



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vom 5. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vom 7. September 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind im Detail dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), erzielte im Streitjahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Unter Bezugnahme auf seine bei einem größeren Bauunternehmen im Bauleitungsbereich ausgeübte berufliche Außendiensttätigkeit (Angestellter seit 1. September 2000), beantragte er im Rahmen seiner beim Finanzamt in elektronischer Form eingereichten Arbeitnehmerveranlagungserklärung (Eingabe vom 24. Juli 2007) ua. den Abzug diverser

Werbungskosten iHv € 3.475,72 (KZ 719/Arbeitsmittel: € 400,00, KZ 721/Reisekosten: € 2.839,36, KZ 724/sonstige Werbungskosten: € 236,36).

Mit Bedenkenvorhalt vom 29. August 2007 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die beantragten Werbungskosten mit Belegen und die Reisekosten mittels einer genauen Aufstellung nachzuweisen.

Der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung (Eingabe vom 5. September 2007) fügte der Bw. ua. zwölf Reisekostenabrechnungs- bzw. Fahrtenbuchblätter (Bl. 8 – 19) des Kalenderjahres 2003 bei. In Entsprechung des Reiseformularvordrucks machte der Bw. darin Angaben zu/über Tag, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck der Reise, Abfahrts- und Rückkehrzeitpunkte, Anfangskilometerstände, beruflich und privat gefahrene Kilometer und Einträge über Ausgaben laut Belegen (unterteilt in 0%, 10%, 20% und Kostenstellenbezeichnung). Als Ausgangs- und Zielpunkte der eintägigen Arbeitsreisen führte der Bw. (auszugsweise) folgende Tätigkeitsorte an:

„7.1.03: Wohnort – Spittal – Klagenfurt – Millstatt – Spittal – Wohnort , 8.1.03: Wohnort – Dellach – Möllbrücke – Seeboden – Spittal – Wohnort, 9.1.03: Wohnort – Spittal – Klagenfurt – Döbriach – Spittal, 10.1.03: Spittal – Wolfsberg – Spittal – Wohnort ... 3.2.03: Wohnort – Spittal – Ferlach – Lendorf – Wohnort , 4.2.03: Wohnort – Fellbach – Kleinkirchheim – Villach – Spittal – Wohnort , 5.2.03: Wohnort – Spittal – Wolfsberg – Kolbnitz – Wohnort , 6.2.03: Wohnort – Fellbach – Klagenfurt – Spittal – Wohnort ... 3.3.03: Wohnort – Spittal – Villach – Rennweg – Lendorf – Wohnort , 4.3.03: Wohnort – Kleblach – Millstatt – Spittal – Fellbach – Wohnort , 5.3.03: Wohnort – Spittal – Packsattel – Seeboden – Wohnort , 6.3.03: Wohnort – Spittal – Klagenfurt – Kleblach – Wohnort ... 1.4.03: Wohnort – Fellbach – Millstatt – Gmünd – Spittal – Wohnort , 2.4.03: Wohnort – Lind/Drau – Spittal – Gmünd – Kleinkirchheim – Wohnort , 3.4.03: Wohnort – Spittal – Kleinkirchheim – Klagenfurt – Kleblach – Wohnort, 4.4.03: Wohnort – Weißensee – Fellbach – Spittal – Lendorf – Wohnort ... 5.5.03: Wohnort – Spittal – Kleinkirchheim – Packsattel – Fellbach – Wohnort , 6.5.03: Wohnort – Spittal – Treibach – Wolfsberg – Fellbach – Wohnort, 7.5.03: Wohnort – Spittal – Kleinkirchheim – Klagenfurt – Lendorf, 8.5.03: Lendorf – Spittal – Klagenfurt – Fellbach – Wohnort ... 2.6.03: Wohnort – Spittal – Wolfsberg – Radenthein – Amlach – Wohnort , 4.6.03: Wohnort – Fellbach – Obervellach – Villach – Millstatt – Wohnort , 5.6.03: Wohnort – Spittal – Kleinkirchheim – Klagenfurt – Greifenburg – Wohnort , 6.6.03: Wohnort – Spittal – Klagenfurt – Griffen – Radenthein – Wohnort ... 1.7.03: Wohnort – Treibach – Lendorf, 2.7.03: Lendorf – Kleblach – Villach – Seeboden – Klagenfurt – Wohnort , 3.7.03: Wohnort – Kleblach – Zauchen – Spittal – Klagenfurt – Wohnort , 4.7.03: Wohnort – Spittal – Gmünd – Mörttschach – Wohnort ... 1.8.03: Wohnort – Lendorf – Millstatt – Spittal – Wohnort , 4.8.03: Wohnort – Spittal – Klagenfurt – Kleblach – Wohnort , 5.8.03: Wohnort – Amlach – Mallnitz – Gmünd – Spittal – Wohnort , 6.8.03: Wohnort – Klagenfurt – Mörttschach – Wohnort ... 1.9.03: Wohnort – Spittal – Lienz – Wohnort, 2.9.03: Wohnort – Lendorf – Kleinkirchheim – Villach – Spittal – Wohnort , 3.9.03: Wohnort – Spittal – Gmünd – Mallnitz – Winklern – Wohnort , 4.9.03: Wohnort – Sachsenburg – Klagenfurt – Millstatt – Wohnort ... 1.10.03: Wohnort – Spittal – Radenthein – Irschen – Wohnort , 2.10.03: Wohnort – Irschen – Kleinkirchheim – Spittal – Wohnort , 3.10.03: Wohnort – Lendorf – Klagenfurt – Wohnort , 6.10.03: Wohnort – Spittal – Malta – Kolbnitz – Techendorf – Wohnort ... 3.11.03: Wohnort – Spittal – Kleinkirchheim – Greifenburg – Wohnort , 4.11.03: Wohnort – Lendorf – Kolbnitz – Malta – Spittal – Wohnort, 5.11.03: Wohnort – Spittal – Kleinkirchheim – Zauchen – Lendorf, 6.11.03: Lendorf – Seeboden – Spittal – Klagenfurt – Wohnort ... 1.12.03: Wohnort – Spittal – Trebesing – Sachsenburg – Wohnort , 2.12.03: Wohnort – Klagenfurt – Spittal – Wohnort, 3.12.03:

Wohnort – Spittal – Villach – Seeboden – Lendorf, 4.12.03: Lendorf – Gmünd – Klagenfurt – Wohnort.“

An Hand dieser Reiseaufschreibungen ermittelte der Bw. die tägliche Reisedauer in Stunden. In einer tabellarischen Jahresaufstellung (Bl. 7) wies der Bw. nachfolgende Reisedauer in Stunden aus:

	REISEDAUER IN STUNDEN								
	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Januar	3	1		10				1	
Februar	2	2		7	1	1	1		
März	2	1	1	5	2	1	2		1
April	1		1	5	6		2		2
Mai	1	1		8	5	1			2
Juni		1		6	4	1			1
Juli		1		5	1		4		10
August	2	1		2	6	2		1	4
September	1	2		7	5	4			2
Oktober	4			9	4	2		1	1
November				6	7			1	1
Dezember				6	3				3
Summe Anzahl/Tage	16	10	2	76	44	12	9	4	27
Gesamtstunden	64	50	12	532	352	108	90	44	324

Auf Basis der daraus gewonnenen Gesamtreisedauer von 1.576 Stunden errechnete der Bw. sodann die unter dem Titel Werbungskosten geltend gemachten sogenannten Differenzreisekosten (Diätendifferenzen) in Höhe von € 2.839,36 ([KZ 721] = Tagesgelder für 1.576 Std. à € 2,20 = € 3.467,20 abzüglich vom Arbeitgeber vergütete Tagesgebühren € 627,84 [Februar: € 274,68, März: € 156,96 und Juni: € 196,20]). In einer gesonderten Anlage legte der Bw. zu den übrigen geltend gemachten Werbungskosten dar, dass sich diese aus Aufwendungen für diverses Computerzubehör im Betrag von € 457,14 ([KZ 719] = 60 % von € 761,90) und der bezahlten Betriebsratsumlage von € 236,36 (KZ 724) zusammensetzen würden.

