



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HT JO, ADR, vom 6. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Kraftfahrer bei der Fa. F Logistik GmbH beschäftigt.

Der Bw. beantragte in der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007** vom 20. Februar 2008 bei der Kennzahl 721 (Reisekosten ohne Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) den Betrag von 2.219,04 € als Werbungskosten abzusetzen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 8. Mai 2008 berücksichtigte das Finanzamt diesen Betrag nicht steuermindernd und führte dazu zur Begründung an, dass Tagesgelder nur dann Werbungskosten darstellten, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Bei einer Fahrtätigkeit werde ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleich bleibenden Routen erfolge.

Mit **Schreiben vom 5. Juni 2008** erhob der Bw. gegen diesen Bescheid mit folgender Begründung **Berufung**:

„Im Wege der AN-Veranlagung 2007 beantragte ich meine Mehrkosten aufgrund der Dienstreisen (Differenz Tagesgelder) als Werbungskosten anzuerkennen. Diese wurden mir nicht anerkannt, weil nach Meinung des Finanzamtes bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegt, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig auf (nahezu) gleich bleibenden Routen erfolgt.

Wie aus der beiliegenden Aufstellung meiner im Jahr 2007 durchgeführten Dienstfahrten ersichtlich ist, bin ich in ganz Österreich unterwegs.

Ich bin als Kraftfahrer bei der Firma F Logistik GmbH beschäftigt. Ich fahre täglich zu meinem Dienstort nach TT. Dort werden die Produkte (Lebensmittel, Waschmittel usw.), die ich zu den unterschiedlichen Kunden (Einzelhandel, Großhandel, Tankstellen, Gastbetriebe usw.) liefern muss, geladen. Nachdem ich alles beliefert habe, fahre ich wieder nach TT zurück.

Gemäß Lohnsteuerrichtlinie L 309 wird bei Fahrtätigkeit nur dann ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich ausgeübt wird,
- die Fahrtätigkeit auf nahezu gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt oder wenn
- die Fahrtätigkeit innerhalb eines Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt.

Alle drei Voraussetzungen treffen auf mich nicht zu. Da ich in ganz Österreich ausliefern muss, kann von einem lokal eingegrenzten Bereich nicht gesprochen werden.

Ebenso befahre ich nicht immer die gleichen Strecken.

Ich stelle daher den Berufungsantrag die AN-Veranlagung 2007 unter Berücksichtigung meiner beantragten Differenz-Werbungskosten in Höhe von € 2.219,04 noch einmal durchzuführen.“

Der Berufung wurde eine Aufstellung über die Reisen im Berufungsjahr in den einzelnen Monaten beigelegt, wobei als Reiseziel der am weitesten vom Dienstort entfernte Ort angegeben war.

Mit **Vorhalt vom 2. Dezember 2008** wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert den Dienstvertrag bzw. Dienstzettel vorzulegen und sämtliche Reiseziele eines Tages bzw. eine Aufstellung der von ihm gefahrenen Routen bekannt zu geben.

Mit 9. Dezember 2008 wurde vom Bw. die Kopie einer „Arbeitsbestätigung“ der F Logistik GmbH, worin bestätigt wurde, dass der Bw. seit 10. November 1997 bei dieser Firma als Kraftfahrer beschäftigt sei. Weiters wurde neuerlich die bereits oben angeführte Aufstellung über die Reisen im Berufungsjahr vorgelegt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 30. Jänner 2009** wurde die Berufung vom Finanzamt abgewiesen. Begründend führte dieses an, dass gem. § 16Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten darstellten, sofern kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Mittelpunkt der Tätigkeit müsse nicht zwangsläufig ein oder mehrere Orte sein, sondern könne bei Vorliegen einer Fahrtätigkeit auch hinsichtlich eines Fahrzeuges begründet werden. Dies sei unter anderem dann der Fall, wenn die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden

Routen, z.B. Zustelldienste, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren würden, erfolge.

