



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., vom 25. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 23. Mai 2005, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	44.602,30 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	14.340,73 € -16.041,13 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1.700,40 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist ÖBB-Bediensteter und seit 1998 als Betriebsmanager für die Bahnhöfe B., C., D. und E. zuständig. Ihm obliegt die Leitung, Planung und Überwachung der

gesamten Betriebsabwicklung. Außerdem hat er laut vorgelegtem Arbeitsplan RBH-Bereitschaft im RBH – Bereich F.. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte der Rechtsmittelwerber u.a. Tagesgelder für dienstliche Fahrten von € 1.408,12 sowie das große Pendlerpauschale von € 1.692,-- als Werbungskosten geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 23. Mai 2005 setzte das Finanzamt die Gutschrift an Einkommensteuer mit € 1.665,76 fest, wobei der auf dem Bescheid ausgewiesene Betrag für das Pendlerpauschale um den vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und im Lohnzettel ausgewiesenen Betrag (€ 295,44) gekürzt wurde. Die Tagesgelder wurden nicht als Werbungskosten anerkannt, weil es auf Grund der langjährigen Tätigkeit des Berufungswerbers im Außendienst als erwiesen anzunehmen sei, dass ihm die günstigsten Verpflegsmöglichkeiten in den von ihm bereisten Orten soweit bekannt seien, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung eines Betrages unter dem Titel Differenzwerbungskosten führte der Rechtsmittelwerber aus, dass sein Dienstsitz der Bahnhof B. sei. Dort beginne bzw. beende er die Dienstreisen. Von seinem Arbeitgeber erhalte er für diese Aufwendungen eine pauschale Aufwandsentschädigung mit einem Tagessatz von € 4,76. Wenn man durchschnittlich einmal pro Monat eine Tätigkeit am selben auswärtigen Ort zu verrichten habe, kenne man nach einiger Zeit sicherlich die "günstigen" Verpflegungsmöglichkeiten. Sicher sei jedenfalls, dass man mit € 4,76 nicht einmal eine Wurstsemme und ein Getränk bekomme, dafür seien im Lohnsteuergesetz € 2,20 je Stunde vorgesehen und er sei der Meinung, dass ihm dieser Betrag auch zustehe. Ein Verpflegungsmehraufwand sei in seinem Fall sicherlich gegeben, weil 1. die auswärtige Tätigkeit 10 bis 12 Stunden, gegenüber 8 bis 9 Stunden am Mittelpunkt seiner Tätigkeit dauere. Es handle sich in diesem Fall eindeutig um längere Dienstschichten, wodurch natürlich auch höhere Verpflegungskosten anfallen würden. 2. Bei seiner Dienststelle, also beim Bahnhof B. gebe es einen Sozialraum mit Kochgelegenheit. Die Benützung sei kostenlos und man könne sich hier mitgebrachte und vorgekochte Speisen von zu Hause aufwärmen oder selbst zubereiten. Dies sei ebenfalls bei seinen auswärtigen Tätigkeiten nicht der Fall. Auch in diesem Fall würden natürlich auch höhere Verpflegungskosten anfallen. 3. Ein großer Teil seiner auswärtigen Tätigkeiten entstehe durch die Teilnahme an Verhandlungen und Besprechungen. Es seien somit mehrere Personen beteiligt. Das Verfassen der Protokolle werde an Orten, zB. Gasthaus, erledigt. Die Wahl des Ortes sei von ihm nicht oder sehr schwer beeinflussbar. In diesem Fall müsse es sich nicht immer um die "günstigste Verpflegungsmöglichkeit" handeln. Aus den angeführten Gründen sei sicherlich erkennbar,

dass es sich bei seinen auswärtigen Tätigkeiten um einen Mehraufwand an Verpflegungskosten gegenüber seinen Tätigkeiten an seinem Dienstort handle. Das Lohnsteuergesetz sehe bei einem Mehraufwand eindeutige Stundensätze vor. Der Berufungswerber sei daher der Meinung, dass ihm diese Sätze zustehen würden. Hinsichtlich der Genehmigung des großen Pendlerpauschales wurde ausgeführt, dass ihm auf Grund seiner körperlichen Gebrechen ein Ausweis gemäß § 29b StVO ausgestellt worden sei, weshalb ihm die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar sei. Aus diesem Grund beantrage er das große Pendlerpauschale ab 40 km für die Fahrt von seinem Wohnort zum Dienstort. Durch seinen Arbeitgeber sei lediglich das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2005 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. Das Pendlerpauschale sei bereits mit € 1.692,-- berücksichtigt worden, wobei € 295,44 bereits auf dem Lohnzettel abgezogen worden seien. Durch das Bereisen der in den vergangenen Jahren gleich gebliebenen Strecken seien die angefahrenen Orte als weitere Mittelpunkte der Tätigkeit einzustufen, für die keine Tagesgelder zu berücksichtigen seien.

Der Vorlageantrag, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, richtet sich nur mehr gegen die Nichtberücksichtigung eines Betrages unter dem Titel der Differenzwerbungskosten. Die Begründung, dass es sich wegen gleich bleibender Strecken bei seinen Reisen um einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit handle, treffe sicherlich nicht zu. Das Lohnsteuergesetz sehe bei einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit eindeutige Regelungen vor:

durchgehend länger als 5 Tage,
regelmäßig wiederkehrend (z.B. wöchentlich an einem Kalendertag),
wiederkehrend aber nicht regelmäßig und mehr als 15 Tage im Kalenderjahr.

