



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FM, geb. XXX, wohnhaft in ABCD, vom 1. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 21. August 2007 zu St.Nr. 119/4145 (VNR xyxy), betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist bei der RTL als Kraftfahrer („Molkerei-Fahrer“) beschäftigt. Als solcher hat er mit einem Milchtank-LKW ab Schärding täglich in einem bestimmten, mehrere Bezirke in Oberösterreich (Schärding, Ried, Grieskirchen) und angrenzenden Landkreisen in Oberbayern (Rosenheim, Traunstein, Freising) auf von seinem Dienstgeber vorgegebenen Milchsammelfahrten, bei denen ca. 50 Landwirte in verschiedenen Ortschaften angefahren werden, Rohmilch „einzusammeln“ (und gelegentlich auch sog. „Milchprobeabnahmen“ durchzuführen) und zu einer der (ihm vom Arbeitgeber bekannt gegebenen) Zielmolkereien (Moosburg, Bad Aibling oder Waging) zu bringen, dort abzuladen und sodann den Milchtank zu reinigen. Laut seinen Angaben beginnt die tägliche Arbeitszeit um 5.30 und endet zumeist zwischen 19.00 und 21.30 Uhr.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 beantragte der Bw gem. § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 den Abzug von Tagesgeldern („Differenzreisekosten“ nach Abzug der ihm von seinem Arbeitgeber gem. § 26 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlten

Reisekostenvergütungen) iHv € 1.556,00. Zum Nachweis seiner Reisen legte der Bw 12 „Arbeitsberichte/ MSW.Fahrer“ der RTL für die Monate Jänner bis Dezember 2006 vor, aus denen insbesondere der jeweilige „Zielort“ (Bad Aibling, Waging oder Moosburg), die jeweilige Gesamtarbeitszeit -diese betrug an 178 Tagen des Jahres 2006 über 12 Stunden und an 4 Tagen unter 12 Stunden (1 x 2, 2 x 8, 1 x 5 Stunden) und die tägliche Rüst- und Reinigungszeit (jeweils 2 Stunden)- hervorgeht. Laut Aktenlage wurden dem Bw an (gem. § 26 EStG 1988 steuerfreien) Reisekostenvergütungen von seinem Arbeitgeber € 4.526,35 ausbezahlt.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 wurden zwar die in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung zu Kennz. 718 („Pendlerpauschale“) iHv € 270,00 sowie zu Kennz. 724 („sonstige Werbungskosten“) iHv € 245,75 geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 berücksichtigt, nicht aber der unter Kennz.721 („Reisekosten“) als Verpflegungsmehraufwendung bei beruflich veranlassten Reisen (§ 16 Abs.1 Z.9 EStG 1988) geltend gemachte Betrag iHv € 1.566,00.

Begründet wurde dies vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen: Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründeten in diesem Einsatzgebiet einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Ein derartiges Einsatzgebiet könne sich über einen oder mehrere angrenzende Bezirke erstrecken, wie insbesondere im gegenständlichen Fall das Gebiet der dem „Milchfahrer“ zugewiesenen Sammelroute. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründe sich bei Fahrtätigkeiten hinsichtlich des Fahrzeuges, wenn sich diese auf gleich bleibende Routen ähnlich einem Linienverkehr (hier: Molkereien) beschränke.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht am 1.9.2007 das Rechtsmittel der Berufung erhoben, wobei sich diese gegen die Nichtanerkennung der Werbungskosten (Reisekosten) von € 1.566,40 richte. Durch seine Berufsausübung als Kraftfahrer der RTL entstünde, so der Bw darin, für ihn alljährlich ein erheblicher Verpflegungsmehraufwand. Er habe als sog. „Molkereifahrer“ von seinem Arbeitgeber vorgegebene „Milchsammelfahrten“ zu unternehmen und dabei täglich 50 bis 60 Landwirte in verschiedenen Ortschaften „anzufahren“, und zwar nach unterschiedlichen Routen, je nach Zugänglichkeit der Fahrwegbeschaffenheit. Danach habe er die gesammelte Milch an einer- ihm oft erst kurzfristig von seinem Arbeitgeber bekannt gegebenen- Zielmolkerei (Bad Aibling, Moosburg, Waging) abzuliefern, je nach deren noch offenem Milchaufnahmepotential. Zusätzlich zu seiner Fahrtätigkeit brauche er tagtäglich eine geraume Zeit - etwa ein Drittel seiner Gesamtarbeitszeit- für die Übernahme der Milch, für die (2 bis 3 mal wöchentlich durchzuführenden) Milchprobeabnahmen, für die Milchabladung bei der jeweiligen Molkerei sowie für das Reinigen der Milchtanks. Sihin sei sein Betätigungsfeld keine reine Fahrtätigkeit, sondern es seien von ihm auch Arbeiten außerhalb seines LKW zu erledigen. Wie daraus auch erkennbar sei, sei seine