Für eine verlässliche Beurteilung, ob im vorliegenden Fall Fahrtätigkeit vorliege oder nicht, sei der Bw. mit Vorhalt aufgefordert worden, sämtliche Reiseziele eines Tages oder die Reiserouten des Jahres 2007 bekannt zu geben. Da dies lt. Telefonat vom 26. und 29. Jänner 2009 nicht möglich sei, könnten die beantragten Differenzwerbungskosten nicht berücksichtigt werden, da auf Grund des Berufsbildes von einer Fahrtätigkeit, welche keinen Anspruch auf Werbungskosten vermittele, auszugehen sei.

Am 5. Februar 2009 langte eine Aufstellung zur Ergänzung der Reiserouten für Jänner 2007 beim Finanzamt ein.

Lt. Aktenvermerk über ein Telefonat am 10. Februar 2009 mit dem Bw. sei die Zusammenstellung der Reiserouten aus dem Gedächtnis erstellt worden. Die Richtigkeit könne vom Vorgesetzten jedoch bestätigt werden, da dieser die Routen seiner Fahrer kenne. Weiters wurde in dem Aktenvermerk festgehalten, dass bisher der Bw. in den Gesprächen bezüglich Nachreichung seiner Reiserouten bzw. der täglich angefahrenen Orte wiederholt betont habe, dass keine Unterlagen über die Reisetätigkeit beim Arbeitgeber auflägen, weil diese täglich nach Beendigung der Tour gelöscht würden.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2009 wurde die **Vorlage der Berufung** an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt, wobei ergänzend Folgendes vorgebracht wurde:

In meiner Berufung vom 4.6.2008 beantragte ich, meine Mehrkosten aufgrund der auswärtigen Verpflegung als Werbungskosten anzuerkennen.

Ich bin bei der Firma F Logistik GesmbH in PLZ TT, Lebensmittelgroßhandel, als LKW-Fahrer tätig. In meiner Tätigkeit als LKW-Fahrer beliefe ich verschiedene Tankstellen, Schulen, Bäcker, Gaststätten, UNI-Märkte usw. mit Lebensmitteln.

Die Fuhrplanleitung meines Dienstgebers bestimmt, welcher LKW-Fahrer wann und wo bestimmte Lebensmittel auszuliefern hat. Ich weiß am Vortag noch nicht, welche Route ich am nächsten Tag zu befahren habe. Zu Dienstbeginn erhält ein jeder LKW-Fahrer die Lieferscheine und erst ab diesem Moment wissen wir, welche Kunden mit welchen Lebensmitteln zu beliefern sind.

Ich legte dem Finanzamt Grieskirchen eine Aufstellung über sämtliche Dienstfahrten, die ich in der Zeit von Jänner bis Dezember 2008 zurücklegen musste, vor.

Daraus ist ersichtlich, dass ich mehrere Bundesländer, sogar Kunden aus Deutschland beliefern musste.

Da sich die Fahrtätigkeit weder in einem lokal eingegrenzten Bereich noch auf nahezu gleich bleibenden Routen beschränkt, liegt meiner Meinung nach kein Mittelpunkt der Tätigkeit vor.

Mein Antrag auf Berücksichtigung der Differenz-Tagesgelder als Werbungskosten wurde mit der Begründung abgelehnt, ich hätte mich laut Telefonat vom 26. und 29. Jänner 2009 geweigert, sämtliche Reiseziele eines Tages oder die Reiserouten des Jahres 2007 bekannt zu geben.

Dazu meine Stellungnahme

Entsprechend dem Ersuchen des Finanzamtes Grieskirchen lege ich meinem Vorlageantrag eine genaue Aufstellung über sämtliche Reiseziele des Monats Jänner 2007 bei.

Da wir viele verschiedene Kunden täglich zu beliefern haben, war es für mich nicht einfach, diesem Ersuchen nachzukommen.

Aus meinen Aufzeichnungen geht hervor, dass ich fast täglich zwölf Stunden unterwegs bin. Während einer solch langen Zeit, ist es notwendig, sich auswärts zu verköstigen.

