



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 18. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

In der am 6. Dezember 2004 persönlich dem Finanzamt übergebenen Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 machte der Berufungswerber unter anderem Reisekosten in Höhe von € 9.881,51 und sonstige Werbungskosten in Höhe von € 4.521,72 laut "*beiliegender Aufstellung*" als Werbungskosten geltend. Weiter beantragte er € 3.001,60 als Sonderausgaben für Beiträge und Versicherungsprämien als Sonderausgaben anzuerkennen. Beigelegt waren vier Blätter Versicherungsbestätigungen. Eine Aufstellung über die Kosten eines Grundstückskaufes, die Kopie des Kaufvertrages, eine Bankbestätigung über die bei einem CHF-Kredit bezahlten Zinsen und Spesen, der Einzahlungsbeleg für den Kirchenbeitrag, eine handgeschrieben Aufstellung aller Werbungskosten, eine Bestätigung des Herrn I, dass er vom Berufungswerber € 1.000,00 als Sponsoring, die der Berufungswerber in der beigelegten Aufstellung als „*Werbung*“ bezeichnete, erhalten habe, eine Bestätigung der Ehegattin des Berufungswerber, dass sie € 50,00 monatlich vom Berufungswerber im Jahr 2003 für Bürotätigkeiten, Telefondienst und das Durchführen von Kfz-Anmeldungen und weiterem erhalten habe, 37 Seiten Ausdruck aus einer EDV-Tabelle, welche die Dienst- und sonstigen Reisen des Berufungswerbers beschreibt und 12 Seiten tabellarische Aufstellung der

Differenz zwischen den vom Dienstgeber (nicht) geleisteten Tagesgeldern und den nach Ansicht des Berufungswerbers gesetzlich zustehenden.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 datiert vom 18. Januar 2005 wich das Finanzamt insofern von der Abgabenerklärung ab, als bei den Reisekosten € 8.118,88, den sonstigen Werbungskosten € 1.507,02 und Sonderausgaben für Personenversicherungen € 2.739,70 der Berechnung des Einkommens zugrunde gelegt wurden. Dies wurde damit begründet, dass der Nachweis der Fahrtkosten bei Verwendung des eigenen Kraftfahrzeuges für Dienstfahrten grundsätzlich mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches zu erfolgen habe. Im Fahrtenbuch des Berufungswerbers seien die Fahrten Wohnung – Büro – Wohnung nicht zur Gänze unter den Privatfahrten angeführt. Eine solche Strecke sei laut Routenplaner 12,38 km lang und seien diese Fahrten von den beruflichen auszuscheiden. Die tatsächlich gefahrene Jahreskilometerleistung des Berufungswerbers sei nicht mehr überprüfbar. In diesem Fall sei die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet die Fahrtkosten zu schätzen. Die berufliche Nutzung des Kraftfahrzeuges werde daher mit 20.000 km oder € 7.120,00 geschätzt. Bei den Diäten sei auf jeden Fall der politische Bezirk, in welchem sich die Arbeitstätte beziehungsweise der Wohnort befindet, als Mittelpunkt der Tätigkeit zu verstehen. Dies könne auch ein mehrere Bezirke umfassendes Einsatzgebiet sein. Dies wären auch die an die Arbeitstätte des Vertreters angrenzenden Bezirke. Daher würden Tagesdiäten für Reisen in die Bezirke A, B, C, D, E, F, G und H nicht zustehen. Die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht nach § 90 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) in Hinblick auf die Erwerbstätigkeit des Ehepartners stelle noch keine Mitwirkung am Erwerb des Ehepartners dar und handle es sich bei dafür bezahltem Lohn um Kosten der privaten Lebensführung. Die Kosten für die Anschaffung einer Digitalkamera seien nicht anzuerkennen, da bei Aufwendungen, welche sowohl die Berufsausübung als auch die Lebensführung berühren würden, das Aufteilungsverbot gelte und es sich nicht um Werbungskosten handle. Dies gelte insbesonders für Wirtschaftsgüter die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen würden. Vom Notebook würde ein Privatanteil von 20% abgezogen, der Restbetrag aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von drei Jahren abgeschrieben. Die jährliche Absetzung für Abnutzung (Afa) betrage daher € 266,67. Die Aufwendungen für den Erwerb verschiedener Ausgaben der Zeitschrift "*Gewinn!*" seien keine Werbungskosten, da Zeitschriften auch dann, wenn sie fallweise berufliche Informationen bieten würden, grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen seien. Das Sponsoring für Herrn I habe keine erkennbare Werbewirkung gehabt und seien auch diese Ausgaben nicht anzuerkennen.

