



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Wohnadresse, vom 18. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 11. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für die Jahre 2003, 2004 und 2007 den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, Bw., ist als Techniker bei den Dienstgeber, Arbeitgeber, beschäftigt. Herr Bw. erhielt vom Finanzamt für die berufsgegenständlichen Jahre folgende Sachbescheide:

Für das Jahr 2003 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 18. Mai 2004, in dem es die geltend gemachten Werbungskosten anerkannte.

Für das Jahr 2004 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 24. Februar 2006, in dem es die geltend gemachten Werbungskosten anerkannte.

Für das Jahr 2005 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15. Februar 2007, in dem es die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannte. Nach der Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, in dem es den Großteil der geltend gemachten Werbungskosten anerkannte.

Für das Jahr 2006 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Februar 2008, in dem es die geltend gemachten Werbungskosten anerkannte.

Für das Jahr 2007 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. Juni 2008, in dem es die geltend gemachten Werbungskosten anerkannte.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2009 ersuchte das Finanzamt für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 den Berufungswerber um Aufschlüsselung der geltend gemachten Werbungskosten (Diäten) hinsichtlich Dauer der Dienstreisen, mit welchen Fahrzeugen die beruflichen Fahrten durchgeführt worden sind, welche Kosten für Nächtigung anfielen, um die Postleitzahlen der Zielorte der Dienstreisen.

In seinem Antwortschreiben gab der Berufungswerber die Postleitzahlen bestimmter Orte bekannt, weiters dass die Fahrten mittels Dienstauto durchgeführt worden seien. Die Entfernung vom Ausgangspunkt sei den Fahrtenbüchern zu entnehmen.

Das Finanzamt nahm für die Jahre

2003 mit Bescheid vom 11. März 2009 das Verfahren wieder auf und erließ am 11. März 2009 einen neuen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2003, in dem es keine Differenzwerbungskosten anerkannte;

2004 mit Bescheid vom 11. März 2009 das Verfahren wieder auf und erließ am 11. März 2009 einen neuen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2004, in dem es keine Differenzwerbungskosten anerkannte;

2005 mit Bescheid vom 11. März 2009 das Verfahren wieder auf und erließ am 11. März 2009 einen neuen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2005, in dem es keine Differenzwerbungskosten anerkannte;

2006 mit Bescheid vom 11. März 2009 das Verfahren wieder auf und erließ am 11. März 2009 einen neuen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2006, in dem es keine Differenzwerbungskosten anerkannte;

Das Finanzamt hob für das Jahr 2007 mit Bescheid vom 11. März 2009 den Einkommensteuerbescheid 2007 wieder auf und erließ am 11. März 2009 einen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2007, in dem es keine Differenzwerbungskosten anerkannte.

In allen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 vom 11. März 2009 wurde die Nichtanerkennung von Differenzwerbungskosten damit begründet, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1998 nur dann vorliege, wenn sich der Berufungswerber aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Dienststelle) entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Dieser liege bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig war, nur in den ersten 15 Tagen nicht vor. Für die Anerkennung von pauschalen Nächtigungskosten ist ein Aufwand für Nächtigungskosten notwendig. Da die Nächtigungen in vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellten Übernachtungsmöglichkeit durchgeführt worden seien, fielen keine Kosten an. Folglich seien Reisen unter 25 km ausgeschlossen worden. Von den anzuerkennenden Aufwendungen seien die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers abgezogen worden, wodurch keine Differenzwerbungskosten zur Anerkennung übrig geblieben seien.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 vom 11. März 2009 erhob Bw. Berufung und führte aus:

Es seien jedes Jahr die Unterlagen persönlich beim Finanzamt abgegeben worden. Da es eine Auszahlung gegeben habe, sollten diese geprüft worden sein. Für das Jahr 2005 sei ihm ein

Betrag von 1 Cent bewilligt worden und bereits auf sein Konto überwiesen worden, worauf er in der Berufung auch Recht bekam (€ 1.155,61 seien bewilligt worden).

Er beantrage die Aufhebung der Bescheide vom 11. März 2009 und Erlassung neuer Bescheide, mit dem seinem Berufungsvorbringen Rechnung getragen werde.

In einer Ergänzung zur Berufung führte Bw. aus, dass laut Arbeiterkammer die anerkannten Aufwendungen (Reisekosten) um die gesamten steuerfreien Kostenersätze gekürzt worden seien, sie aber nur mit den auf die anerkannten Reisen entfallenden steuerfreien Kostensätzen zu kürzen seien. Somit blieben Differenzwerbungskosten laut der Aufstellung für die Reisen im Sinn des § 16 EStG erhalten um das steuerpflichtige Einkommen zu vermindern.

Nach Vorlage der Berufungen an den UFS wurde der Berufungswerber um folgende Ergänzungen bezüglich Reiseziel, Dauer der Dienstreisen und Nächtigungen ersucht.

Zu jedem Ort der Dienstreisen sei die politische Gemeinde inklusive Postleitzahl und dem politischen Bezirk bekanntzugeben.

Die Dienstreiserichtlinien des Dienstgebers gültig für die Jahre 2003 bis einschließlich 2007 vorzulegen.

Für die nachfolgend angeführten Tage folgende Fragen zu beantworten:

Ob der Berufungswerber an folgenden Tagen auswärts nächtigte und eine von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestellte Übernachtungsmöglichkeit nutzte? Ob folgende Tage nur auf Grund des Dienstrechts als Nächtigung zählten? Ob der Berufungswerber Zeiten zu Hause verbrachte, die dienstrechtlich als Aufenthalt am Dienstreiseort galten? Ob er Rufbereitschaft hatte und dienstrechtlich im Dienst war, sich aber zu Hause aufhalten konnte?

Wie lange diese Dienstreisen an folgenden Tagen tatsächlich dauerten (bis zu einer eventuell fiktiv anzunehmenden Ankunftszeit an Dienstort gemäß den Dienstreiserichtlinien)? Es folgte eine Liste von Tagen.

