



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die Anerkennung von Differenz-Tagesdiäten als Werbungskosten sowie die Kürzung von Tagesdiäten wegen weiterer Mittelpunkte der Tätigkeit.

Im Zuge eines Ergänzungsvorhalts wurde die Berufungswerberin (Bw.) aufgefordert, zur Kontrolle der in den Steuererklärungen geltend gemachten Differenzreisespesen das Fahrtenbuch für 2000 und 2001 nachzureichen.

Daraufhin übermittelte die Bw. detaillierte Aufstellungen über die Differenztagesdiäten.

Die Bw. sei bei der Fa. Fifa (idF FI) als Gebietsmanagerin für Ostösterreich beschäftigt. Zu Ihren Aufgaben zählte die Inventur- und Lagerstandskontrolle der einzelnen Filialen, Kontrolle der Filialabrechnungen, Erstellung von Marketing- und Projektplänen, Umsetzung der Preisaktionen in den jeweiligen Filialen / Freisetzen von Filialmitarbeitern, Koordination zwischen den Filialen hinsichtlich Einkauf und Logistik, u.v.m.

Als **Gebietsmanagerin** sei die Bw. täglich auf Begutachtungsfahrten, der dafür verwendete PKW sei vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden. Die Bw. habe gegen Vorlage der jeweiligen Belege gelegentlich ein Mittagessen refundiert bekommen, die **Tagesdiäten** seien daher von ihr an diesen Tagen auf die Hälfte gekürzt worden.

Das Finanzamt kürzte die von der Bw. beantragten Werbungskosten und begründete den Einkommensteuerbescheid 2000 diesbezüglich wie folgt:

Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liege vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entferne, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen (mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen) vorliege und kein weiterer 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 Werbungskosten seien daher um 38.561,00 S zu kürzen gewesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2001 wurde wie folgt begründet:

Aufgrund Ihrer langjährigen Tätigkeit im Außendienst sei es als erwiesen anzunehmen, dass der Bw. die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihr bereisten Orten soweit bekannt seien, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. Tagesdiäten könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Die Bw. brachte gegen die berufungsgegenständlichen Bescheide **Berufung** ein und begründete diese wie folgt: Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung bzw. nur teilweise Anerkennung der Reisekosten als Werbungskosten.

Die Bw. sei in den Jahren 2000 und 2001 bei der Firma FI GmbH. als Gebietsmanagerin für Ostösterreich beschäftigt gewesen. Laut Dienstvertrag kämen die Bestimmungen des Kollektivvertrags für Handelsangestellte zur Anwendung.

In ihrer Dienstausübung sei sie für die Filialen ihres Dienstgebers in 4 Bundesländern zuständig, und zwar in

div. Orte

Zu den Aufgaben der Bw. gehörten insbesondere die Inventur- und Lagerstandskontrolle, die Überprüfung der Filialabrechnungen, Kontrolle der Personaleinkäufe, die Erstellung von Marketing- und Projektplänen, die Überwachung der Umsetzung von Preisaktionen und Sortimentspromotionen bezüglich Beschilderung und Positionierung der Waren, Konkurrenzbeobachtung im Umkreis der jeweiligen Filiale, Einstellung und Freisetzung von Mitarbeitern, Mitarbeitergespräche sowie die Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Filialen und diversen Abteilungen in der Zentrale (Einkauf, Logistik, Personalbüro).

Die Bw. habe die Filialen in unregelmäßigen Abständen, 1-mal bis 3-mal im Monat, bei Eröffnung einer neuen Filiale auch öfter, besucht. Die Häufigkeit der Besuche habe sich nach dem jeweiligen Bedarf der einzelnen Filialen gerichtet.

Da sich ihre Reisetätigkeit über ein sehr großes Gebiet erstreckt habe, könne nicht von einem Einsatzgebiet im Sinne des Einkommensteuerrechtes gesprochen werden.

Neben den Dienstreisen zu den Filialen sei die Bw. mehrmals im Jahr zu firmeninternen Besprechungen mit dem Geschäftsführer, den Abteilungsleitern und den anderen Gebietsvertretern gefahren. Diese Besprechungen fänden den firmeninternen Gegebenheiten entsprechend in unregelmäßigen Abständen statt, und zwar meistens in Ort1, wo sich das Zentrallager und die Logistikabteilung befänden, in Ort2, wo die Zentrale stehe sowie manchmal in diversen Veranstaltungsräumen in Ort3 und Ort4.