In der als "*Einspruch*" bezeichneten Berufung datiert vom 16. Februar 2005, eingelangt am 18. Februar 2005 stellte sich der Berufungswerber die Frage, warum er an den Tagen, an

welchen er nicht in das Büro fahre, Wohnort – Dienstort aufschreiben solle. Dies würde nicht der tatsächlichen Kilometerleistung entsprechen. Er fahre öfter vom Wohnort direkt zum Kunden. Wie solle dies funktionieren, wenn er etwa zuerst gleich zum Kunden und dann später am Tag in das Büro fahre. Es sei ihm bei der Berechnung der Wegstrecke zwischen Wohn- und Dienstort tatsächlich ein Fehler unterlaufen. Diese betrage nämlich von der Haustüre bis zum Autoabstellplatz 11,5 km. Er habe bei der Arbeitnehmerveranlagung seit 1997 auch immer 11 km angegeben. Die Strecke laut Routenplaner von 12,38 km könne er nicht nachvollziehen. Die Differenz zwischen 10 km, wie bei der Abgabenerklärung verwendet und 11,5 km betrage bei 201 Fahrten betrage 301,5 km, welche von der Summe der dienstlich gefahrenen abzuziehen seien. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Kosten für die Anstellung des Ehepartners verweise er auf einen beigelegten Artikel der Zeitschrift "*Gewinn*". Herr I habe beim Berufungswerber eine hohe Versicherung unter der Bedingung abgeschlossen, dass ihn der Berufungswerber bei seiner Teilnahme an der nächsten Armdruckermeisterschaft im Ausland sponsern werde, was 2003 geschehen sei. Ohne das Sponsoringversprechen hätte sich Herr I nicht bereit erklärt, die Versicherung abzuschließen, für welche der Berufungswerber eine hohe Provision erhalten habe.

Im Vorhalt vom 27. Juli 2005 wurde der Berufungswerber ersucht die Fahrzeugprüf- und Serviceberichte für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Aufzeichnungen darüber, welche Tätigkeit die Ehegattin des Berufungswerber für den Berufungswerber wie lange ausgeübt habe, sowie den Versicherungsvertrag mit Herrn I vorzulegen.

Dieser Aufforderung ist der Berufungswerber nicht nachgekommen.

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 21. Oktober 2005 wurde die Berufung vom 18. Februar abgewiesen und dies damit begründet, dass die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zustehe. Für diese Strecke oder für einen Teil dieser Strecke könne kein Kilometergeld beantragt werden. Die Kilometer für den Arbeitsweg (Strecke Wohnung – Büro - Wohnung) seien daher Privatkilometer, auch wenn der Arbeitsort nicht direkt von der Wohnung angefahren, sondern während des Tages zwischen Kundenbesuchen aufgesucht werde. Die Berufung sei abzuweisen gewesen, da die noch benötigten angeforderten Unterlagen nicht beigebracht worden seien.

Im als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertenden Schreiben vom 2. November 2005 erklärte der Berufungswerber, mit der Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2005 nicht einverstanden zu sein. Bisher habe das Finanzamt auf seine Berufung nicht reagiert und nun sei diese abgewiesen worden. Er

wolle wissen, welche Unterlagen noch benötigt würden und stimme der Abweisung keinesfalls zu und ersuche um neuerliche Prüfung.

