



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde., Str., vertreten durch Mag. Martin Feurstein, Steuerberater, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18 c, vom 30. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Februar 2009 betreffend Einkommenssteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Streitjahr aus seiner Tätigkeit als LKW-Fahrer für eine Schweizer Arbeitgeberin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Grenzgängereinkünfte). Er war mit dem LKW vorallem in der Schweiz unterwegs; zwei Fahrten wurden nach Italien und jeweils eine Fahrt wurde nach Nauders (Tirol) bzw. nach Vaduz (Liechtenstein) durchgeführt (es handelte sich um eintägige Fahrten ohne Nächtigung).

Am 6. August 2008 reichte der Berufungswerber beim Finanzamt seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 ein und beantragte ua. die im Lohnausweis vom 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Spesenersätze (für Reisen, Verpflegung und Übernachtung) in Höhe von 7.344,00 CHF als nicht steuerbaren Lohn (§ 26 Z 4 EStG 1988) zu behandeln und Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit den durchgeführten Fahr-

ten mit dem LKW in Höhe von 2.803,26 € als (Differenz-)Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) zu berücksichtigen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 27. Februar 2009 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt. Dabei behandelte das Finanzamt die oben genannten Spesen in Höhe von 7.344,00 CHF als steuerpflichtigen Lohn. Weiters berücksichtigte es Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 2.692,74 € als Werbungskosten (es stellte die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten dem Grunde nach zwar außer Streit, kürzte aber die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen der Höhe nach im Hinblick auf Reisen in ein sog. Zielgebiet).

Mit Schriftsatz vom 30. März 2009 erhob der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung (auf die diesbezügliche Begründung wird an dieser Stelle verwiesen) und beantragte, dass der angefochtene Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden solle, dass im neu zu erlassenden Bescheid die von der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers gezahlten Spesenersätze in Höhe von 7.244,00 CHF steuerfrei gestellt werden sollen, dass Differenzwerbungskosten in Höhe von 2.803,26 € berücksichtigt werden sollen und dass für den Fall, dass die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt werde, eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat abgehalten werden solle.

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 17. April 2009 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27. Februar 2009 insoweit ab, als es nur mehr Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.967,64 € als Werbungskosten berücksichtigte (es anerkannte nur Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten fünf Reisetage in ein Zielgebiet anstatt wie im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 für die ersten 15 Tage; vgl. dazu die ausführliche zusätzliche Bescheidbegründung und Darstellung der Berechnung der Höhe der berücksichtigten Verpflegungsmehraufwendungen vom 16. April 2009).

Mit Schriftsatz vom 18. Mai 2009 beehrte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen. Bezüglich der Begründung wurde auf die Ausführungen im Berufungsschriftsatz vom 30. März 2009 verwiesen.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 24. März 2013 wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Behandlung der Berufung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob

- Spesenersätze der Schweizer Arbeitgeberin in Höhe von insgesamt 7.344,00 CHF als nicht steuerbarer Lohn im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 behandelt und
- in welcher Höhe Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Spesenersätze:

Die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers bestätigte im Lohnausweis für das Streitjahr die Auszahlung von Spesenersätzen für "*Reise, Verpflegung, Nächtigung*" in Höhe von insgesamt 7.344,00 CHF.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (in der im Streitjahr gültigen Fassung) gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit. Um Beträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei behandeln zu können, muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aufwendungen und dem dafür geleisteten Ersatz gegeben sein.

Seitens der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers wurde bestätigt, dass keine schriftliche Vereinbarung bezüglich der Reisespesenersätze getroffen und die Auszahlung von Reisespesenersätzen nur mündlich vereinbart worden sei. In den monatlichen Lohnausweisen für das Jahr 2006 wurde die Auszahlung von Spesenersätze in Höhe von 34,00 CHF pro Tag bestätigt (da für das Streitjahr keine Änderung der Verhältnisse behauptet wurde, kann jedenfalls davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber auch im Streitjahr Reisespesenersätze in Höhe von 34,00 CHF pro Tag erhalten hat). Weder seitens der Schweizer Arbeitgeberin noch seitens des Berufungswerbers wurde bekannt gegeben, zB ab welcher Dauer der Fahrt Spesenersätze für Verpflegung und wofür die übrigen Reisespesenersätze vereinbart worden sind (vgl. das Vorhalteverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006; das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23. November 2007 und das Antwortschreiben der Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom 11. Dezember 2007). Hinzu kommt noch, dass nicht bekannt ist, welche konkreten Aufwendungen im Einzelnen (außer Verpflegung) in welcher Höhe mit der pauschalen Spesenvergütung tatsächlich abgegolten worden sind (Ausgaben für Maut und Parken, Kosten für berufliche Telefongebühren?), weiters dass die Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers im Lohnausweis für das Streitjahr die Auszahlung von Spesenersätze für "*Reise, Verpflegung, Nächtigung*" in Höhe von insgesamt 7.344,00 CHF (ds. 34,00 CHF x 216 Fahrtage) bestätigt hat, obwohl sich aus den im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen ergibt (vgl. die Fahrerabrechnung), dass der Berufungswerber nicht an 216 Tagen, sondern

„nur“ an 214 Tagen auf Fahrt war und dass er, obwohl seine Schweizer Arbeitgeberin im Lohnausweis (auch) Spesenersätze für Nächtigungen bestätigt hat, nur eintägige Fahrten, bei denen keinen Nächtigungen notwendig waren, unternommen hat.

