



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

---

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0884-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### 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 beantragte im Rahmen der als Beilage zu den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen verfassten Überschussrechnung bei den Fahrt- und Reiseausgaben Diäten in Höhe von S 58.336,38 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Mit Vorhalt des Finanzamtes datiert vom 19. Oktober 2000 wurde der Berufungswerber aufgefordert, die beantragten Diäten durch die Vorlage von entsprechenden Unterlagen nachzuweisen.

Diesem Auftrag folgte der Berufungswerber durch das Übermitteln einer monatsweisen Übersicht der von ihm durchgeföhrten Reisen, welche auf zwölf Blättern jeweils Datum, den bereisten Ort, die Art der vorgenommenen Arbeiten und die Anzahl der dabei verbrachten Stunden in einer Zeile angibt.

Im Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes datiert vom 15. November 2000 wurden die vom Berufungswerber beantragten Tagesgelder auf S 22.710,00 gekürzt und dies wie folgt begründet:

*"Verpflegungskosten für den Bezirk V und alle angrenzenden Bezirke werden ab 1999 nicht mehr anerkannt. Weiters steht bei wiederkehrendem Einsatz an einem Ort (L, S, W, BH, G, WA und D) nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Taggeld zu."*

Im Umsatzsteuerbescheid 1999 vom gleichen Datum wurde die anerkannte Vorsteuer von S 76.241,24, wie beantragt, auf S 72.472,15 mit dem Hinweis gekürzt, dass diese um jenen Betrag berichtigt worden sei, welcher auf die Herabsetzung der Betriebsausgaben entfalle.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung vom 24. November 2000, in welcher vorgebracht wird, dass das Finanzamt die Lohnsteuerrichtlinien hinsichtlich der Tagesgelder aus Reisen falsch interpretiert hätte. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstehe an einem Einsatzort, wenn man sich in einer Gemeinde durchgehend an fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen oder regelmäßig wiederkehrend oder unregelmäßig länger als 15 Tage aufhalte. Entsprechend seien die beanspruchten Tagesgelder angepasst worden und würde nunmehr für S 43.473,27 (netto) und S 4262,73 an Vorsteuer daraus um Anerkennung ersucht. Das Begründen eines weiteren Mittelpunktes durch das Betreuen eines Einsatzgebietes liege nicht vor, da die Tätigkeit des Berufungswerbers nicht mit der eines Rauchfangkehrers, Gebietsvertreters, Gerichtsvollziehers, oder Betriebsprüfers mit fix zugewiesenem Einsatzgebiet verglichen werden könne. Der Berufungswerber werde als Techniker für verschiedene Firmen tätig und genieße weder Gebietsschutz noch betreue er ein fixes Einzugsgebiet. Seine Reisetätigkeit gehe sogar über die Grenzen des Bundeslandes hinaus.