Herr Bw. antwortete, dass das Ziel der Dienstreisen sich nach den Bauaufträgen, welche in verschiedene Abschnitte geteilt seien, richte. Dies bedeute, dass Z zum Beispiel in verschiedene Abschnitte je nach Kilometer unterteilt sei. Was bedeute, er sei nie am selben Ort, auch wenn in der Liste vier mal Z stehe.

Der Arbeitsbereich umfasse Y, X, W und Teile der V. Die angegebenen Orte würden sich an der U, T, S, R und sämtlichen Wegen der Arbeitgeber befinden.

Sein Dienst beginne um 07:00 Uhr und ende um 15:30 Uhr. Das bedeute er fahre spätestens um 07:00 mit dem Dienstauto zum Einsatzort und komme frühestens 15:30 zurück. Die Reisezeit richte sich nach Entfernung des Anordnung.

Nächtigungen hätten in Unterkünften, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden seien, stattgefunden.

Zur Zeit seiner Rufbereitschaft habe er von 07:00 bis 15:30 normal Dienst gehabt. Die Bereitschaft begann um 15:30 und endete um 07:00 des nächsten Tages. Zu dieser Zeit nächtigte er zu Hause.

An Tagen, an denen zwei Orte angegeben seien, handle es sich um zusätzliche Störungen, welche behoben hätten werden müssen. Es habe keine Möglichkeit bestanden nach Hause zu fahren, da keine öffentlichen Verkehrsmittel rechtzeitig in der Früh fahren um den Dienstbeginn pünktlich anzutreten.

Die Dienstreiserichtlinien seien vom Dienstgeber anzufordern, da es ihm nicht möglich sei diese vorzulegen.

Bezüglich der ungeklärten Nächtigungen bzw. Aufenthaltsorte möge man sich an den Dienstgeber wenden, da dieser die Nachweisung der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden zusammenstelle und in diesem automatisch der Zeitraum von 07:00 bis 24:00 angegeben sei.

Der Dienstgeber wurde um Auskunft zu folgenden Fragen ersucht.

Aus der Zusammenstellung der Nachweisung der beruflich veranlassten Reisen sei nicht ersichtlich, ob Dienstzeiten über Nacht Rufbereitschaft waren oder ob Herr Bw. auswärts nächtigte. Der Dienstgeber werde ersucht bekanntzugeben, an welchen Tagen Herr Bw. Rufbereitschaft hatte bzw. an welchen Tagen die Dienstreisen mit einer auswärtigen Nächtigung verbunden waren. Es folgte eine Liste mit Tagen.

Der Dienstgeber beantwortete dies insoweit, dass er eine Zusammenstellung der Rufbereitschaftszeiten übermittelte, bekanntgab, dass die personalverantwortliche Dienststelle erklärt habe, dass bei allen Arbeiten (auch ohne Rufbereitschaft) von Herrn Bw. vom Dienstgeber keine unentgeltliche Nächtigungsmöglichkeit bereitgestellt worden sei. Die vom Dienstgeber stichprobenweise durchgeführte Kontrolle der beruflich veranlassten Reisen- insbesondere der Tage der Ausbleibezeiten, Ziele und Tätigkeiten ergaben keine Abweichungen.

Das Finanzamt gab zu den Ermittlungsergebnissen keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der UFS geht auf Grund des Ermittlungsverfahrens für die Berufungsjahre von folgendem Sachverhalt aus:

Zusammenfassend ist der Berufungswerber zum allergrößten Teil während der Berufungsjahre im gleichen Einsatzgebiet (in den gleichen Bezirken bzw. Bundesländern) tätig gewesen.

Die Dienstreisen des Berufungswerber sind als eintägige Dienstreisen (das heißt ohne Nächtigung) zu beurteilen.

Dies ergibt sich aus den Angaben des Berufungswerbers und der Auskunft des Dienstgebers.

Der Berufungswerber schreibt allgemein, dass dann eine Nächtigung stattgefunden habe, wenn an mehreren Orten Arbeitsaufträge zu erfüllen gewesen seien und eine Rückkehr mit öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich gewesen sei. Er schreibt allgemein ohne exakte Datumsangaben, dass er in Unterkünften genächtigt hätte, die vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt worden wären. Da er keine detaillierteren Aufzeichnungen als die Tabellen des Dienstgebers vorlegen konnte und er im nachhinein nicht auswendig wusste, ob und wann in solchen Konstellationen in den Berufungsjahren auswärts genächtigt wurde, verwies er diesbezüglich auf den Dienstgeber. Die Auskunft des Dienstgebers war, dass der Berufungswerber in den Streitjahren (berufungsgegenständlichen Jahren) vom Dienstgeber keine unentgeltliche Nächtigungsmöglichkeit zur Verfügung gestellt bekommen habe. Dies widerspricht nicht den Angaben des Berufungswerbers, da er durchaus in nicht berufungsgegenständlichen Jahren eine Unterkunft in Anspruch genommen haben konnte und dies auswendig (mangels persönlicher Aufzeichnungen) nicht auf den Zeitraum der Berufungsjahre eingrenzen konnte.

Da der Berufungswerber, der an den Dienstreiseorten arbeitete diese Ziele nicht genau benennen konnte, ist von den vorgelegten Tabellen auszugehen und der Zuordnung, die sich aus den Tabellen erschließen - somit schätzen lässt - , auszugehen. Die Schätzung erfolgte anhand der Linie und den nebeneinander liegenden Orten, die sich anhand einer Landkarte entlang von Linie trotz zum Teil verschiedener Schreibweisen einzelner Orte festlegen lassen. (Dies herauszufinden wäre dem Berufungswerber sehr wohl möglich gewesen!). Eventuelle Ungenauigkeiten sind schätzungsimmanent und erklären sich aus den reduzierten Angaben des Berufungswerbers. Nicht nachvollziehbare Ortsangaben des Berufungswerbers wurden im Sinne der Schätzung korrigiert und nach amtlichen Bezeichnungen zugeordnet. Es sind daher die wahrscheinlichen Ziele anhand der Landkarte festzulegen.

