



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, vertreten durch Steuerberater, vom 7. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamt vom 31. Jänner 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 und gegen den Bescheid des Finanzamt vom 10. Jänner 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999

Der Berufungswerber erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 1999 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Kapitalerträge als echter stiller Gesellschafter i.H.v. Null Schilling, wobei sich die Einkünfte aus Kapitalvermögen derart errechnen, dass von den Einnahmen in Höhe von 29.740,98 S Werbungskosten (Bankzinsen und Spesen) in gleicher Höhe abzuziehen sind. Kapitalertragsteuer wurde in Höhe von 7.434,50 S einbehalten und

abgeführt. Vom Berufungswerber wurde beantragt die abgezogene Kapitalertragsteuer auf die errechnete Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Beim Einkommensteuerbescheid 1999 (Bescheid vom 31. Jänner 2001) wurde auf die errechnete Einkommensteuerschuld nur die Lohnsteuer, jedoch nicht die Kapitalertragsteuer in Höhe von 7.434,50 S angerechnet.

Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2001 erhob der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 Berufung, wobei diese sich gegen die Nichtanrechnung der Kapitalertragsteuer richtete. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass es sich bei den Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter um keine endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge handle, deshalb sei im Rahmen der Veranlagung die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer des stillen Gesellschafters anzurechnen. Da eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1999 nicht vorgenommen worden sei, stelle er den Antrag, diese Kapitalertragsteuer anzurechnen.

Mit Vorlagebericht vom 14. Mai 2002 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000

In der Einkommensteuererklärung 2000 beantragte der Abgabepflichtige unter Kennzahl 277 die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 168.113 S.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 10. Jänner 2002 nur gekürzte Werbungskosten in Höhe von 146.753 S. Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

„Eine Reise im Sinne des & 16 Abs. 1 Z. 9 bzw. § 4 abs. 5 EStG 1988 liegt, vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt begründet wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Auf Grund der ständigen Bereisung dieser Bezirke sind die örtlichen Gegebenheiten so vertraut, dass der in typischer Betrachtung bei Reisebewegungen angenommene Verpflegungsmehraufwand nicht mehr anfällt.

Für die Bezirke GM, GR, KD, L und VB (=Einsatzgebiet) können die beantragten Diäten nicht gewährt werden. Für die Fahrten, die außerhalb dieser Gebiete liegen, wurden die Diäten in Höhe von 25.530 S anerkannt. „

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2002 erhob der Abgabepflichtige Berufung und führte im Wesentlichen aus, dass lt. RZ 304 der Lohnsteuerrichtlinien 1999 ein Einsatzgebiet vorliege, wenn Personen ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen. Lt. der RZ 301 stehe dem Arbeitnehmer, wenn er an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig werde, für die Anfangsphase von 15 Tagen Tagesgelder zu.

Da der Berufungswerber kein Gebietsvertreter sei, seien die Bestimmungen der RZ 304 nicht anzuwenden. Der Berufungswerber sei Versicherungsvertreter bei der EG Versicherung und habe kein bestimmtes Einsatzgebiet. Er könne grundsätzlich in ganz Österreich bzw. auch im Ausland tätig werden. Hauptsächlich geschehe dies natürlich in Oberösterreich und in angrenzenden Bundesländern. Es seien daher die Bestimmungen über den Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort anzuwenden und stünden für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr Tagesgelder zu.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2002 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt an, dass Einsatzgebiet auf jeden Fall der politische Bezirk sei, in dem sich die Arbeitsstätte (Büro) des Versicherungsvertreters befinde und in der Regel die an diesen Bezirk angrenzenden politischen Bezirke (im gegenständlichen Fall u.a. die Bezirke GM, GR, KD, L und VB). Speziell bei einem Versicherungsvertreter, der vorrangig nur ein auf einige Bezirke begrenztes Gebiet zu betreuen habe, würden diese zum Einsatzgebiet, obwohl er Verträge in ganz Oberösterreich bzw. Österreich abschließen könne. Für diese Bezirke stünden keine Diätenersätze zu.

Für das Tätigwerden außerhalb dieser Gebiete sei unter gewissen Voraussetzungen die 5 bzw. 15 Tage-Regelung anzuwenden. Dem Abgabepflichtigen seien auch die Diäten für die Fahrten nach P, R, RO, S, SC und W anerkannt worden.