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 7. September 2007 die Arbeitnehmerveranlagung 2003 durch und wich beim Punkt "Reisekosten" von den Erklärungsdaten des Bw. ab. Zur Abweichung führte das Finanzamt begründend aus, dass eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dann vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entferne und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen (mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen) vorliege und kein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Dies sei bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig gewesen sei, nur in den ersten 5 Tagen der Fall. Die vom Bw. geltend gemachten Reisekosten seien daher um € 2.135,36 zu kürzen gewesen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2003 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen des Jahres 2003 erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2007 fristgerecht Berufung. Er wandte darin im Wesentlichen ein, dass er die beantragten Werbungskosten bzw. Reisekosten durch Vorlage einer genauen Aufstellung nachgewiesen habe. Er erhebe dagegen Einspruch, dass im Einkommensteuerbescheid 2003 seine beantragten Reisekosten nur im gekürzten Ausmaß als Werbungskosten Berücksichtigung fanden. Nach Auskünften seines Gehaltsbüros und nach Informationen des Finanzamtes seien seine beantragten Reisekosten, für die von der Firma kein Ersatz geleistet worden sei, in vollem Ausmaß steuerlich abzugsfähig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2008 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte dazu begründend aus, dass es auf Grund der langjährigen Außendiensttätigkeiten des Bw. als erwiesen anzunehmen sei, dass dem Bw. die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den ständig bereisten Orten soweit bekannt wären, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

Mit Eingabe vom 13. Mai 2008, die als Antrag auf Erlassung einer Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten war, brachte der Bw. vor, dass die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung der Werbungskosten nicht nachvollziehbar sei. Unabhängig davon vertrete der Bw. weiterhin die Ansicht, dass die geltend gemachten Reisekosten (Taggelder) als Werbungskosten anzuerkennen seien und das Veranlagungsergebnis des Jahres 2003 somit richtigzustellen sei.

Mit Bedenkenvorhalt vom 16. Juni 2008 teilte das Finanzamt dem Bw. ua. mit, dass ihm für die Außendiensttätigkeiten im Bauleitungsbereich des Jahres 2003 Diäten für 40 Tage à 8 Stunden, also im Ausmaß von € 704,00 (= 320 Std. x € 2,20) als Werbungskosten anerkannt worden seien. Auch wies das Finanzamt darauf hin, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur „Mehraufwendungen“ für Verpflegung bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten darstellen würden. Damit Diäten als Werbungskosten anerkannt werden könnten, müsste im Zuge einer Reise ein sogenannter Mehraufwand bei der auswärtigen Verpflegung anfallen. Bei längeren Aufenthalten an einem Aufenthaltsort oder in einem Einsatzgebiet (Jahresbetrachtung) würde kein Mehraufwand mehr erwachsen, weil dann davon ausgegangen werden könne, dass man wisse, wo die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten örtlich zu finden seien. Die Rechtsprechung (siehe Beilage: LStR 2002, RZ 297 – 306) gehe davon aus, dass dies der Fall nach 5 Tagen (Tätigwerden an einem Ort mindestens einmal wöchentlich) bzw. 15 Tagen (wiederkehrende nicht regelmäßige Tätigkeit) sei. Grundsätzlich würden für die wiederkehrenden nicht regelmäßigen Tätigkeiten

lediglich 15 Tagesdiäten als Werbungskosten zustehen. Vom Finanzamt seien jedoch im Schätzungswege insgesamt 40 Tage, in denen auch Orte inkludiert seien, die keinen Mittelpunkt der Tätigkeit begründen würden, als zur Berechnung der Werbungskosten herangezogen worden. Abschließend wurde der Bw. ersucht, einen Nachweis zu führen bzw. darzulegen, an welchen Außendiensttagen er keinen Mittelpunkt der Tätigkeit (40 Tage überschreitend) begründet habe.