In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 21. Dezember 2000 zugestellt am 28. Dezember 2000, wurden die strittigen Tagesgelder nochmals auf S 17.781,82 (netto) und die dazu korrespondierende Vorsteuer auf S 1.778,18 gekürzt. Dies wurde unter ausführlicher Darstellung der höchstgerichtlichen Judikatur damit begründet, dass der Berufungswerber sich im Jahr 1999 an 146 von 225 Reisetagen in einem Nahegebiet von L (L, H, LE, DO, SM, T und E für 86 Tage) beziehungsweise SV (S, BH, DI, SV für 60 Tage) aufgehalten habe. Bereits seit der Eröffnung des Gewerbebetriebes im Jahr 1995 habe der Berufungswerber eine gleichbleibende umfangreiche Reisetätigkeit entfaltet. Es sei daher davon auszugehen, dass sich der Berufungswerber bereits in den Vorjahren mit den günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten hinsichtlich der genannten Einzugsgebiete bekannt gemacht habe, weswegen für die genannten Orte kein Verpflegungsmehraufwand als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden könne. Außerdem würden die Fahrten nach LA und AL weniger weit als 25 km vom Wohnort des Berufungswerbers wegführen und deshalb den gesetzlichen Begriff einer Reise nicht erfüllen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz datiert vom 16. Januar 2001 eingelangt am 18. Januar 2001, schränkte der Berufungswerber seinen Berufungsantrag insoweit ein, als für die Fahrten und den Aufenthalt in LA und AL keine Tagesgelder mehr geltend gemacht wurden, im übrigen wurde das Berufungsbegehren aufrecht erhalten. Der Berufungswerber betreue die technischen Anlagen der Firma SI ohne bestimmtes Tätigkeitsgebiet. Sein geographischer Wirkungsbereich sei bloß durch die Erreichbarkeit des Zielortes in einem vernünftigen zeitlichen Rahmen eingeschränkt. 1999 habe der Berufungswerber 16 der 18 politischen Verwaltungsbezirke seines Bundeslandes besucht und sei auch darüber hinaus unterwegs gewesen. Es erstrecke sich seine Reisetätigkeit daher auf ein größeres Gebiet und wäre er daher mit einem Rauchfangkehrer, Gebietsvertreter oder Außendienstmitarbeiter einer Behörde nicht vergleichbar. Auch könne nicht von einem regelmäßigen oder teilweise häufigeren Bereisen bestimmter Gemeinden gesprochen werden. Zielgebietsgrenzen dürften nicht willkürlich gezogen werden. Wenn der Berufungswerber L, W und EF als geographisches Dreieck regelmäßig besuche kenne er deshalb noch nicht die örtlichen Gegebenheiten in MA, welches sich zwar in diesem Zielgebiet befindet, aber von Autobahn und Bundesstraße umfahren werde. Wieso SV zum Zielgebiet um S gehören solle, sei nicht verständlich, da es 20 km entfernt liege. Es könne vom Berufungswerber nicht erwartet werden, dass er die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten in einem unter 15 mal besuchten Ort wisse, welcher 20 km von einem Ort entfernt liege, den er besser kenne.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Mit der Frage, unter welchen Umständen im Rahmen einer beruflich veranlassten Reise Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG 1988; Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 680/1994 : "Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen sind als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.") oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988: "Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.") geltend gemacht werden können hat sich der Verwaltungsgerichtshof in letzter Zeit mehrfach auseinander gesetzt.

Im Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0014, welches im übrigen durch mehrere Folgeentscheidungen bestätigt worden ist, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes zu diesem Problemkreis erklärt:

"Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt auseinander gesetzt und ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen ein Ort zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat (vgl. dazu das Erkenntnis vom 26. April 2000, 95/14/0022). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof auch schon ein mehrmals täglich befahrenes "Gebiet der ständigen Patrouillentätigkeit" als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit angesehen (vgl. das Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, weiters das Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 94/15/0045) und unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr an die gleichen Orte eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten "im betrauten Sprengel" angenommen (vgl. das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0132, sowie das Erkenntnis vom 19. März 2002, 99/14/0317). Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254). Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise ist nach der Rechtsprechung im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (vgl. die Erkenntnisse vom 26. Juni 2002, 99/13/0001, und vom 25. September 2002, 99/13/0034). Auch hier gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0132). Da es auf die Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort ankommt (vgl.

