



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des C.D., vom 24. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach Einbringung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 richtete das Finanzamt an den Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) einen Vorhalt und forderte ihn darin auf, die beantragten Werbungskosten einschließlich einer Aufstellung über die Art von deren Ermittlung vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Berufungswerber folgende Unterlagen vor:

Ein Gutachten betreffend den PKW VW Golf 19, Kennzeichen LY über die Prüfung gemäß § 57a Abs.4 KFG 1967 vom 4.5.2006;

Reiseberichte des Bw. für den Zeitraum 1.1.-10.3.2005 betreffend seine Reisetätigkeit als Außendienstmitarbeiter der Firma H. (im Folgenden kurz: Fa. H.), der (auszugsweise) nach folgendem Schema geführt wurde:

<i>Datum</i>	<i>Ausgangsort - Zielort</i>	Reisegrund	von	bis	Std.	Endstand	gefahren	Text
3.1.	Tr-Gr-Weibern-Hartk-	KB	8.00	17.00	8.00	89334	180	

	Tr							
26.1.	Tr-Griesk-Weibern-St.Agt-Tr	Kundenbe such	8.00	17.00	8.00	91753	211	
10.3.	Eferding-St.Agatha	KB	8.00	17.00	8.00	96237	291	

Reiseabrechnungen für den Zeitraum 1.9.2005 bis 31.12.2005 betreffend die Tätigkeit des Bw. als Außendienstmitarbeiter der Firma A. (im Folgenden kurz: Fa. A.), die (auszugsweise) nach folgendem Schema geführt wurden:

Beginn	Ende	Abreise	Ankunft	von/nach	Grund	Reiseart	betriebl.	priv.	Stand
03.10.	03.10.	08.00	08.01	Molln Umg.	Betreuung	B	267	0	116762
08.11.	08.11.	08.00	08.01	Regau-Umg.	Betreuung	B	212	0	120382
23.11.	23.11.	08.00	08.01	T.	Schulung	B	220	0	121675

Eine vom Berufungswerber angefertigte Zusammenstellung der in den Monaten Jänner bis März und September bis Dezember 2005 beruflich gefahrenen Kilometer (insgesamt 17.562) und der in diesen Monaten absolvierten Reisestunden (insgesamt 806);

Eine "Werbungskostenbestätigung für Reisekosten" der Firma A. betreffend die Reisetätigkeit des Bw. in den Monaten September bis Dezember 2005.

Auf Grundlage der angeführten Aufstellungen machte der Bw. für 2005 Reisediäten in Höhe von 1.773,20 € und Kilometergeld in Höhe von 6.230,00 € geltend; dies ergibt zusammen 8.003,20 €.

Davon zog er steuerfreie Kostenersätze vom Arbeitgeber 1.940,42 € ab und machte dem gemäß 6.062,73 € als Werbungskosten aus dem Titel Reiseaufwand geltend.

Weiters geht aus dieser Aufstellung hervor, dass er an steuerfreien Kostenersätzen von der Firma A. insgesamt 1.621,46 € und von der Firma H. insgesamt 3.146,36 € erhielt.

Im Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 15. Mai 2006 anerkannte das Finanzamt die geltend gemachten Kilometergelder sowie die geltend gemachten Diäten nicht als Werbungskosten und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Im Zeitraum vom 1.1. bis 10.3. und vom 1.9. bis 31.12.2005 seien mit dem Privatfahrzeug insgesamt 17.141 Kilometer zurückgelegt worden. Die Privatfahrten seien im Schätzungswege mit 30% angesetzt worden.

Zeitraum 1.1. bis 27.10.2005: 8.399 Kilometer zu 0,356 € ergibt 2.990,08 €

Zeitraum 28.10. bis 31.12.2005: 3.600 Kilometer zu 0,376 € ergibt 1.353,45 €

abzüglich Kostenersätze durch den Arbeitgeber Firma H.: 3.146,53 €;

Kostenersätze Firma A.: 1.621,46 €;

daher verbleiben Werbungskosten für Dienstreisen 0,00 €.

Dass Privatfahrten ausschließlich nur mit anderen zur Verfügung stehenden Fahrzeugen durchgeführt worden seien, sei nicht glaubwürdig. Es müsse angenommen werden, dass nicht für jede Privatfahrt das Kraftfahrzeug gewechselt worden sei. Die Schätzung des Anteiles der Privatfahrten mit 30% sei daher als angemessen anzusehen. In der Zeit der Arbeitslosigkeit (11.03.-30.08.2005) seien alleine 19.355 Kilometer privat zurückgelegt worden.