Der Kollektivvertrag für Handelsangestellte spreche von einer Dienstreise, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages den Dienstort verlasse. Als Dienstort gelte das Gemeindegebiet von X gelten die Bezirke zbisZZ.

Die Bw. habe in ihren Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2000 und 2001 Tagesgelder für ihre Dienstreisen als Werbungskosten angegeben, da sie von ihrem Dienstgeber keine Tagesdiäten, sondern nur fallweise Vergütungen für eingereichte Essensbelege erhalten habe. Zum Teil habe die Bw. die Mittagspause genutzt, um bei einem Arbeitsessen mit Mitarbeitern Gespräche zu führen. Auch in diesem Fall seien ihr die gesamten Kosten vergütet worden. Wenn der Dienstgeber die Kosten für eine Mahlzeit refundiert habe, sei der Tagessatz um ATS 180,00 gekürzt worden.

Sofern die Bw. an einem Tag zwei Filialen besucht habe, habe sie der Einfachheit halber die absetzbare Tagesdiät jeweils zur Hälfte den beiden besuchten Filialen zugerechnet.

Da es sich bei allen Dienstreisen der Bw. um **unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeiten** gehandelt habe, stünden ihr gemäß Lohnsteuerrichtlinien 2002, Abschn. 301 für die Reisen zu den Filialen sowohl im Jahr 2000 als auch im Jahr 2001 Tagesgelder für die jeweiligen Anfangsphasen von 15 Tagen zu.

Für die Reisen zu den Besprechungen stünden ihr die gesamten Tagesgelder zu, da die 15 Tage bei keinem Reiseziel und in keinem Kalenderjahr überschritten worden seien.

Laut den gesonderten Aufstellungen für die Filialbesuche und die Fahrten zu den Besprechungen (Beilagen wurden beigelegt) würden die absetzbaren Tagesgelder betragen:

für 2000:	Filialbesuche	34.170,00 ATS
	Besprechungen	2.340,00 ATS
	Summe	36.510,00 ATS
für 2001:	Filialbesuche	37.125,00 ATS
	Besprechungen	2.460,00 ATS
	Summe	39.585,00 ATS

Die Bw. beantrage daher im Einkommensteuerbescheid 2000 Werbungskosten in Höhe von ATS 36.510,00 sowie im Einkommensteuerbescheid 2001 Werbungskosten in Höhe von ATS 39.585,00 anzuerkennen.

In der Berufungsvorentscheidung hins. ESt 2000 und 2001 wurden die Bescheide geändert und folgende Begründung gegeben:

Die in der Berufung behauptete Tatsache, dass die 15 Tage bei keinem Reiseziel im Kalenderjahr 2000 überschritten worden sei, treffe nicht zu, weil das Finanzamt von jener Aufgliederung der Reiseziele ausgegangen sei, die bereits bei der Einreichung der Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2000 beigelegt worden ist. Differenzdiäten für das Reiseziel Tulln stehe ab dem 11.7. nicht mehr zu, für das Reiseziel Gänserndorf ab dem 13.7. nicht mehr, für das Reiseziel Leobersdorf ab dem 26.7. nicht mehr, für die Reiseziele Mattersburg und Neusiedl ab dem 10.8. nicht mehr, für das Reiseziel Wr. Neustadt ab dem 26.8. nicht mehr, für das Reiseziel Hartberg ab dem 13.9. nicht mehr, für das Reiseziel Weiz ab dem 5.10. nicht mehr und für das Reiseziel Stockerau ab dem 6.10. nicht mehr. Für das Reiseziel Enns stünden ab 14.3.2001 keine Reisediäten mehr zu. Das Reiseziel Perchtoldsdorf müsse ausgeschieden werden, weil es sich dabei um den örtlichen Nahbereich handle, wofür Tagesdiäten wegen Kenntnis der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten nicht zustehen würden.

Im Vorlageantrag führte die Bw. Folgendes ergänzend aus:

Zur 15-Tage-Regelung:

Laut Lohnsteuerrichtlinien 1999, RZ 718 betrage die Anfangsphase für eine wiederkehrende, aber nicht regelmäßige Reise an einen Einsatzort 15 Tage **im Kalenderjahr**. Die Anfangsphase von 15 Tagen stehe **pro Kalenderjahr** zu.

