

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde G, U 24, vom 5. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vom 22. November 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 vom 13. Februar 2008 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war dort bei der Fa. BT AG, R 28, Gd S, als Lkw-Fahrer beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Entsprechend den seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 beigelegten Unterlagen begehrte der Bw. ua., Tagesdiäten in Höhe von 7.249,60 € (197 Tage x 36,80 €) sowie Nächtigungsgelder im Betrage von 783,90 € (134 Übernachtungen x 5,85 €), unter dem Titel "Reisekosten" gesamt somit 8.033,50 €, als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Bei der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 anerkannte das Finanzamt Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesdiäten) in Höhe von (nur) 3.680,00 € (100 Tage x 36,80 €) und die geltend gemachten Nächtigungsaufwendungen

(Nächtigungsgelder) von 783,90 €, gesamt somit 4.463,90 €, als Werbungskosten.

Begründend führte es dazu aus, dass die Kantone Appenzell Innerrhoden, Appenzell Außerrhoden, St. Gallen, Schaffhausen, Thurgau und Zürich zum Zielgebiet I, die Kantone Aargau, Basel-Land, Basel-Stadt, Jura, Solothurn und Zug zum Zielgebiet II zusammengefasst würden, die Kantone Fribourg, Geneve, Neuchatel und Vaud das Zielgebiet III ergeben würden und der Kanton Valais zum Zielgebiet IV bestimmt würde. Pro Zielgebiet könne für maximal 15 Tage ein Taggeld geltend gemacht werden, da bei einer unregelmäßigen Wiederkehr in das Zielgebiet nach spätestens 15 Tagen die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten ebenso bekannt seien wie einem an ein- und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. Fahrten über diese Zielgebiete hinaus und Fahrten an andere Destinationen blieben davon unberührt. Ebenso die Kosten für die Nächtigung (Frühstückskosten im Ausland).

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2007 erhobenen Berufung vom 5. Dezember 2007 führte der Bw. dagegen (Zonenregelung mit jeweils 15 Tagen im Zusammenhang mit den Tagsätzen) im Wesentlichen aus, dass gemäß der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. November 2006 (Berufungssenat), RV/0232-F/05, bei der Zugrundelegung des ausländischen Gesamtarbeitsvertrages mit Dienstreiseregelung keine zeitliche Begrenzung (15 Tage des Finanzamtes) zulässig sei. Liege eine Regelung des Dienstreisebegriffes auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliege die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung (Verweis auf RdW 1996, 45). Laut Mitteilung der Wirtschaftskammer Liechtenstein liege für Transportgewerbe beim Gesamtarbeitsvertrag in der Lohn- und Protokollvereinbarung eine Regelung über Auswärtszulagen vor. Unter Berufung auf die angeführte Senatsentscheidung beantrage er daher, die Reisespesen in der von ihm beantragten Höhe von 8.033,50 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beim Alleinverdienerabsetzbetrag beantrage er die Berücksichtigung von zwei Kindern.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 16. Januar 2008) legte der Bw. seinen Arbeitsvertrag samt Lohnvereinbarung vom 21. Februar 2005, seine Monatsabrechnungen für das Jahr 2006 sowie nochmals seine Reisekostenaufstellung samt Fahrtenbuch vor und erklärte, dass der Gesamtarbeitsvertrag für das Transportgewerbe von Seiten der Wirtschaftskammer Liechtenstein nur den Dienstgebern zur Verfügung gestellt werde und verwies auf entsprechende Ansprechpersonen bei der Wirtschaftskammer Liechtenstein als auch bei seiner Arbeitgeberin.