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs.1 Z.9 EStG liege vor, wenn sich der Steuerpflichtige zur Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichen Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Mittelpunkt der Tätigkeit könne nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien (RZ 304 ff) sei als Einsatzgebiet auf jeden Fall der politische Bezirk, in dem sich die Arbeitsstätte (Büro; Ausgangspunkt der Reise) des Vertreters befinde und die an diesen Bezirk angrenzenden Bezirke zu verstehen (Statutarstädte würden dabei nicht als eigener Bezirk gelten). Der Verpflegungsaufwand für Fahrten zu Orten in diesen Bezirken sei daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Steuerpflichtige rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus:

Im Jahr 2005 sei er vom 1.01. bis zum 31.03. bei der Firma H. als Außendienstmitarbeiter für die Gebiete G., E. und M. beschäftigt gewesen. Sämtliche Dienstreisen habe er von seinem Wohnort in T. aus begonnen. Zum Firmensitz in Ha. (ca. 1,5 km vom Wohnort) sei er maximal zwei Mal während dieser Zeit gefahren. Am Firmensitz habe ihm kein Schreibtisch zur Verfügung gestanden, wenn er dort gewesen sei, so sei dies am Weg zur Heimreise gewesen. In der Zeit vom 1.09. bis 31.12. sei er bei der Firma A. als Außendienstmitarbeiter für ganz Österreich tätig gewesen. Der Firmensitz sei in der P.P.. Aus dem Fahrtenbuch sei ersichtlich, dass er hauptsächlich in den Gebieten Mo., S. und Ms. unterwegs gewesen sei. Er sei ca. zwei Mal pro Woche zum Firmensitz gefahren, die Strecke Wohnung – Firmensitz betrage 1,5 km mal 2 = 3 km. Insgesamt habe er im Zeitraum September bis Dezember 84 km an

Privatfahrten absolviert.

Weiters seien ihm sämtliche Diäten nicht anerkannt worden, aus seinen Aufzeichnungen sei jedoch ersichtlich, dass er für die Fa. A. in ganz Österreich dienstlich unterwegs gewesen sei. Ein Einsatzgebiet habe er nicht gehabt.

Er stelle den Berufungsantrag, die in der Steuererklärung beantragten Fahrtkosten als Werbungskosten abzüglich der in der Firma A. getätigten Privatfahrten zu berücksichtigen und darüber hinaus auch die beantragten Diäten während der Dienstzeit bei der Firma A. anzuerkennen.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete diese am 15.01.2007 an den Bw. einen Bedenkenvorhalt, den der Steuerpflichtige am 24.1.2007 beantwortete. Im Folgenden werden die im Vorhalt gestellten Fragen und die dazu in der Beantwortung gegebenen Auskünfte in ihrer Reihenfolge dargestellt:

Auf die Frage nach der ausführlichen Beschreibung des Inhaltes der Tätigkeit für die Firma H. und der Tätigkeit für die Firma A. antwortete der Bw.:

„Firma H. – Außendienst, Verkauf;

Firma A. Versicherung – Außendienst, Verkauf.“

Im Punkt zwei des genannten Vorhaltes wurde dem Berufungswerber Folgendes mitgeteilt:

"Auf Grund von stichprobenartigen Überprüfungen ergeben sich aus Ihren Reiseabrechnungen bei der Anzahl der gefahrenen Kilometer erhebliche Differenzen gegenüber der Kilometeranzahl laut Routenplaner (map24), z.B. bei folgenden Reisen:

- 26.1.2005: T. – Grieskirchen – Weibern – St. Agatha – T. ; laut Reisebericht: 211 km; laut map24: rund 130 km; Differenz: 81 km (entspricht rund 38%)*
- 3.3.2005: T. -Gallspach-St. Agatha-T. ; lt. Reisebericht: 257 km; lt. map24: rund 106 km; Differenz: 151 km (entspricht rund 59%)*
- 10.03.2005: T. -Eferding-St. Agatha-T. ; lt. Reisebericht: 291 km; lt. map24: rund 81 km; Differenz: 210 km (entspricht rund 72%)*
- 03.10.2005: T. -Mo. -T. ; lt. Reisebericht: 267 km; lt. map24: rund 129 km; Differenz: 138 km (entspricht rund 52%)*
- 08.11.2005: T. -Regau-T. ; lt. Reisebericht: 212 km; lt. map24: rund 116 km; Differenz: 96 km (entspricht rund 45%)*
- 18.11.2005: lt. Reisebericht 256 km in T. (= Wohnort !!!)*
- 23.11.2005: lt. Reisebericht 220 km in T. (= Wohnort !!!) – „Schulung“*