Im Schreiben vom 14. November 2005 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber mit, dass ihm am 27. Juli 2005 ein Vorhalt zugesandt worden sei, welcher in Kopie beigelegt nochmals übermittelt werde. Da der Berufungswerber auf dieses Schreiben nicht geantwortet habe, sei eine Beurteilung, ob die Entlohnung der Ehegattin sowie das Sponsoring des Herrn I anzuerkennen sei, nicht möglich gewesen. Für Fahrten zum Büro könnten keine Kilometergelder verrechnet werden. Falls der Berufungswerber mit der Berufungsvorentscheidung nicht einverstanden sei, könne er innerhalb eines Monates nach deren Zustellung einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellen.

Am 23. November 2005 übermittelte der Berufungswerber mit Telefax die nicht datierte Ergänzung seines Vorlageantrages und führte dazu aus, dass er damit gegen die Berufungsvorentscheidung berufe. Es sei ihm klar, dass für Fahrten zum Büro kein Kilometergeld verrechnet werden könne. Es sei ihm nur darum gegangen, dass an er an jenen Tagen, an welchen er nicht ins Büro fahre, beziehungsweise direkt von zu Hause aus die Kunden besuche, Fahrten zum Büro ins Fahrtenbuch eintragen solle. Die Entlohnung seiner Ehefrau sei ein Pauschbetrag für diverse Unterstützungen, wie Papiere von Kunden Abholen, um Fahrzeuge anmelden zu können, die Anmeldung zum Kunden bringen, diverse Schadensmeldungen erledigen, Telefondienste, Vermittlung von Kunden, welche seine Ehegattin über das ganze Jahr erbracht habe. Dieser Betrag sei sicherlich nur eine Anerkennung und stehe ihr vollkommen zu. Die Lebensversicherung des Herrn I habe die Polizzennummer J und sei mit einer monatlichen Prämie von € 209,15 und einer Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen worden. Seine Provision für einen solchen Vertrag belaufe sich ohne Remuration auf über € 1.400,00. Prüfbefund könne der Berufungswerber keinen vorlegen, da sein Fahrzeug erst im Jahr 2002 zugelassen worden sei.

Diesem Schreiben war die Kopie des Serviceheftes des vom Berufungswerber benutzten Kfz beigelegt. Als Kilometerstände werden dort am 4. Februar 2003 mit 26.554 km, am 23. Februar 2004 mit 57.147 und am 9. Mai 2005 mit 91.463 angegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Kilometergelder als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der

Einkunftsart abzuziehen bei der sie erwachsen sind und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten die Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen ("§ 26 Z 4 lit. a EStG 1988: *Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.*").

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Grundsätzlich sind die daraus erwachsenen Fahrtkosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Mit dem genannten Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und den allenfalls zustehenden Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Tatsächliche Fahrtkosten oder auch Kilometergelder können für derartige Fahrten nach dem Gesetzeswortlaut nicht zusätzlich berücksichtigt werden.

Fraglich ist im konkreten Fall des Berufungswerbers, der für seine beruflichen Fahrten kein regelmäßig geführtes Fahrtenbuch sondern eine mit EDV erstellte Tabelle vorgelegt hat, welche der dort verzeichneten Fahrzeugbewegungen vom Verkehrsabsetzbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten sind und für welche gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988 Kilometergeld von für 2003 geltenden € 0,356 für den gefahrenen Kilometer zusteht.

Unklar ist, ob der Berufungswerber als Angestellter einer Versicherung auch am Wohnort eine Arbeitstätte im oben erwähnten Sinn hat. Das immer wiederkehrende Antreten von Reisen zu Kunden würde einen solchen Schluss zulassen.

Jedenfalls ist der Begriff "*Arbeitsstätte*" im Einkommensteuergesetz nicht näher definiert. Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, eine unverbindliche Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, verstehen darunter jenen Ort (Dienstort), an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig wird.

