



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H, Str., vertreten durch die Lenz, Bereuter, Gehrer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, 6971 Hard, Kirchstraße 6, vom 20. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 10. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit März 2007 Grenzgänger nach der Schweiz. Er war dort bei der A, W-Str., E, als Lkw-Fahrer beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er begehrte ua. Tagesdiäten in Höhe von 4.286,60 € sowie Nächtigungsgelder in Höhe von 520,50 € (insgesamt somit 4.807,10 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 2008 anerkannte das Finanzamt Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesdiäten) in Höhe von (nur) 552,00 € (15 Tage x 36,80 €) als Werbungskosten. Begründend führte es dazu aus, dass laut den beigebrachten Unterlagen ersichtlich sei, dass der Berufungswerber in Ausübung seiner Tätigkeit als Kraftfahrer ausschließlich und nahezu auf gleich bleibenden Routen die Schweiz bereist habe. Daher sei nur für die Anfangsphase von 15 Tagen ein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten zu

berücksichtigen. Nächtigungskosten seien deshalb nicht berücksichtigt worden, da auch keine solchen Kosten nachgewiesen worden seien.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 2008 erhobenen Berufung vom 20. Oktober 2008 führte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers aus, dass die Rechtsansicht des Finanzamtes dann richtig sei, wenn in Österreich kein Kollektivvertrag vorliege, in dem der Dienstreisebegriff geregelt sei. Die Firma A, sei ein Transportunternehmen. In Österreich wäre hierfür der Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe maßgebend. In diesem Kollektivvertrag sei in der Lohn- und Zulagenordnung unter Punkt C "*Tages- und Nächtigungsgelder, Zulagen*" folgender Dienstreisebegriff formuliert:

"Als Abgeltung für den erhöhten Lebensaufwand bei Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes (Betriebsstätte, Werksgelände, Lager, usw.) werden Tages- und Nächtigungsgelder gewährt. Als Dienstort (Betriebsstätte, Werksgelände, Lager, usw.) gilt jener Ort (Anschrift) an dem der Dienstnehmer zur Sozialversicherung gemeldet ist."

Bei Nichtanwendung des Kollektivvertrages wäre der Berufungswerber als Grenzgänger gegenüber im Inland beschäftigten Dienstnehmern Ungerechtfertigter Weise benachteiligt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 20. März 2009 beantragte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag wurde angekündigt, das Berufsbegehren weiter begründen zu wollen, was aber bis dato nicht erfolgte (vgl. dazu das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. August 2009; das Ersuchen der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers vom 25. September 2009 um Fristverlängerung; die Fristerstreckung des Unabhängigen Finanzsenates bis 9. Oktober 2009).

Über die Berufung wurde erwogen:

Im konkreten Fall ist strittig, in welcher Höhe Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) und Nächtigungskosten 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. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 173, 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, EStG⁹, § 16 Tz 178).

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, EStG⁹, § 16 Tz 181).

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.

Nächtigungskosten im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen stellen grundsätzlich Werbungskosten dar. Eine Berücksichtigung der Pauschalsätze des § 16 Abs 1 Z 9 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988 kommt jedoch nur in Betracht, wenn dem Grunde nach ein Aufwand für die Nächtigung entstanden ist. Der Pauschalbetrag kann zB dann nicht berücksichtigt werden, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber gar nicht anfallen. Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung einer Unterkunft zur Verfügung (zB Schlafkabine bei Lkw-Fahrer) sind nur die tatsächlichen Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seiten 163 und 238).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die Berücksichtigung von Nächtigungsgeldern zur Gänze und die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen teilweise versagt. Zum einen kann berechtigterweise angenommen werden, dass dem Berufungswerber gar kein Nächtigungsaufwand entstanden ist (vgl. dazu die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2009, wonach es davon ausgegangen sei, dass dem Berufungswerber aufgrund der vom Arbeitgeber gebotenen Nächtigungsmöglichkeit kein Nächtigungsaufwand entstanden sei; im Übrigen hat der Berufungswerber auch nicht vorgebracht, dass ihm Kosten für Frühstück oder die Benützung eines Bades auf den Autobahnstationen entstanden seien; auf die Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung wird an dieser Stelle verwiesen) und zum anderen kann davon ausgegangen bzw. vorausgesetzt werden, dass der Berufungswerber in Anbetracht der aus der vorgelegten Fahrtenaufstellung hervorgehenden Fahrtätigkeit als Lkw-Fahrer einerseits hinsichtlich des vom Finanzamt bestimmten Zielgebietes (die Schweiz) einen weiteren Mittelpunkt, 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 im bereisten Gebiet besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. 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).

Die steuerliche Vertretung hat diese Vorgehensweise des Finanzamtes im Übrigen auch gar nicht bestritten (vgl. dazu die Ausführungen im Berufungsschriftsatz vom 20. Oktober 2008).

Mit dem Hinweis auf den in Österreich gültigen Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe in welchem ein eigener Dienstreisebegriff formuliert sei, weshalb die Dienstreisen keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen würden, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates schon allein aus folgenden Überlegungen für den Berufungswerber 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 2007 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 ausbezahlt 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, EStG⁹, § 16 Tz 171 und Tz 185 ff; 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 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 UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Oktober 2009