Dazu gab der Berufungswerber folgende Antwort:

"Die angegebenen Orte sind als Eckpunkte der Tour zu sehen. Es kam ständig aus verkaufstechnischen Gründen zu größeren Abweichungen. Wenn ich z.B. in G. war und ein Kunde aus P. angerufen hat, konnte ich nicht sagen "Heute nicht". Ferner haben sie bei ihrer

Routenplanung (map24) nicht berücksichtigt, das beim Erreichen des Ortes die Fahrt nicht zu Ende war, sondern dann das ganze Gebiet abgefahren wurde. Die von Ihnen errechneten Differenzen sind nicht richtig. Meine Kilometerangaben stimmen exakt."

Die Frage drei des genannten Vorhaltes lautete:

"Wie hoch war die gesamte Kilometerleistung des nach Ihren Angaben (ausschließlich) für private Zwecke verwendeten zweiten PKW im Jahr 2005? Legen Sie bitte geeignete Nachweise vor, die diese Angaben beweisen (Reparaturrechnungen mit km-Angaben, „Pickerl“-Gutachten u. dgl.)."

Darauf antwortete der Berufungswerber wie folgt:

"Ich halte fest, dass ich hier nicht die privaten Kilometer zur Abschreibung bringe. Ich bin nicht verpflichtet über private Fahrten irgendwelche Auskünfte zu geben. Bitte begründen Sie diese Frage hinreichend."

Die Frage vier des Vorhaltes lautete:

„Auf wen war der zweite PKW angemeldet (auf Sie oder auf die Gattin)? Bitte um Vorlage einer Kopie des Zulassungsscheines für dieses Fahrzeug."

Die Antwort des Berufungswerbers auf diese Frage lautete: *"Dieser PKW ist noch immer auf meine Gattin gemeldet."*

Die Frage fünf des Vorhaltes lautete: *"Wie hoch waren jeweils die von Ihnen und Ihrer Gattin gefahrenen Anteile an der gesamten Kilometerleistung im Jahr 2005 beim zweiten PKW (allenfalls geschätzt)?"*

Diese Frage wurde wie folgt beantwortet:

"Das können Sie den Aufzeichnungen entnehmen. Mit diesen 13 Jahre alten Wagen fahre nur ich."

Der Punkt 6. des Vorhaltes lautete:

"Ersucht wird um die Vorlage von Kopien jener Teile der Typenscheine, aus denen die Zulassungen, Ab- und Anmeldungen der beiden Fahrzeuge (des nach Ihren Angaben ausschließlich für berufliche Zwecke VW Golf einerseits und des nach Ihren Angaben ausschließlich für private Zwecke verwendeten zweiten PKW andererseits) hervorgehen."

Auf diese Frage wurde wie folgt geantwortet:

"Bitte begründen Sie ausreichend, was Sie an diesen Daten rückschließen wollen und erläutern Sie, warum Sie meine privaten Fahrten überprüfen wollen."

Der Referent der Berufsbehörde fertigte am 30.01.2007 einen Aktenvermerk über ein mit dem Bw. geführtes Telefonat an in dem Folgendes festgehalten wurde:

"Herr D. ruft mich an und fragt nach dem Hintergrund und der Begründung für die Fragen, die im Vorhalt vom 15.01.2006 an ihn gestellt wurden. Ich erkläre ihm dazu Folgendes: ad Frage 1 (Ersuchen um ausführliche Beschreibung der Tätigkeiten für zwei Firmen im

Außendienst): die Beantwortung dieser Frage ist notwendig zur Beurteilung der Plausibilität seiner Aufzeichnungen über seine aus beruflichen Gründen unternommenen Fahrten.

ad Frage 2 (Ersuchen um Aufklärung der Differenzen zwischen den vom Bw. geführten Aufzeichnungen – Reiseabrechnungen – und stichprobenartigen Auswertungen aus dem Routenplaner): die Beantwortung dieser Frage ist notwendig um beurteilen zu können, ob die in den Reiseabrechnungen enthaltenen Angaben den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen (können) und ob sie somit einen tauglichen Nachweis für die als Werbungskosten anzuerkennenden Fahrtkosten darstellen.

