



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. April 2009, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 24. März 2009, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, er ist „Zugbegleiter“, machte mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 (unter anderem) Reisekosten in Höhe von 2.090,35 Euro als Werbungskosten geltend gemacht.

Diesen Antrag hat das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid mit der Begründung abgewiesen, dass „*die Reisen in ein wiederkehrend bereistes gleichbleibendes Einsatzgebiet führen bzw. auf gleich bleibenden Routen erfolgen.*“

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung und einem dazu eingebrochenen ergänzenden Schriftsatz führt der Berufungswerber durch seinen bevollmächtigten Vertreter aus:  
„*Der Berufungswerber hat im Kalenderjahr 2008 die auf beiliegender Zusammenstellung beruflich veranlassten Reisen über 25 km und über drei Stunden als Zugbegleiter durchgeführt. Wie aus dieser Zusammenstellung ersichtlich, wird keine fixe Fahrroute eingehalten und ist der Beginn der Reisen teilweise vor 07:00 Uhr und das Ende der Reisen*

teilweise nach 20:00 oder sogar 21:00 Uhr. Es besteht kein fixer Fahrplan und werden mehrere unterschiedliche Ziele in unregelmäßigen Abständen angefahren.

Es wurden für die in der Zusammenstellung verzeichneten Fahrten Differenz Werbungskosten von € 13,32 / Tag geltend gemacht. Nach ständiger Rechtssprechung zu Differenzwerbungskosten gilt, dass das ständige Bereisen zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten führt und daher diesbezüglich ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist. Bei der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist alleine darauf abzustellen, ob ein solcher einem Reisenden aufgrund der Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten bzw. der preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im Verhältnis zu einem ständig an diesem Ort Tätigen erwächst. Dabei ist auch eine Anlaufphase zu berücksichtigen, nach welcher für jedes Zielgebiet, zumindestens für 15 Tage Taggelder im Berufsjahr zu gewahren ist. Der im Mittelpunkt der Tätigkeit der Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten 5 Tage (Anfangsphase) vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als 6 Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat (LST-RL RZ 310). Unter der Berücksichtigung der Anlaufphase wären daher folgende Fahrtziele für 15 Tage die Differenzwerbungskosten zu berücksichtigen:

Linz - Hieflau - Klaus - Kleinreifling - Rotteneg - Kirchdorf- Prägarten - Hieflau - Summerau-Larein Stadt - Urfahr, somit  $11 * 15 * 13,32$

Hinsichtlich des Fahrtzieles Kleinreifling ist zu beachten, dass aufgrund der Größe des Ortes nur eine einzige Verpflegungsmöglichkeit besteht, daher es dem Berufsgewerber nicht möglich ist, günstigere Verpflegungsmöglichkeiten zu finden und daher für die Aufenthalte in Hieflau oder Kleinreifling jedenfalls die Differenzwerbungskosten für das ganze Jahr anzuerkennen sind. Aus den Aufzeichnungen geht auch hervor, dass in den meisten Fällen sowohl das Frühstück, als auch das Abendessen außerhalb des Haushaltes eingenommen werden muss, und in vielen Fällen auch außerhalb übernächtigt werden muss. Des Weiteren ist zu beachten, dass der Berufsgewerber nicht immer das gleiche Einsatzgebiet befährt, da es sich nicht um den gleichen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke handelt. Dazu kommt, dass dem Berufsgewerber an den jeweiligen Einsatzorten oft nur kurze Verweilzeiten zur Verfügung stehen und daher er veranlasst ist, z. B. in einem Kiosk oder Schnellimbiss relativ teure Mahlzeiten oder Getränke zu sich zu nehmen. Soweit im angefochtenen Bescheid die tatsächlich ausbezahlten Taggelder nicht als steuer- und beitragsfrei behandelt wurden, wird auf die Reisekosten-Novelle 2007 verwiesen.

*Daher wird beantragt, den angefochtenen Bescheid dahingehend aufzuheben, als die Differenzwerbungskosten nicht im geltend gemachten Umfang berücksichtigt wurden bzw. in dem Falle, als entgegen der Reisekosten-Novelle 2007 die Taggelder nicht als steuerfrei behandelt wurden.“*

Mit Schreiben vom 12. August 2009 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt um nachstehende ergänzende Ermittlungen:

*„Die vorgelegten „Zusammenstellungen“ enthalten als Reiseziel sehr oft Orte, die vom Ausgangspunkt der Reise, Selzthal, nur wenige Kilometer entfernt sind (z. B. Klaus: 45 Kilometer, Fahrzeit in einer Richtung rd. 50 Minuten; Kirchdorf a. d. Krems: 55 Kilometer, Fahrzeit rd. eine Stunde). In den Zusammenstellungen ist bei den genannten Reisezielen eine Dauer von meist 12 Stunden (Klaus) oder 23 Stunden (Kirchdorf) vermerkt.*