Dieser Ansicht ist im Prinzip zu folgen, wie schon die Wortinterpretation nahe legt. Jedoch findet sich im Gesetztext auch im Zusammenhang der Regelungen kein Hinweis darauf, dass hier eine zeitliche Komponente definiert werden sollte. Die Arbeitstätte ist eben jeder Ort, an welchem der Arbeitnehmer für den Dienstgeber tätig wird.

Regelmäßig wird die Arbeitstätte am Firmensitz des Arbeitgebers gelegen sein. Sie kann sich bei Heimarbeit auch am Wohnsitz des Arbeitnehmers oder auch an jedem anderen Ort befinden, an welchem der Dienstnehmer eingesetzt wird.

Bewegt sich der Dienstnehmer zwischen zwei Arbeitstätten, kommt § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung, der ja nur die Ausgaben des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitstätte regelt. In diesem Fall ist zu zusätzlich zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 9 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988 nämlich jene für Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen vorliegen. Fahrtaufwendungen wie Kilometergelder, also pauschalierte Fahrtkosten zwischen zwei Arbeitstätten (solange nicht eine davon der Wohnsitz ist) oder auch tatsächliche Fahrtkosten, stehen nach der allgemeinen Definition der Werbungskosten (siehe oben) jedenfalls als steuerlich wirksame Ausgaben zu.

Legt man diese Überlegungen als Maßstab auf die typischen Verhältnisse verschiedener Gruppen von Arbeitnehmern an, so zeigt sich folgendes.

Hat ein Arbeitnehmer im Regelfall die Arbeitstätte am Firmensitz oder einer Filiale, Werkstätte oder ähnlichem sind die Ausgaben für die Fahrten zwischen der Wohnung und dieser Arbeitstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch Verkehrsabsetzbetrag oder das Pendlerpauschale abgegolten.

Bewegt sich der Arbeitnehmer nun von dieser üblichen Arbeitstätte am Firmensitz zu einer anderen Arbeitstätte, etwa um einen Kunden zu besuchen, etwas im Auftrag des Arbeitgebers abzuholen oder um sich fortzubilden (und so weiter), sind die dadurch entstandenen Fahrtkosten, soweit sie nicht vom Arbeitgeber (auch gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) ersetzt werden, Werbungskosten nach der allgemeinen Definition des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Hat ein Arbeitnehmer sowohl am Firmensitz (Lager, Filiale, Werkstatt et cetera) als auch am Wohnort eine Arbeitstätte, sind auch die Fahrten zwischen Wohnort und Firmensitz gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten. Bewegt sich in so einem Fall der Arbeitnehmer, wie es in der Regel bei Außendienstmitarbeitern (zum Beispiel angestellten Handelsvertretern) der Fall sein wird, vom Wohnort der zugleich Arbeitstätte ist, zu einer Dritten Arbeitstätte (Kunde und so weiter), so werden analog § 26 Z 4 zweiter Unterabsatz EStG 1988 (*"Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort"*) die daraus entstehenden Fahrtkosten als Werbungskosten gemäß der allgemeinen Definition des § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen sein.

Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass es steuerlichrechtlich für das Beurteilen des Kilometergeldanspruchs nicht darauf ankommt, ob der Berufungswerber auch an seinem Wohnort eine Arbeitsstätte hat. Die Fahrten zwischen Wohnort und Firmensitz, der zugleich

Arbeitsstätte ist, wie beim Berufungswerber, sind jedenfalls gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten. Die Fahrten zu den Kunden vom Wohnort des Berufungswerbers führen zu Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, ob der Berufungswerber nun am Wohnort eine (weitere) Arbeitstätte hat oder nicht.