ad Fragen 3 bis 6 (betreffend den auf die Gattin des Bw. angemeldeten Zweit-PKW): die Beantwortung dieser Frage ist notwendig zur Beurteilung der Plausibilität der Behauptung des Bw., dass er seine Privatfahrten ausschließlich mit dem auf seine Gattin angemeldeten Zweit-PKW unternommen hat und mit dem beruflich genutzten PKW keinerlei Privatfahrten durchgeführt hat.“

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2007 übermittelte die Berufungsbehörde den soeben angeführten Aktenvermerk vom 23.1.2007 an den Bw. zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme.

Der Bw. gab dazu keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind

- a) das Ausmaß der beruflich bzw. der privat gefahrenen Kilometer und
- b) die Anerkennung von Tagesgeldern für die beruflich bedingte Fahrten.

Zu a) Ausmaß der beruflich gefahrenen Kilometer:

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Dienstreisen wiederholt ausgesprochen, dass Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Gleichwohl kann das amtliche Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten jedoch degressiv (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073 und 30.11.1999, 97/14/0174).

Nimmt der Steuerpflichtige das Kilometergeld in Anspruch, kann sich der Nachweis der Kraftfahrzeugkosten darauf beschränken, dass es sich dem Grunde nach um eine beruflich notwendige Fahrt handelte. Der Nachweis ist durch ein Fahrtenbuch zu erbringen. Neben

einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die die Merkmale eines Fahrtenbuches enthalten – wie etwa Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber – zur Nachweisführung geeignet sein. Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen sowohl die Kontrolle des beruflichen Zweckes, als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Sie müssen nach der Rechtsprechung des VwGH daher das Datum, die Dauer, den Beginn und das Ende, das Ziel und den Zweck jeder einzelnen Fahrt festhalten (siehe VwGH vom 16.09.1970, 373/70 und vom 21.10.1993, 92/15/0001).

Liegen glaubwürdige Aufzeichnungen nicht vor, so ist zu schätzen (vgl. Hofstätter-Reichel, ESt-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, Tz. 6.3).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber kein Fahrtenbuch geführt. Zum Nachweis der beruflich bedingten Fahrten hat er die für seine Arbeitgeber geführten Reiseaufzeichnungen vorgelegt. Im Veranlagungsverfahren hat er gegenüber dem Finanzamt angegeben, dass er mit dem für die dienstlichen Fahrten verwendeten PKW (einen VW-Golf mit dem Kennzeichen LY) – mit Ausnahme von 84 km – in den Zeiten seiner Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter der Firma H. (vom 1.01.2005 bis 31.03.2005) und der Firma A. (im Zeitraum 1.09.2005 bis 31.12.2005) keinerlei privat bedingte Fahrten unternommen hat. Privatfahrten habe er (mit Ausnahme der Zeit der Arbeitslosigkeit - vom 1.04.2005 bis 31.08.2005 – und von 84 km Privatfahrten zwischen September und Dezember 2005) ausschließlich mit einem auf seine Gattin angemeldeten zweiten PKW unternommen.

Den für seine Arbeitgeber geführten Reiseaufzeichnungen fehlt aber aus folgenden Gründen die Glaubwürdigkeit:

Die gegenüber der Firma H. gelegten „Reiseberichte“ enthalten zwar den jeweiligen Ausgangs- und die Zielorte, als Reisezweck ist aber jeweils nur „Kundenbesuch“ angegeben, was die Kontrolle des beruflichen Zweckes dieser Fahrten vereitelt. Darüber hinaus fällt auf, dass bei allen diesen Arbeitgeber betreffenden Reisebewegungen als Reisebeginn 8.00 Uhr und als Reiseende 17.00 Uhr und daher an allen Reisetagen einheitlich acht Stunden Reisedauer angegeben werden, obwohl die Reisebewegungen an die unterschiedlichsten Orte durchgeführt wurden. Dies erscheint nach der Lebenserfahrung im höchsten Maße unglaubwürdig.

Bei den „Fahrten-Übersichten“ für die Firma A. fehlt jeweils die Angabe des Ausgangsortes der Reise und als Reisezweck ist jeweils nur „Betreuung“ angegeben, weshalb auch hier eine Kontrolle des beruflichen Zweckes der Reisebewegungen nicht möglich ist.