Ich brauche mindestens einmal am Tag eine warme Mahlzeit, die ich meist um ca. 11:00 Uhr einnehme. Da sich die Kunden und somit die Zielorte ständig ändern — dies ist aus meinen Aufzeichnungen eindeutig erkennbar — kehre ich in unterschiedlichen Gasthöfen ein. Die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten sind mir dadurch nicht bekannt.

Mit **Vorlagebericht vom 20. April 2009** wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

## **1. Sachverhalt**

Der Bw. ist bei der Firma F Logistik GesmbH, STR in PLZ TT , Lebensmittelgroßhandel, seit 10. November 1997 als LKW- Fahrer tätig.

Als LKW-Fahrer beliefert er verschiedene Tankstellen, Schulen, Bäcker, Gaststätten, UNI-Märkte usw. mit Lebensmitteln. Ausgangspunkt der Fahrten ist lt. den vorgelegten Unterlagen (für Jänner) jeden Tag immer TT. Daraus geht auch hervor, dass der Bw. täglich ca. zwölf Stunden unterwegs ist. Er kehrt jeden Tag nach Belieferung der Kunden nach TT zurück. Bei seinen Zustellungsfahrten handelt es sich daher regelmäßig um eintägige Fahrten. Die angefahrenen Ziele der Fahrten in mehreren Bundesländern (die am weitesten pro Fahrt entfernten Orte) gehen aus den vorgelegten monatlichen Aufzeichnungen hervor.

Auf Grund des Vorhalteverfahrens durch das Finanzamt stellte sich heraus, dass die detaillierten Aufzeichnungen über die bei den Routen angefahrenen Orte nicht aufbewahrt wurden und daher nicht vorgelegt werden konnten. Die Angaben der Reiserouten für Jänner 2007 wurden vom Bw. aus dem Gedächtnis heraus gemacht.

Aus dem Akt geht hervor, dass der Bw. jedenfalls seit 2004 Differenzwerbungskosten wie im berufsgegenständlichen Jahr beantragt hatte, die jedoch wegen Fahrtätigkeit nicht gewährt worden waren.

## **2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

### **Eintägige Reisen:**

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG ist zu entnehmen, dass Werbungskosten "Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen" sind. Mit Hinweis auf § 26 EStG werden diese Aufwendungen der Höhe nach pauschaliert ("Tagesgelder" oder "Diäten").

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist demnach 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. Diese Tatbestandselemente erfahren durch die Rechtsprechung des VwGH folgende Charakterisierung:

#### 1. Zum Tatbestand "Reise":

Nach der Rechtsprechung des VwGH 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 ungefähr 20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte bzw. Dienststelle wobei die Entfernung keine starre Regel darstellt z.B. VwGH 3.7.1990, 90/14/0069 oder 11.6.1991, 91/14/0074) entfernt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit nimmt der VwGH dann an, wenn beim Abgabepflichtigen der in typisierender Betrachtungsweise entstandene Verpflegungsmehraufwand wegfällt, weil er sich über die günstigste Verpflegungsmöglichkeit informieren kann (zB VwGH 2.8.1995, 93/13/0099; 20.9.1995, 94/13/0253; 18.10.1995, 94/13/0101; 29.5.1996, 93/13/0013; 20.11.1996, 96/15/0097; 28.5.1997, 96/13/0132 oder 20.4.1999, 98/14/0156; 26.4.2000, 95/14/0022; VwGH 19.3.2002, 99/14/0317).

#### 2. Zum "Verpflegungsmehraufwand":

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 © Unabhängiger Finanzsenat typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen.

Der VwGH vertrat bereits 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 (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156). 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. Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013 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. Auch im Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0151 vom wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Dieselbe Ansicht vertritt auch die Literatur (Doralt, EStG § 16 Rz 176/1): 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.

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.

Die geltend gemachten Tagesdiäten führen zu einem gem. § 20 EStG nicht abzugsfähigem Aufwand, weil dem Bw in typisierender Betrachtungsweise kein VerpflegungsMEHRAufwand entsteht: Einerseits sind dem Bw die Verpflegungsmöglichkeiten auf seinen Routen aus den Vorjahren bekannt und andererseits kann er durch entsprechende Lagerung des Frühstücks und des Abendessens einen Mehraufwand vermeiden.