etwa auch das Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, 92/15/0225), scheidet ein Vergleich mit der vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren angesprochenen Verpflegung am Wohnort ("zu Hause") aus. In der Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, im Hinblick auf den Umstand, dass die Kundenbesuche stets im Bedarfs- beziehungsweise Einzelfall erfolgten und die Bereisung der Kunden nicht systematisch - z.B. alle Kunden eines bestimmten Ortes - vorgenommen werde, und im Hinblick auf die "Einzelfallhaftigkeit" dieser Kundenbesuche müsse die Reiseroute dementsprechend unterschiedlich geplant werden; dies bedinge zwangsläufig einen die steuerlichen Tagesgelder rechtfertigenden Verpflegungsmehraufwand des Beschwerdeführers, der u.a. auch deshalb gegeben sei, weil die bedarfsorientierte Reisetätigkeit nur ad hoc geplant werden könne und der Beschwerdeführer sich daher zu jeweils ganz verschiedenen Tageszeiten in Orten entlang der Reiseroute aufhalte. Dies bedinge wiederum, dass trotz mehrmaligen Aufenthaltes in derselben Gemeinde innerhalb eines Jahres für den Beschwerdeführer keinerlei Möglichkeit bestehet, besonders kostengünstige Möglichkeiten für die Einnahme einer Mittagsmahlzeit auszukundschaften, wenn er einmal in den Vormittagsstunden und dann wieder in den Abendstunden in einer derartigen Gemeinde kurz tätig ist. Dieses Vorbringen ist aber nicht geeignet, in nachvollziehbarer Weise darzutun, inwiefern dem Beschwerdeführer selbst in diesem Fall der von ihm vorgebrachten bedarfsorientierten ("nicht systematisierten") Reisetätigkeit die Vertrautheit mit den - voraussetzungsgemäß gegebenen - Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes nicht ebenfalls die Möglichkeit geboten hat, einen Verpflegungsmehraufwand - allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln - abzufangen (vgl. in diesem Zusammenhang die Erkenntnisse vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, vom 30. Oktober 2001, 95/14/ 0013, und vom 26. Juni 2002, 99/13/0001). Inwiefern der in der Beschwerde angesprochene Umstand, dass ein "diagonales" Passieren von Gebirgen zu einer in einer anderen Talschaft gelegenen kostengünstigeren Verpflegungsmöglichkeit in der Regel nicht möglich oder deren Aufsuchen zumindest mit einem gänzlich unverhältnismäßigen Zeit- und Fahrtaufwand verbunden sei (und daher der von der belangten Behörde herangezogene Vergleich mit dem Burgenland hinke), ein Vermeiden von Verpflegungsmehraufwendungen am jeweiligen Aufenthaltsort (im Vergleich zu den dort gegebenen Verpflegungsmöglichkeiten) verhindert hätte, zeigt die Beschwerde ebenfalls nicht auf."

Damit wiederholt der Verwaltungsgerichtshof die Lehre vom Begründen weiterer Mittelpunkte einer beruflichen Tätigkeit, welche auch der Berufungswerber wiedergegeben und die einen breiten Niederschlag in der Literatur gefunden hat. Allerdings führt dieses Erkenntnis insofern noch weiter darüber hinaus, als es klar legt, dass ein steuerlich anzuerkennender Verpflegungsaufwand bei einer beruflich oder betrieblich veranlassten Reise dann nicht vorliegt, wenn sich ein solcher hätte vermeiden lassen, sofern die Mahlzeiten zeitlich anders gelagert worden wären oder der Verpflegungsmehraufwand durch das Mitnehmen von Speisen vermieden hätten werden können.

Zieht man in Betracht, dass die steuerliche Absetzbarkeit von durch berufliche Reisebewegungen veranlassten Verpflegungsmehraufwendungen im Spannungsfeld zum Gebot des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2a EStG 1988 ("Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. 2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.") stehen, wird klar, dass nur ein solcher Verpflegungsaufwand abzugsfähig sein kann, der höhere Kosten verursacht, als jene Verpflegungsaufwendungen, welche außerhalb einer

Reisebewegung nicht abzugsfähig sind. Nicht abzugsfähig außerhalb einer Reisebewegung sind jedenfalls das häusliche Frühstück und Abendessen und auch das Mittagessen außer Haus (vergleiche VwGH 10.4.1997, 94/15/0212, ständige Judikatur: "Von einem (steuerlich zu berücksichtigenden) 'Verpflegungsmehraufwand' kann nur gesprochen werden, wenn einem Abgabepflichtigen ein höherer Aufwand erwächst, als er "ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort" anfällt (siehe hiezu die hg. Erkenntnisse vom 28. Januar 1997, Zl. 95/14/0156, und vom 15. November 1994, Zl. 90/14/0216, und das dort zitierte Vorerkenntnis). Der Abgabepflichtige ist hiebei nicht mit Abgabepflichtigen, die ihre Mahlzeiten regelmäßig zu Hause einnehmen, sondern mit Abgabepflichtigen, die aus beruflichen Gründen genötigt sind, regelmäßig einen Teil ihrer Mahlzeiten (z.B. Mittagessen) außer Haus einzunehmen, zu vergleichen (siehe hiezu das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1996, Zl. 94/15/0045, m.w.N.).").

