

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vom 16. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 17. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 Reisekosten in Höhe von insgesamt € 1.510,70 als Werbungskosten geltend gemacht, welche er in einer Beilage aufschlüsselte in Tagesgelder Inland € 433,40, Tagesgelder Schweiz € 1.030,25 und Tagesgelder Deutschland € 47,05. Erläutert hiezu wurde, dass die Tagesgelder auf beruflich veranlasste In- und Auslandsreisen jeweils über 3 bzw. 5 Stunden bezogen sind und es vom Arbeitgeber für diese Posten keine Abgeltung gegeben habe.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2007 bei den Tagesgeldern Schweiz einen Abzug in Höhe von € 699,20 vorgenommen und dies damit begründet, dass bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig war, nur in den ersten 5 Tagen kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. mit der Begründung Berufung erhoben, dass ihm das Finanzamt telefonisch bestätigt habe, dass die Tagesgelder dennoch zuständen, wenn die Tätigkeit außerhalb des Nahebereiches liege und eine tägliche Reise unzumutbar sei. Da er an

diesen Tagen bis zu 14 Stunden gearbeitet habe, sei auch eine tägliche Rückkehr unzumutbar gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2008 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und im Wesentlichen hiezu ausgeführt, die Begründung eines weiteren Mittelpunktes sei anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke. Von einem längeren Zeitraum sei dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten worden sei. Erstrecke sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf einen Tätigkeitsmittelpunkt, so sei dieser Aufenthalt keine Reise. Es sei dann in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entstehe. Tagesgelder stünden daher nur für die Anfangsphase von fünf Tagen als Werbungskosten zu.

Im darauf erhobenen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führt der Bw. aus, seine Tätigkeit habe außerhalb des Nahbereiches von 120 km stattgefunden. Zudem sei betreff der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten darauf hinzuweisen, dass der Preis eines Mittags- oder Abendessens mit einem Getränk in Zürich nicht mit Preisen wie in Vorarlberg und schon gar nicht nach 19.00 oder 20.00 Uhr zu vergleichen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der als Werbungskosten geltend gemachte Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) betreff die Zeiträume der beruflichen Tätigkeit in Zürich bei der Firma G. zu Recht lediglich für die ersten fünf Tage anerkannt worden ist.

Der Bw. war im Kalenderjahr 2007 an 31 Tagen in der Schweiz beruflich tätig, davon insgesamt 24 Tage in Zürich bei der Europazentrale von G., sowie einmal gesondert in Zürich, 2 Tage in Gams, 1 Tag in Rheineck und 1 Tag in Gossau.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. schließlich mit schriftlicher Eingabe vom 5. Juli 2010 bekannt gegeben, dass er 2007 bei Herrn b, 6845 Hohenems, als Kälteanlagenbauer, Aufbau und Servicierung von Kühl- und Kälteanlagen, beschäftigt war. Im Zuge seiner Tätigkeit seien auch Dienstreisen angefallen, wobei er generell mit einem Firmenfahrzeug unterwegs gewesen sei und deswegen kein Fahrtenbuch geführt habe. In seiner Arbeitnehmerveranlagung habe er unter anderem Tagesgelder geltend gemacht, die für Dienstreisen (idR bis 120 km) zuständen, die länger als 3 Stunden dauerten. Als ausgebildeter Installateur und Lüftungstechniker sei er ab 15. Oktober 2007 von seinem

