



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des O, Produktentwickler, geb. xxx, T, Straße , vom 7. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 9. August 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die **Jahre 2005 und 2006** entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre **2005** und **2006** wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der Berufungsentscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern für die Kalenderjahre 2005 und 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog aus seiner Tätigkeit als Produktentwickler im Jahr **2005** vom 17.01.2005 bis 31.12.2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für die Tage vom 01.01.2005 bis 16.01.2005 erhielt er Einkünfte vom Arbeitsmarktservice Österreich.

Im Jahr **2006** war der Bw vom 01.01.2006 bis 31.12.2006 weiterhin als Produktentwickler nichtselbständig tätig.

Sein Arbeitgeber ist die F-GmbH in R. Der Firmenkonzern hat unter anderem auch ein Tochterunternehmen, die FF. in M in Italien. Dorthin führten die meisten Dienstreisen des Bw.

### Zu Kalenderjahr 2005:

Der Bw beantragte am 31.03.2007 die Berücksichtigung folgender Beträge bei seiner Arbeitnehmerveranlagung für **2005**:

	elektronischer Erklärungseingang 31.03.2007	Antrag Bw lt. Berufung 05./12.09.2007
Arbeitnehmerveranlagung für	<b>2005</b>	<b>2005</b>
Fachliteratur	200,00	200,00
Reisekosten	700,00	3.655,91
Kilometergeld	0,00	1.235,00
Aus-u.Fortbildungskosten	200,00	0,00
Doppelte Haushaltsführung	<u>300,00</u>	<u>300,00</u>
Werbungskosten	1.400,00	5.390,91
Wohnraumschaffung/-sanierung	5.000,00	5.000,00
Krankheitskosten	70,00	
Andere außergewöhnl.Belastung	<u>2.000,00</u>	
	2.070,00	

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10. Februar 2006 wurden diese Beträge erklärungsgemäß veranlagt.

### Zu Kalenderjahr 2006:

Der Bw beantragte am 31.03.2007 die Berücksichtigung folgender Beträge bei seiner Arbeitnehmerveranlagung für **2006**:

	elektronischer Erklärungseingang 31.03.2007	Antrag Bw lt. Berufung 05./12.09.2007
Arbeitnehmerveranlagung für	<b>2006</b>	<b>2006</b>
Arbeitsmittel	400,00	400,00
Reisekosten	5.200,00	5.681,08
Kilometergeld	0,00	551,00
Doppelte Haushaltsführung	<u>750,00</u>	<u>750,00</u>
Werbungskosten	6.350,00	7.382,08
Personenversicherung Unfall etc.	240,00	128,90

**Mit Vorhalt vom 06. Juni 2007** versandte das Finanzamt einen Vorhalt und verlangte vom Bw **die Belege** zu seinen beantragten Aufwendungen für die Jahre 2005 und 2006 (Veranlagungsakt 2005: S. 6, 2006: S. 30).

Da der Bw den Vorhalt nicht beantwortete, erließ das Finanzamt am **09. August 2007** einen Wiederaufnahmebescheid und einen neuen Sachbescheid für das Jahr 2005 und einen

Erstbescheid für das Jahr 2006. Es wurde keine der beantragten Aufwendungen berücksichtigt, da zu diesem Zeitpunkt vom Bw kein Nachweis darüber erbracht worden war.

**Mit Schreiben vom 05. September 2007** erhob der Bw Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006. Im Berufungsschreiben und mit Fax vom 12.09.2007 konkretisierte der Bw nochmals betraglich seine Anträge. Nur für die Reisekosten und für die Kilometergelder brachte er eigene Schriftstücke mit Auflistungen und Erklärungen ein ua. ein Schreiben der F-GmbH über seine Dienstreisen und mit dem Satz, dass bei der F-GmbH keine Taggelder bezahlt würden, sondern dass der tatsächliche Aufwand laut den vorgelegten Belegen bzw. Rechnungen vergütet werde.

**Laut einem Telefonat vom 19.09.2007** zwischen dem Finanzamt und dem Bw. wurde Folgendes erörtert (Veranlagungsakt 2005: S. 19; 2006: S. 42):

Zum Kilometergeld: Der Bw führt kein Fahrtenbuch. Die Kilometer stammen von An- und Heimreise nach/von Italien plus diverse Kilometer in Italien.