*Diese Tatsache zwingt zur Vermutung, dass der Berufungswerber entweder diese Fahrtstrecken mehrmals zurückgelegt hat, also mehrere Reisen und nicht nur eine getätigt hat, und / oder am Zielort ebenfalls Dienst verrichtet hat.*

*Ich bitte daher, den Berufungswerber zur Vorlage entsprechend ergänzter „Zusammenstellungen“ für alle angeführten Reisen aufzufordern. Wurden an einem Tag tatsächlich mehrere Reisen durchgeführt, ist jede dieser Reisen gesondert darzustellen (Beginn, Ende, Ausgangsort, Zielort, zutreffendenfalls über...). Auch sind auf den Zusammenstellungen Dienstzeit und Reisezeit getrennt anzugeben.*

*Um klären zu können, für welche Reiseziele im Jahr 2008 Werbungskosten für eine „Anfangsphase“ zuzuerkennen sind, ist erforderlich, die im Jahr 2007 unternommenen Reisebewegungen zu untersuchen. Ich bitte daher, die entsprechenden „Zusammenstellungen“ für das Kalenderjahr 2007 vorzulegen.*

*Mit Schriftsatz vom 21. April 2009 machte der Berufungswerber weitere Werbungskosten für behauptete 50 auswärtige Nächtigungen geltend. Ich bitte, den Berufungswerber zum Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen (Tatsache der Nächtigungen, Tatsache von Aufwendungen) aufzufordern.*

*Zum weiteren Antrag des Berufungswerbers, Taggelder, die angeblich entgegen der Reisekosten - Novelle 2007 nicht unversteuert ausgezahlt wurden, bei der Veranlagung steuerfrei zu stellen, kann dem vorgelegten Akt nichts entnommen werden. Ich bitte daher um entsprechende Ergänzung.*

*Schließlich bitte ich zu klären, ob dem einschreitenden Vertreter tatsächlich Zustellungsvollmacht erteilt wurde oder ob er nur zur Verfassung der Berufung bevollmächtigt wurde.“*

Das Finanzamt leitete dieses Schreiben mit einem weiteren Schreiben vom 17. August 2009 mit der Bitte um Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Beantwortung der Fragen weiter.

Dem Ersuchen kam der Vertreter des Berufungswerbers mit Schriftsatz vom 3. September 2009 wie folgt nach:

*„In der Anlage übermittel ich die angeforderten Beweismittel. Auf den beiliegenden Dienstplänen für 2007 und 2008 sind sämtliche Fahrtstrecken des Berufungswerbers vermerkt, insbesondere der Beginn, Ende, Ausgangsort, Zielort, und auch die Notwendigkeit der Übernachtungen. In der Woche vom 31.12.2007 bis 06.01.2008 führte meine Mandantschaft etwa lt. beiliegenden Plan die Reise 10005, beginnend mit 5.45 Uhr endet mit 21.47 Uhr am Mittwoch durch. Aus beiliegender Schichtenplanung ergibt sich zur Nummer 10005, dass Dienstbeginn 5.45 Uhr war, dann von ca. 7.30 Uhr bis ca. 10.30 Uhr die Fahrt nach Linz durchgeführt wurde, dann eine Ruhezeit eintrat, dann wieder von 12.00 Uhr bis 14.00 Uhr nach Selzthal zurück gefahren wurde, dann ca. von 14.30 Uhr bis ca. 16.00 Uhr wieder nach Linz gefahren wurde, dann wieder von 18.30 Uhr bis ca. 21.00 Uhr nach Selzthal zurück gefahren wurde, mit Dienstende 21.47 Uhr. Am Donnerstag bis Freitag wurde die Fahrt 10001 durchgeführt, wie sich aus den Balken ergibt, mit einer notwendigen Übernachtung. Die entsprechende Zusammenstellung für 2007 wird auch vorgelegt. Die Tatsache der Nächtigung ergibt sich aus den vorgelegten Schichtenplänen, wobei es vom Berufungswerber nicht verlangt werden kann, für jede Mahlzeit, etwa bei einem Wurstelstand, einen entsprechenden Beleg zu verlangen. ...“*

Dem Schriftsatz angeschlossen sind Ablichtungen der Dienstpläne des Berufungswerbers für die Jahre 2007 und 2008 sowie zwei „Schichtenplanungen“.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Dem gegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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. Nicht abgezogen werden dürfen nach dessen lit. c insbesondere auch Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören Mehraufwendungen für die Verpflegung in Gaststätten grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Einem Steuerpflichtigen ist es auch unbenommen, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch deren Verzehr die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen.