Betrachtet man nun die vom Berufungswerber vorgelegten EDV-Listen lässt sich daraus schließen, dass der Berufungswerber bei den Originalaufzeichnungen jeweils die Anfangs- und Endkilometer des jeweiligen Arbeitstages aufgezeichnet und im Nachhinein die privaten Kilometer und hier insbesonders die Fahrten zwischen Wohnort und Büro des Dienstgebers abgezogen hat. Dies wird insbesonders durch die Aussage des Berufungswerbers gestützt, dass er die Ansicht vertritt, eine bessere Kenntnis von der Länge der Strecke zwischen Wohnort und Büro des Dienstgebers müsse in der Form berücksichtigt werden, dass die Differenz zu den von ihm angegebenen 10 km die Summe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Kilometer erhöhe oder vermindere.

Insgesamt hat der Berufungswerber im Jahr 2003 mit dem für die beruflichen Fahrten verwendeten Kfz 29.732 km laut den übermittelten EDV-Tabellen zurückgelegt. Die Richtigkeit dieser Tabelle mag angezweifelt werden, da der dort am 4. Februar 2003 in H genannte Kilometerstand von 26.968 km, dem Ort an welchem dieses Kfz an jenem Tag einem Service unterzogen wurde, sich von jenem im Servicebuch mit 26.554 km um 414 km unterscheidet.

Da der Berufungswerber die originalen Aufzeichnungen nicht vorgelegt hat, obwohl ihm dies in der Berufungsverfahrensentscheidung vorgehalten wurde und die dargestellte Differenz von

414 km darauf hindeutet, dass die im Nachhinein erstellten EDV-Tabellen nicht den wahren Sachverhalt wiedergeben, kann das Finanzamt nicht dafür kritisiert werden, wenn es hier eine Verpflichtung zur Schätzung der Werbungskosten nach § 184 Abs. 1 bis 3 BAO

(Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961: „*(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. (3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*“) erkannt hat.“)

Bedenkt man, dass die Differenz der behaupteten Kilometerleistung zu den in diesem Zeitpunkt gefahrenen Gesamtkilometern allerdings bloß 1,53% beträgt und jährliche

Kilometerleistung des vom Berufungswerber benutzten Fahrzeuges laut Serviceheft jeweils nahe 29.000 km ist und dies mit den EDV-Ausdrucken im Berufungsjahr übereinstimmt, muss zwar die prinzipielle Schätzungsberichtigung bejaht werden, besteht aber kein Hinweis dafür, dass die vorgelegten EDV-Listen wesentlich von den tatsächlichen Kilometerleistungen abweichen. Da die festgestellte Abweichung nur 1,53% ausmacht, wird vereinfachend von den vom Berufungswerber angegebenen Werten ausgegangen.

Allerdings ist die nun im Rahmen des Berufungsverfahrens geklärte Länge der Strecke zwischen Wohnort und Büro des Dienstgebers nicht 10 km, wie in der Abgabenerklärung angegeben, sondern 11,5 km. Berücksichtigt man dies für 201 Fahrten so ergeben sich bei der Jahreskilometerleistung von 29.732 km abzüglich 3.679 km private Fahrten und weiter abzüglich 2.311,5 km für Fahrten die mit dem Verkehrsabsetzbetrag gemäß nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten sind 23.741,5 km beruflich veranlasste Fahrten, für welche ein Kilometergeld im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988 in Höhe von € 8.451,97.

Der Berufung war in diesem Punkt also teilweise stattzugeben.

B) Tagesgelder

In den bereits erwähnten EDV-Listen über die vom Berufungswerber unternommenen Fahrten mit seinem privaten PKW werden auch Tagesgelder in Höhe von € 1.025,20 geltend gemacht.

Betrachtet man nun die vom Berufungswerber vorgelegte EDV-Tabellen, die auch die Reisedauer jeweils mit Uhrzeit auflistet, so zeigt sich, dass der Berufungswerber im Jahr 2003 an 169 Tagen zwischen vier und maximal 14 Stunden, durchschnittlich etwa siebeneinhalb Stunden beruflich am Tag unterwegs war, jedoch immer am selben Tag zu seinem Wohnort zurückgekehrt ist.