Arbeitsverrichtung nicht einmal annähernd mit der einer Fahrtätigkeit ähnlich einem Linienverkehr zu vergleichen, da allein schon auf Grund der oftmals kurzfristigen Bekanntgabe der täglich aufzusuchenden „Zielmolkerei“ und der häufigen Unzulänglichkeit von Fahrwegen (keine Schneeräumung im Winter, Umleitungen, Straßensperren usw.) die zu absolvierenden Sammelfahrten auf unterschiedlichsten Routen erfolgen müssten und demnach nicht einmal annähernd täglich wiederkehrend zu gleich bleibenden Uhrzeiten dieselben Orte angefahren würden, wie dies bei Linienfahrten üblich sei. Es werde in diesem Zusammenhang auch auf die diesbezüglichen Ausführungen des Erlasses des Bundesministeriums f. Finanzen vom 15.5.1997 bezüglich „neuer Mittelpunkt der Tätigkeit“ verwiesen, dies allerdings mit dem Bemerkten, dass die dort aufgezählten Kriterien auf den Bw nicht zuträfen: Wie aus seinen „Arbeitsberichten“ zu ersehen sei, verrichte er eine unregelmäßige, aber wiederkehrende Tätigkeit; jedoch erfolge diese nicht an einem Einsatzort, sondern- auf Grund der ihm zugewiesenen Sammelrouten, die ihn in eine Vielzahl von Ortschaften führe, und der ihm oft erst kurzfristig bekannt gegebenen Zielmolkereien- in verschiedenen Gebieten: Außer den an Schärding angrenzenden Bezirken (Ried, Grieskirchen) fielen auch Fahrten außerhalb des Bundeslandes Oberösterreich, nämlich zu den in Oberbayern gelegenen Molkereien (in den Landkreisen Rosenheim, Traunstein und Freising) an. Es liege somit kein eingegrenzter (festgelegter) Einsatzort vor. Auch wenn er von Zeit zu Zeit die selben Orte anfare, so variierten jedoch die einzelnen Routen jeweils. Dies habe zur Folge, dass er praktisch nicht wisse, an welchem Tag er zu welcher Uhrzeit an welchem Ort sein werde. Er könne also nie im Vorherein sagen, in welchem Ort er zur Mittagszeit sein werde. Auf Grund dessen sei es ihm auch nicht möglich, sich über die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden. Da er weder regelmäßig noch in einem lokal begrenzten Bereich seine berufliche Tätigkeit ausübe, sondern die von ihm durchzuführenden Fahrten auf Grund der ihm zugeteilten Sammelrouten sowie des jeweiligen offenen Milchaufnahmepotentials der verschiedenen Molkereien zusammengestellt würden und daher keinesfalls von einer „Regelmäßigkeit“ gesprochen werden könne, begründe seine Berufsausübung auch keinen (weiteren) Tätigkeitsmittelpunkt: RZ. 181 der Lohnsteuerrichtlinien sei daher auf ihn nicht anwendbar, zumal er sich die die Fahrten nicht selbst einteilen könne, sondern diese von seinem Arbeitgeber vorgeschrieben würden bzw. sich diese nach den jeweils anzufahrenden Bauern bzw. Molkereien richteten. Auf Grund dieser Gegebenheiten könne er seine Mittagszeit nicht planen und es entstünden ihm daraus Verpflegungsmehrkosten, welche im Rahmen der gesetzlichen Pauschalsätze für Diäten zu berücksichtigen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 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.

Gemäß § 26 Z 4 lit. b) EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsreisen bis zu "26,40 Euro" pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c) EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Zu diesen nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (u.a. VwGH 5.10.1994, 92/15/0225).

Eine Reise im Sinne der Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, mehr als drei Stunden dauert (Inlandsreisen) und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Steuerpflichtiger auch durch einen längeren Aufenthalt an einem Ort einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sodass eine Reisetätigkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu diesem Ort in diesem Fall nicht erfolgen kann. Dies deshalb, da es der längere Aufenthalt an einem Ort dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich über die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den sonst üblichen und gemäß § 20 EStG nichtabzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten rechtfertigt. Dieselben Überlegungen sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (und der Verwaltungspraxis) auch auf regelmäßige Tätigkeiten innerhalb eines - mehrere Ort umfassenden - Einsatzgebietes (Zielgebietes) anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet (Zielgebiet) werde ein vergleichbares Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten geschaffen, wie im Nahgebiet um den Dienstort, sodass in einer typisierenden Betrachtungsweise bei Reisen innerhalb des Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist. (Dahinter steht also die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden; siehe dazu UFS v.9.10.2006, RV/0345-G/05) Dies gilt - so der

Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 99/13/0001 - im Übrigen auch dann, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten beschäftigt ist.

Ein Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur (unbedingt) ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Ein Einsatzgebiet (Zielgebiet) kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Nur dann, wenn sich die (ständige) Reisetätigkeit auf ein *größeres Gebiet* (zB ein ganzes Bundesland) erstreckt, liegt kein *Einsatzgebiet* vor (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 16 Tz 178 und die dort zitierte Judikatur).