Gewährt - wie gegenständlich - ein Arbeitgeber ohne Rücksicht auf Anzahl und Dauer der tatsächlich unternommenen Fahrten und ohne Rücksicht auf tatsächlich entstandene Kosten ein immer gleichbleibendes Spesenpauschale, handelt es sich dabei um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Gegenständlich ist nicht bekannt, welche konkreten Aufwendungen im Einzelnen in welcher Höhe mit der pauschalen Spesenvergütung abgegolten worden sind. Da der im § 26 EStG 1988 geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den einzelnen tatsächlichen Aufwendungen und dem dafür geleisteten Ersatz fehlt, ist die gegenständliche Spesenvergütung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen (vgl. dazu Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort; Ausgabe 2012, Seiten 492 f).

Verpflegungsmehraufwendungen:

Unstrittig ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber im Streitjahr mit dem LKW vor allem in der Schweiz [zwei Fahrten wurden nach Italien und jeweils eine Fahrt wurde nach Nauders (Tirol) bzw. nach Vaduz (Liechtenstein) durchgeführt] unterwegs war.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach Z 9 dieser Gesetzesstelle stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen 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.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber

auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (vgl. dazu auch Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tzen 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 173, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe auch zB UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07; UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08) dann vor,

- wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,
- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. So kann zB auch ein ganzes Bundesland (Vorarlberg, 2.601 km²; Burgenland 3.965 km²) ein Einsatzgebiet sein (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein bedeutend größeres Gebiet, wie zB ganz Niederösterreich (19.177,78 km²) liegt kein Einsatzgebiet vor. Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Tagesgeld zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen (vgl. auch Doralt, a.a.O., § 16 Tz 178).

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten im Übrigen die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tzen 175/1 ff).

Begründet nun der Steuerpflichtige einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist, wie bereits oben ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

Das Finanzamt stellte gegenständlich die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten dem Grunde nach außer Streit; es kürzte aber die geltend gemachten Werbungskosten (Verpflegungsmehraufwendungen) der Höhe nach im Hinblick auf Reisen in ein sog. Zielgebiet. Das Finanzamt hat die Schweiz unter Berücksichtigung der topographischen Verhältnisse und der verkehrsmäßigen Erschließung und der landessprachlichen Verhältnisse in elf Einsatzgebiete unterteilt [1. Zielgebiet: Zürich, Zug; 2. Zielgebiet: Luzern; 3. Zielgebiet: Aargau, Basel-Land, Basel-Stadt, Jura, Solothurn; 4. Zielgebiet: Glarus, Schwyz; 5. Zielgebiet: Jura Bern (französischspr. Teil); 6. Zielgebiet: Bern Bezirk (Thun, Nidarsimmental, Interlaken, Oberhäsli); 7. Zielgebiet: Tessin; 8. Zielgebiet: Freiburg, Neuenburg; 9. Zielgebiet: Graubünden (deutschspr. Teil); 10. Zielgebiet: Genf, Waadt (entlang Genfersee); 11. Zielgebiet: Bern Bezirk (Nidau, Büren, Wangen, Aarwangen, Trachselwald, Signau, Konolfingen, Burgdorf, Seftingen, Bern)] und hat aufgrund der Häufigkeit von Fahrten in diese Gebiete für jedes Einsatzgebiet Verpflegungsmehraufwendungen im Umfang von fünf Tagen (Anfangsphase) in Höhe von 1.386,12 € berücksichtigt. Hinsichtlich der Fahrten in die Kantone St. Gallen, Schaffhausen, Thurgau, Nidwalden, Obwalden, Uri, Graubünden (italien./rätorum. Teil), Waadt (übrige), Wallis und hinsichtlich der Fahrten nach Italien, Tirol und Liechtenstein hat es keinen Mittelpunkt der Tätigkeit angenommen und weitere Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 581,53 € berücksichtigt (vgl. die Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2009).

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2009 an. Diese Vorgehensweise entspricht den von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (vgl. dazu die obigen Ausführungen). Auf Grund der Häufigkeit der Fahrten in diese oben genannten Gebiete (vgl. die Fahrerabrechnung) ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in diesen Gebieten besaß und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Für diese Beurteilung war entscheidend, ob und in welcher Intensität (Dichte) die Bereisung dieser Gebiete tatsächlich erfolgte. Das ständige Bereisen führ-

te eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und ist daher diesbezüglich ein Verpflegungsmehraufwand (nach Ablauf der Anfangsphase) nicht gegeben.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass sich der Berufungswerber durch diese Vorgehensweise des Finanzamtes als nicht beschwert erachten kann, zumal der Verwaltungsgerechtshofes die Rechtsauffassung vertritt, dass Taggelder nur dann zustehen, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauern - wie gegenständlich - die Reisen jeweils nur einen Tag, können die aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. April 2013