Mit Schreiben vom 3. März 2002 wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend ausgeführt, dass, wie aus den Reisekostenaufzeichnungen hervorgehe, der Berufungswerber nicht vorrangig ein auf wenige Bezirke begrenztes Gebiet betreue. Daher könne dieses auch nicht zum Einsatzgebiet werden und es stünden daher zumindest für 15 Tage die Reisekosten zu.

Über Vorhalt vom 11. März 2002 wurde der Dienstvertrag mit der EG Versicherungs AG vorgelegt und hinsichtlich der Reiseaufzeichnungen mitgeteilt, dass diese auf dem PC gemacht würden und somit das aufgedruckte Datum das Ausdrucksdatum sei, der Monat Jänner sei bereits Anfang Februar (2000), die restlichen Monate allerdings erst Anfang 2001 ausgedruckt worden.

Im vorgelegten Dienstvertrag ist unter Punkt

A) Allgemeines: Punkt 3 festgehalten:

Die ihnen unmittelbar vorgesetzte Organisationsstelle ist in Blatt 3 angeführt. Sie können für uns und die Unternehmen gemäß Punkt 4. in ganz Österreich Geschäfte vermitteln, doch hat sich ihre Tätigkeit auf das ihnen von uns zugewiesene räumliche und sachliche Anwendungsgebiet zu konzentrieren, das sie planmäßig zu bearbeiten haben; für ihr jeweiliges räumliches Arbeitsgebiet ist ihnen ein Gebietsschutz nicht eingeräumt.

Mit Vorlagebericht vom 14. Mai 2002 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999

Einzig strittig ist die Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die errechnete Einkommensteuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24. Juni 2003, Zl. 2000/14/0052 zur - auch im gegenständlichen Fall anzuwendenden - Rechtslage Folgendes ausgeführt:

§ 46 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 600/1996 lautet:

"Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, sowie die Abzugsteuer gemäß § 109a.*

Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde."

§ 39 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 660/1989 lautet:

"Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 300 S nicht übersteigen."

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist gemäß § 41 EStG 1988 auch auf die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften anzuwenden.

§ 39 Abs. 1 dritter Satz wurde mit BGBl. Nr. 660/1989 eingeführt und sollte nach den Materialien (1162 BlgNR 17. GP 5) zweierlei bewirken: Erstens sollte die Freigrenze der Entkriminalisierung jener Steuerpflichtigen dienen, denen der Veranlagungsfreibetrag mangels lohnsteuerpflichtiger Einkünfte nicht zusteht sowie jener Lohnsteuerpflichtigen, die neben anderen Einkünften auch geringfügige - und damit leicht zu übersehende - Kapitalerträge erzielen. Zweitens sollten damit Verwaltungskosten eingespart werden, weil sonst auch geringste Kapitalertragsteuern aus Sparguthaben (z.B. von Kindern im Rahmen des Schulsparens) durch eine kostenintensive Veranlagung rückzuerstatten wären. Das bei Wirksamkeit der Freigrenze vorgesehene Anrechnungsverbot für Kapitalertragsteuer - so die Materialien weiter - bewirke, dass diese z.B. bei gebundenen Spareinlagen oder bei Wertpapieren in Höhe von maximal 30 S nicht mehr rückzahlbar sei.

Dazu ist zu bemerken, dass im Zeitpunkt der Einführung dieser Bestimmung eine Endbesteuerung bestimmter Kapitalerträge noch nicht vorgesehen war und die Kapitalertragsteuer für Erträge aus Spareinlagen und Wertpapieren 10 % betragen hat. Vor diesem Hintergrund ergibt sich, dass der Gesetzgeber für (geringfügige) Einnahmen aus Kapitalvermögen eine Freigrenze samt Anrechnungsverbot schaffen wollte. Nur wenn die Einnahmen 300 S nicht übersteigen, konnte es zu der in den Materialien angesprochenen "nicht rückzahlbaren Kapitalertragsteuer in Höhe von maximal 30 S" kommen.

