



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 16. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark, vom 31. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe für das Jahr 2004 ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe für das Jahr 2005 erfahren gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006 keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist bei der Fa. M. in G. (Bezirk Weiz) beschäftigt, die neben der Containervermietung ua. Spezialist für die Reinigung und Entsorgung von Öltanks ist.

Der Bw. ist – wie eine telefonische Anfragenbeantwortung im Lohnbüro der Fa. M. ergeben hat – vorwiegend - etwa zu 55 % - als Lagerarbeiter beschäftigt (Lager zusammenräumen, Staplerfahren, etc.). Zusätzlich - etwa im Ausmaß von ca. 40 % bis 50 % für 2004 und 2005 - umfasst sein Tätigkeitsbereich die Reinigung und gelegentlich auch die Entsorgung von Öltanks für verschiedenste Privatkunden im Bezirk Weiz, daran angrenzenden Bezirken und

gelegentlich auch außerhalb der angrenzenden Bezirke. Dazu dient ein mit speziellen Vorrichtungen ausgestatteter firmeneigener Bus.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2004 und 2005 beantragte der Bw. nun gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 den Abzug von Tagesgeldern als Werbungskosten in Höhe von 2.730,20 € (2004) und 2.508,80 € (2005).

Zum Nachweis seiner Reisen legte der Bw. *"Zusammenstellungen der beruflich veranlassten Reisen über 25 km und über 3 Stunden"* in den Kalenderjahren 2004 und 2005 vor. Nach diesen Aufstellungen hat der Bw. derartige Fahrten im Zusammenhang mit Tankreinigungen an insgesamt 115 Tagen (2004) und 108 Tagen (2005) durchgeführt. Diese Fahrten erfolgten zum Großteil in Orte des Bezirk Weiz und in solche, die sich in den (dem Bezirk Weiz) angrenzenden Bezirken befinden (2004: 102 Tage und 2005: 97 Tage). Darüberhinaus wurden 2004 an 12 Tagen und 2005 an 11 Tagen Fahrten in außerhalb dieser Bezirke gelegene Orte durchgeführt.

Laut Aktenlage hat der Bw. von seinem Arbeitgeber keine Reisekostenvergütungen erhalten.

Das Finanzamt versagte im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 und 2005, jeweils vom 31. Mai 2006, die steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Tagesgelder mit nachstehender Begründung:

"Nach derzeit geltender Rechtslage sind bei Fahrtätigkeit innerhalb eines eingegrenzten Bereiches (der Bezirk, in welchem sich die Betriebsstätte befindet und die daran angrenzenden Bezirke sind als einheitliches Zielgebiet zu betrachten) Taggelder infolge Nichtanfalls von Verpflegungsmehraufwand nicht anzuerkennen."

Seine dagegen eingebrachte Berufung vom 16. Juni 2006 begründete der Bw. damit, dass das Finanzamt bei den Arbeitnehmerveranlagungen die Tagesgelder der Dienstreisen nicht berücksichtigt hätte, *"obwohl kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegt (unregelmäßige Tätigkeiten, über 25 km entfernt und über 3 Stunden Dauer)".*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel (der Berufung) teilweise statt und begründete dies wie folgt:

"Die Aufstellung über die erfolgten Fahrten lässt erkennen, dass grundsätzlich ein Einsatzgebiet mit mehreren Bezirken vorliegt, welches den Mittelpunkt der Tätigkeit bildet. der Bezirk Weiz mit den angrenzenden Bezirken werden ständig bereist. Für diese ständig bereisten Bezirke muss davon ausgegangen werden, dass über die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten hinreichend Kenntnis erlangt worden ist. Deshalb sind verpflegungsbedingte Mehraufwendungen nicht gegeben. Für in außerhalb dieser - den

Mittelpunkt der Tätigkeit bildenden - in angrenzende Bezirke durchgeführte Reisen wurden Taggelder in Höhe von 288,20 € (2004) und 255,20 € (2005) errechnet."