Wie schon oben erwähnt, sind nach § 16 Abs. 1 Z 9 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988 Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen 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 dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, beziehungsweise Dienststelle) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

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.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen 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 die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Im Erkenntnis 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 erstmals (im Wesentlichen gleich lautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 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 könne in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich sei, wäre - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: "*Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. 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. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.*" Auch im Erkenntnis 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen und ist dies nunmehr ständig wiederholte Judikatur.

Diese Rechtsauffassung wird auf von Vertretern der Lehre geteilt: "*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 typisierenden 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, EStG⁴ zu § 16 RZ 176/1).*".

Während der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

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.

Da die Aufstellung der beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von vier bis 14 Stunden) enthält, sind nach den oben dargestellten Überlegungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

Weiters ergeben sich noch folgende Überlegungen:

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 ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht.

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, wie dies auch der Berufungswerber angibt. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrzeug 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 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.

Ein Mehraufwand für Verpflegung liegt in typisierender Betrachtungsweise jedenfalls dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes beziehungsweise durch bestimmte Fahrtätigkeiten Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat.

Der Berufungswerber war im Streitjahr und auch in den Vorjahren für ein Versicherungsunternehmen tätig. Aus den Abgabenerklärungen beigelegten Aufstellungen

ist ersichtlich, dass sich seine - den Gegenstand dieses Verfahrens bildende - Reisetätigkeit ganzjährig durchgehend auf einige, aneinander angrenzende, politische Bezirke im wesentlichen eines Bundeslandes beschränkte. Es ist somit offensichtlich, dass der Berufungswerber bereits seit Jahren ein bestimmtes Einsatzgebiet regelmäßig bereist und ihm dadurch zweifelsfrei die jeweiligen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet bekannt sind. Zudem besteht - wie bereist oben ausgeführt - auch die Möglichkeit, durch entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten und - in Einzelfällen - auch Mitnahme von Verpflegung entsprechende reisebedingte Mehraufwendungen zu vermeiden.

Es war daher in Hinblick auf die oben zitierte Judikatur, deren Ansicht geteilt wird, keinerlei Tagesgelder entsprechend § 16 Abs. 1 Z 9 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen und der Bescheid in diesem Punkt dementsprechend abzuändern.

C) An die Ehegattin bezahlte Vergütungen für Hilfsdienste

Es ist dem Vorbringen des Berufungswerbers insofern beizupflichten, dass es durchaus möglich und unter Umständen auch steuerlich anzuerkennen ist, wenn Ehegatten miteinander ein Vertragsverhältnis eingehen.

Da jedoch gerade bei Ehegatten eine verständliche Neigung dazu besteht, die Lebensverhältnisse so zu gestalten, dass das gemeinsame verfügbare Einkommen maximiert und die gemeinsame Steuerleistung minimiert wird, ist auf der Ebene der Sachverhaltsfeststellung zu prüfen, inwieweit vorgegebene Verhältnisse, welche die gemeinsame Steuerlast mindern, den Tatsachen entsprechen.

Gerade in einem Steuersystem, wie dem österreichischen, welches bei der Besteuerung des Einzelnen abgesehen von Absetzbeträgen, Sonderausgabenerhöhungsbeträgen und der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen keine Rücksicht auf Unterhaltspflichten nimmt und keine Haushaltsbesteuerung kennt, erscheint es attraktiv ein einzelnes Einkommen auf mehrere Familienmitglieder zu verteilen. Ideal aus der Sicht des gemeinsamen Haushaltseinkommens ist eine solche Gestaltung dann, wenn die eben erwähnten Absetzbeträge nicht verloren gehen.

Wird daher vom Berufungswerber ein Sachverhalt behauptet, der diese Konstellation erfüllt, ist zu prüfen, ob die von ihm behaupteten Gegebenheiten, die von der Judikatur und Lehre aufgestellten Bedingungen für das steuerliche Anerkennen von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erfüllen oder ob allenfalls Geleistetes den nichtabzugsfähigen freiwilligen Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (*"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: ... 4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen."*) zuzuordnen ist.