Taggeld: Der Bw erhält gesamte Verpflegung laut Beleg ersetzt, jedoch keine steuerfreien Bezüge nach § 26. Die Dienstreisen nach Italien erfolgen immer an einen Ort.

Doppelte Haushaltsführung: Die Hotelrechnungen bezahlt die Firma. Es gibt keine Belege für einen zusätzlichen Aufwand. Der Punkt kann laut dem Bw gestrichen werden.

Fachliteratur und Arbeitsmittel: es gibt keine Belege mehr, die Punkte können gestrichen werden.

Wohnraumsanierung: Es ist offensichtlich keine Sanierung im Sinne § 18 erfolgt, der Punkt kann gestrichen werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2005 vom 20. September 2007** wurden vom Finanzamt die Kilometergelder anerkannt und ein Drittel der Differenzwerbungskosten für Verpflegung für die ersten 15 Tage in Italien, weil ab dem 16. Tag ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstehe, ein Drittel der Differenzwerbungskosten für Deutschland und Null für Fahrten in Österreich. Wenn der Arbeitgeber die Kosten der vollen Verpflegung trage, stehe bei Auslandsdienstreisen nur ein Drittel des entsprechenden Auslandsreisesatzes zu.

Mit **Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006 vom 20. September 2007** wurden vom Finanzamt die Kilometergelder anerkannt und ein Drittel der Differenzwerbungskosten für Verpflegung für die ersten 5 Tage in Italien, weil ab dem 6.Tag ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden sei, ein Drittel der Differenzwerbungskosten für Deutschland und Null für Fahrten in Österreich und Kroatien. Wenn der Arbeitgeber die Kosten der vollen Verpflegung trage, stehe bei Auslandsdienstreisen nur ein Drittel des entsprechenden Auslandsreisesatzes zu.

**Mit Schreiben vom 15.10.2007** erhob der Bw einen Vorlageantrag betreffend die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006. Er wisse nicht, worauf das Finanzamt seine Annahme stütze, dass Italien lediglich eine Ortsgemeinde habe. Weiters sei die Berechnung des Auslandsreisensatzes (ein Drittel bei Deckung der Kosten durch den Arbeitgeber) nicht korrekt.

**Mit Vorlageantrag vom 24.Oktober 2007** wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt.

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

Strittig ist, ob im Ausland ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht und die Kürzung des ausländischen Diätensatzes auf ein Drittel, weil der Arbeitgeber die vollen tatsächlichen Kosten der Verpflegung bei Vorlage der Rechnungen trägt.

**Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:**

Der Bw war im Kalenderjahr **2005** an 138 Tagen auf Dienstreise, davon 128 Tage in Italien, 2 Tage in Deutschland und 8 Tage in Österreich.

Der Bw war im Kalenderjahr **2006** an 192 Tagen auf Dienstreise, davon 186 Tage in Italien, 2 Tage in Deutschland, 2 Tage in Österreich und 2 Tage in Kroatien.

Der Bw hat für die Tage seiner Dienstreisen die Differenzwerbungskosten zwischen den pauschalen Tagesgeldern und den tatsächlich vom Arbeitgeber laut den Belegen vergüteten Spesen geltend gemacht.

Laut der Bestätigung des Arbeitgebers des Bw vom 07.08.2007 werden keine Tagesgelder von der Firma bezahlt, sondern es wird der tatsächliche Aufwand laut den vorgelegten Belegen bzw. Rechnungen vergütet.

Die Nächtigungen werden direkt von der Firma bezahlt.

Aus den vorgelegten Unterlagen des Bw geht hervor, dass nicht an allen Reisetagen belegmäßig nachgewiesene Kosten und somit Ersätze des Arbeitgebers vorlagen. Bei den Tagen an denen Kosten vom Arbeitgeber ersetzt wurden, wurde das Tagesgeld um diese Beträge gekürzt – siehe Berechnung Beilage 1 und 2.