Bei der Einkommensteuer geht es um die Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 2003, 98/14/0065). Die von der belangten Behörde gefundene Interpretation des § 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 bewirkt, dass bei Vorliegen hoher Einnahmen verbunden mit entsprechend hohen Werbungskosten Kapitalertragsteuer von erheblich mehr als 30 S (bzw. 75 S unter Zugrundelegung des nunmehrigen Kapitalertragsteuersatzes von 25 %) nicht rückzahlbar (anrechenbar) werden kann. Diese Auslegung führt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Besteuerung gar nicht erzielter Einkünfte (Überschüsse), wobei verschärfend hinzukommt, dass bei geringfügiger Verschiebung der Einnahmen-Ausgaben-Relation zu Gunsten der Einnahmen (somit einer höheren Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen) eine Anrechnung wiederum möglich würde und die Steuerlast im Ergebnis trotz höherer Leistungsfähigkeit sinken könnte. Um dieses auch verfassungsrechtlich bedenkliche Ergebnis zu vermeiden, ist § 39 Abs. 1 EStG in einer die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung so zu verstehen, dass die Freigrenze bei kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften auf die Summe der Einnahmen zu beziehen ist und daher nur Einnahmen unter 300 S außer Ansatz zu bleiben haben (in diesem Sinne auch Lattner/Herzog, Die Anrechnung oder Rückerstattung der Kapitalertragsteuer, RdW 1990, 92 ff, und jeweils zustimmend Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz. 7 zu § 39, sowie Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anm. 15 zu § 39).

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungswerber nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterlagen, nämlich Einkünfte aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter (vgl. § 27 Abs. 1 Z 2, § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 29.740,98 S (1999) erzielt. Nach Abzug von Werbungskosten (Zinsen und Spesen)

in eben dieser Höhe ergaben sich (in Anwendung der Bestimmung des zweiten Satzes des § 27 Abs. 1 Z 2 leg.cit.) Einkünfte aus Kapitalvermögen von 0 S. Der Kapitalertragsteuerabzug war nach § 93 Abs. 5 EStG 1988 von den Kapitalerträgen ohne jeden Abzug vorzunehmen.

In Anwendung der oben dargestellten Rechtsansicht war daher die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die errechnete Einkommensteuerschuld anzurechnen und der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 stattzugeben.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000

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 (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 (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 Nahgebiet im Umkreis von 25 Kilometer um den Dienstort wird davon ausgegangen, dass jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten vorliegt, welches die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließt. Reisebewegungen von weniger als 25 Kilometer vom Dienstort stellen daher keine Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG dar. Dieselben Überlegungen haben nach der ständigen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung des VwGH bei Dienstverrichtungen von Außendienstmitarbeitern in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet) zu gelten. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet, dass auch mehrere politische Bezirke umfassen kann, wird ein vergleichbares Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten geschaffen, wie im Nahgebiet um den Dienstort, sodass in einer typisierenden Betrachtungsweise bei Reisen innerhalb des Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 99/13/0001 bestätigte, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten (Ortsgemeinden) beschäftigt war.

Ob Reisebewegungen in ein Einsatzgebiet stattfinden ist nach der dem Einkommensteuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise selbstverständlich nicht von einem formell zugewiesenen Zuständigkeitsgebiet (Sprengel) abhängig, sondern richtet sich nach der tatsächlichen Verwendung.

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, ZI. 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, ZI. 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 Mehraufwandtatbestand 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 Mehraufwandtatbestand 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 strittigen beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich eintägige Reisebewegungen sind stehen nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu.

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 (z.B. 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 als Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmens tätig. Die Bezirke GM, GR, KD, L und VB werden vom Berufungswerber laufend bereist.

Diese politischen Bezirke grenzen alle an den Bezirk an, in dem das Büro des Berufungswerbers liegt (vgl. die Begründung der Berufungsvorentscheidung).

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 bereits 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.

Das Berufungsvorbringen stützt sich im Wesentlichen auf die Lohnsteuerrichtlinien. Der Einwand des Berufungswerbers, er habe entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien an keinem seiner Einsatzorte einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (Einsatzgebiet) begründet, ist verfehlt, weil er einerseits aus den Lohnsteuerrichtlinien keine individuellen Rechte ableiten kann und andererseits ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vom Vorliegen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit (Einsatzgebiet) auszugehen da er ein bestimmtes Gebiet, durch die laufende Bereisung einer bestimmten Region, bestehend aus den oben mehrfach angeführten Bezirken, Kenntnis über die Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet erworben hat. Dadurch ist aber ein steuerlich zu berücksichtigender reisebedingter Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 war daher abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 5. September 2006