



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 25. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 27. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 beantragte der Berufungswerber Aufwendungen für Reisekosten in Höhe von € 2.089,02 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der als Zugbegleiter bei den ÖBB berufstätige Berufungswerber legte eine Zusammenstellung der beruflich veranlassten Reisen über 25 km und über 3 Stunden vor. Die sich aus der Differenz der ihm vom Arbeitgeber ausbezahlten Ersätze und der Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge machte der Berufungswerber als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten mit der Begründung, dass eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen würde, wenn die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmens als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgen würde (z.B. Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen

Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben werde). Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liege jeweils für die ersten fünf Tage ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt habe. Nach der Anfangsphase könnten keine Tagesgelder als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In der dagegen erhobenen Berufung wendete der Berufungswerber ein, dass er auf Grund einer durch die Finanz anerkannten lohngestaltenden Vorschrift als Mitarbeiter der ÖBB-Personenverkehr AG Anspruch auf eine Fahrgebühr in der Höhe von € 1,09 pro Stunde habe. Diese Fahrgebühren würden von seinem Arbeitgeber bereits als inländische Taggelder steuerlich behandelt werden. Er mache daher den Differenzbetrag zwischen dem Taggeld in der Höhe von € 26,40 und dem von seinem Arbeitgeber berücksichtigten Betrag €1,09, also € 1,11 pro Stunde als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Entsprechend dem Vorbringen des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz vom 25. Mai 2009 ist gegenständlich allein strittig, ob im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Berufungswerbers 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; Doralt<sup>9</sup>, 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 auch eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, wenn

- die Fahrttätigkeit 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 Fahrttätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden) oder
- die Fahrttätigkeit 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 Fahrttätigkeit 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.

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).

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

Graz, am 13. November 2012