Der Bw ist im Jahr 2005 dienstlich mit seinem privaten PKW 3.250 Kilometer (= Kilometergeld 1.235,00 €) und im Jahr 2006 1.450 Kilometer (= Kilometergeld 551,00 €) gefahren. Für diese Fahrten wurde kein Dienstwagen zur Verfügung gestellt.

Festgestellt wird, dass für die Krankheitskosten und außergewöhnliche Belastung keinerlei Belege vorgelegt wurden.

### **Beweiswürdigung:**

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen laut Veranlagungsakt des Finanzamtes verwendet.

### **Rechtlich ist auszuführen:**

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Reisekosten bei ausschließlich **beruflich veranlassten Reisen** 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. Vergütungen des Arbeitgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für **Inlandsdienstreisen** bis zu 26,40 € pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. **Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu**, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 26 Z 4 d EStG 1988 können Tagesgelder für **Auslandsdienstreisen** mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden. Bei Auslandsreisen muss eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegen. Danach steht für eine Reisedauer von mehr als 5 bis höchstens 8 Stunden ein Drittel, bei einer Reisedauer von mehr als 8 bis höchstens 12 Stunden zwei Drittel und für mehr als 12 Stunden bis 24 Stunden der volle Auslandsreisesatz zu.

In § 25 c Abs.3 RGV (Reisegebührevorschrift) BGBl Nr. 133/1955 in der für die Berufungsjahre 2005 und 2006 geltenden Fassung steht: Wird dem Beamten volle Verpflegung und Unterkunft **unentgeltlich** beigestellt, so gebühren die nach Abs.1 festgesetzten Ansätze der Reisezulage nur zu einem Drittel. Wird nicht die volle Verpflegung beigestellt, so gebührt die Tagesgebühr im vollen Ausmaß.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit.c). Zu den nach § 20 EStG 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 (VwGH vom 5.10.1994, Zl. 92/15/0225).

Eine **Reise** i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit ( über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich ) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, **solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist**. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen ( VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; vgl. Hofstätter – Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2 ) und bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden, bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden gegeben sein.

Die Begründung eines **weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit** ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Eine Differenzierung erfolgt zwischen der Bereisung eines Einsatzortes und eines Einsatzgebietes über einen längeren Zeitraum.

Zum Begriff **anderer Einsatzort** und längerer Zeitraum: Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei **durchgehender Tätigkeit** oder bei **Regelmäßigkeit** nur für eine jeweilige Anfangsphase für **fünf** Tage zu. Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Einsatzort erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen bei **unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit** Tagesgelder für insgesamt **fünfzehn** Tage **pro** Kalenderjahr zu (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Zum Begriff **Einsatz- bzw. Zielgebiet** und längerer Zeitraum: Wird in einem Einsatzgebiet oder einem Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei regelmäßiger Bereisung** Tagesgelder nur für eine jeweilige Anfangsphase für **fünf** Tage pro

Kalenderjahr zu (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz in diesem Einsatzgebiet erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird in einem Einsatzgebiet oder Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei unregelmäßigen, aber wiederkehrenden Reisen** Tagesgelder für eine jeweilige Anfangsphase für fünfzehn Tage insgesamt **pro Kalenderjahr** zu.

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten wieder die oben angeführten allgemeinen Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit je nach Einsatzort oder Einsatzgebiet.

Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet wie z.B. auf ein ganzes Bundesland, so liegt kein Einsatzgebiet vor und die Reisen sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen **Verpflegungsmehraufwand** gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 **nicht abzugsfähigen** (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Der Begriff der "beruflich veranlassten Reise" iSd des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist mit den Begriffsmerkmalen einer "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 **nicht** identisch. Der Begriff der Dienstreise hat – wie oben bereits dargelegt – vor allem für **das Ausmaß** des Tagesgeldes Bedeutung. Leistet der Arbeitgeber **keine** Zahlungen von Tagesgeldern, muss