Mit teilweise stattgebender Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2008 folgte das Finanzamt dem Berufungsbegehren insofern, als es den Alleinverdienerabsetzbetrag samt

---

dem beantragten Kinderzuschlag (669,00 € statt 363,00 €) ansetzte; auf die entsprechende zusätzliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 6. März 2008 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS), wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Unter Vorlage einer „*Transport, Spedition und Logistik Lohn- und Protokollvereinbarung 2008*“ führte der Bw. im Vorlageantrag aus, dass in der vorgelegten Lohn- und Protokollvereinbarung auf eine separate Vereinbarung mit der Steuerverwaltung (Liechtenstein) verwiesen werde. Er habe das ihm Mögliche getan, der Abgabenbehörde Informationen betreffend die Lohnvereinbarung zu geben. Er habe daher seiner erhöhten Mitwirkungspflicht mehr als nur entsprochen.

Bezüglich der vorgelegten Reiseaufzeichnungen halte er fest, dass alle Punkte ausreichend enthalten seien. Der Zweck gehe schon allein aus seiner Tätigkeit hervor. Er transportiere ganzjährig Produkte eines Liechtensteiner LU zu dessen Abnehmer in der Schweiz. Sein Arbeitsplatz sei also der Lkw. Im Übrigen seien bei früheren Vorsprachen in seinem Referat die Aufzeichnungen nie beanstandet worden. Außer den Transportpapieren und Tachoscheiben habe sein Dienstgeber seines Wissens nach keine weiteren Aufzeichnungen, da die Überzeit pauschal abgegolten worden sei.

Es sei ihm auch nicht erklärlich, dass dem Finanzamt die Regelungen des Liechtensteiner Transportgewerbes bezüglich der Auswärtszulagen nicht bekannt seien bzw. nicht ermittelt werden könnten.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 18. April 2008 wurde schließlich das Finanzamt noch ersucht, zum Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag bzw. zur vorgelegten Lohn- und Protokollvereinbarung Stellung zu nehmen. Mit Schriftsatz vom 23. April 2008 erklärte das Finanzamt, dass im streitgegenständlichen Fall nach wie vor der Gesamtarbeitsvertrag für das Transportgewerbe in Liechtenstein sowie die Arbeitsrapporte fehlten; es sei nur eine Protokollvereinbarung 2008 vorgelegt worden (verfahrenshängig sei aber das Jahr 2006). Trotz einer Internetrecherche sei es nicht möglich gewesen, zum Gesamtarbeitsvertrag für Liechtenstein zu gelangen. Dieser sei jedoch erforderlich um einen Vergleich mit dem inländischen Kollektivvertrag ziehen zu können (Verweis auf UFS 21.11.2006, RV/0232-F/05).

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

Im konkreten Fall ist allein (noch) strittig, in welcher Höhe Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

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.

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 darin 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. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt<sup>9</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 173 zu § 16 EStG 1988, 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.

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 - wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat - ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. 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<sup>9</sup>, a.a.O., Tz 178 zu § 16 EStG 1988).

Nach der Verwaltungspraxis kann im Übrigen auch eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager, Einsatzfahrten im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens oder eines örtlich zuständigen Straßendienstes) ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeführt wird (vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0101),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend die selben Zielorte angefahren werden) oder
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt (zB Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird).

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten fünf Tage ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs

---

Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat (vgl. dazu auch Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seiten 161 f; Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988; Doralt<sup>9</sup>, a.a.O., Tz 181 zu § 16 EStG 1988).

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.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen teilweise versagt. Es kann nämlich im Berufungsfall davon ausgegangen bzw. vorausgesetzt werden, dass der Bw. in Anbetracht der aus dem vorgelegten Fahrtenbuch hervorgehenden Fahrtätigkeit als Lkw-Fahrer einerseits hinsichtlich der vom Finanzamt bestimmten (vier) Zielgebiete weitere Mittelpunkte (eine vom Bw. im Übrigen nicht bestrittene Vorgehensweise), alternativ auch hinsichtlich seines Fahrzeuges (dem Lkw) einen (weiteren) Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet hat bzw. auf Grund der Häufigkeit seiner Außendienste ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in den oben bezeichneten Gebieten besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Für diese Beurteilung ist allein entscheidend, ob und in welcher Intensität (Dichte) die Bereisung der oben angeführten Zielgebiete tatsächlich erfolgte. Das ständige Bereisen führt eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und ist daher diesbezüglich ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben. Die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet es, auf im Einzelfall mögliche Besonderheiten Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0132, und das dort angeführte Judikat). Bei der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist alleine darauf abzustellen, ob ein solcher einem "Reisenden" auf Grund der Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten bzw. der preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten im Verhältnis zu einem ständig an diesem Ort Tätigen erwächst. Außerdem ist auch zu berücksichtigen, dass allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können (vgl. VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, betreffend eintägige Dienstreisen).

