



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 18. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum – wie auch schon im Jahr zuvor – auf den oberösterreichischen Autobahnen als ASFINAG-Aufsichtsorgan tätig. Auf seinen Kontroll- bzw. Patrouillenfahrten (mit täglicher Rückkehr zum Stützpunkt am Ende der Schicht) war er im Wesentlichen mit der Kontrolle von PKW und LKW bezüglich Maut, Vignetten, Go Box u. dgl., sowie der Mautgantres befasst.

Strittig ist die steuerliche Berücksichtigung von Tagesgeldern für die o.a. dienstlichen Fahrten innerhalb des o.a. Einsatzgebietes als Werbungskosten.

In der **Einkommensteuererklärung 2006 vom 4. März 2007** machte der Bw. unter der KZ 721 („Reisekosten“) Werbungskosten in Höhe von 3.726,25 Euro geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 18. April 2007** wurde lediglich der Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 132,00 Euro berücksichtigt. Das Finanzamt begründete dies damit, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG

1988 dann vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entferne, eine Reisedauer bei Inlandsreisen von mehr als drei Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Mittelpunkt der Tätigkeit könne nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) sein. Auf Grund der ständigen Kontrolltätigkeit des Bw. als Aufsichtsorgan der ASFINAG in seinem ständigen Einsatzgebiet liege hier ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vor. Differenzwerbungskosten könnten für diese Reisetätigkeit nicht berücksichtigt werden.

Dagegen vertrat der Bw. in der **Berufung vom 26. April 2007** die Auffassung, dass ihm die beantragten erhöhten Werbungskosten in Höhe von 3.726,25 Euro sehr wohl zuständen. Er sei als ASFINAG-Aufsichtsorgan jeweils zehn Stunden minus 30 Minuten Pause (bis auf Ausnahmen), dh. neuneinhalb Stunden, im gesamten oberösterreichischen Raum unterwegs, um PKW und LKW zu kontrollieren. Weiters müsse er auch bei jeder Schicht ein Mautgantre kontrollieren, wovon es in Oberösterreich rd. 150 Stück gebe, dh. der Bw. sei bei jeder Schicht an einem anderen Ort in Oberösterreich. Neuerdings sei es auch Aufgabe des Bw., Vertriebsstellen mit Verbrauchsmaterial zu beliefern. Außerdem würde er den Verkehr auf verschiedenste Weise kontrollieren (auf Verkehrskontrollplätzen, an Grenzen oder im fließenden Verkehr). Somit liege hier aber kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit vor. Es sei sehr schwer, sich am österreichischen Autobahnnetz kostengünstig zu verpflegen. Wenn der Bw. laut Dienstplan eine Autobahnabfahrt für sechs Stunden kontrollieren müsse, könne er sich nicht jedes Mal einen günstigen Verpflegungsstandort suchen (es gäbe in seinem Einsatzgebiet ca. 65 Anschlussstellen, und die Geschäfte seien kilometerweit entfernt). Außerdem sei es auch gar nicht erwünscht, dass er sich im untermittigten Straßennetz aufhalte, vielmehr solle er seiner Kontrolltätigkeit auf der Autobahn nachgehen. Ein Vergleich mit der Autobahnpolizei sei nicht zutreffend, denn die dort Beschäftigten hätten ein Einsatzgebiet von ca. 50 km, wobei deren Stützpunkt in der Mitte des Einsatzgebietes liege, dh. sie könnten in max. 15 Minuten ihren Stützpunkt erreichen und in einem geschlossenen Raum ihre Mahlzeit zu sich nehmen. Der Bw. habe hingegen ein Einsatzgebiet von 380 km und sein Stützpunkt liege am äußersten Ende (HMS X).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie 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, nicht abgezogen werden.

Tagesdiäten / -gelder bzw. Verpflegungsmehraufwendungen stellen demnach also nur bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" Werbungskosten dar, andernfalls liegen Kosten der normalen Lebensführung vor.