Auszugehen ist von dem Vorbringen des Berufungswerber und der Auskunft des Dienstgebers, dass der Berufungswerber in den Streitjahren nur eintägig auf Dienstreisen war und dies die Tage betrifft, die in den Tabellen angeführt sind.

Aus den Tabellen ist nur ersichtlich, dass diese Dienstreisen mehr als 3 Stunden dauerten.

Aus der Tabelle ist nicht sofort ersichtlich welche Orte mehr als 25 km vom Dienstort Dienststelle entfernt waren. Dies musste durch den UFS zusätzlich festgestellt werden. Die Zuordnung durch den UFS ist daher schätzungsweise im Sinne der Ermittlungen vorzunehmen, da mangels konkreter Angaben des Berufungswerbers nicht die ausreichenden Entscheidungsgrundlagen (trotz Aufforderung) vorgelegt worden sind

Genauere Ergebnisse sind nach den Ermittlungen nicht möglich.

Die Zuordnung der einzelnen Ortsangaben für alle Jahre wird wie folgt vorgenommen:

Ortsangabe	Gemeinde	Bezirk/Bundesland
Q		Y
P		O
A		Y
B	C	Y
D	CX	Y
F	G	Y
H	CK	Y
K		L
M-T	N	AA
AB		AC
AD		AA
AE		AF
AG		AA
AH		AJ
AJ		AJ
M	N	AA
AM	AN	AP, AQ
AR		AS
AT		AU
AZ	BA	AJ
BB	BC	AU
BD		AJ
BE	BF	AU
Z		BG
BH	BJ	Y
BM	BN	FE
BO	BR	AA
BS		BS
BT	BU	AA
BV	G	Y
BY	N	AA
CA	CB	Y
CC		CC
CE	CH	Y
CJ	CK	Y
CL		CC
CI	CM	Y
CN		CO
CP		AJ

CQ		CQ
CR		Y
DD		Y
CT	CX	Y
CY bzw. CZ	CU	AA
DA		L
DC	DA	L
N		AA
DD		Y
DE		AU
DF	BJ	Y
DG		DH
L		L
DI		DH
DJ bzw. DJJ	DK	Y
LD	DK	Y
DL	DK	Y
DO		DO
DP	DQ	AA
DR	AT	AU
DS		DT
DU		DV
DX	BU	AA
EA	EB	Y
EC		ED
DQ		AA
DZ		DO
EX		EY
EW	G	Y
EE	EF	EY
EY		EY
EG		EY
EH	C	Y
FF		FE
FD	C	Y
FH		DO
FG	FI	FK
FL		FM
FO	CL	CC
CO		CO
FP	FP	CQ
FQ bzw. FQQ		ED
FR		ED
FC	FB	ED
FS	FT	ED
FV		ED
FW		ED
FT		ED
FX		ED
FY	FZ	CQ
GA	FW	ED

GB		FE
GC	GC	AU
GD		O
GE	GF	ED
GG	FT	ED
BC		AU
GH		ED
GI		AU
GJ		AU
GK		AA
GL	GM	BS
GN	CK	Y
GO		FM
DG		DH
GP	C	Y
GQ	BC	AU
GR	CM	Y
GS		AA
BU		AA
GT	C	Y
GU	BJ	Y
BS		BS
HA	EB	Y
HB	N	AA
ZH	HD	ED
HE	CM	Y
HF bzw. HG	HH	DH
HM		AJ
HK		HK
IA	EB	Y
IB		AF
IC		AF
ID		FM
IE		O
IF	IG	Y
IK		DH
IL		IM
IH		AU
IN		ED
IP		IM
IO	ZI	Y
IR	IZ	Y
IY	DK	Y
IX	BU	AA
IU		AF
IV		AU
IW	IS	Y
IT	CB	Y
SI	SU	DH
JA		FM
HI		HX

JB		CC
JC		CO
JD	JE	Y
JK		FE

Von diesen Orten sind folgend angeführte maximal 25 km - (**kürzeste** Entfernung auf der Straße - siehe routenplaner via.michelin) - von der von der Dienststelle in CB Y , NN entfernt - (da der Berufungswerber keine genauen Angaben machen konnte, muss er sich die Zurechnung der ermittelten Kilometer zurechnen lassen).

AG	22km
M-T	9 km
AD	12 km
AH	23 km
AJ	25 km
M	9 km
BO	21 km
BT	21 km
CN	17 km
CZ	20 km
N	9,5 km
BY	18 km
DP	16 km
DQ	17 km
DX	23 km
GS	12 km
BU	16 km
IX	21 km
HB	11 km
IL	20 km
IP	13 km
CO	21 km
GK	14 km
UA	22 km

Da keine genauen Zeitangaben durch den Berufungswerber zu der tatsächlichen Dauer der Dienstreisen gemacht worden sind, muss er sich die schätzungsweise Festlegung der Dauer zurechnen lassen. Zu Zeiten der Rufbereitschaft war er zu Hause auch wenn 00:00 bis 24:00 angegeben worden ist. Da keine auswärtigen Nächtigungen stattgefunden haben kann zwar in den Zeitaufzeichnungen 00:00 bis 24:00 aufscheinen, es ist aber vom tatsächlichen, im gegenständlichen Fall mangels Angaben des Berufungswerber und seines Arbeitsgebers vom wahrscheinlichsten, Sachverhalt auszugehen.

2) Rechtliche Würdigung:

Vorweg ist zu bemerken, dass im gegenständlichen Verfahren die **einkommen steuer rechtlichen Bestimmungen** anzuwenden sind. Regelungen in Kollektivverträgen und

Dienstrechtsvorschriften können bei gleichen Sachverhalten **zu anderen rechtlichen Schlussfolgerungen führen.**

Einkommensteuerrechtliche Grundlagen:

Die genannten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) beziehen sich immer auf die für die einzelnen Berufungsjahre gültige Fassung:

§ 16 Abs 1 Z 9 EStG: „Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.“ Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.“

§ 20 Abs 1 EStG: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 2 lit a): Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung.