Danach müssen solche Vertragsbeziehungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und müssten unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Dabei beziehen sich die einzelnen Elemente jeweils aufeinander und sind nicht bloß getrennt zu betrachten (siehe etwa VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; vergleiche für die herrschende Lehre, Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Tz. 158 ff zu § 2, 56 ff).

Dabei ist zu beachten, dass bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen wegen des fehlenden Interessengegensatzes besonders hohe Anforderungen an die Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt werden müssen (Doralt, aao., Tz. 159 zu § 2, 57 und die dort zitierten Fundstellen).

Betrachtet man nun das nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen des vom Berufungswerber in den Raum gestellten Beschäftigungsverhältnisses seiner Ehegattin, so ist als erstes zu bemerken, dass dies nicht unbedingt durch eine schriftliche Vereinbarung zu geschehen hat. Wird eine solche Vereinbarung aber wie vom Berufungswerber angedeutet mündlich oder konkudent geschlossen, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsteile auf andere Weise erkennbar gegenüber Dritten zum Ausdruck kommen.

Der Vertragsinhalt ist aber nach dem Vorbringen des Berufungswerbers aber in keiner Weise nach außen zum Ausdruck gebracht worden, wie dies allenfalls bei einer Anmeldung bei der Sozialversicherung geschehen und der Vorlage einer vertraglichen Vereinbarung im vorhinein der Fall sein könnte. Vielmehr handelt es sich um einen im Nachhinein gewährten Pauschbetrag, der der Ehefrau des Berufungswerbers „zustehe“.

Es fehlt aber nicht nur am nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, der vom Berufungswerber behaupteten Vereinbarung, wenn diese im Nachhinein und nur gegenüber der Finanzverwaltung zum Ausdruck gebracht wird, sondern ist auch der Inhalt dieser Vereinbarung völlig unklar.

Der Berufungswerber bringt vor, seine Ehegattin habe, Papiere von Kunden abgeholt, um Fahrzeuge anmelden zu können, die Anmeldungen zu Kunden gebracht, diverse Schadensmeldungen erledigt, Telefondienste erbracht und Kunden vermittelt.

Aus dieser Behauptung wird aber weder ersichtlich, ob die Ehegattin für ihrer Tätigkeit einen bestimmten Erfolg schulden sollte (Werkvertrag) oder ob sie bloß ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen sollte (Arbeitsvertrag). Auch unklar bleibt, wie die Erfüllung der Arbeitsleistung kontrolliert werden, wie sich der Entgeltsanspruch anhand der Leistung errechnen, welche Folgen eine Vertragsverletzung haben, ob die Tätigkeit selbstständig oder unter Anleitung erfolgen, welche Arbeitszeiten eingehalten werden, wo die Leistung erbracht werden und wie ein allfälliger Urlaubsanspruch gestaltet sein sollte.

Letztlich hätte sich auch ein Dritter in der Lage der Ehegattin des Berufungswerbers zu einer derartigen bruchstückhaften Vereinbarung unter anderem vor allem dann nicht bereit gefunden, wenn die Höhe der Entlohnung nicht im vornherein festgelegt ist. Im Übrigen erscheinen die vom Berufungswerber angeblich geleisteten € 600,00 im Jahr für den möglichen Umfang der behaupteten Leistungen in keiner Weise angemessen, sodass sich auch unter diesem Aspekt ein Dritter nicht zu einer derartigen Vereinbarung bereit gefunden hätte.

Insgesamt gesehen, erfüllt daher die vom Berufungswerber behauptete Vereinbarung mit seiner Ehegattin über die Reinigung der Ferienwohnungen keiner der Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Die vom Berufungswerber möglicherweise geleisteten Zahlungen, Einzahlungsbestätigungen auf das Bankkonto der Ehegattin wurden ja nicht vorgelegt, sind daher, soweit sie der Ehegattin des Berufungswerbers tatsächlich zur eigenen Verfügung gestanden sind, nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

D) Sponsoring

Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Der Berufungswerber hat die Zahlung von € 1.000,00 an Herrn I in der Aufzählung seiner Aufwendungen für das Jahr 2003 als „*Werbung*“ bezeichnet.