der Arbeitnehmer somit allfällige Ausgaben aus Anlass einer Dienstreise – hier zuerst selbst tragen -, dann können diese Beträge nicht als Werbungskosten einer "Dienstreise", sondern nur als **Werbungskosten einer "Reise"** geltend gemacht werden, wenn sie die Voraussetzungen für eine Reise erfüllen. Für Werbungskosten einer "Reise" kann niemals eine Abrechnung der Tagesgebühren nach Kalendertagen erfolgen, sondern die volle Tagesgebühr gilt für 24 Stunden. Eine Abrechnung der Tagesgelder nach Kalendertagen würde sowohl eine entsprechende lohngestaltende Vorschrift, als auch eine gesonderte Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer mit der ausschließlichen Zweckbestimmung, dem Arbeitnehmer Reisekosten zu ersetzen, voraussetzen (VwGH 22.9.1992, 92/14/0069). Dies liegt hier nicht vor, sodass der Gesetzestext im dritten Satz des § 26 Abs. 4 b betreffend das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift und einer Abrechnung der Tagesgebühren nach Kalendertagen nicht zur Anwendung kommen kann.

**Eintägige Reisetätigkeiten** begründen seit einigen Jahren nach der **Rechtsprechung** des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sowie aufgrund zahlreicher Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich **keinen** Grund für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand.

Es wird darauf hingewiesen, dass allfällige günstigere Regelungen bei eintägigen Reisen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) des Bundesministeriums für Finanzen für den UFS keine zu beachtende Rechtsquelle darstellen, da es sich nur um interne Erlässe der Finanzverwaltung handelt. Diese sind keine verbindlichen Rechtsnormen, entfalten keine Bindungswirkung für die Rechtsprechung der Höchstgerichte oder des UFS.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, Zl. 95/14/0156 vertrat der VwGH zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 4 Abs. 5 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, Zl. 95/14/0013 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich sei, seien Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.



Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, ZI. 2000/15/0151 verneinte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die vorstehenden Erkenntnisse die steuerliche Berücksichtigung von Taggeldern bei eintägigen Reisetätigkeiten eines Versicherungsvertreters.

Diese Rechtsauffassung wird auch von Vertretern in der Rechtslehre geteilt: z.B. 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 typisierende 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, EStG<sup>4</sup> zu § 16 Rz 176/1).

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können auch **keine Tagesgelder** berücksichtigt werden. 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.

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 im Außendienst solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht (vgl. ua UFS, RV/4358-L/02; RV/0340-I/03).

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, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 172). 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 (z.B. 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. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

### **Zum Kalenderjahr 2005:**

Der Bw hat nach seinen Aufzeichnungen bei seinen Italienaufenthalten immer genächtigt. Die Reisen in Österreich und Deutschland im Jahr 2005 waren eintägige Reisen, sodass dafür kein Verpflegungsmehraufwand anerkannt werden konnte.

Dem Berufungswerber wird für die Tage, an denen noch kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist, der **volle** Tagessatz und nicht das vom Finanzamt angesetzte Drittel abzüglich allfälliger zuordenbarer Ersätze durch den Arbeitgeber gewährt.

Ersetzt der Arbeitgeber nach Vorlage von Verpflegungsbelegen dem Arbeitnehmer den tatsächlich nachgewiesenen Aufwand, so ist dies nicht gleichzusetzen mit einem Sachverhalt, in dem der Arbeitgeber die **volle** Verpflegung und/oder die Unterkunft **unentgeltlich** zur Verfügung stellt. Für einen Drittelansatz der Tagesgelder laut § 25 c Abs. 3 Reisegebührenvorschrift fehlt die Voraussetzung der Unentgeltlichkeit, wenn der Arbeitnehmer die Verpflegung zuerst selbst bezahlen muss. Diese Unentgeltlichkeit ist bei einer Abrechnung und Sammlung von Belegen nicht gegeben, da der Bw den Verlust von Belegen durch Unachtsamkeit selbst tragen muss bzw. er möglicherweise auch nicht alle Belege dem Arbeitgeber vorlegen will, um sein sparsames Wirtschaften zu dokumentieren. Wenn der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen durch eine pauschale Abgeltung von Tagesgeldern von der Überprüfung von belegmäßigen Mehraufwendungen entbindet, dann stehen ihm auch die Pauschalsätze zu (vgl. VwGH 27.6.1989, 88/14/0197). Für Tage, an denen ein Ersatz des Arbeitgebers für Verpflegungsaufwendungen erfolgte, können nur die Differenzwerbungskosten berücksichtigt werden.

