



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde F, B-Weg 5, vom 15. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr (ab 9. Jänner 2006, nach einem Wohnsitzwechsel) Grenzgänger nach der Schweiz. Er war dort bei der S AG als Lokführer bzw. ab 1. Juni 2006 als Gruppenleiter Y (laut Stellenbeschreibung) beschäftigt (Jänner bis September 2006: Dienststelle Sg; Oktober bis Dezember 2006: Dienststelle B). Außerdem bezog der Bw. im Streitjahr Auslands- bzw. Progressionseinkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Hausvermietung in Sz).

Entsprechend den seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 beigelegten Unterlagen ("Steuerabrechnung 2006", "Abwesenheiten von meinem Dienstort 2006") begehrte der Bw. ua. im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit, Tagesdiäten in Höhe von 5.243,56 € sowie Nächtigungsgelder im Betrage von 1.765,80 €, gesamt somit 7.009,36 €, als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Bei der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 ließ das Finanzamt die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesdiäten) bzw. Nächtigungsaufwendungen (Nächtigungsgelder) unberücksichtigt. Begründend führte es dazu aus, dass eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründe, wenn die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolge (zB Lokführer oder Zugbegleiter ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben werde).

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 16. Mai 2007 erhobenen Berufung vom 15. Juni 2007 führte der Bw. streitgegenständlich (zu Pkt. 2 - Außergewöhnliche Belastung) aus, dass seine berufliche Fahrtätigkeit (Fachspezialist, Gruppenleiter Lokpersonal) nicht in einem Jahresplan erfolge. Da er in dieser Position die Vertretung bei Krankheit, Urlaub, etc. mache, bestehe keine regelmäßige Dienstfolge. Dies sei aus der Spalte „F - Dst.“ ersichtlich. Ebenso seien diverse Dienste (zB 7021 oder 8002 bzw. JPG), wie Ausbildung und Instruktionen, zu verrichten; diese würden an diversen Orten stattfinden.

Als Angestellter bei C sei er hauptsächlich Lokführer von Güterzügen und befördere keine Personen. Auch seine Fahrstrecken seien nicht regelmäßig wie im öffentlichen Liniennetz. Während seines Dienstes sei es nicht möglich, seine Mahlzeiten zu Hause einzunehmen. Lediglich in diversen Bahnhöfen könne er in Restaurants essen oder im Zug „jausnen“. Er vergleiche seine Tätigkeit mit einem Kraftfahrer im Fernverkehr. Deshalb beantrage er die Berücksichtigung der Tagsätze.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; auf die entsprechende Bescheidsbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit dem als Antrag auf Entscheidung über die gegenständlichen Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS) gewerteten Schreiben vom 20. August 2007 erklärte der Bw. unter Vorlage seiner Stellenbeschreibung (Gruppenleiter Y; gültig ab 1. Juni 2006) und in Erwiderung zur obgenannten Berufungsvorentscheidung, in concreto zu „Pkt. 2 - Verpflegungsmehraufwand“ sowie zu „Pkt. 3 - außergewöhnliche Belastung“, dass er ursprünglich als Lokführer vollberuflich im Außendienst eingesetzt gewesen sei. Dies sei nicht mehr so. In der Zwischenzeit sei er hauptsächlich im Innendienst als Gruppenleiter tätig. Seine Aufgaben würden die Einteilung des Lokpersonales, die Einschulung von Mitarbeitern, diverse Verwaltungstätigkeiten (Stundenabrechnungen, Urlaubsplanung, etc.) und die Vertretung bei Urlaub und Krankheit von Mitarbeitern umfassen.

In dieser Funktion habe es nur gelegentlich vorkommen sollen, dass er im Außendienst tätig sei. Im Jahr 2006 sei diese berufliche Veränderung und eine große interne Neuorientierung

gewesen. Diese Stelle als Gruppenleiter Y sei erst 2006 neu gegründet worden. In dieser Anlaufzeit sei er sehr viel im Außendienst gewesen, speziell dadurch, dass neu eingestellte Lokführer ihren Dienst nicht pünktlich angetreten hätten oder gar nicht eingestellt worden seien (Leasingarbeiter). Erst im Jahr 2007 habe sich dies eingespielt, alle Neueinstellungen seien voll im Einsatz und es komme nur noch selten vor (max. 1 bis 2 x pro Woche), dass er im Außendienst tätig sei. Einige solcher Dienste seien planbar, wie zB Urlaubsvertretung, Einschulung; manche jedoch seien kurzfristig, wie zB Vertretung bei Krankheit. Somit erfülle er den Tatbestand der beruflich veranlassten Reisen und sei der Mittelpunkt seiner Tätigkeit im Büro in B (Innendienst).

