



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 9. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 19. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr A, Berufungswerber, ist Bediensteter der Österreichischen Bundesbahnen (ÖBB). Er ist als Zugbegleiter tätig.

Herr A reichte für das Jahr 2008 seine Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) elektronisch beim Finanzamt ein.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, in dem es die geltend gemachten Werbungskosten, Differenzwerbungskosten, nicht anerkannte.

Begründend wurde ausgeführt, dass Tagesgelder nur dann Werbungskosten darstellen, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit werde bei einer Fahrtätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleich bleibenden Routen erfolge.

Dagegen erhob Herr A Berufung und führte aus, dass er Tagesgelder und Frühstückskosten in der Höhe von € 2.332,35 laut Beilage geltend mache.

In einer Zusammenstellung listete er die Reiseziele, den Beginn und das Ende der Reise, die erhaltenen Ersätze des Dienstgebers und die Differenz zu den Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG (Einkommensteuergesetz 1988) auf.

Aus dieser Zusammenstellung ist ersichtlich, dass Herr A seinen Dienstsitz in B hat. Von seinen gesamten Dienstreisen (Anzahl 171), die gemäß seiner Aufstellung beruflich veranlasste Reisen über 25 km und über 3 Stunden waren, fuhr er an

56 Tagen nach M

4 Tagen nach N

50 Tagen nach O

13 Tagen nach P

23 Tagen nach Q

2 Tagen nach R

18 Tagen nach S

1 Tagen nach T

4 Tagen nach U.

Keine dieser Dienstreisen dauerte länger als 15 Stunden oder erforderte eine Nächtigung am Zielort. Dienstreisen in der Nacht waren Nachtdienste und beinhalteten keine Nächtigung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht folgender Sachverhalt:

Der Berufungswerber ist Zugbegleiter bei den ÖBB. Gemäß seiner vorgelegten Zusammenstellung übte er seinen Beruf wiederkehrend auf den gleichen Bahnstrecken auf dem Schienennetz der ÖBB aus.

Von seinem Dienstgeber erhielt er ein sogenanntes Fahrgeld steuerfrei als Tagesgelder ausbezahlt. Da diese Tagessätze geringer als die im § 26 Z 4 EStG 1988 genannten Sätze sind, macht er die Differenz als Werbungskosten geltend. Jede dieser Dienstreisen dauerte maximal einen Tag.

Die Dienstreisen während der Nachtstunden beinhalteten keine Nächtigung, sondern umfassten die Zeit, in denen der Berufungswerber seiner Tätigkeit als Zugbegleiter während der Nachtstunden nachging.

Rechtlich ist diese Frage von folgenden für das Jahr 2008 gültigen Bestimmungen des Einkommensteuerrechts EStG 1988 auszugehen.

Die geltend gemachten Tagesgelder sind anhand der Bestimmungen der § 16 EStG 1988 sowie § 20 EStG 1988 und die erfolgte Auslegung in Rechtsprechung und Lehre zu prüfen.

In § 16 EStG 1988 werden Werbungskosten als jene Aufwendungen oder Ausgaben definiert, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Abgegrenzt werden müssen Ausgaben und Aufwendungen, die den Privatbereich betreffen. Explizit führt § 20 Abs. 1 Z. 2 lit c EStG 1988 Reisekosten an, die keine Werbungskosten sind soweit sie nicht gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig sind.

In § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn dem Steuerpflichtigen *Mehraufwendungen* für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen entstehen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

In Abgrenzung zu den privaten Lebenshaltungskosten ist der Begriff *Mehraufwendungen* für Verpflegung im gegenständlichen Sachverhalt zu klären.

Mehraufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen dann, wenn einem Reisenden durch die Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten im Verhältnis zum "normalen" und nach § 20 Abs 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwand höhere Kosten entstehen. Diese Voraussetzung kann dann erfüllt sein, wenn sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Reise nicht am Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufhält (Unabhängiger Finanzsenat, UFS 11.3.2003, RV 1202-L/02).

Die Verwaltungspraxis (Finanzamt) lässt eine Berücksichtigung von Tagesdiäten bei einer größeren Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit, wobei eine Entfernung von zumindest 25 Kilometern ausreichend ist, zu. Für die Anerkennung einer Reise wird weiters eine Mindestdauer von 3 Stunden vorausgesetzt. Eine kürzere Dauer ist für die Anerkennung, dass eine beruflich veranlasste Fahrt eine Reise sei, nicht ausreichend.

Im Gegensatz dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen (VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013) ausgesprochen, dass bei nur eintägigen Reisen keine Berücksichtigung von Tagesdiäten erfolgt. Begründet wird dies damit, dass bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden könne und so ein *Verpflegungsmehraufwand* nicht entstehe. Er führt dezidiert an, dass durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln ein Verpflegungsmehraufwand abgefangen werden könne (VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Dieser Auffassung hat sich der Unabhängige Finanzsenat (UFS) in mehreren Entscheidungen (u.a. UFS 19.3.2004, RV 4358-W/02; UFS 17.6.2004 RV/0225-I/03; UFS 23.10.2006 RV/0767-L/05; UFS 19.2.2007 RV/1076-L/06; UFS 15.07.2008 RV/0306-I/05; UFS 10.1.2008 RV/0925-L/06; UFS 25.6.2009 RV0609-L/08 auch

hinsichtlich eines Zugbegleiters UFS 7.10.2009 RV/0444-G/09 sowie UFS 3.3.2010 RV/0440-G/09) angeschlossen.

Die Begründung für die Nichtanerkennung von Tagesgeld /Diäten bei eintägigen Reisen ist zusammengefasst folgende:

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*, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. *Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus) gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung*, zumal ein bedeutend großer Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (generell außer Haus) 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 in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Es können dabei aber Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung Berücksichtigung finden. 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 (siehe ausdrücklich VwGH 30.10.2001 95/14/0013 sowie VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Diese Auffassung wird in der Entscheidungspraxis des UFS noch durch folgende Überlegungen begründet:

Höhere Verpflegungsaufwendungen 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. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag

geben. 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, aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen bzw. 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 beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Entscheidungspraxis von Teilen des UFS aus oben angeführten Gründen - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Im gegenständlichen Berufungsfall geht jedoch auch die Verwaltungspraxis davon aus, dass kein Verpflegungsmehraufwand besteht.

In der Verwaltungspraxis werden Tagesgelder bei eintägigen Reisen solange gewährt, als kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht (siehe Lohnsteuerrichtlinien, LStR, Rz 300).

Den Mittelpunkt bei einer Fahrtätigkeit bildet gemäß Rz 309 LStR das Fahrzeug, wenn die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt (zB. Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird).

Da der Berufungswerber genau dieser beschriebenen Tätigkeit nachgeht, werden ihm auch im Sinne der in den Lohnsteuerrichtlinien zum Ausdruck gebrachten Verwaltungspraxis vom Finanzamt keine Differenzwerbungskosten gewährt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 17. März 2010