Die die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch, auch mit Unterbrechungen, länger an einem Ort auf, müssten ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt sein, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist. Wird eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen, führt dies auch dann nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand, 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 allerdings eine Nächtigung erforderlich ist, ist, für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche, der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (VwGH. 28.1.1997, 95/14/0156).

Im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof diese Ansicht, und verneinte die steuerliche Berücksichtigung von Taggeldern bei einem Vertreter, welchem auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit in einem lokal eingegrenzten Gebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise unterstellt werden muss, die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes zu kennen bzw. andernfalls einen Verpflegungsmehraufwand, allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln, abzufangen. In diesem Erkenntnis verweist der Verwaltungsgerichtshof auch ausdrücklich auf sein Erkenntnis vom 26.6.2002, 99/13/0001, in dem er die steuerliche Anerkennung von Reisen eines Steuerpflichtigen in ein

lokal eingegrenztes, mehrere aneinander angrenzende politische Bezirke umfassendes Gebiet wegen der zu unterstellenden Kenntnis der dort zur Verfügung stehenden günstigen Verpflegungsmöglichkeiten generell verneinte.

Der Berufungswerber befährt als Zugbegleiter nahezu immer dieselben Strecken. Es sind dies die Strecken zwischen Selzthal und Kleinreifling, zwischen Selzthal und Linz sowie zwischen Linz und Summerau, sowie jeweils Teilstrecken davon.

Bei diesem Sachverhalt können aber nach der zitierten bestehenden Rechtslage tatsächlich keine Taggelder als Werbungskosten anerkannt werden, weil dem Berufungswerber auf Grund seiner Kenntnis der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten im angeführten Reisegebiet keine höheren Verpflegungsaufwendungen entstanden sind, als anderen Arbeitnehmern, die an den Orten im bereisten Gebiet arbeiten, ohne auf einer Reise zu sein, und auch außerhalb ihres Haushaltes (an ihrem Arbeitsplatz oder in dessen Nähe) Mahlzeiten einnehmen müssen (vgl. dazu auch VwGH 26.6.2002, 99/13/0001, und VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Der Berufungswerber fuhr nach den von ihm vorgelegten Dienstplänen sowohl im Jahr 2007 als auch im hier maßgeblichen Jahr 2008 im Wesentlichen immer dieselben Strecken. Es waren ihm daher im Jahr 2008 die jeweils günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bereits (zumindest) seit dem vorangegangenen Jahr bekannt, weshalb ihm auch für eine „Anfangsphase“ keine Verpflegungsmehrkosten mehr erwachsen sein konnten und in der Folge keine Werbungskosten abgezogen werden können.

Hinzu kommt, wie ebenfalls oben erwähnt wurde, dass den Aufstellungen über die vom Berufungswerber durchgeföhrten Reisen zu entnehmen ist, dass die Mehrzahl dieser Reisen keine Nächtigung erforderlich machten. Der Berufungswerber hat sich an den jeweiligen Aufenthaltsorten lediglich während des Arbeitstages aufgehalten und ist danach an den Dienstsitz zurück gekehrt. Auch dieser Umstand führt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu, dass hinsichtlich der Fahrten im in Rede stehenden Gebiet keine Taggelder als Werbungskosten berücksichtigt werden können, weil es dem Berufungswerber unbenommen geblieben ist, einen allenfalls entstehenden Verpflegungsmehraufwand durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch die Mitnahme von Lebensmitteln abzufangen.

Der Tatsache, dass die in der Zusammenstellung genannte Dauer der Reisen nicht mit der tatsächlichen Dauer jeder einzelnen Reise übereinstimmt, weil in der vom Berufungswerber genannten Zeit mehrere Reisen getätigt wurden, kann daher keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommen.

Auch die geltend gemachten Ausgaben für 50 auswärtige Nächtigungen können nicht als Werbungskosten anerkannt werden:

Es ist amtsbekannt, dass den Zugbegleitern Nächtigungsmöglichkeiten unentgeltlich zur Verfügung stehen. Deshalb wurde der Berufungswerber „*zum Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen (Tatsache der Nächtigungen, Tatsache von Aufwendungen)*“ aufgefordert.

Diesem Ersuchen ist der Berufungswerber nicht nachgekommen, sodass angenommen werden muss, dass er Aufwendungen tatsächlich nicht zu tragen hatte. Der angefochtene Bescheid des Finanzamtes entspricht daher der bestehenden Rechtslage, weshalb die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Graz, am 9. April 2010