Z 2 lit c): Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

A) Allgemeine rechtliche Würdigung:

Allgemein gesprochen ist die Abgrenzung der privaten nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten von den beruflich veranlassten – eventuell - absetzbaren Werbungskosten zu beurteilen.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Begriff der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 von dem Begriff Reise im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 zu unterscheiden ist. In § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 wird der Abzug der Reisekosten als Werbungskosten geregelt (sogenannte berufliche veranlasste Reise).

Hingegen ist der Begriff der Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 ein anderer. In § 26 Z 4 EStG 1988 wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers zu den nicht steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers (**welche der Berufungswerber auch von seinem Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlt bekam**) zu zählen sind – somit nicht steuerpflichtig sind.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber die in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Höchstsätze (Tages- und Nächtigungsgeld) nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge – **unter der Voraussetzung, dass eine Reise im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt** – Werbungskosten dar (Differenzreisekosten).

Vergleiche in diesem Sinne Unabhängiger Finanzsenat UFS 27.02.2009, RV/0592-S/08 bezüglich eines Angehörigen des österreichischen Bundesheeres sowie UFS 02.03.2009, RV/2462-W/08; UFS 10.09.2009, RV/0022-S/09 sowie Atzmüller/Lattner in

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm 116; und Doralt, EStG, § 26 Tz 35) für viele andere.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes **zur beruflich veranlassten Reise** gemäß §16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 ist es eine **Grundvoraussetzung** für die Anerkennung von pauschalen Tages- bzw. Nächtigungsgeldern, dass solche **Mehraufwendungen** für die Verpflegung bzw. die Nächtigung **überhaupt angefallen** sind (vgl VwGH 30.01.2003, 99/15/0085 sowie UFS 05.07.2010, RV/0325-W/08).

Sind solche Aufwendungen, das heißt **Mehraufwendungen** dem Grunde nach angefallen, dann hat der Steuerpflichtige Anspruch auf **pauschales** Tages- bzw. Nächtigungsgeld, ohne die Höhe seiner Aufwendungen nachweisen zu müssen.

Auslegung:

A1) Verpflegungsmehraufwand:

Unter dem Begriff Verpflegungsmehraufwand ist ein **erhöhter Aufwand** zu verstehen. Dies ist nach **objektiven** Kriterien zu beurteilen. Eigenes subjektives Empfinden oder persönliche Auffassungen, was unter einem erhöhten Aufwand zu verstehen ist, sind nicht maßgebend.

A2) Reise:

Hinsichtlich des Reisebegriffes, der nicht ausdrücklich gesetzlich definiert ist, hat die Judikatur folgende Grundsätze entwickelt.

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt - **mehr als 25 km** -, **ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird**, und eine Reisedauer von **mehr als drei Stunden** bei Inlandsreisen vorliegt, **und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird** (vgl UFS 02.03.2009, RV/2462-W/08; Doralt, EStG, § 16 Tz 173).

Dass sich die Berufungswerber zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten von seinem ständigen Dienstort für mindestens drei Stunden entfernte, ist auf Grund der Sachverhaltslage eindeutig (Der Berufungswerber beantragte keine Differenzwerbungskosten für den 16.12.2005, sondern setzte einen Betrag von 0,00 in die Tabelle ein). An den anderen Tagen dauerten die beruflich veranlassten Reisen (**solange kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde**) über drei Stunden.

Die **kürzeste (nicht schnellste)** Entfernung für Orte außerhalb Ys bis einschließlich 25 km ist in der oben angeführten Tabelle ersichtlich. **Für diese Orte liegt keine Reise im Sinne**

der einkommensteuerrechtlichen Definition vor. Somit können für diese Dienstreisen keine Differenzreisekosten anerkannt werden.

Folglich muss überprüft werden, ob bei eintägigen Dienstreisen, die beruflich veranlasste Reisen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG sind, **überhaupt** ein Verpflegungsmehraufwand anfallen kann bzw. für welchen Zeitraum somit Tagesgelder bzw. Differenzwerbungskosten eventuell anerkannt werden könnten.

Dazu haben sich in der Judikatur und in der Verwaltungspraxis (Finanzamt) zwei verschiedene Rechtsansichten entwickelt.

A3) Erste Rechtsansicht:

In der **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und eines Teiles der Rechtsprechung des UFS** wird ein Verpflegungsmehraufwand **bei eintägigen Reisen** – also Reisen ohne Übernachtung - **grundsätzlich verneint**.

Nach dieser Rechtsansicht stehen Tagesgelder bzw. Differenzwerbungskosten bei eintägigen Dienstreisen aus folgenden Überlegungen nicht zu.

In § 16 EStG 1988 werden Werbungskosten als jene Aufwendungen oder Ausgaben definiert, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Abgegrenzt werden müssen Ausgaben und Aufwendungen, die den Privatbereich betreffen. Explizit führt § 20 Abs. 1 Z. 2 lit c EStG 1988 Reisekosten an, die keine Werbungskosten sind soweit sie nicht gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig sind.

In § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn dem Steuerpflichtigen **Mehraufwendungen** für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen entstehen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

In **Abgrenzung zu den privaten Lebenshaltungskosten** ist der Begriff **Mehraufwendungen** für Verpflegung im gegenständlichen Sachverhalt zu klären.

Mehraufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen dann, wenn einem Reisenden durch die Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten im Verhältnis zum "normalen" und nach § 20 Abs 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwand höhere Kosten entstehen.

Diese Voraussetzung kann – muss nicht - dann erfüllt sein, wenn sich ein

Steuerpflichtiger im Rahmen einer Reise nicht am Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufhält (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, UFS 11.3.2003, RV 1202-L/02).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen (VwGH-Erkenntnis vom 28.05.1997, 96/13/0132; VwGH-Erkenntnis vom 30.10.2001 95/14/0013) ausgesprochen, dass bei nur **eintägigen** Reisen **keine Berücksichtigung von Tagesdiäten** erfolgt. Begründet wird dies damit, dass bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden könne und so ein **Verpflegungsmehraufwand** nicht entstehe. Er führt dezidiert an, dass durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln ein **Verpflegungsmehraufwand abgefangen werden könne** (VwGH-Erkenntnis vom 28.01.1997, 95/14/0156; VwGH-Erkenntnis vom 30.10.2001 95/14/0013; VwGH-Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151). **Dieser Auffassung hat sich ein Teil des Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen** (u.a. UFS 19.3.2004, RV 4358-W/02; UFS 17.6.2004 RV/0225-I/03; UFS 23.10.2006 RV/0767-L/05; UFS 19.2.2007 RV/1076-L/06; UFS 15.07.2008 RV/0306-I/05) **angeschlossen**.