Angesichts des Umstandes, dass der Bw. bereits im Vorjahr immer wieder in die genannten Zielgebiete Fahrten unternahm, eine angemessene Anlaufphase daher grundsätzlich gegeben wäre, kann er sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als beschwert erachten, wenn das Finanzamt im Berufungsjahr pro Zielgebiet zumindest für 15 Tage Taggelder gewährte. Im Übrigen wären die geltend gemachten Nächtigungsgelder (außerhalb einer beruflich veranlassten Reise) ebenfalls entsprechend zu kürzen gewesen (vgl. dazu auch LStR 2002, Rz 318; Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Rz 3 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988).

Mit dem auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. November 2006 (Berufungssenat), RV/0232-F/05, gestützten Vorbringen des Bw., dass bei Vorliegen einer Regelung des Dienstreisebegriffes auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (Liechtensteinischer Gesamtarbeitsvertrag) die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung unterliege, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus folgenden Überlegungen für den Bw. nichts zu gewinnen:

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, innerhalb der dort genannten Höchstbeträge nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 (zB ein Kollektivvertrag) eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist nach dem (vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 ua., V 111/05 ua., BGBl. I Nr. 151/2006, mit Ablauf des 31. Dezember 2007 als verfassungswidrig aufgehoben, für das Streitjahr 2006 jedoch noch anzuwendenden) vierten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 diese Regelung maßgeblich. Auf Grund dieser Bestimmung konnten Taggelder im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann als steuerfreier Kostenersatz an Arbeitnehmer ausgezahlt werden, wenn nach den allgemeinen Vorschriften der Einsatzort bereits einen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellte (vgl. dazu auch Fellner, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Rz 1 zu § 26 Z 4 EStG 1988).

Von der "ausschließlich beruflich veranlassten Reise" nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (vgl. zB Doralt<sup>9</sup>, a.a.O., Tz 171 und Tz 185 ff zu § 16 EStG 1988; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Seite 163). Die im konkreten Fall geltend gemachten Aufwendungen sind nach den zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 entwickelten Grundsätzen zu

beurteilen, dh. der Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) setzt - wie oben bereits ausgeführt - das Vorliegen einer „*beruflich veranlassten Reise*“ voraus und stellt nicht auf den oben dargelegten, weiteren Begriff der Dienstreise im Sinne des § 26 EStG 1988 bzw. im Sinne einer günstigeren lohngestaltenden Vorschrift ab. § 26 Z 4 EStG 1988 kommt - wie auch in dem der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. November 2006, RV/0232-F/05, zugrunde liegenden Berufungsfall - nur hinsichtlich der Frage der Steuerfreiheit von Reisekostenersätzen (Tagesgelder und Nächtigungsgelder) des Arbeitgebers zum Tragen bzw. regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören (vgl. Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Rz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988). Der in § 26 Z 4 EStG 1988 aufgenommenen Bestimmung „*Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden*“ kommt daher für die hier strittige Frage des Werbungskostenabzuges keine Bedeutung zu (vgl. dazu auch UFS 24.1.2007, RV/0107-I/06).

Auf Grund der - eindeutigen - Gesetzeslage und unter Beachtung der dazu bereits umfangreich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung auf welche oben verwiesen wurde, konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Mai 2008