Im Vorlagebericht vom 14. Juli 2008 wies das Finanzamt ergänzend darauf hin, dass der vom Fachbereich des Finanzamtes am 16. Juni 2008 abgefertigte Vorhalt mit Hinweis auf die rechtlichen Ausführungen vom Bw. nicht beantwortet worden war. Es wurde daher beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Bedenkenvorhalt vom 14. März 2011 wurde dem Bw. vom UFS-Referenten der aktenkundige Sachverhalt zum Streitbegehren „Differenzreisekosten bzw. Mehrverpflegungsaufwendungen“ zur Kenntnis gebracht. Ergänzend wurde zu einer fünf Punkte umfassenden und dargelegten Sachverhaltsfeststellung auch verfahrensrechtlich angemerkt, dass der Unabhängige Finanzsenat im Falle der Erlassung einer Berufungsentscheidung an ein erstinstanzliches Schätzungsergebnis bezüglich „Mehrverpflegungsaufwendungen“ und die daraus abzuleitende Zuerkennung von Werbungskosten im Umfang bzw. betragsmäßigen Ausmaß des angefochtenen Bescheides, nicht gebunden sei (§ 289 Abs. 2 BAO). Nach der Sach- und Aktenlage müsse bei dem vom Bw. regelmäßig wiederkehrend befahrenen Einsatzgebiet, wie dem Bundesland Kärnten (Fläche 9.535,97 km², Ausdehnung Nord – Süd ca. 68 km, Ausdehnung West – Ost ca. 177 km) von einem einheitlichen Reisegebiet (Zielgebiet, Mittelpunkt der Tätigkeit) ausgegangen werden. Die mehrjährige Außendiensttätigkeit und die wiederkehrenden Aufenthalte des Bw. an den Tätigkeitsorten im Bundesland Kärnten, sprechen für das Vorliegen einer gegebenen Vertrautheit des Bw. mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten bzw. Gegebenheiten im Reisegebiet (Zielgebiet), sodass ein Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - in typisierender Betrachtungsweise – im Streitjahr 2003 nach der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage ausgeschlossen werden müsse. Auch wurde darauf hingewiesen, dass bei den täglich absolvierten Außendienstfahrten des Bw. als entscheidungsrelevantes Sachverhaltselement hinzu komme, dass diesbezüglich immer nur ausschließliche Tagesfahrten - ohne ein Nächtigungserfordernis – vorgelegen waren und demzufolge im Einklang mit der aufgezeigten Judikatur des VwGH und Spruchpraxis des UFS keine „Mehrverpflegungsaufwendungen“ als Werbungskosten anzuerkennen seien. Trotz Urgenz um Vorhaltsbeantwortung bzw. Ersuchen um Stellungnahme erfolgt durch den Bw. zur Durchsetzung seines Streitbegehrens kein ergänzendes Sach- und Beweisvorbringen im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren steht ausschließlich in Streit, ob die vom Bw. im Zusammenhang mit seiner Außendiensttätigkeit geltend gemachten Differenzreisekosten in Höhe von € 2.839,36 ([KZ 721] = Tagesgelder für 1.576 Std. à € 2,20 = € 3.467,20 abzügl. vom Arbeitgeber vergütete Tagesgebühren € 627,84) als Werbungskosten anzuerkennen sind oder durch die wiederkehrenden eintägigen Reisetätigkeiten in einem sogenannten Einsatzgebiet (Zielgebiet) ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde und folglich in typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand auszuschließen ist.

1. Rechtliche Grundlagen:

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten 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 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. In § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 wird zudem normiert, dass Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 leg.cit. nicht abzugsfähig sind, gleichfalls vom Abzugsverbot umfasst sind.

Fallen daher Mehrverpflegungsaufwendungen im Rahmen einer beruflich veranlassten Reise dem Grunde nach an, dann hat der Steuerpflichtige Anspruch auf die pauschalen Tagesgelder (Diäten), ohne die tatsächliche Höhe seiner auswärtigen Verpflegungskosten belegmäßig nachweisen zu müssen. Ein Werbungskostenabzug ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als die an sich anzuerkennenden Tagesgelder (Diäten) in den vom Arbeitgeber geleisteten Reisekostenvergütungen nach § 26 Z 4 EStG 1988 eine betragsmäßige Deckung finden.

Anspruchsvoraussetzung für die Anerkennung von pauschalen Tagesgeldern (Diäten) als Werbungskosten im Zusammenhang einer beruflich veranlassten Reise ist, 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. Ob die zwei

Tatbestandselemente zutreffen, ist durch Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Die entscheidungsrelevanten Sachverhaltsmerkmale, die diese zwei Tatbestandselemente im Einzelnen erfordern, wurden vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner ständigen Rechtsprechung bereits ausführlich abgehandelt.

So ist der **Reisetatbestand** nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass ungefähr 20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte bzw. Dienststelle wobei die Entfernung keine starre Regel darstellt z.B. VwGH 3.7.1990, 90/14/0069 oder 11.6.1991, 91/14/0074) entfernt und zum anderen kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Vom Vorliegen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit außerhalb des ständigen Dienst- bzw. Einsatzortes ist auszugehen, wenn sich die Tätigkeit eines Arbeitnehmers auf einen anderen Einsatzort oder in einem anderen Einsatzgebiet (Zielgebiet) durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt.