Die Begründung für die Nichtanerkennung von Tagesgeld /Diäten bei halb- bzw. eintägigen Reisen ist zusammengefasst folgende:

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**, die der **privaten Lebensführung** zuzurechnen sind. **Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus) gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung**, zumal ein bedeutend **großer Teil der Erwerbstätigen** darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (**generell außer Haus**) 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 in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen**. Es können dabei aber Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung Berücksichtigung finden. 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 (siehe **ausdrücklich** VwGH-Erkenntnis vom 29.05.1996, 93/13/0013; VwGH-Erkenntnis vom 30.10.2001 95/14/0013; VwGH-Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151).

Diese Auffassung wird in der Entscheidungspraxis des UFS noch durch folgende Überlegungen bestärkt:

Höhere Verpflegungsaufwendungen 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 auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel 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, aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen bzw. 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 beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der **ständigen Rechtsprechung des VwGH** und der inzwischen gefestigten **Entscheidungspraxis eines Teiles des UFS** aus oben angeführten Gründen - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Diese Rechtsansicht ist nach Ansicht der Referentin auch im gegenständlichen Fall des Berufungswerbers die zutreffendere. Sie entspricht der Realität, da auch sehr viele Arbeitnehmer aus zeitlichen oder finanziellen Gründen keine Gasthausverpflegung zu sich nehmen bzw. nehmen können und sich mithilfe selbst mitgebrachter Speisen oder Lebensmittel aus dem Supermarkt versorgen müssen. Auch gehen viele Menschen ihrer beruflichen Tätigkeit an Orten nach an denen keinerlei günstige Verpflegungsmöglichkeit besteht und auch vom Arbeitgeber keine günstige Kantine zur Verfügung gestellt werden kann

bzw. wird. Andererseits führen Dienstreisen oft an Orte, an denen eine Gasthausverpflegung günstiger sein kann als die Gasthausverpflegung am ständigen Arbeitsort. Insofern besteht kein Unterschied zwischen einem Steuerpflichtigen, der an seinem ständigen Arbeitsort tätig ist und einem Steuerpflichtigen, der sich auf einer beruflich veranlassten eintägigen Reise befindet.

Zusammenfassend beurteilt würden dem Berufungswerber nach Ansicht der Referentin auch im hier zu beurteilenden Fall die Diäten für eintägige, siehe festgestellten Sachverhalt oben, Dienstreisen nicht zustehen.

A4) Zweite Rechtsansicht:

Nach Auffassung eines Teiles des UFS, der sich der Verwaltungspraxis anschließt und den Begriff Mehraufwand daher großzügiger als die höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auslegt, und der Verwaltungspraxis des Finanzamtes, die sich nach den Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen orientiert, wird eine weitere Auslegung des Begriffes Verpflegungsmehraufwandes als durch den VwGH und eines Teiles des UFS vertreten, angewandt.

Aber auch nach diesen Rechtsauffassungen stehen für eintägige Dienstreisen **nur solange** Tagesgelder und Differenzwerbungskosten zu, **als nicht ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird; ab diesem Zeitpunkt liegt keine beruflich veranlasste Reise im Sinne des Einkommensteuerrechts** mehr vor.

Unter dem von der Judikatur entwickelten Tatbestandsmerkmal „**solange kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird**“ ist folgendes zu verstehen.

Zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit oder weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit wird nach der **gleichlautenden** Auffassung des VwGH, des UFS und der Verwaltungspraxis (LStR und EStR) zu eintägigen beruflich veranlassten Reisen gemäß § 16 EStG 1988 sowie zu eintägigen Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG 1988 ein Einsatzort dann, wenn sich die Dienstvorrichtung auf einen anderen Einsatzort **durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt**.

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen

wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr, dann ist eine neuer bzw. weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet..

Dies bedeutet, dass nach dieser Auffassung bei eintägigen Reisen bzw. Dienstreisen nach einer Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen ein weiterer oder neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. **Ab diesem Zeitpunkt stehen keine Tagesgelder bzw. Differenzwerbungskosten zu.**

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081 ausführte, kann vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung nicht mehr gesprochen werden, wenn ein **Steuerpflichtiger** sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand **ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten fünf Tage möglich** (vgl UFS 10.09.2009, RV/0022-S/09).

Mittelpunkt der Tätigkeit ist die politische Gemeinde mit dem dazugehörigen politischen Bezirk sowie die politischen Gemeinden in den angrenzenden politischen Bezirken.

In der Verwaltungspraxis gilt bei Dienstort Y das gesamte Gemeindegebiet mit jedem Bezirk als eine **einzige zu berücksichtigende politische Gemeinde.**

Folglich müssen die Zielorte der Dienstreisen den einzelnen politischen Gemeinden zugeordnet werden, diesen den politischen Bezirken und danach muss ermittelt werden, in welchem Einsatzgebiet (der durchaus mehrere politische Bezirke umfassen kann) nach 5 Tagen bzw. 15 Tagen ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist. **Die Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit bewirkt, dass kein Verpflegungsmehraufwand bzw. Differenzwerbungskosten mehr anerkannt werden können.**

B) Dies bedeutet für die konkrete rechtliche Beurteilung der einzelnen Berufungsjahre folgendes:

Da es dem Berufungswerber nicht zum Nachteil gereichen soll, dass er sich in einer Frage, die auch im UFS nicht einheitlich beurteilt wird, an den UFS gewandt hat, und das Finanzamt im Sinne seiner eigenen Auffassung zum Teil nicht miteinander zusammenhängende steuerfreie Auszahlungen mit geltend gemachten Kosten miteinander verrechnet hat, wird im Sinne der

Auslegung der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung eines Teiles des UFS geprüft, welche Differenzwerbungskosten im Sinne der Rechtsanwendung eines Teiles des UFS anerkannt werden könnten.