Es stünden der Bw. im Jahr 2001 daher Diäten für sämtliche Einsatzorte für die ersten 15 Tage sowie für sämtliche Reisen zu den firmeninternen Besprechungen zu.

Im Jahr 2001 würden daher die absetzbaren Tagesdiäten einschließlich der Dienstreisen nach Perchtoldsdorf wie in der Berufung angeführt ATS 39.585,00 betragen.

Zum Reiseziel Perchtoldsdorf führte die Bw aus wie folgt:

Perchtoldsdorf liege keineswegs im örtlichen Nahbereich. Die Bw. wohne im 14. Bezirk (genaue Adresse wurde angegeben). Von dort bis zu der von ihr besuchten Fl-Filiale in Perchtoldsdorf (genaue Adresse wurde angegeben) betrage die Fahrstrecke laut Routenplaner (Beilage wurde vorgelegt) 12,89 km. Vom Wiener Büro der Fl Ges.m.b.H. betrage die Fahrstrecke 15,68 km (Beilage wurde vorgelegt).

Laut Kollektivvertrag für Angestellte und Lehrlinge in Handelbetrieben liege eine Dienstreise vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages den Dienstort verlasse. Als Dienstort im Sinne dieser Bestimmung gelte außerhalb von Wien ein Tätigkeitsgebiet im Umkreis von 12 Straßenkilometern von der Betriebsstätte, aber jedenfalls das Gemeindegebiet. Als Gemeindegebiet von Wien würden die Bezirke 1-23 gelten.

Gemäß Lohnsteuerrichtlinien 1999, RZ 735 habe ein günstigerer Dienstreisebegriff im Sinne einer lohngestaltenden Vorschrift (wie z.B. eines Kollektivvertrages) gegenüber der Legaldefinition des § 26 Z. 4 EStG 1988 Vorrang.

Bei ihren Dienstreisen nach Perchtoldsdorf verließe die Bw. das Gemeindegebiet von Wien und entferne sich sowohl von ihrer Wohnung als auch von ihrer Betriebsstätte um mehr als 12 Straßenkilometer. Es stünden ihr daher für diese Dienstreisen im Jahr 2000 zusätzlich Tagesdiäten in Höhe von ATS 2.220,00 zu.

Zusammen mit den in der Berufungsvorentscheidung angesetzten Tagesdiäten in Höhe von ATS 35.000,00 würden sich somit für das Jahr 2000 Werbungskosten in Höhe von ATS 37.220,00 ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der VwGH 96/113/0132 zit in LStRL Rz 719 führt in einem vergleichbaren Fall Folgendes aus: Der dortige Beschwerdeführer ist Beamter der Staatsanwaltschaft E mit dem Dienstort O. Er hat als Anklagevertreter im Bezirksgerichtlichen Verfahren auch Dienst beim Bezirksgericht X und vertretungsweise für die Dauer von Urlauben, Krankenständen und Dienstfreistellungen von Kollegen auch Dienst an anderen Bezirksgerichten des Burgenlandes zu versehen und dabei in seiner Funktion als öffentlicher Ankläger auch an Ortsaugenscheinsverhandlungen im

gesamten Gebiet des Burgenlandes teilzunehmen. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1995 legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung über die im Jahre 1995 stattgefundenen dienstlichen Reisebewegungen vor und machte Tagesgeldbeträge als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung dieser Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 mit der Begründung, dass angesichts der immer wiederkehrenden Reiseziele des Beschwerdeführers vom Anfall eines erhöhten Verpflegungsmehraufwandes nicht auszugehen sei, weil unterstellt werden müsse, dass dem Beschwerdeführer die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt gewesen seien.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung bestritt der Beschwerdeführer diesen Umstand mit dem Vorbringen, dass es ihm weder zumutbar noch möglich sei, sämtliche billigen Gaststätten im Burgenland zu kennen, was auch in Anbetracht der Gebundenheit des Beschwerdeführers an die ihm vorgegebenen Verhandlungstermine nicht möglich sei. Das Finanzamt wies mit seiner Berufungsvorentscheidung die Berufung des Beschwerdeführers unter Wiederholung der schon dem Einkommensteuerbescheid beigegebenen Begründung ab; nachdem der Beschwerdeführer die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt hatte, wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Berufung des Beschwerdeführers ebenso als unbegründet ab und verwies auf die vom Finanzamt für seine Entscheidung gegebene Begründung, welcher sie sich anschloss.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber erwogen: Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten **liegt bei kurzfristigen Aufenthalten (wie dies in gegenständlichem Berufungsfall vorliegt) überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen**. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. **Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer**

einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsplatz nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254, vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, vom 29. Mai 1996, 93/13/0013, und vom 20. November 1996, 96/15/0097).