Arbeitgeber an die Fa. c. ausgeliehen worden. Diese Firma sei wiederum Subunternehmer bei der Fa. d. Er sei für ein Arbeitsprojekt in Zürich, Lüftungs- und Klimaanlagenbau in der Europazentrale bei G. in Zürich eingesetzt worden. Die ersten drei Wochen sei er mit einem Fahrzeug der Fa. e nach Zürich gefahren, dann mit einem Arbeitskollegen. Gearbeitet sei von Montag bis Donnerstag ca. 11 Stunden am Tag worden. Die Übernachtung im Hotel IBIS mit Frühstück sei von der Fa. e bezahlt worden, für Mittagessen und Abendessen habe er selbst sorgen müssen. Deshalb habe er auch in der Arbeitnehmerveranlagung für 2007 die Tagesgelder (idR ab 120 km) beantragt, da für ihn eine tägliche Heimreise nicht möglich bzw. nicht zumutbar gewesen sei. Dies sei vom Finanzamt mit der Begründung "Neuer Mittelpunkt der Tätigkeit" abgelehnt worden. Soweit der Bw. es dem Steuerbuch 2007 entnehmen habe können, gelte dies jedoch nur für Reisen bis 120 km. Der Bw. merke schließlich an, dass seine Angaben der Wahrheit entsprechen würden und er könne bestätigen, dass er nicht im Besitz irgendwelcher Originalunterlagen sei, da alle Aufwendungen bis auf das Essen vom Arbeitgeber bezahlt worden seien.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung an diesem – wenn auch nicht durch konkrete Nachweise dokumentierten – Vorbringen des Bw. zu zweifeln. Es wird daher davon ausgegangen, dass ihm für die Bereisung der Arbeitsstätten ein Firmen PKW zur Verfügung gestellt wurde bzw. er teilweise mit einem solchen mitfahren konnte, sowie die Kosten der Übernachtung samt Frühstück vom Arbeitgeber übernommen wurden. Tagesdiäten vom Arbeitgeber hat der Bw. allerdings keine erhalten.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die 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.

Eine "*Reise*" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 173 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) 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.

Nur wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt, kann ein Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG geltend gemacht werden. Aus diesem Zusammenhang heraus legt der VwGH den Begriff der Reise danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. dabei geht der VwGH davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt. Nach der Rechtsprechung sind es zwei Kriterien, die den Verpflegungsmehraufwand rechtfertigen. 1. Die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit muss mindestens 25 Kilometer betragen. 2. Die Dauer der Tätigkeit am neuen Einsatzort: Bei längerer Tätigkeit an einem neuen (weiteren) Tätigkeitsort hat der Steuerpflichtige ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie am Einsatzort kennen zu lernen und befindet sich daher in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Haushalts verpflegt; daher ist sein Verpflegungsaufwand nach Ablauf einer bestimmten Aufenthaltsdauer nicht mehr gerechtfertigt (VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Zusammenfassend ergibt sich nach der Rechtsprechung zum Verpflegungsmehraufwand folgende Rechtslage: Ein Verpflegungsmehraufwand steht nicht zu bei durchgehendem Einsatz am gleichen Ort nach einer Woche (in der E 21.9.1993, 93/14/0136, 1994, 205 stellt der VwGH auf einen durchgehenden Einsatz während zumindest fünf aufeinander folgenden Arbeitstagen ab) sowie bei wöchentlich wiederholenden Einsätzen am gleichen Ort nach einer angemessenen Anlaufphase (wohl ebenfalls etwa fünf bis sieben Tage) (vgl. hiezu Doralt, EStG¹³, Tz 175/1).

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes steht fest, dass der Bw. einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit in Zürich begründet hat, da er verfahrensgegenständlich in regelmäßig

wiederkehrenden Abständen über einen längeren Zeitraum, nämlich von 15. Oktober 2007 bis 6. Dezember 2007 – 6 mal jeweils 4 Tage am Stück, insgesamt 24 Arbeitstage – bei der Firma G. gearbeitet hat.

Begründet nun der Steuerpflichtige einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist in weiterer Folge der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254).

Somit ist, wie bereits oben ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass dem Bw. die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt waren und demzufolge kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand (über die Anfangsphase hinaus) für Verpflegung entstanden ist.

Der Unabhängige Finanzsenat merkt abschließend hiezu erläuternd an, dass es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage ist, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (wie Mitnahme von Speisen und Getränken von zu hause, Einkauf solcher im preiswerten Lebensmittelhandel vor Ort, Verzehr von Kantinen/Menükost oder Fastfood vor Ort) in Anspruch oder aus Gründen persönlicher Qualitätsansprüche oder des persönlichen Komforts bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung (zB Einkauf im gehobenen Lebensmittelhandel oder Restaurantbesuch à la carte) in Kauf genommen werden. Diesfalls kann auch die Argumentation des Bw. betreff die Preisunterschiede in der Gastronomie zwischen Vorarlberg und Zürich der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

Auf Grund der eindeutigen Gesetzeslage und unter Beachtung der umfangreich hiezu ergangenen und zitierten VwGH und der sonstigen verwaltungsbehördlichen Rechtsprechung (vgl. ua UFS, RV/4358-W/02; RV/1266-L/07, RV/0340-I/03, RV/0215-F/08) konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher auch im Hinblick einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Juli 2010