Grundsätzlich beurteilte das Finanzamt die geltend gemachten Tagesgelder nach der Verwaltungspraxis. Es verrechnete jedoch alle steuerfreien Ersätze fiktiv mit den anzuerkennenden Differenzwerbungskosten. Dagegen führt der Berufungswerber richtigerweise an, dass nicht alle steuerfreien Ersätze mit den geltend gemachten Differenzwerbungskosten gegenzuverrechnen sind.

Es wird daher geprüft, in welchem Ausmaß im Sinne der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass teilweise „5/15 Tage Regel“ Differenzwerbungskosten zustehen, diese anzuerkennen wären.

aa) Nächtigungspauschale:

Vorweg ist zu bemerken, dass kein einziges Mal das vom Berufungswerber beantragte Nächtigungspauschale von € 15,00 pro Nacht zusteht, da kein einziges Mal laut Sachverhalt eine auswärtige Nächtigung stattgefunden hat (selbst wenn, würde ihm, da eine Unterkunftsmöglichkeit vorhanden war und diese auch benutzt worden wäre, kein Aufwand entstehen). Während der Rufbereitschaft, die dienstrechtlich zu geldwerten Vorteilen führt, nächtigte der Berufungswerber zu Hause. Nach Angaben des Dienstgebers wurde auch an anderen Tagen seitens des Berufungswerbers **nicht** auswärts genächtigt.

Nach Einkommensteuerrecht steht daher kein einziges Mal das Nächtigungspauschale von € 15,00 zu. Dieser Betrag ist bei den geltend gemachten Differenzwerbungskosten herauszurechnen.

bb) Tagesgelder:

Der Berufungswerber hielt sich laut vorgelegten Tabellen in folgenden politischen Bezirken auf: Soweit der Berufungswerber die Gemeinde (richtig und nachvollziehbar) benennen konnte, wurde dazu der politische Bezirk ermittelt, anderenfalls die wahrscheinlichste Variante (Streckenführung, Aufgabengebiet) herangezogen, da weder der Berufungswerber noch der Dienstgeber trotz diesbezüglichen Vorhaltes genaue Angaben machen konnten. Der Berufungswerber muss sich daher diese Beurteilung zurechnen lassen.

Für Orte, die sich nach der kürzesten Entfernung unter bzw. genau 25 km vom Dienstort, der Dienststelle in CB Y, NN, entfernt befinden, können keine Tagesgelder geltend gemacht werden (siehe obige Ausführungen), da keine Reise im Sinne des § 16 EStG vorliegt.

Für die Ermittlung der Entfernung wurde nicht die empfohlene Strecke des Routenplaners via.michelin herangezogen, sondern immer die kürzeste Verbindung, da es nicht Sinn und Zweck der Bestimmung ist durch eine willkürlich gewählte längere Strecke eine nach der

Judikatur und auch Verwaltungspraxis maßgebliche Grenze willkürlich zu überschreiten. So wurde stets die kürzeste angegebene Entfernung herangezogen.

Obwohl in der Judikatur die Ansicht vertreten wird, dass keine Tagesgelder mehr zustehen, wenn über einen mehrjährigen Zeitraum immer wieder die gleichen Zielgebiete angefahren werden, wird in der Verwaltungspraxis des Finanzamtes das Kalenderjahr herangezogen.

Im Sinne einer 5/15 Tage Auslegung in der Praxis ergeben sich für Herrn Bw. für die einzelnen Jahre folgende Differenzwerbungskosten.

Jedwede Schätzung muss sich der Berufungswerber zurechnen lassen, da mangels einer genauen Auskunft seitens des Berufungswerbers oder seitens des Dienstgebers daher an jenen Tagen nur eine Schätzung möglich ist, in denen exakte Angaben fehlen. Nach Einkommensteuerrecht steht dem Berufungsswerber je angefangene Stunde ein 1/12 des vollen Betrages von € 26,40 also ein Betrag von € 2,20 je Stunde zu (tatsächliche Dauer der Dienstreise).

Da die vorliegenden Unterlagen nur Stundenangaben im Sinne des Dienstrechts enthalten – zum Teil pauschal, zum Teil konkret, wird bei Angaben Beginn 00:00 Uhr bis zu einer bestimmten Uhrzeit vom Dienstbeginn 07:00 ausgegangen, da keine auswärtigen Nächtigungen stattgefunden haben.

cc) Für alle Kalenderjahre gilt grundsätzlich folgendes:

Die Zielgebiete werden nach den einzelnen politischen Bezirken festgelegt, da diese Bezirke im ganzen Bundesland verstreut bzw. bundesländerübergreifend liegen.

Für alle Jahre werden für Y keine Tagesgelder anerkannt, da diese Orte nach der gängigen Verwaltungspraxis als Ort der Dienststelle zu werten sind.

Alle Orte werden nach der kürzesten Entfernung vom Dienstort berechnet. In die Beurteilung, ob ein Bezirk mehr als 5mal bzw. 15mal in einem Kalenderjahr bereist worden ist, sind diese Orte miteinzubeziehen, auch wenn keine Differenztagesgelder zustehen.

An allen betreffenden Tagen werden die geltend gemachten Nächtigungsgebühren von € 15,00 nicht anerkannt, da keine Nächtigungen stattgefunden haben (siehe oben).

An allen Tagen wird von Dienstbeginn 07:00 ausgegangen, außer es wird eine andere Beginnzeit als 00:00 oder 07:00 angeführt. Normaler Dienstschluss wird mit 15:30 angenommen, wenn Dienstende mit 00:00 angegeben ist und am nächsten Tag zB der gleiche Ort aufgesucht wird oder Dienstbeginn mit 00:00 angeführt ist, da keine Nächtigungen stattgefunden haben (siehe oben). Dies kann dazu führen, dass **keine oder verschieden**

hohe Differenzkosten entstehen, da der steuerfreie Ersatz des Dienstgebers unterschiedlich hoch war (auf Grund dienstrechtlicher Vorschriften).