Der Bw hat im Streitjahr 2006- wie im übrigen (laut Aktenlage) auch bereits in den Vorjahren 2003, 2004 und 2005- fast täglich den Bezirke Schärding und die angrenzenden Bezirke Grieskirchen und Ried sowie mehrere (den Bezirken Schärding und Ried gegenüberliegende) oberbayrische Landkreise (insbes. Rosenheim, Traunstein und Freising) bereist und bildet dieses Einsatzgebiet (Zielgebiet) somit zweifellos einen (weiteren) Mittelpunkt seiner Tätigkeit.

Auch wenn er im Rahmen dieser Tätigkeit verschiedene Orte in diesem Einsatzgebiet aufsuchen musste, ist davon auszugehen, dass ihm doch auf Grund der regelmäßig wiederkehrenden Reisetätigkeit die Verpflegungsmöglichkeiten in den Orten dieser Bezirke und Landkreise so vertraut sind wie einem an ein und demselben Ort tätigen oder im Nahbereich des Dienstortes reisenden Arbeitnehmer. Die vom Bw in seiner Berufung vorgebrachten konkreten Verhältnisse sind dabei ohne Bedeutung, weil das Vorliegen des Verpflegungsmehraufwandes nach einem für alle Steuerpflichtigen gleichen abstrakten Beurteilungsmaßstab zu erfolgen hat (siehe dazu UFS v.17.2.2004, RV/0626-W/02, sowie VwGH v. 28.5.1997, 96/13/0132, und die dort angeführte Judikatur, wonach es die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet, auf im Einzelfall mögliche Besonderheiten Bedacht zu nehmen.)

Nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates sind derartige Überlegungen hinsichtlich eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeiten im Einsatzgebiet dann nicht anzustellen, wenn es sich dabei um ein für den Arbeitnehmer „neues“ Einsatzgebiet handelt, d.h. wenn ihm dieses erst vor kurzem zugewiesen worden ist und er sich daher bei seinen Reisen in diesem in einer „Anfangsphase“ –diese wird in der Regel mit fünf Arbeitstagen anzunehmen sein- befindet: Auf gegenständlichen Fall trifft dies allerdings nicht zu, da der Bw- wie dies aus der Aktenlage hervorgeht- das in Rede stehende (sich aus der ihm zugewiesenen „Sammelrouten“ ergebende) Einsatz- bzw. Zielgebiet bereits seit mehreren Jahren regelmäßig befährt, wobei

es offensichtlich weder im Vorjahr (2005) noch im Streitjahr 2006 längere (d.h. mindestens ein halbes Jahr dauernde) Unterbrechungen im Zusammenhang mit der regelmäßig wiederkehrenden Tätigkeit des Bw im Einzugsgebiet gegeben hat, die es allenfalls rechtfertigen würden, neuerlich von einer „Anfangsphase zum Kennenlernen“ von „günstigen Verpflegungsmöglichkeiten“ sprechen zu können.

Es gibt aber im vorliegenden Fall noch einen weiteren Grund für die Nichtberücksichtigung der Verpflegungsaufwendungen als Mehraufwand iSd § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988: Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich, so der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, auch dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln „abgefangen“ werden. Nur dann, wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (VwGH v.28.1.1997, 95/14/0156). Die üblichen Verpflegungsausgaben während des Arbeitstages werden also nur durch eine Reise überschritten, die so lange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (vgl. VwGH v. 7.10.2003, 2000/15/0151). Eine derartige Situation ist allerdings hier nicht gegeben: Der Bw kehrt an jedem Arbeitstag wieder an seinen Familienwohnsitz zurück, braucht an keinem Arbeitstag auswärts zu nächtigen, sodass für ihn die Notwendigkeit, auch Frühstück und Abendessen „auswärts“ (d.h. außerhalb seines Haushaltes) einzunehmen, nicht besteht.

In Anwendung obiger rechtlicher Erwägungen auf den gegenständlichen Berufungsfall bleibt daher für eine steuerliche Anerkennung von Tagesgeldern (bzw. Von „Differenzreisekosten“), bezogen auf die Reisen ins Einsatzgebiet (Zielgebiet), kein Platz.

Der Vollständigkeit wird abschließend bzw. ergänzend zur Höhe des vom Bw in seiner Arbeitnehmerveranlagungserklärung bzw. in seiner Berufung geltend gemachten Verpflegungsmehraufwandes („Differenzreisekosten“) bemerkt, dass dieser laut vom Unabhängigen Finanzsenat anhand der ihm vorliegenden „Arbeitsberichte“ (und den darin enthaltenen Daten) und unter Bedachtnahme auf die obzitierten gesetzlichen Bestimmungen durchgeführten Berechnung nicht € 1.566,00, sondern lediglich € 219,05 betragen würden: Es ergäben sich aus 178 Arbeitstagen zu je 12 Stunden (Tagesgeld von € 26,40) € 4.699,20, 2 Arbeitstagen zu je 8 Stunden (Tagesgeld von € 17,60) € 35,20 und 1 Arbeitstag mit 5 Stunden (Tagesgeld von € 11,00) € 11,00 eine Summe von € 4.745,40, wovon die vom Arbeitgeber bereits steuerfrei bezogene Reisekostenvergütung iHv € 4.526,35 abzuziehen wäre.

Es war daher über die gegenständliche Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. November 2008