Im Jahr 2005 fanden die Reisen des Bw nach Italien unregelmäßig, aber wiederkehrend nach M dh immer in denselben Einsatzort statt. Es stehen daher Tagesgelder für die ersten 15 Tage zu. Es ist am Einsatzort nach 15 Tagen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden.

Für die eintägigen Reisen nach Deutschland und Österreich stehen keine Tagesgelder zu.

Es werden im Jahr 2005 an Differenzwerbungskosten für die Tagesgelder 483,89 € und das Kilometergeld mit 1.235.- €, insgesamt an Werbungskosten ein Betrag von 1.718,89 € anerkannt – siehe Beilage 1.

### **Zum Kalenderjahr 2006:**

Die Begründung betreffend des vollen Ansatzes der Tagesgelder und nicht nur eines Drittels gilt entsprechend der Begründung für 2005.

Im Jahr 2006 fanden die Reisen des Bw nach Italien schon zu Beginn des Jahres an mehreren aufeinander folgenden Tagen und regelmäßig und wiederkehrend nach M dh immer in denselben Einsatzort statt. Es stehen daher Tagesgelder nur für die ersten 5 Tage zu. Es ist bereits nach den ersten 5 zusammenhängenden Tagen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden. Ab Vorliegen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort wie hier in M stehen, wie oben ausführlich ausgeführt wurde, keine Tagesgelder mehr zu.

Für die Zweitagesreisen in Österreich, nach Deutschland und Kroatien sind die vollen Tagesgelder abzüglich eines allfälligen Ersatzes des Arbeitgebers abzugsfähig.

Es werden im Jahr 2006 an Differenzwerbungskosten für die Tagesgelder 355,40 € und das Kilometergeld mit 551.- €, insgesamt an Werbungskosten ein Betrag von 906,40 € anerkannt – siehe Beilage 2.

Der Bw hat in seinen Aufzeichnungen keine Angaben über den tatsächlichen zeitlichen Beginn und das zeitliche Ende seiner Reisen angeführt. Dies wäre grundsätzlich notwendig, um zu überprüfen, ob an den Hin- und Rückreisetagen der volle Tagessatz zu gewähren wäre oder nicht. Ebenso fehlen genaue Ortsangaben, welche Orte bei den Ein- oder Zweitagesreisen bereist wurden. Es wird dem Bw empfohlen, diese Angaben bei zukünftigen Anträgen genau anzugeben. In den Jahren 2005 und 2006 wurden aus Gründen der Verwaltungsökonomie diese Details nicht weiter erhoben. Es wurde für die Reisen nach Italien 2005 der volle Tagessatz für 15 Tage und 2006 der volle Tagessatz für 5 Tage gewährt, ebenso wenn der Bw bei Reisen genächtigt hat.

Die Neuberechnung der Tagesgelder in den Beilagen 1 und 2 sind integrierender Bestandteil der Entscheidung.

Gemäß § 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988 sind ua Beiträge zu einer freiwilligen Unfallversicherung als Sonderausgaben abzugsfähig. Als Sonderausgaben abzugsfähig sind auch Beiträge zu einer Kfz-Insassenunfallversicherung (VwGH 20.01.1976, 1644/74). Die Summe der Sonderausgaben des Bw für das Jahr 2006 beträgt 128,90 €. Da gemäß § 18 Abs. 3 in Verbindung mit

§ 18 Abs. 2 EStG 1988 nur ein Viertel als Sonderausgabe abgesetzt werden könnte, kommt der allgemeine Pauschbetrag von 60.- € zur Anwendung.

Alle übrigen Anträge des Bw waren mangels belegmäßiger Nachweise abzuweisen.

Auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs.2 EStG 1988 bezüglich der Bezüge vom Arbeitsmarktservice 2005 wurden bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) im Jahr 2005 zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im Fall des Bw zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 14.348,55 € angewendet.

Eine Ausfertigung der Entscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Beilage: Beilage 1 für Berechnung Tagesgelder für das Jahr 2005, Beilage 2 für Berechnung Tagesgelder für das Jahr 2006, 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2005, 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2006

Linz, am 31. Juli 2009