Für die einzelnen Jahre ergeben sich im Sinne der Auslegung der 5/15 Tage Regelung daher folgende Differenzwerbungskosten:

2003:

Alle Tage mit Dienstreiseziel Y werden gemäß der Einordnung, dass Y der Dienort ist, ausgeschieden. Alle Orte der Bezirke AA und CO sind unter 25 km von der Dienststelle (siehe obige Tabelle) entfernt.

Bezirk	Tag	Differenzbetrag
O	15.01.	4,85
	17.02.	9,8
	17.12.	9,8
insgesamt		24,45
L	26.02.	9,8
	17.03.	0,0
	18.03.	0,0
	19.03.	0,0
	20.03.	0,0
	21.03.	9,8
insgesamt 5 Tage hintereinander		19,60
AC	10.03.	0,0
	06.06.	9,8
insgesamt		9,80
AF	01.04.	0,0
	16.07.	0,00
		0,0
AJ	07.04.	0,0
	08.04.	0,0
	10.04.	0,0
	11.04.	0,0
	15.04.	0,0
	23.04.	0,0
	24.04.	0,0
	14.04.	0,0
	15.04.	0,0
	19.04.	0,0
	20.04.	0,0
	21.04.	0,0
	22.04.	0,0
	26.04.	0,0
	17.10.	19,8
insgesamt 15 Tage		19,80

AP	28.04.	0,0
	30.04	9,80
insgesamt		9,80
AU	07.05.	9,8
	12.05.	0,0
	13.05.	0,0
	16.05.	9,8
	23.05.	9,8
	28.05.	9,8
	13.06.	9,8
	16.06.	0,0
	09.07.	0,0
	10.07.	0,0
	11.07.	9,8
	13.07.	12,00
	18.07.	9,8
insgesamt		80,6
FE	04.06.	0,0
	10.06.	0,0
insgesamt		0,0
BS	12.06.	0,0
BG	02.07.	16,4
CC	08.07.	0,0
	12.09.	9,8
	15.09.	0,0
	16.09.	0,0
	17.09.	0,0
	18.09.	0,0
	19.09.	0,0
insgesamt 5 Tage hintereinander		9,8
CQ	20.10.	9,8
Differenzbetrag insgesamt		200,05

2004:

Alle Tage mit Dienstreiseziel Y werden gemäß der Einordnung, dass Y der Dienstort ist, ausgeschieden. Alle Orte der Bezirke AA und CO sind unter 25 km von der Dienststelle (siehe obige Tabelle) entfernt.

Bezirk	Tag	Differenzbetrag
AU	14.01.	9,8
	26.01.	9,8
insgesamt		19,6

O	30.01.	14,2
	03.06.	16,4
	09.08.	4,85
insgesamt		35,45
AJ	25.02.	0,0
	27.2.	0,0
	01.03.	0,0
	30.04.	0,0
	01.07.	0,0
	05.07.	0,0
	07.07.	0,0
	08.07.	0,0
	29.10.	9,8
	05.11.	9,8
insgesamt		19,6
DH	03.03.	9,8
	04.03.	9,8
	07.04.	16,4
	08.04.	9,8
	09.04.	9,8
insgesamt		55,6
L	10.04.	16,4
DO	13.05.	4,85
	18.05.	9,8
	24.05.	9,8
	24.06.	9,8
	02.11.	9,8
	20.12.	9,8
insgesamt		53,85
DT	25.05	4,85
DV	26.05.	4,85
	08.10.	9,8
	10.12.	9,8
insgesamt		24,45
ED	04.06.	9,8
	07.06.	0,0
	08.06.	0,0
	09.06.	16,4
insgesamt		26,2
BG	28.06.	14,2
	06.10.	12,0
insgesamt		26,2

EY	29.06.	9,8
	09.07.	9,8
	12.07.	9,8
	13.07.	9,8
	14.07.	9,8
	15.07.	9,8
insgesamt 5 Tage hinereinander		58,8
FE	10.09.	14,2
AC	22.09.	16,4
DO	02.11.	9,8
	20.12.	9,8
insgesamt		19,6
FK	03.11.	9,8
FM	09.11.	9,8
CC	13.12.	9,8
Differenzbetrag insgesamt		410,80

2005:

Alle Tage mit Dienstreiseziel Y werden gemäß der Einordnung, dass Y der Dienstort ist, ausgeschieden. Alle Orte des Bezirkes AA sind unter 25 km von der Dienststelle (siehe obige Tabelle) entfernt.

Bezirk	Tag	Differenzbetrag
CQ	18.01.	5,03
	25.01.	5,03
	10.03	1,13
	11.03.	5,03
	29.03.	1,13
	08.08.	1,13
	09.08.	1,13
	16.08.	1,13
	17.08.	1,13
	18.08	1,13
	19.08.	5,03
	05.09.	1,13
	22.09.	1,13
	26.09.	1,13
	30.09.	5,03
insgesamt		36,45

L	20.01.	<u>5,03</u>
BG	24.01.	5,03
	18.03.	5,03
	21.03.	1,13
	13.05.	5,03
	17.05.	1,13
	18.05.	1,13
	19.05.	1,13
	20.05.	<u>5,03</u>
Insgesamt 5 Arbeitstage		24,64
ED	01.02.	1,13
	02.02.	1,13
	03.02.	1,13
	04.02.	5,03
	07.02.	<u>1,13</u>
insgesamt 5 Tage		<u>9,55</u>
FE	07.04.	1,13
CC	26.04.	1,13
	28.04.	1,13
	29.04.	5,03
	16.06.	1,13
	11.10.	<u>1,13</u>
insgesamt		<u>9,55</u>
AU	02.05.	1,13
	06.10.	1,13
	11.11.	5,03
	12.12.	1,13
	16.12.	5,03
insgesamt		<u>13,45</u>
EY	06.09.	1,13
	15.09.	1,13
Insgesamt		<u>2,26</u>
O	07.09.	<u>1,13</u>
AC	27.12.	<u>1,13</u>
Differenzbetrag insgesamt		<u>104,32</u>

2006:

Alle Tage mit Dienstreiseziel Y werden gemäß der Einordnung, dass Y der Dienstort ist, ausgeschieden. Alle Orte der Bezirke AA und IM sind unter 25 km von der Dienststelle (siehe obige Tabelle) entfernt.