Dazu wird beispielhaft in der Literatur angeführt, dass Mittelpunkt der Tätigkeit nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) sein kann. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.05.1997, 1996/13/0132). Dies wird insbesondere auf Rauchfangkehrer, Gebietsvertreter oder Außendienstmitarbeiter von Behörden (zB Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer) zutreffen (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 10. GL § 16 Anm. 123).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit grundsätzlich dann vor, wenn die Dauer einer auswärtigen Beschäftigung eines Arbeitnehmers am (weiteren) Einsatzort oder im Zielgebiet ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes führt, zumal der Steuerpflichtige nach einer angemessenen Anlaufphase am auswärtigen (weiteren) Einsatzort (zB nach 5 Tagen) oder im Einsatzgebiet (zB nach 15 Tagen) die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten kennt und dadurch einen Verpflegungsmehraufwand vermeiden kann. Wird daher ein auswärtiger Tätigkeitsort (Einsatzort bzw. Einsatzgebiet) durch einen über eine sogenannte Anlaufphase hinausgehenden Aufenthalt des Steuerpflichtigen zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so stellt der Aufenthalt an diesem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar (siehe VwGH 21.09.1993, 93/14/0136; 05.10.1994, 92/15/0225; 02.08.1995, 93/13/0099; 20.09.1995, 94/13/0253; 18.10.1995, 94/13/0101; 23.05.1996, 94/15/0045; 28.10.1997, 93/14/0076; 20.04.1999, 98/14/0156; 26.04.2000, 95/14/0022; VwGH 19.03.2002,

99/14/0317; 26.06.2002, 99/13/0001; 07.10.2003, 2000/15/0151; 29.10.2003, 2003/13/0033; 20.01.2005, 2001/14/0191; 19.12.2006, 2006/15/0038).

Zum **Mehraufwandstatbestand** im Zusammenhang von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben stellte der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung fest, dass ein Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur dann gegeben ist, wenn durch eine beruflich veranlasste Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über den in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Gestützt auf die typisierende Betrachtungsweise und auch aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes (Gleichmäßigkeit der Besteuerung iSd § 114 Abs. 1 erster Satz BAO) hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom VwGH 28.01.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 26.06.2002, 99/13/0001 und vom VwGH 07.10.2003, 2000/15/0151 wiederholt ausgesprochen, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen (weiteren) Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am (weiteren) Tätigkeitsort bzw. im wiederkehrenden Reisegebiet (Zielgebiet) aufhält. Ein allfälliger aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand könne in solchen Fällen (eintägigen Reisen) durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. auch durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung im Rahmen einer beruflich veranlassten Reise erforderlich ist, wäre ein Verpflegungsmehraufwand in Form von Werbungskosten oder Betriebsausgaben zumindest für eine angemessene Anlaufphase (Zeitraum von ca. einer Woche) zu berücksichtigen.

Auch in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass ein Mehraufwandstatbestand bei eintägigen Reisen nicht gegeben erscheint (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG11, § 4 Tz. 342 und EStG13, § 16 Tz. 197). In diesem Zusammenhang sei allerdings auch erwähnt, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungsfindung an günstigere Regelungen bezüglich eintägiger Reisen (ohne Nächtigung), verlautbart in Richtlinien oder Erlässen der Finanzverwaltung, nicht gebunden ist.

2. Anwendung auf den Berufungsfall:

Aus den vom Bw. beim Finanzamt eingereichten Reiseunterlagen (Bl. 8 – 19) geht hervor, dass dieser im Kalenderjahr 2003 an 200 eintägigen Reisen (ohne Nächtigung) im Außendienst tätig gewesen war. Fest steht auch, dass die vom Bw. durchgeführten Tagesreisen diesen mit Ausnahme von sechs Reisetagen, nämlich am 18.2. (ua. Lienz), 10.3. (ua. Hallein), 11.4. (ua. Triest), 23.5. (ua. Mautherndorf), 1.9. (ua. Lienz) und 28.11. (ua. Salzburg), also an 194 Reisetagen ausschließlich an wiederkehrend angefahrene Tätigkeitsorte im Reisegebiet des Bundeslandes Kärnten führten. Zu berücksichtigen ist ferner, dass auch die Feststellung des Finanzamtes, nämlich dass der Bw. bereits auch in den Vorjahren seine Außendiensttätigkeiten im gesamten Einsatzgebiet des Bundeslandes Kärnten entfaltet und dabei regelmäßig wiederkehrend verschiedene Tätigkeitsorte – gleichfalls wie auch im Streitjahr 2003 - angefahren bzw. bereist hat, gänzlich unwidersprochen blieb.

