



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 25. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 3. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Im Dauerakt des Finanzamtes findet sich ein anlässlich der Neuaufnahme des Aktes des Berufungswerbers vorgelegter Meldezettel vom 6. August 1996, aus welchem ersichtlich ist, dass sich der Berufungswerber an der Adresse A - und zwar als Zweitwohnsitz - angemeldet hat. Der Hauptwohnsitz des Berufungswerbers befand sich zu diesem Zeitpunkt noch in B. Als Antwort auf das Ersuchen um Ergänzung vom 27. September 2001, in welchem das Finanzamt zum Ausdruck brachte, dass es nicht klar wäre, wo der Berufung zur tatsächlich wohne, legte der Berufungswerber einen weiteren Meldezettel vom 9. Mai 2001 vor. Aus diesem ist ersichtlich, dass ab diesem Zeitpunkt der einzige Wohnsitz des Berufungswerbers in A liegt.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2001 hatte der Berufungswerber den Unterhaltsabsetzbetrag für seine minderjährigen Kinder C und D geltend und gemacht.

Darin war auch eine Aufstellung der Dienstreisen des Berufungswerbers enthalten, aus der ersichtlich ist, dass dieser jeden Tag um 5.50 Uhr die Abfahrt angesetzt hat und die Fahrten jeweils zwischen 5 und 13 Stunden dauerten. Der Berufungswerber ist jeweils zwischen 14.00 Uhr und 18.00 Uhr zurückgekehrt. Für diese Dienstreisen hat der Berufungswerber

S 61.200,00 an Tagesdiäten als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigt konnte geltend gemacht.

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2001 datiert vom 3. Juni 2002 wurde der Unterhaltsabsetzbetrag für die Kinder Reitinger Elena und Reitinger Elisa anerkannt. Allerdings blieben die S 61.200,00 an Werbungskosten für Tagesgelder vollständig unberücksichtigt. Dies wurde damit begründet, dass dem Berufungswerber aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit im Außendienst die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in dem von ihm bereisten Orten so gut wie einem Ortsansässigen bekannt seien. Tagesgelder seien nur dann Werbungskosten, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Dies sei aber dann stets der Fall, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf nahezu gleich bleibenden Routen erfolge.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung datiert vom 20. Juni 2002 wandte sich der Berufungswerber gegen das Streichen der Reisekosten in Höhe von S 61.200,00 als Werbungskosten. Er übe erst seit 1999 diese Tätigkeit als Lastkraftwagenfahrer aus. Er sei ständig zu anderen Zielorten unterwegs und würden die Zielorte nicht andauernd wiederkehren. Aus diesem Grund könne er die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten an den Zielorten nicht kennen und habe gar nicht die zeitliche Möglichkeit sich diese zu suchen.

In einem Schreiben des Arbeitgebers des Berufungswerbers datiert vom 9. August 2002 gab dieser bekannt, dass der Berufungswerber in seinem Unternehmen als Kraftfahrer beschäftigte sei und in Österreich wohne. Er habe täglich im Raume Passau Be- und Entladestellen anzufahren und diverse Lager- und Kommissionstätigkeiten zu erledigen. Ebenfalls würde er Service- und Pflegearbeiten am LKW am Betriebsgelände in Deutschland durchführen.

Mit dem Ersuchen um Ergänzung datiert vom 4. Dezember 2002 wollte das Finanzamt vom Berufungswerber wissen, ob er um 5.50 Uhr täglich von seinem Wohnort oder vom Firmensitz in Deutschland abfare und ob sich die Endzeit auf den Wohnort oder den Firmensitz beziehe, ob er mit seinem privaten Pkw zum Arbeitgeber fahre oder den LKW des Arbeitgebers nutze, ob der LKW bereits beladen sei, wenn er ihn abhole und da in der Reisekostenaufzeichnung immer nur ein Ort angeführt werde, ob er im Zuge einer Reise immer nur einen Ort angefahren habe. Sollte der Berufungswerber mehrere Orte angefahren haben wurde um deren Bekanntgabe und um Auskunft darüber ersucht.

Darauf antwortete der Berufungswerber mit dem Schreiben datiert vom 22. Dezember 2002 eingelangt am 31. Dezember 2002, dass es sich bei der Uhrzeit 5.50 tatsächlich um 5.30 Uhr handle, dem Abfahrtszeitpunkt von seinem Wohnort zum Arbeitgeber in Deutschland. Auch bei der Rückkehrzeit handle es sich um jene an den Wohnort. Für die Fahrten zum

Arbeitgeber und nach Hause verwende er den LKW des Arbeitgebers. Er würde um 5.30 Uhr von zu Hause zum Arbeitgeber fahren, wo zwischen 6.30 bis 7.30 Uhr der LKW be- und entladen werde. Er fahre jeden Tag verschiedene Orte an. In der Aufstellung sei nur der jeweils am weitesten Entfernte genannt worden. In Deutschland führe er keine Auslieferungsfahrten durch.