Bezirk	Tag	Differenzbetrag
AU	02.01.	5,03
	10.01.	1,13
	13.01.	5,03
	11.04.	1,13
	12.04.	1,13
	18.04.	1,13
	25.04.	1,13
	04.05.	1,13
	08.05.	1,13
	09.05.	1,13
	10.05.	1,13
	11.05.	1,13
	13.06.	1,13
	20.06.	1,13
	22.06.	1,13
insgesamt 15 Arbeitstage		24,75
ED	09.01.	1,13
	11.01.	1,13
	12.01.	1,13
	16.01.	1,13
	17.01.	1,13
	18.01.	1,13
	19.01.	1,13
	20.01.	5,03
insgesamt 5 Arbeitstage hintereinander		12,94
BG	25.01.	1,13
	30.01.	1,13
	31.01.	1,13
	08.02.	1,13
	17.03.	5,03
	24.03.	5,03
	31.03.	5,03
	10.04.	1,13
	05.05.	5,03
	09.06.	5,03
	21.06.	1,13
	29.06.	1,13
	24.10.	1,13
	18.12.	1,13
insgesamt		35,32
BS	13.04.	1,13
	16.08.	1,13

	26.09.	1,13
	23.11.	1,13
insgesamt		4,52
FM	24.04.	1,13
	23.10.	1,13
	13.11.	1,13
insgesamt		3,39
CC	02.05.	1,13
	08.06.	1,13
	12.06.	1,13
	23.06.	5,03
insgesamt		8,42
DH	15.05.	1,13
	16.05.	1,13
	17.05.	1,13
	18.05.	1,13
	19.05.	5,03
insgesamt 5 Arbeitstage hintereinander		9,55
AJ	25.09.	1,13
	29.09.	5,80
Insgesamt		6,93
HK	02.10.	1,13
AF	19.10.	1,13
	20.10.	5,80
insgesamt		6,93
O	14.11.	1,13
	15.11.	1,13
	16.11.	1,13
	17.11.	5,80
	11.12.	1,13
insgesamt		10,32
Differenzbetrag insgesamt		124,20

2007:

Alle Tage mit Dienstreiseziel Y werden gemäß der Einordnung, dass Y der Dienstort ist, ausgeschieden. Alle Orte der Bezirke IM und AA sind unter 25 km von der Dienststelle (siehe obige Tabelle) entfernt.

Bezirk	Tag	Differenzbetrag
BG	02.01.	1,13
	08.01.	1,13
	09.01.	1,13

	10.01.	1,13
	16.01.	1,13
	17.01.	1,13
	31.01.	5,03
	01.02.	5,03
	09.02.	5,03
	03.08.	5,03
	13.08.	1,13
	16.08.	1,13
	17.08.	5,03
	03.09.	1,13
	04.09.	1,13
insgesamt 15 Arbeitstage		36,45
ED	03.01.	1,13
	04.01.	1,13
	05.01.	1,13
	08.02.	<u>1,13</u>
insgesamt		<u>4,52</u>
CC	11.01.	1,13
	12.01.	5,03
	12.02.	1,13
	13.02.	5,03
	05.03.	1,13
	20.04.	5,03
	04.07.	1,13
	05.07.	1,13
	18.07.	1,13
	24.07.	1,13
	27.07.	5,03
	01.08.	1,13
	02.08.	1,13
	15.10.	1,13
	16.10.	<u>1,13</u>
insgesamt 15 Arbeitstage		<u>32,55</u>
CQ	30.01.	1,13
L	21.02.	1,13
AJ	26.02.	1,13
	20.03.	<u>1,13</u>
insgesamt		<u>2,26</u>
O	29.03.	1,13
AF	04.07.	1,13

	05.07.	1,13
	06.07.	5,03
	09.11.	5,03
insgesamt		<u>12,32</u>
AC	11.04.	1,13
	18.04.	1,13
	23.10.	<u>1,13</u>
insgesamt		<u>3,39</u>
AU	13.04.	5,03
	17.07.	1,13
	19.10.	5,03
	16.11.	5,03
	19.11.	<u>5,03</u>
insgesamt		<u>21,25</u>
HK	18.04.	1,13
	09.07.	1,13
	10.07.	1,13
	11.07.	1,13
	12.07.	5,03
	16.07.	1,13
	14.08.	5,03
	20.08.	1,13
	21.08.	1,13
	27.08.	1,13
	28.08.	1,13
	29.08.	1,13
	05.09.	1,13
	01.10.	1,13
	02.10.	1,13
insgesamt 15 Arbeitstage		<u>24,75</u>
DH	02.07.	1,13
	19.07.	<u>1,13</u>
insgesamt		<u>2,26</u>
FM	22.08.	1,13
HX	30.08.	1,13
	31.08.	5,03
	04.10.	1,13
	05.10.	5,03
	31.10.	<u>5,03</u>
insgesamt		<u>17,35</u>
CO	08.11.	0,00
	12.11.	1,13
insgesamt		<u>1,13</u>

FE	15.11.	<u>1,13</u>
Differenzbetrag insgesamt		<u>163,88</u>

Für die einzelnen Jahre ergeben sich daher folgende Werbungskosten.

Die anerkannten Differenzkosten sind auf das Werbungskostenpauschale von € 132,00 anzurechnen und wirken sich erst bei einem höheren Differenzbetrag steuerlich aus, da keine weiteren Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Jahr	Differenzwerbungskosten	Insgesamt anerkannte Werbungskosten
2003	€ 200,05	€ 200,05
2004	€ 410,80	€ 410,80
2005	€ 104,32	€ 132,00 Pauschbetrag
2006	€ 124,20	€ 132,00 Pauschbetrag
2007	€ 163,88	€ 163,88

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Jänner 2011