Die Inhalte der vorgelegten Reiseaufschreibungen des Bw. zum Streitjahr 2003 zeigen für den UFS-Referenten den Sachverhaltsumstand klar auf, dass die 194 eintägigen Reisebewegungen den Bw. zu wiederkehrenden Tätigkeitsorten (zB: Klagenfurt: 47 mal, Kirchheim: 30 mal, Villach: 26 mal, Wolfsberg: 6 mal) innerhalb des Gebietes des Bundeslandes Kärnten führten. Nach Ansicht des UFS-Referenten ist bei einem regelmäßig wiederkehrend bereisten Einsatzgebiet, wie dem Bundesland Kärnten (Fläche 9.535,97 km², Ausdehnung Nord – Süd ca. 68 km, Ausdehnung West – Ost ca. 177 km, unterteilt in zwei Stadt- und acht Landbezirke), welches über ein gut ausgebautes Autobahn- und Straßennetz verfügt, von einem einheitlichen Reisegebiet (Zielgebiet) auszugehen. Die bereits mehrjährig andauernde Reisetätigkeit des Bw. innerhalb des Gebietes des Bundeslandes Kärnten führt nach den Erfahrungen des täglichen Lebens zu einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit des Reisegebietes (Zielgebietes), wodurch es zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes kommt. Dadurch wird dieses wiederkehrend bereiste Zielgebiet des Bundeslandes Kärnten für den Bw. im Gegenstandsfalle für 194 Reisetage zu einem weiteren „Mittelpunkt der Tätigkeit“ und folglich ist für diese 194 Reisebewegungen bzw. Aufenthalte im Zielgebiet der Reisetatbestand iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht gegeben.

Hinzu kommt noch, dass es sich sowohl bei den 194 Reisetagen des Bw. im Zielgebiet (Bundesland Kärnten) als auch den sechs Reisetagen (18.2. u. 1.9. Lienz, 10.3. Hallein, 11.4. Triest, 23.5. und 28.11. Salzburg), die diesen außerhalb des Zielgebietes (Mittelpunkt der Tätigkeit) führten, um ausschließlich eintägige Reisebewegungen (ohne Nächtigungen) gehandelt hat.

Wie bereits vorstehend rechtlich ausgeführt wurde, ist die steuerliche Anerkennung eines pauschalen Tagesgeldes unter dem Titel der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nach der Rechtsprechung des VwGH unter Beachtung steuerrechtlicher Gerechtigkeitserwägungen im Ergebnis aber auch dann nicht möglich, wenn durch eine beruflich veranlasste Reise kein Verpflegungsmehraufwandstatbestand vorliegt.

Dem Ergebnis der typisierenden Beurteilungsmethode des VwGH folgend, nämlich dass ein Verpflegungsmehraufwandstatbestand bei nur eintägig andauernden beruflich veranlassten Reisen nicht erfüllt ist, hat sich gleichfalls auch der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungspraxis (siehe ua. UFS: 19.3.2004, RV/4358-W/02; 17.6.2004, RV/0225-I/03; 23.10.2006, RV/0767-L/05; 19.2.2007 RV/1076-L/06; 15.07.2008 RV/0306-I/05) angeschlossen. Diese Rechtsfolge ist, wie vorstehend bereits angemerkt wurde, auch im Lichte der steuerlichen Gerechtigkeit (§ 114 Abs. 1 erster Satz BAO) zu ziehen, da sogenannte (Mehr-)Kosten bzw. Preisunterschiede für die tägliche Verpflegung (Mittagsverköstigung außer Haus) sowohl Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso treffen, wie auch Steuerpflichtige bei eintägig beruflich veranlassten Reisen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens hat es nämlich sowohl der Arbeitnehmer an einem dauernden Arbeitsort als auch der Tagesreisende selbstbestimmend in der Hand, durch Erkundigung über die unterschiedlichsten Verpflegungsmöglichkeiten (Restaurant, Gasthaus, Imbissstube, etc.) und nach persönlichen Essgewohnheiten durch freie Auswahl von Art der Speisen und Getränke (Menü, Vollwertkost, Fastfood, etc.) sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder aber auch durch die Mitnahme von bereits zu Hause vorbereiteten Speisen bzw. Lebensmitteln (Jause, Obst, etc.) sogenannten Mehraufwendungen für die tägliche Verpflegung (außer Haus) zu vermeiden. Kostenunterschiede für die tägliche Verpflegung können je nach persönlicher Gewohnheit bzw. Bedürfnis somit Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige auf einer eintägigen Reise treffen. Unter Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes fallen daher (übliche) Verpflegungskosten eines Arbeitnehmers an einem Arbeitsort gleichfalls wie auch (übliche) Verpflegungskosten eines Arbeitnehmers, die diesem im Zuge einer eintägig beruflich veranlassten Reise an einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit bzw. in einem wiederkehrend bereisten Reisegebiet (Zielgebiet) erwachsen, in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988. Durch die getroffene „Gleichstellung“ wird auch die steuerliche Gerechtigkeit gewahrt bzw. es wird verhindert, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen „Verpflegungs(mehr)kosten nur deshalb zum Teil in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie eine eintägig beruflich veranlasste Reise (ohne Nächtigung) tätigen, während andere Steuerpflichtige gleichartige

