



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel vom 15. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Einkommen 1998: 19.669,77 €,

Einkommensteuergutschrift 1998: 323,10 €

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 31. Dezember 2003 beantragt der Berufungswerber (Bw.) die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998. Dabei begehrte er ua. die steuerliche Berücksichtigung einer Dachsanierung (22.480 S) sowie von Tagesdiäten (11.155,50 S).

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 14. Mai 2004 die Arbeitnehmerveranlagung durch. Die beantragten Aufwendungen für Dachsanierung und Tagesdiäten wurden nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, da trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden seien, hätten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als Beweismittel vorgelegen seien.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 13. Juni 2004 wurde ausgeführt, dass innerhalb der mündlich verlängerten Frist (siehe Beilage mit Finanzamt-Eingangsstempel) die

Beweismittel vorgelegt worden seien. Hingewiesen wurde auf eine Darstellung der Ermittlung der Tagegelder. Aus dieser Übersicht ergibt sich, dass Differenzwerbungskosten für Tagegelder im Betrag von 11.155,50 S resultierend aus ausschließlich eintägigen Reisen geltend gemacht worden sind. Hingewiesen wurde auch auf den Umstand, dass Taggelder laut Fahrberichten nur für Orte geltend gemacht worden seien, die außerhalb des Bezirkes A und außerhalb der angrenzenden Bezirke (bis maximal 10 Fahrten pro Ort) gelegen seien. Ferner wurden vom Bw. Rechnungskopien betreffend eine Dachsanierung vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2004 wurde der Berufung insoweit Folge gegeben. Die Kosten der Dachsanierung im Betrag von 22.480 S sind als Sonderausgaben berücksichtigt worden. Die beantragten Diäten fanden hingegen als Werbungskosten keine Berücksichtigung.

Begründend wurde ausgeführt, dass nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten seien. Demgegenüber bestimme der § 20 Abs. 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen für die Lebensführung nicht abgezogen werden könnten. Für die Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten sei Voraussetzung, dass in typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugängigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegen würde. Im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, habe der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsauffassung vertreten, dass ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar sei, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten sei, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen. Im gegenständlichen Fall sei keine Nächtigung bei Dienstreisen erfolgt, weshalb keine Verpflegungsmehrkosten als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Mit Eingabe vom 15. September 2004 wurde nach (mehrfacher) Fristverlängerung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Begründend wurde ausgeführt, dass aus dem in der Berufungsvorentscheidung zitierten VwGH Erkenntnis der Schluss gezogen worden sei, dass Tagesdiäten ohne Vorliegen einer Nächtigung grundsätzlich nicht anerkannt werden könnten. Tatsächlich sei der dort zitierte Fall mit dem Berufungsfall nicht vergleichbar, weil dort keine Reise im steuerlichen Sinn vorgelegen sei. Es werde diesbezüglich auf das Lohnsteuerprotokoll verwiesen, in welchem festgestellt werde, dass dieses Erkenntnis nicht generell anzuwenden sei.

Im Einkommensteuergesetz selber finde sich keine Bestimmung, welcher die Geltendmachung von amtlichen Taggeldsätzen als Werbungskosten vom Vorliegen einer Nächtigung abhängig machen würde.

Als Angestellter der Firma B in C habe der Bw. bewegliche D mit E und F aber auch Behälter an und von Stellen transportiert, welche sich praktisch überall befinden könnten, auch im Ausland.

Der Bw. sei der Meinung, dass bei diesen weit entfernten und wechselnden Orten tatsächlich ein Verpflegungsmehraufwand vorliegen würde.

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 anzunehmenden 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 (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, Zl. 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, Zl. 95/14/0013 vom 30.10.2001 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, 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 ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von 4 bis 12 Stunden) enthält, sind nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen.

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.

Allein mit der allgemein gehaltenen Behauptung, dass der Bw. der Meinung sei, dass bei den weit entfernten und wechselnden Orten tatsächlich ein Verpflegungsmehraufwand vorliege, hat er jedoch nicht dargetan, dass ihm tatsächlich ein reisebedingter Mehraufwand entstanden ist.

Der Einwand des Bw., laut Lohnsteuerprotokoll 2002 sei das Erkenntnis des VwGH vom 28.1.1997, 95/14/0156 nicht generell anwendbar, ist verfehlt, weil er aus diesem keine individuellen Rechte ableiten kann.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Die Aufwendungen für die Dachsanierung wurden mit Berufungsvereentscheidung vom 12. Juli 2004 antragsgemäß als Sonderausgaben berücksichtigt. Die Berechnungsgrundlage und die darauf entfallende Steuer ist der Berufungsvereentscheidung vom 12. Juli 2004 zu entnehmen, die insoweit integrierender Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. April 2005