Die Berufung war daher schon aus diesem Grund abzuweisen.

## **Mittelpunkt der Tätigkeit**

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH vom 28.5.1997, Zl. 96/13/0132, vom 29.5.1996, Zl. 93/13/0013 und vom 20.9.1995, Z. 94/13/0253 und 0254).

In einem 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 im Umkreis von weniger als 25 Kilometer um den Dienstort stellen daher keine Reisen im Sinne des § 16 Abs.1 Z 9. EStG dar. Dieselben Überlegungen sind nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungspraxis auch auf regelmäßige Fahrtätigkeiten innerhalb eines lokal eingegrenzten Bereiches (z.B. Patrouillentätigkeit im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens, Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager) **oder** bei Fahrtätigkeiten auf nahezu gleich bleibenden Routen (wiederkehrendes Anfahren derselben Zielorte) anzuwenden.

Durch eine derartige Fahrtätigkeit entsteht in typisierender Betrachtungsweise jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten, wie vergleichsweise im Nahgebiet um den Dienstort oder bei laufenden Dienstverrichtungen in einem Einsatzgebiet. Deshalb ist bei diesen Reisebewegungen ein Verpflegungsmehraufwand steuerrechtlich nicht anzunehmen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Seite 5 Zl. 99/13/0001 bestätigte, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes (bzw. entlang der Route) ständig in anderen Ortsgemeinden beschäftigt war. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet bzw. eine Reiseroute mit wiederkehrend denselben Zielorten sein. Bei regelmäßiger Bereisung eines bestimmten Gebietes ist es entsprechend der dem Einkommensteuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise unmaßgeblich, ob dieses Gebiet dem Arbeitnehmer formell oder nur faktisch zugewiesen wird. Die Tätigkeit in einem mehrere Orte umfassenden Gebiet bzw. das wiederkehrende Anfahren derselben Zielorte, führt zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten, sodass ein Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG nicht gegeben ist.

Im vorliegenden Fall ist der Bw. seit 10. November 1997 bei der Firma F Logistik GesmbH als LKW-Fahrer tätig und stellt Lebensmittel an verschiedene Tankstellen, Schulen, Bäcker, Gaststätten etc. zu. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates geht aus dem Umstand, dass der Bw. im Telefongespräch am 10. Februar 2009 zu der aus dem Gedächtnis erstellten Zusammenstellung der Reiserouten vorgebracht hat, dass die Richtigkeit vom Vorgesetzten jedoch bestätigt werden könne, da dieser die Routen seiner Fahrer kenne, hervor, dass die Fahrer offensichtlich **immer wieder gleiche oder ähnliche Routen** bei ihren Zustellungsfahrten nehmen. Sonst wäre es wohl nicht möglich, dass sich der Vorgesetzte noch nach Jahren an die Routen seiner Fahrer erinnern kann.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass der Bw. seit Jahren immer wieder **gleiche oder ähnliche Routen** bei seinen Zustellungsfahrten nimmt. Aus diesem Grund und weil seine Zustellungsfahrten ihn regelmäßig zu Gasthäusern, Tankstellen, Bäckereien, Lebensmitteleinzelhändlern etc. führen, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates davon auszugehen, dass dem Bw. an den von ihm immer wiederkehrend angefahrenen Routen und Zielen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind. Auch müssen dem Berufungswerber allein durch die Dienstverrichtungen in den Vorjahren die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein.

Nach Ansicht des VwGH (VwGH 21.11.1991, 90/13/0101; 2.8.1995, 93/13/0099; 20.9.1995, 94/13/0253; 28.5.1997, 96/13/0132) führt nämlich auch die nur an einzelnen Tagen der Woche ausgeübte Beschäftigung an einem Ort zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, 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 führt.

Im vorliegenden Fall ist daher von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen, sodass ein Abzug von Differenzwerbungskosten auch aus diesem Grund nicht möglich ist.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden

Linz, am 9. November 2009