Kosten und Aufwendungen für die tägliche Verpflegung (außer Haus und fern vom Mittagstisch) aus versteuerten Einkünften decken müssten.

Die (üblichen) Verpflegungskosten während eines Arbeitstages werden daher nur durch eine beruflich veranlasste Reise überschritten, wenn diese solange andauert, dass der auswärts tätige Arbeitnehmer auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss.

Sämtliche vom Bw. allgemein gehaltenen Berufungseinwendungen waren mangels geeigneter Beweisvorbringen im Berufungsverfahren nicht geeignet, einen erwachsenen „Mehraufwandstatbestand für Verpflegungskosten“, resultierend aus einer im Jahr 2003 unternommenen beruflich veranlassten Tagesreise, aufzuzeigen.

Da es sich bei den zu beurteilenden beruflich veranlassten Reisen des Bw. im Streitjahr 2003 ausschließlich um 200 eintägige Reisebewegungen (ohne Nächtigungen) gehandelt hat, sind nach obigen Ausführungen und in Anknüpfung an die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates bei den in Rede stehenden Tagesreisen dem Bw. auch keine höheren Kosten für Verpflegung erwachsen.

Die Zusammenschau der oben aufgezeigten Beweiswürdigungsergebnisse führt dazu, dass folglich die vom Finanzamt im Schätzungswege angenommenen Reisekostendifferenzen (Diätendifferenzen) in Höhe von € 704,00 (40 Tage à 8 Stunden = 320 Std. x € 2,20) im angefochtenen Einkommensteuerbescheid zu Unrecht als Werbungskosten berücksichtigt worden sind. In diesem Zusammenhang gilt auch anzumerken, dass dem Bw. im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren mittels Bedenkenvorhalt vom 14. März 2011 ua. auch sachverhaltsfeststellend vorgehalten worden war, dass aus den zu beurteilenden Reisekostenabrechnungsunterlagen für den UFS-Referenten nicht hervorgehe für welche konkreten Reisetage er von seinem Arbeitgeber nicht steuerbare Tagesgebühren nach § 26 EStG 1988 in Höhe von € 627,84 vergütet bekommen habe und des Weiteren auch nicht ableitbar sei, an welchem bzw. welchen Tätigkeitsort/en und wie lange (Verweildauer) er sich tagsüber an diesen einzelnen Tätigkeitsorten tatsächlich aufgehalten habe. Mangels Mitwirkung zur ergänzenden Sachverhaltsaufklärung durch den Bw. im Berufungsverfahren entbehren die von ihm im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Reiseaufschreibungen weiterhin jener Inhalte, die notwendig sind, um pauschale Diätenberechnungen bzw. betragsmäßige Reisekostendifferenzen iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nachprüfbar zu machen. In Anbetracht dieser gegebenen Sach- und Aktenlage ist der Unabhängige Finanzsenat jedoch weder berechtigt noch verpflichtet sogenannte Reisekostendifferenzen (Diätendifferenzen), veranlasst durch die Außendiensttätigkeiten des Bw. im Streitjahr 2003, in Form einer Schätzung (§ 184 BAO) als Werbungskosten anzuerkennen.

Dem Berufungsbegehren war daher kein Erfolg beschieden, und es war wie im Spruch ausgeführt der angefochtene Bescheid insoweit zum Nachteil des Bw. abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. September 2011