Wendet man diese Überlegungen auf den konkreten Fall des Berufungswerbers an zeigt sich, dass seine beruflich veranlassten Reisen niemals über Nacht und tagsüber zwischen sechs und maximal 12 Stunden gedauert haben. Da Aufwendungen für das Mittagessen außer Haus am jeweiligen Aufenthaltsort jedenfalls steuerlich nicht abgezogen werden können, bleiben beim Berufungswerber alle in Mehraufwendungen für Frühstück und Abendessen zu betrachten. Bei täglicher Heimkehr zum Ausgangsort und einer Reisedauer von sechs bis zwölf Stunden kann jedenfalls eine dieser Mahlzeiten, in der Regel wohl aber beide, zu Hause eingenommen werden. Auch ist es in typisierenden Betrachtungsweise möglich für eine dieser beiden Mahlzeiten die benötigten Lebensmittel mitzunehmen und kann daher beim Berufungswerber im Jahr 1996 kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand aufgrund von beruflich veranlassten Reisebewegungen entstanden sein.

Allenfalls zu berücksichtigen wäre, dass da § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 680/1994 keine pauschale Abgeltung von Verpflegungsmehraufwendungen vorsieht, sondern dass diese konkret (mit Beleg) nachgewiesen werden müssen, beziehungsweise bloße Zeitaufzeichnungen nicht ausreichen (vergleiche VwGH 30. Januar 2003, 99/15/0085: "§ 4 Abs. 5 EStG 1988 normiert, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Anders als nach § 4 Abs. 5 EStG 1972, aber auch als nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ordnet das Gesetz nicht an, dass Aufwendungen "ohne Nachweis ihrer Höhe" anzuerkennen seien; dem Wortlaut nach besteht der normative Inhalt des § 4 Abs. 5 EStG 1988 vielmehr in einer betragsmäßigen Begrenzung der Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen (Verpflegung). Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren Mehraufwendungen für Unterkunft iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht nachgewiesen. Solcherart entspricht es dem Gesetz, dass die belangte Behörde Aufwendungen dieser Art. nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt hat."). Angemerkt wird bloß, dass der Berufungswerber trotz

Aufforderung im Vorhalt des Finanzamtes vom 19. Oktober 2000 den Verpflegungsmehraufwand durch "*entsprechende Unterlagen*" nachzuweisen, ausschließlich Zeitaufzeichnungen vorgelegt hat und schon allein deshalb wie um Spruch ausgeführt zu entscheiden wäre.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass, da der Berufungswerber bei seinen vielfachen Reisen als Techniker täglich nach sechs bis zwölf Stunden zum Ausgangsort zurückgekehrt ist und ihm aufgrund der Möglichkeit, Mahlzeiten zeitlich entsprechend zu lagern beziehungsweise Lebensmittel mitzunehmen, in typisierender Betrachtungsweise kein steuerlich anzuerkennender Verpflegungsmehraufwand entstanden sein kann, da auch bei Personen die keine betrieblich veranlassten Reisen unternehmen, der Aufwand für ein Mittagessen außer Haus am jeweiligen Aufenthaltsort steuerlich nicht absetzbar ist, weswegen wie im Spruch und der Beilage dargestellt zu entscheiden war. Im übrigen ist auch die Beurteilung in der angefochtenen Berufungsverentscheidung, dass der Berufungswerber aufgrund der umfangreichen Reisetätigkeit der Vorjahre und des Berufungsjahres bereits Vertrautheit mit allen bereisten Orten gewonnen hat, korrekt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 31. März 2004