Seine Reisetätigkeit im Jahr 2004 habe 13 x G., 12 x H., 12 x I., 9 x J., 7 x K., 6 x L., 6 x M., 3 x N., 2 x Wien, 1 x O., 1 x P., 1 x Q. und 1 x R. betragen. Auf Grund seiner Fahrten, die in den letzten Jahren zum Teil sehr selten und unregelmäßig zum selben Ort geführt hätten, verstehe er den Grund der Ablehnung seiner Berufung nicht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 2006 führte der Einschreiter u.a. aus, dass die auf Reisen ausgeübten Tätigkeiten großteils bei den jeweiligen ÖBB-Bahnhöfen, teilweise jedoch auch auf der Strecke (z.B. Eisenbahnkreuzungen) zwischen ÖBB-Bahnhöfen, sowie fallweise auch bei einem DB Bahnhof in Oberbayern erfolgt seien, welcher ca. 39 Kilometer von der österreichischen Grenze entfernt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Pendlerpauschale:

Wie das Finanzamt in der Berufungsverfahrensentscheidung richtig ausgeführt hat, wurde im Einkommensteuerbescheid 2004 das große Pendlerpauschale in Höhe von € 1.692,-- berücksichtigt, und zwar in der Weise, dass die Einkünfte der ÖBB um das vom Arbeitgeber bereits berücksichtigte Pendlerpauschale von € 295,44 vermindert angesetzt wurden. Somit verblieb als "Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" nur ein Betrag von € 1.396,56, welcher im Einkommensteuerbescheid offen ausgewiesen ist.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Tagesgelder als Werbungskosten:

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 Einkommensteuergesetz 1988 – ein Lohnsteuergesetz existiert nicht – 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 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. (Das Einkommensteuergesetz selbst enthält keine Regelung, ab welcher Anzahl von Tagen von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit gesprochen werden kann.)

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder 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 dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. Dienststelle) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 **nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen**.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise **zusätzliche** Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden. Eine durch Dienstreisen um einige Stunden längere Ausbleibezeit von zu Hause ist hinsichtlich der Mehrverpflegskosten unbedeutend, ansonsten die Leistung von Überstunden auch zu solchen führen müsste, was nicht der Fall ist.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im Erkenntnis vom 28.1.1997, ZI. 95/14/0156 zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, ZI. 95/14/0013 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: "Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen." Auch im Erkenntnis, ZI. 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der

eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Diese Rechtsauffassung hat auch Vertreter in der Rechtslehre: Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen **erst durch die Nächtigung feststellbar**, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt, EStG⁴ zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, Zl. 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Soweit es sich bei den geltend gemachten beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich um eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von 8 1/2 bis 12 Stunden) im Inland gehandelt hat, sind nach obigen Ausführungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Weiters ergeben sich noch folgende Überlegungen:

Höhere Verpflegungsausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere

Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz keine Kochgelegenheit vor.

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG³ zu § 16 RZ 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrzeug fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (zB Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Bemerkt wird noch, dass laut Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 2006 die Tätigkeiten großteils bei den jeweiligen ÖBB-Bahnhöfen erfolgten, die dem Berufungswerber auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit bei den ÖBB sehr gut vertraut sind.

Allein mit der allgemein gehaltenen Behauptung, dass der Berufungswerber der Meinung sei, dass es sich bei seinen auswärtigen Tätigkeiten um einen Mehraufwand an Verpflegungskosten gegenüber seinen Tätigkeiten an seinem Dienstort handle, hat er jedoch nicht dargetan, dass ihm tatsächlich ein reisebedingter Mehraufwand gegenüber einem großen Teil der Steuerpflichtigen entstanden ist.

Ein steuerlich anzuerkennender Mehraufwand steht dem Rechtsmittelwerber für die zweitägige Reise nach Wien, weil damit eine Nächtigung verbunden war sowie für die sechs Auslandsreisen nach Oberbayern zu. Für diese Reisen können die Tagesgelder nach § 26 Z. 4 EStG 1988 abzüglich der Dienstgeberersätze (€ 4,76 pro Reisetag) als Werbungskosten anerkannt werden. Bei der zweitägigen Wienreise steht der beantragte Betrag von € 43,28 zu. Die sechs Reisen nach Oberbayern haben jeweils einige Minuten kürzer als 12 Stunden gedauert, so dass nur 2/3 des Auslandssatzes (BRD) von € 35,30 = € 23,54 pro Tag zustehen. Dazu kommt noch für den jeweils 8 Stunden übersteigenden Teil der Dienstreise = 4 Stunden, der Inlandssatz von € 2,20 pro Stunde, was einen Betrag von € 8,80 ergibt. Addiert man den

Auslandssatz von € 23,54 mit dem Inlandssatz von € 8,80 und zieht davon den steuerfreien Arbeitgeberersatz von € 4,76 ab, ergibt sich pro Tag ein Betrag von € 27,58 an Werbungskosten. Für die sechs Reisen nach Oberbayern (€ 165,48) sowie für die Wienreise (€ 43,28) stehen also Werbungskosten in Höhe von € 208,76 anstelle des bisher berücksichtigten Werbungskostenpauschales von € 132,-- zu.

In diesem Punkt war der Berufung ein teilweiser Erfolg beschieden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. Oktober 2006