In der von Herrn K I am 16. Januar 2003 unterschriebenen Bestätigung, welche in der Handschrift des Berufungswerbers abgefasst ist, bestätigt Herr I, € 1.000,00 an „*Sponsoring*“ für „*diverse Armdrückermeisterschaften*“ erhalten zu haben.

Aus diesen beiden Fundstellen lässt sich schließen, dass sowohl für Herrn I als auch für den Berufungswerber die Freiwilligkeit der Leistung im Vordergrund gestanden ist.

Dass dafür Herr I über den Berufungswerber eine Lebensversicherung beim Arbeitgeber des Berufungswerbers abgeschlossen hat, schließt die Freiwilligkeit der Leistung von € 1.000,00 nicht aus, auch wenn berufliche Erwägungen mit der Spende an Herrn I in Zusammenhang stehen (siehe etwa die Nichtabzugsfähigkeit von verschenkten Opernkarten einer Sängerin, auch wenn berufliche Erwägungen eine Rolle spielen [RME, ÖStZ 1995, 276] in Doralt aaO., Rz 125 zu § 20).

Steht die Freiwilligkeit der Zahlung des Berufungswerbers an Herrn I fest, ist als Nächstes zu fragen, inwieweit die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig im vorhinein fixiert waren und

inwieweit die Gegenleistung des Herrn I geeignet war, für den Berufungswerber eine Werbewirkung zu entfalten, beziehungsweise ob andere nichtselbständige Versicherungsvertreter bereit gewesen wären einen gleichartigen Sponsorvertrag zu schließen (vergleiche VwGH 25.1.1989, 88/13/0073).

Sieht man den Sachverhalt unter dem beschriebenen in der Judikatur (siehe oben) gewähltem Blickwinkel wird offenbar, dass auch hier die zu beurteilende Situation ähnlich jener liegt, die schon bei den behaupteten Zahlungen an die Ehegattin des Berufungswerbers zu beurteilen war.

Dagegen, dass die Vereinbarung mit Herrn I im vorhinein fixiert war, spricht die nur im Nachhinein der Finanzverwaltung übergebenen Empfangsbestätigung.

Der Inhalt der Gegenleistung des Herrn I ist unbestimmt. Es fehlen alle für einen Werbevertrag typischen Elemente, wie eine Beschreibung der Werbeleistung, Art und Dauer, Art der Ausführung, et cetera. Auch ist schwer vorstellbar, wie eine Werbewirkung für den Berufungswerber durch das Auftreten von Herrn I bei Armdruckermeisterschaften erzielt werde sollte. Der Berufungswerber hat auch nicht vorgebracht, wie dies geschehen sein könnte. Allfällige Denkvarianten erscheinen absurd (zum Beispiel durch auffälliges Tragen einer Aufschrift: „*Schließt Versicherungsverträge beim Berufungswerber ab, der die Versicherungsgesellschaft seines Arbeitgebers vertritt*“). Auch wäre so ein Werbeauftritt im Ausland für den Berufungswerber, der Bezirke in der Nähe seines Wohnortes betreut, auch aufgrund der geringen Verbreitung der Anhänger des Armdrückersports wohl wenig effektiv.

Sieht man die geringe mögliche Werbewirkung für den Berufungswerber, kann ausgeschlossen werden, dass ein anderer nichtselbständiger Versicherungsvertreter € 1.000,00 oder mehr als zwei Drittel einer möglichen Versicherungsprovision hingegeben hätte, um Herrn I zu „*sponsern*“.

Fehlt es auch hier an allen in der Judikatur gebildeten Voraussetzungen für das Anerkennen von freiwilligen Zahlungen als Werbungskosten, ist wie unter Punkt C) dieser Berufungspunkt abzuweisen und die von Herrn I bestätigte Zahlung von € 1.000,00 den nicht abzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zuzuordnen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. August 2007