/13/0253** dazu

ausgesprochen, dass der Verpflegungsmehraufwand für die erste Zeit nur dann neuerlich gewährt werden kann, wenn anzunehmen ist, dass sich die Gastronomieverhältnisse geändert haben (s. dazu auch Doralt, EStG, § 16, Rz 176).

Sowohl im der Beschwerdevorentscheidung als auch in der Beschwerdevorlage hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass der Bf seit Jahren dasselbe Gebiet bereise und daher die Möglichkeit habe, vergünstigt Mahlzeiten einzunehmen. Sowohl der BVE als auch der Beschwerdevorlage kommt Vorhaltecharakter zu. Dieser Feststellung wurde nicht widersprochen. Auch das BFG hat den Bf aufgefordert eine Änderung der Gastronomieverhältnisse bekanntzugeben. Dem wurde ebenso nicht entsprochen. Bezuglich der bereisten Messen wurde auch kein weiteres Vorbringen erstattet. Dass der Bf von der Möglichkeit nicht Gebrauch macht, mag an der Tatsache der Kenntnis, und darauf kommt es letztendlich an, nichts zu ändern. Daraus folgert wiederum, dass die geltend gemachten Reisekosten in jenen Fällen, in denen eine Nächtigung stattgefunden hat, ebenso keine Berücksichtigung finden können.

Letztendlich ergeht in diesem Zusammenhang noch der Hinweis, dass das BFG an die Lohnsteuerrichtlinien nicht gebunden ist.

### **Vertreterpauschale**

Die steuerliche Vertretung hat für den Fall, dass die anzuerkennenden Reisekosten betragsmäßig unter dem Pauschale liegen, die Zuerkennung des Pauschales beantragt.

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 2013, 2009/13/0261, und jüngst VwGH vom 27.4.2017, Ra 2015/15/0072 mit weiteren Nachweisen).

Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl. VwGH vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, VwGH vom 30.9.2015, 2012/15/0125 und VwGH vom 21.10.2015, 2012/13/0078). Der Vertreter muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125). Eine Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers ist, zählt grundsätzlich nicht als Vertretertätigkeit (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125).

Nach jüngster Rechtsprechung wird zwar der Begriff „Vertreter“ weiter gesehen als bisher (VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0072, so reicht es wenn Geschäftsabschlüsse herbeigeführt werden), allerdings liegt im beschwerdegegenständlichen Fall trotzdem keine Vertretertätigkeit aus nachstehenden Überlegungen vor: Der Bf. war im Jahr

2014 zu 30% im Außendienst tätig und laut Beschreibung für die Betreuung der Fachhandelspartner, für die Kontrolle und Pflege der ausgestellten Produkte, die Schulung der Mitarbeiter, die Informationsweitergabe neuer Produkte an das Verkaufspersonal vor Ort und für die Verkaufsabwicklung zuständig. Darin kann aber noch keine Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen gesehen werden, weil diese letztendlich von den Verkäufern vor Ort mit den Endverbrauchern getätigten wurden. Auch das zeitliche Ausmaß steht einer Zuerkennung entgegen. Besonderer Bedeutung kommt aber der Tatsache zu, dass der Bf im beschwerdegegenständlichen **Jahr 2014 zu 70% in der Verkaufsleitung tätig** war und dies einer Vertretertätigkeit im Hinblick alleine schon auf die durchzuführenden Tätigkeiten aber auch auf das Gehalt entgegensteht. Zudem erfolgten diesbezüglich keine weiteren Ausführungen mehr.

Aus diesen Überlegungen heraus war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, ergeben sie sich entweder unmittelbar aus dem Gesetz oder sind durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Judikatur nicht abgewichen. Die Beurteilung, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf Reisekosten bzw. eine Vertreterpauschale hat, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu treffen. Insofern liegt keine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist damit nicht zulässig.

Linz, am 11. Juli 2018