Überdies hat die Berufsbehörde bei stichprobenartigen Überprüfungen der Kilometerangaben erhebliche Differenzen zwischen der in den Reiseberichten angegebenen Kilometeranzahl und der sich aus einem Internet-Routenplaner (map24) ergebenden Kilometeranzahl festgestellt. Diese Differenzen betragen – sowohl bei den dienstlichen Reisen für die Firma H.,

als auch bei jenen für die Firma A. – zwischen 38% und 72%, wobei jeweils die vom Bw. aufgezeichneten Kilometerleistungen wesentlich höher sind als jene, die sich dem Routenplaner ergeben. Die Fahrten am 18.11.2005 und am 23.11.2005 wurden laut Reiseaufzeichnungen am Wohnort des Bw. durchgeführt, haben aber nach dem Reisebericht angeblich 256 km bzw. 220 km betragen.

Diese Differenzen wurden dem Bw. von der Berufungsbehörde im Bedenkenvorhalt vom 15.01.2005 vorgehalten. Er hat sie lediglich damit erklärt, dass es aus „verkaufstechnischen Gründen“ zu größeren Abweichungen von den aufgezeichneten Routen gekommen sei und dass nicht nur die angegebenen Orte, sondern „das ganze Gebiet“ abgefahren worden seien. Einerseits lässt sich selbst bei Zutreffen dieser Argumente die Größenordnung der geschilderten Abweichungen nicht ausreichend erklären und andererseits wäre der Bw. bei „Abweichungen“ von den angegebenen Fahrtrouten verpflichtet gewesen, die tatsächlich angefahrenen Fahrziele auch entsprechend in den Reiseberichten aufzunehmen.

Die Angaben in den Reiseaufzeichnungen des Bw. sind daher, was den beruflichen Zweck betrifft nicht überprüfbar und was die tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken betrifft, können sie nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen sodass sie keine geeignete Grundlage für die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Fahrtkosten darstellen.

Zur Überprüfung der Plausibilität der Behauptung des Bw. dass er für Privatfahrten nahezu ausschließlich den auf seine Gattin angemeldeten Zweit-PKW benutzt hat, hat ihn die Berufungsbehörde ersucht, die gesamte Jahreskilometerleistung für diesen zweiten PKW anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Der Bw. hat die entsprechenden Fragen im Bedenkenvorhalt vom 15.02.2007 nicht beantwortet und dazu lediglich ausgeführt, das er nicht verpflichtet sei, über private Fahrten „irgendwelche Auskünfte“ zu geben.

Das Finanzamt hat unwidersprochen festgestellt, dass der Bw. allein im Zeitraum vom 11.03.2005 bis 30.08.2005, in welchem er keiner Beschäftigung nachging (vom 11.03.2005 bis 31.03.2005 befand er sich im Krankenstand bzw. im Urlaub und vom 1.04.2005 bis zum 30.08.2005 war er arbeitslos) mit dem Erstfahrzeug (den auf ihn angemeldeten VW-Golf, mit dem er auch die strittigen beruflich bedingten Fahrten durchführte) allein 19.355 Kilometer privat bedingte Fahrten durchgeführt hat.

Wenn das Finanzamt bei dieser Sachlage davon ausgegangen ist, dass von der vom Bw. in den Zeiträumen seiner Beschäftigung bei der Fa. H. und bei der Fa. A. (vom Jänner bis März 2005 und vom September bis zum Dezember 2005) – als ausschließlich beruflich bedingt angegebenen - gesamten Kilometerleistung von 17.141 Kilometer ein Anteil von 30%, also 5.142 km, auf privat bedingte Fahrten entfallen ist, so erscheint dies an Anbetracht der oben wiedergegebenen Umstände als durchaus plausibel:

Es wäre Sache des Bw. gewesen, im Ermittlungsverfahren (durch Glaubhaftmachung der gesamten Jahreskilometerleistung des Zweit-PKW und des davon auf ihn entfallenden Anteiles) die Annahmen des Finanzamtes in der Begründung des angefochtenen Bescheides zu widerlegen