Die in seiner Auflistung "Abwesenheiten von meinem Dienstort 2006" angeführten Tage ohne Ortsangabe seien im Übrigen Dienstage im Büro in B.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Entsprechend dem Vorbringen des Bw. im Berufungsschriftsatz vom 15. Juni 2007 sowie im als Vorlageantrag gewerteten Schriftsatz vom 20. August 2007 ist gegenständlich allein (noch) strittig, ob im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw.

Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) als Werbungskosten bzw. als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind oder nicht.

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. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt⁹, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 173 zu § 16 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur) 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. Mittelpunkt der Tätigkeit kann aber nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde) oder ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein, sondern es kann - wie das Finanzamt bereits in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung richtig ausgeführt hat - 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; Doralt⁹, 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 zu Recht in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen versagt. Es kann nämlich im Berufungsfall - nach den Erfahrungen des täglichen Lebens - davon ausgegangen bzw. vorausgesetzt werden, dass der Bw. in Anbetracht der aus der vorgelegten Aufstellung ("Abwesenheiten von meinem Dienstort 2006") zumindest bis Ende September 2006 hervorgehenden, beinahe arbeitstäglichen Fahrtätigkeit als Lokführer auf dem Schienennetz der XX hinsichtlich des Fahrzeuges (der Lok) einen (weiteren) Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet hat bzw. auf Grund der Häufigkeit seiner Außendienste und auch wegen der bereits im Vorjahr immer wieder durchgeführten Fahrten (eine angemessene Anlaufphase ist daher gegeben) ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten entlang des Schienennetzes, an den bzw. um die angefahrenen Bahnhöfe besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch macht. Für diese Beurteilung ist nicht die Stellenbeschreibung

bzw. die Funktion des Bw. entscheidend, sondern allein ob und in welcher Intensität (Dichte) die Bereisung des gegenständlichen Streckennetzes tatsächlich erfolgte. Das ständige Bereisen des Schienennetzes führt eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und ist daher ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben. Auch wenn der Bw. im Zeitraum Oktober bis Dezember 2006 das Schienennetz der XX ob seiner neuen Funktion als Gruppenleiter entsprechend seiner vorgelegten Aufstellung nicht mehr in derartiger Regelmäßigkeit als Lokführer befahren hat (lt. vorgelegte Stellenbeschreibung gehört das Führen von Zügen auch zu den Hauptaufgaben der Gruppenleitertätigkeit) und damit in den genannten drei Monaten eine ständigen Befahrung des Schienennetzes seitens des Bw. nicht mehr vorlag, waren in diesem Zeitraum doch noch regelmäßig Fahrten des Bw. auf dem gegenständlichen Schienennetz zu verzeichnen (im Schreiben vom 20. August 2007 hat der Bw. auch selbst erklärt, dass er sehr viel im Außendienst gewesen sei und sich die neue Personalsituation erst im Jahre 2007 eingespielt habe) und war - in typisierender Betrachtungsweise - gerade auch auf Grund der zeitlichen Nähe zur ständigen Bereisung des Schienennetzes bis einschließlich September 2006 auch in diesen drei berufungsgegenständlichen Monaten noch von jenem Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten an den jeweiligen Bahnhöfen (bzw. in deren Umkreis) auszugehen, welches die Annahme eines (abzugsfähigen) Verpflegungsmehraufwandes ausschließt.

Abschließend ist noch zu sagen, dass es die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet, 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).

Im Hinblick auf die geltend gemachten (hier jedoch unstrittigen) Nächtigungsgelder sei abschließend noch erwähnt, dass ein Werbungskostenabzug nicht in Frage kommen kann, wenn Aufwendungen der fraglichen Art (Aufwendungen für die Unterkunft) dem Grunde nach überhaupt nicht angefallen sind bzw. der Steuerpflichtige derartige Kosten nicht aus Eigenem zu tragen hat (zB durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch

den Arbeitgeber oder durch andere Personen). Dass der Bw. Kosten für ein Quartier zu tragen hatte, hat er im Übrigen nie eingewendet. Auch Aufzeichnungen, aus denen die Anmietung von Schlafgelegenheiten ersichtlich wäre, wurden nicht vorgelegt.

Vollständigkeitshalber ist noch zu sagen und schließt sich der Unabhängige Finanzsenat den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung an (es wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der zusätzlichen Bescheidbegründung verwiesen), wonach Mehraufwendungen für die Verpflegung außerhalb des Haushalts nicht außergewöhnlich sind und damit keine außergewöhnliche Belastungen darstellen (vgl. dazu auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 35 sowie Tz 78 "Gaststättenverpflegung" zu § 34 EStG 1988).

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Oktober 2007