

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 21. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 24. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber reichte am 2. Juni 2004 beim Finanzamt Kitzbühel Lienz eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2003 ein, wobei er u.a. Reisekosten im Gesamtbetrag von € 4.387,68.- als Werbungskosten geltend machte (KZ 721 des Vordruckes L 1). Entgegen dem Antrag wurden die angeführten Werbungskosten von der Vorinstanz nicht berücksichtigt, wobei dies wie folgt begründet wurde:

"Laut UFS-Entscheidung (unabhängiger Finanzsenat) RV/4358-W/02 v. 19.3.2004 steht für eintägige Dienstreisen kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand mehr zu. Als Grundlage für diese Entscheidung diente das Erk. des VwGH 95/14/0013 vom 30.10.2001."

Gegen den angeführten Bescheid erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf antragsgemäße Berücksichtigung der strittigen Werbungskosten bei der Arbeitnehmerveranlagung mündet, wird vorgebracht:

"Meine Begründung liegt einmal am Entscheidungsdatum des UFS, das jüngere Anträge mit Werbungskosten gravierend benachteiligt. Weiters ist das Erkenntnis des VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, in einem Einzelfall vorerst nicht generell anzuwenden und im Folgeerkenntnis VwGH 19.3.2002, 99/14/0317, wurde festgestellt, dass das diesbezügliche Taggeld steuerfrei zu gewähren ist. Die Ausführungen der Rz 300 ff. LStR 2002 sind daher weiterhin anzuwenden".

Das Finanzamt Kitzbühel Lienz erließ am 16.9.2004 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, wobei die Abweisung von der Vorinstanz wie folgt begründet wurde:

"Mit Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, vertrat der VwGH die Meinung, dass bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Alle anfänglich aus der Unkenntnis über lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können durch die entsprechende Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, können in typisierender Betrachtungsweise Verpflegungsmehraufwendungen entstehen, da der Steuerpflichtige auf Dienstreisen dazu verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen. Im gegenständlichen Fall werden nur eintägige Reisen ohne Nächtigung durchgeführt. Es können daher keine Taggelder als Werbungskosten gem. § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden."

Mit Eingabe vom 3.10.2004 beantragte der Berufungswerber fristgerecht die Vorlage einer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Im Vorlageantrag wurde ergänzend zum bisherigen Vorbringen ausgeführt:

"In dieser Berufung will ich die Objektivität, mit der sie vorgehen, in Frage stellen, denn hätte ich den Jahresausgleich gleich zu Jahresbeginn abgegeben, bräuchte ich nicht auf den noch immer ausbleibenden Anspruch auf Verpflegungsmehraufwand warten, den andere Kollegen ohne Probleme bekommen haben. Ich erwarte diesmal eine auf den Text meiner Berufung eingehende Begründung."

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

Vorweg wird festgestellt, dass es sich bei den streitgegenständlichen Reisen unbestrittenmaßen um eintägige Reisen ohne auswärtige Nächtigung handelt.

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 vertritt auch ein Vertreter 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, EStG[4] zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH in seiner früheren 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, zur 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 in der Regel 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 im gegenständlichen Fall eintägige Reisebewegungen (ohne Nächtigungserfordernis) vorliegen, sind nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des VwGH 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, EStG[3] 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 Speisen 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.

Hinsichtlich des im Vorlageantrag ins Treffen geführten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 19.3.2002, 99/14/0317, ist zu bemerken, dass sich der VwGH im angeführten Erkenntnis die Frage der steuerlichen Beurteilung von eintägigen Dienstreisen (ohne Nächtigungserfordernis) nicht releviert hat.

Weiters ist festzuhalten, dass der Berufungswerber aus den LStR 2002 keine individuellen Rechte ableiten kann.

Hinsichtlich der Behauptung der unterschiedlichen Beurteilung des hier streitigen Sachverhaltes durch Finanzämter ist der Berufungswerber darauf hinzuweisen, dass die gegenständliche Rechtsmittelentscheidung ausschließlich aufgrund der Sach- und Rechtslage zu fällen ist. Allfällige abweichende Beurteilungen durch Finanzbehörden I. Instanz in Verfahren betreffend andere Abgabepflichtige sind für das gegenständliche Berufungsverfahren daher in keiner Weise präjudiziert.

Da der Berufungswerber somit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, musste der Berufung ein Erfolg versagt bleiben.

Innsbruck, am 23. Dezember 2004