Mit Schreiben vom 16. August 2006 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsreisen bis zu "26,40 Euro" pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Zu diesen nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (ua. VwGH 5.10.1994, 92/15/0225).

Eine Reise im Sinne der Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, mehr als drei Stunden dauert (Inlandsreisen) und *kein* weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Steuerpflichtiger auch durch einen längeren Aufenthalt an einem Ort einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sodass eine Reisetätigkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu diesem Ort in diesem Fall nicht erfolgen kann. Dies deshalb, da es der längere Aufenthalt an einem Ort dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich über die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den sonst üblichen und gemäß § 20 EStG nichtabzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten rechtfertigt. Dieselben Überlegungen sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (und der Verwaltungspraxis) auch auf regelmäßige Tätigkeiten innerhalb eines - mehrere Ort umfassenden - Einsatzgebietes (Zielgebietes) anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet (Zielgebiet) werde 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. Dies gelte – so der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 99/13/0001 – im Übrigen auch dann, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten beschäftigt war.

Ein Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur (unbedingt) ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Ein Einsatzgebiet (Zielgebiet) kann sich auf *einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken*. Erstreckt sich die (ständige) Reisetätigkeit auf ein *größeres Gebiet* (zB ganz Niederösterreich), liegt *kein Einsatzgebiet* vor (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 16 Tz 178 und die dort zitierte Judikatur).

Der Bw. hat nun im gegenständlichen Fall in den Streitjahren 2004 und 2005 102-mal bzw. 97-mal Orte im Bezirk Weiz sowie Orte in den daran angrenzenden Bezirken bereist und bildet dieses Einsatzgebiet (Zielgebiet) somit einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit.

Auch wenn er im Rahmen seiner Tätigkeit verschiedene Orte aufgesucht hat, ist davon auszugehen, dass ihm doch auf Grund der regelmäßig wiederkehrenden Reisetätigkeit die Verpflegungsmöglichkeiten in den Orten dieser Bezirke so weit vertraut sind, wie etwa bei einem an ein und demselben Ort tätigen oder im Nahegebiets des Dienstortes reisenden Arbeitnehmer.

In Anwendung obiger rechtlichen Erwägungen auf den gegenständlichen Berufungsfall bleibt daher für eine steuerliche Anerkennung von Tagesgelder bezogen auf die Reisen ins Einsatzgebiet (Zielgebiet) kein Platz.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt allerdings die Auffassung, dass die obigen Überlegungen hinsichtlich eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit in dem (neuen) Einsatzgebiet (Bezirk Weiz + angrenzende Bezirke) für eine gewisse "Anfangsphase" nicht anzustellen sind und deshalb zumindest für fünf Tage die Tagesgelder als Werbungskosten anzuerkennen sind ($26,40 \text{ €} \times 5 = 132 \text{ €}$). Diese Anfangsphase betrifft allerdings nur das Jahr 2004, da sich am Einsatzgebiet (Zielgebiet) des Bw. im Jahr 2005 nichts geändert hat. Auch hat es – wie aus der vorgelegten Zusammenstellung der Reisetätigkeit zu entnehmen ist – keine (längerer) Unterbrechungen im Zusammenhang mit der regelmäßig wiederkehrenden Tätigkeit des Bw. im Einsatzgebiet gegeben, die es allenfalls rechtfertigen würden, neuerlich von einer Anfangsphase zum "Kennenlernen" von "günstigen Verpflegungsmöglichkeiten" sprechen zu können.

Für die Reisen in Orte *außerhalb* des Einsatzgebietes (2004 an 12 Tagen und 2005 an 11 Tagen) wurde in den beiden Streitjahren kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, weshalb – da diesbezüglich auch die übrigen Kriterien einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegen - das Finanzamt die dafür beantragten Tagesgelder in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung zu Recht als Werbungskosten anerkannt hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 22. August 2007