In der Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2003 wurden Reisekosten des Berufungswerbers in Höhe von S 40.140,00 anerkannt. Dies wurde damit begründet, dass der Mittelpunkt einer Tätigkeit nicht nur an einem einzelnen Ort liegen, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein könne. Da der Berufungswerber entsprechend der vorgelegten Reisekostenaufstellung überwiegend die Bezirke E, F und G angefahren habe, sei damit jeweils ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden. Diäten würden für diese Mittelpunkt nur jeweils an den ersten fünf Tagen zu. Für diese Bezirke könnten erst dann wieder Diäten gewährt werden, wenn diese länger als sechs Monate nicht mehr bereist würden.

Weiters wurde der Bescheid dahingehend abgeändert, dass der Unterhaltsabsetzbetrag mit der Begründung, der Berufungswerber habe in gemeinsamen Wohnsitz mit der Kindesmutter und das Pendlerpauschale mit der Begründung, dass dem Berufungswerber für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte keine Kosten entstanden seien, nicht gewährt wurden.

Mit dem als Berufung bezeichneten Schreiben vom 5. März 2003 begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er habe seinen Wohnsitz nachweislich erst am 9. Mai 2001 von seinem Heimatwohnsitz B nach A verlegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Tagesgelder

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sind Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich 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 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 (sogenannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, beziehungsweise 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 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleich lautend 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 könne in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von

Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich sei, wäre - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

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.

Diese Rechtsauffassung wird auf von Vertretern der Lehre geteilt: *"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 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 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 fünf bis 13 Stunden) enthält, sind nach den oben dargestellten Überlegungen im 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, wie dies auch der Berufungswerber angibt. 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 seit 1999 als Kraftfahrer eines Speditionsunternehmens tätig. Aus den den Abgabenerklärungen beigelegten Aufstellungen ist ersichtlich, dass sich seine - den Gegenstand dieses Verfahrens bildende - Reisetätigkeit ganzjährig durchgehend auf einige, aneinander angrenzende, politische Bezirke eines Bundeslandes beschränkte. 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. Auch wurden die Mehraufwendungen weder ihrer Art nach beschrieben noch deren Höhe beziffert.

Vom Finanzamt wurde daher im angefochtenen Bescheid zu Recht kein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten angesetzt, dieser Berufungspunkt abzuweisen war.

B) Pendlerpauschale

Dieses steht dem Arbeitnehmer gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in unterschiedlicher Höhe je nach Entfernung des Arbeitsplatzes vom Wohnort und Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zu.

Voraussetzung dafür ist allerdings, dass dem Arbeitnehmer dafür überhaupt Kosten anfallen (siehe auch Doralt⁹, aaO. Rz 113/1, 56).

Wie es das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2003 dargelegt hat, sind dem Berufungswerber jedoch durch das Nutzen des LKW seines Arbeitgebers für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsplatz nach seinem eigenen Vorbringen keine Kosten entstanden und war daher der Bescheid insofern wie in der genannten Berufungsvorentscheidung abzuändern und ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht zuzuerkennen.

C) Unterhaltsabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von S 350,00 monatlich zu.

Ein Unterhaltsabsetzbetrag steht daher bei negativer Formulierung dann nicht zu, wenn der Antragsteller in gemeinsamen Haushalt mit seinen Kindern oder wenn er beziehungsweise der gemeinsam mit ihm lebende Ehepartner oder Lebensgefährte Familienbeihilfe für diese Kinder erhält.

Wie aus den oben beschriebenen Meldezetteln hervorgeht, hatte der Berufungswerber bis 9. Mai 2001 einen Zweitwohnsitz bei der Mutter seiner minderjährigen Kinder und ab dann dort seinen Hauptwohnsitz.

Aus den Aussagen, die der Berufungswerber im Rahmen der Erhebung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer 1997 am 12. März 1998 gemacht hat, geht hervor, dass er die Kindesmutter als seine Lebensgefährtin sieht. Dies wird auch durch die niederschriftliche Aussage des Onkels der Kindesmutter vom gleichen Datum bestätigt, der angab, dass er die Wohnung, welche als Familienwohnsitz diene, an seine Nichte und den Berufungswerber vermiete.

Dies lässt den Schluss zu, dass der Berufungswerber das gesamte Jahr 2001 in gemeinsamen Haushalt mit seinen Kindern und der Bezieherin der Familienbeihilfe gelebt hat, was jedoch das Geltendmachen eines Unterhaltsabsetzbetrages ausschließt, weswegen auch dieser Berufungspunkt abzuweisen war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. Jänner 2006