Angesichts des sehr hohen Ausmaßes an privat bedingten Fahrten im Zeitraum der Arbeitslosigkeit (4-8/2005) erscheint es nach Ansicht der Berufungsbehörde glaubwürdig, dass er in den Zeiträumen der angeführten Beschäftigungsverhältnisse weniger Privatkilometer gefahren ist. Nimmt man rund die Hälfte der in den Monaten April bis August 2005 durchgeführten Privatfahrten als Durchschnittswert für das Ausmaß der privat bedingten Fahrten in den übrigen Monaten, so kommt man auf eine private Kilometerleistung von monatlich rund 1.700 km. Hätte dieser Wert annähernd Deckung im Ausmaß der Benutzung des auf die Gattin angemeldeten Zweit-PKW durch den Bw. gefunden, so wäre die Angabe des Bw., er habe für Privatfahrten nahezu ausschließlich diesen Zweit-PKW verwendet nachvollziehbar gewesen. Infolge der fehlenden Mitwirkung des Bw. im Ermittlungsverfahren war es bereits dem Finanzamt und nun auch der Berufungsbehörde nicht möglich, die diesbezüglichen Behauptungen des Bw. zu überprüfen.

In Anbetracht dieser Umstände erscheint die Annahme eines (geschätzten) Anteiles an Privatfahrten von 30% angemessen und der Lebenserfahrung entsprechend. Bei der aufgezeigten relativ hohen privat bedingten Kilometerleistung ist es nämlich nahe liegend, dass der Bw. dafür nicht nur den PKW seiner Gattin, den ja diese auch für ihre privaten Zwecke benutzt hat und der ihm daher nicht ständig zur Verfügung stehen konnte, sondern auch den ansonsten von ihm für berufliche Zwecke eingesetzten PKW verwendet hat. Da bei der Annahme eines Privatanteiles von 30% - wie das Finanzamt in der Bescheidbegründung vom 15.05.2006 aufgezeigt hat – die von den Arbeitgebern geleisteten Kostenersätze iHv 4.767,82 € den beruflich bedingten Fahrtaufwand von 4.343,53 € zur Gänze abdecken, können aus dem Titel beruflich bedingte Fahrtkosten keine Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Berufung war somit in diesem Punkt abzuweisen.

Zu b) Tagesgelder für die beruflich bedingte Fahrten als Werbungskosten:

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 Einkommensteuergesetz 1988 sind **Mehraufwendungen** des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

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

Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Dies selbst dann nicht, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

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 anzunehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandtatbestand) 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, bzw. 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.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im Erkenntnis vom 28.1.1997, ZI. 95/14/0156 zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (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 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, ZI. 95/14/0013 folgte der VwGH 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, ZI. 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Diese Rechtsauffassung hat auch Vertreter in der Rechtslehre: 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 VwGH 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 VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, ZI. 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 typisierenden 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 Markt-

angebotenen Rechnung getragen.

Da es sich bei den geltend gemachten beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich um eintägige Reisebewegungen im Inland gehandelt hat, sind nach obigen Ausführungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Tagesgelder als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Bemerkt wird noch, dass der Bw. laut Berufungsschrift vom 24.05.2006 für die Fa. H. bis 31.03.2005 das Gebiet G., E. und M. betreut hat. Nach dem von der Fa. H. für 2004 vorgelegten Lohnzettel war der Bw. bereits seit Oktober 2004 bei dieser Firma beschäftigt. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen haben somit 2005 nicht mehr anfallen können, weil zu Beginn des Jahres 2005 die Anfangsphase (im Sinne der Verwaltungspraxis von fünf bzw. fünfzehn Tagen - siehe Lohnsteuerrichtlinie 2002, Tz. 300 ff) jedenfalls überschritten war und somit davon auszugehen ist, dass der Bw. 2005 über die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten Bescheid wusste.

Überdies sind, wie oben bei Punkt a) näher ausgeführt, die im Fahrtenbuch angeführten Orte bzw. Fahrtstrecken zum Teil unglaubwürdig und lassen daher eine genaue Beurteilung nicht zu.

Auch im Zeitraum der Beschäftigung für die Fa. A. war der Bw., wie aus den Reiseabrechnungen für seinen Arbeitgeber und aus den Berufungsausführungen hervorgeht, hauptsächlich in den denselben Gebieten unterwegs, sodass ihm auch dort die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten nach einer Anfangsphase bekannt sein mussten. Für die Anfangsphase sind aber auf Grund der oben angeführten höchstgerichtlichen Judikatur steuerlich keine Verpflegungsmehraufwendungen anzuerkennen, weil alle diese Reisebewegungen mit keinen Nächtigungen verbunden waren.

Aus allen diesen Gründen war der Berufung auch in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

Linz, am 19. Februar 2007