Eine "Reise" liegt nach herrschender Rechtsauffassung (vgl. zB Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 173) 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 im o.a. Sinne kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. dazu VwGH 28.5.1997, 96/13/0132, betreffend die Tätigkeit eines Bezirksanwaltes in seinem Sprengel). Dies trifft insbesondere zB auch auf Außendienstmitarbeiter von Behörden (zB Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer, Patrouillentätigkeit der Exekutive) zu. Für eine Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Tagesgeld aber zu.

Der Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 wird nach herrschender Rechtsauffassung überdies danach ausgelegt, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei wird davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige

außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt.

Die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten bei Reisenden wird - in typisierender Betrachtungsweise - demnach damit begründet, dass in einem solchen Fall der Aufwand höher ist als die üblichen Kosten der Verpflegung, weil einem Reisenden die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind (vgl. zB Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs. 5 Tz 2).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsauffassung ist aber im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass durch die ständige Kontrolltätigkeit des Bw. im Einsatzgebiet (Zielgebiet) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, was somit gegen die Qualifikation der verfahrensgegenständlichen Fahrten als Reisen iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 spricht. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens kann angenommen bzw. vorausgesetzt werden, dass der Bw. in Anbetracht seiner ständigen Außendienste in seinem Einsatzgebiet (Zielgebiet) (= oberösterreichisches Autobahnnetz) und auf Grund der dort zumindest auch schon bereits im Vorjahr immer wieder durchgeföhrten Fahrten - eine angemessene Anlaufphase ist hier daher gegeben - ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch macht. Für die Beurteilung eines Einsatzgebietes (Zielgebietes) als weiteren Tätigkeitsmittelpunkt ist nämlich nicht die Größe, die Reisedauer, die Beschwerlichkeit der Reisen oder auch die Zuständigkeit für ein bestimmtes Gebiet entscheidend, sondern die Intensität (Dichte) der Bereisung dieses Gebietes.

Das regelmäßige Bereisen eines Gebietes – wie im vorliegenden Fall - führt zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten, weshalb diesfalls auch kein Verpflegungsmehraufwand anzunehmen ist.

Der Vollständigkeit wird auch noch darauf hingewiesen, dass es die gesetzlich gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet, auf im Einzelfall mögliche Besonderheiten Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). 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.

Es sprechen aber auch noch folgende Überlegungen für die Richtigkeit des im Spruch ersichtlichen Bescheidergebnisses:

Nach ständiger Rechtsprechung entstehen im Falle von Fahrten lediglich im Ausmaß von wenigen Stunden (Halbtagen) – wie zB auch im vorliegenden Fall - bereits dem Grunde nach keine als Werbungskosten anzuerkennenden Mehraufwendungen, weil Kostenunterschiede der Verpflegung Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise treffen und daher zu keinen Werbungskosten bildenden Verpflegungsmehraufwendungen führen. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. betreffend eintägige Dienstreisen: VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013). Die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages werden nämlich durch eine Reise erst überschritten, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Arbeitsessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (vgl. zB UFS 17.6.2004, RV/0225-I/03, und die dort zit. Judikatur betreffend eintägige Dienstreisen).

Da nun aber im gegenständlichen Fall offenbar lediglich eintägige Reisebewegungen (ohne Nächtigungserfordernis) vorliegen, sind auch auf Grund der obigen Überlegungen keine Tagesgelder als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. zB UFS 26.4.2007, RV/0278-G/03).

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die verfahrensgegenständlichen Beträge - entsprechend dem oben Gesagten - einen gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwand darstellen, weil dem Bw. in typisierender Betrachtungsweise kein **Verpflegungsmehraufwand** entstanden ist: Einerseits sind dem Bw. die Verpflegungsmöglichkeiten bereits bekannt, andererseits kann er durch entsprechende zeitliche Lagerung des Frühstücks und des Abendessens einen Mehraufwand vermeiden.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. Jänner 2008