Vor dem Hintergrund dieser in der verwaltungsgerichtlichen Judikatur erarbeiteten Grundsätze haftet nach Rechtsprechung des VwGH dem diesbezüglichen Bescheid die vom dortigen Beschwerdeführer gerügte Rechtswidrigkeit nicht an. Zutreffend hat die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer vorgelegte Aufstellung seiner Reisebewegungen in Anbetracht der darin aufscheinenden Häufigkeit der Wiederkehr an die gleichen Orte dahin beurteilt, dass in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis des Beschwerdeführers von den Verpflegungsmöglichkeiten an diesen Orten ausgegangen werden müsse. Für die vom Beschwerdeführer aufgezeigte Teilnahme an Ortsaugenscheinsverhandlungen kann deswegen nichts anderes gelten, weil für solche innerhalb des Sprengels des jeweiligen Bezirksgerichtes durchzuführende Amtshandlungen von einer vergleichbaren Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten im betrauten Sprengel auszugehen ist. Auf die durch fallweisen Termindruck im Einzelfall möglichen Besonderheiten Bedacht zu nehmen, verbietet die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254). Dass der durch Ortsaugenscheinsverhandlungen allenfalls bewirkte Mehraufwand den Pauschbetrag des § 16 Abs. 3 EStG 1988 (Werbungskostenpauschlpbetrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit) überschritten hätte, kann im dortigen Beschwerdefall zudem den vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufzeichnungen nicht entnommen werden.

Berufungsgegenständlich wird Folgendes ausgeführt:

Ausgehend von der hier gebotenen typisierenden Betrachtungsweise ist in berufungsgegenständlichem Fall der UFS ebenso zu der Ansicht gelangt, dass in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise nach einer gewissen Zeit von der Kenntnis der Bw. von den Verpflegungsmöglichkeiten an berufungsgegenständlichen Orten ausgegangen werden muss. Für die von der Bw. aufgezeigten Filialbesuche kann deswegen nichts anderes gelten, weil für solche innerhalb ihres Tätigkeitsbereiches zu betreuenden Filialen und die damit im Zusammenhang stehenden

dortigen örtlichen Gegebenheiten betreffend **von einer vergleichbaren Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten im betrauten Aufgabengebiet der Bw. auszugehen ist.**

Eine Reise iSd § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- sich der StPfl zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass **mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit 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.

Erhält ein Arbeitnehmer nach § 16 Z 4 steuerfreie Tagesgelder, erreichen diese aber nicht den vollen Tagesgeldsatz, so kann im Falle des Vorliegens einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG der Differenzbetrag zu den Tagesgeldsätzen des § 26 Z 4 als Differenzwerbungskosten geltend gemacht werden (Quantschnitt/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 16, Tz 87, Seite 656).

Bei Berechnung der Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit ist von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen (VwGH 8. 5. 1984, 83/14/0187, 0193). Dabei ist die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend (VwGH 3. 7. 1990, 90/14/0069).

Hinsichtlich der Fahrten Wien-Ort2-Wien (2000 sowie 2001) gilt Folgendes: Wie oben bereits ausgeführt wurde liegt die Entfernung sowohl von der Wohnung als auch von der Arbeitsstätte der Bw. weit unter den o.a. 25 km. Da die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung von Differenztagesdiäten diesbezüglich nicht erfüllt sind, sind diese Werbungskosten im Zusammenhang mit den Filialbesuchen „Ort02“ in beiden Berufungsjahren daher nicht anzuerkennen (§ 16 EStG 1988 idgF; § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 idgF).

Enthält eine lohngestaltende Vorschrift einen besonderen Dienstreisebegriff, so verdrängt dieser jenen des § 26 Z 4. Der Reisebegriff ist hingegen ungeachtet lohngestaltender Vorschriften immer nur iSd § 16 Abs. 1 Z 9 auszulegen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Orac 1993, § 16 Tz 79, Seite 652). Demzufolge kann aus dem diesbezüglichen o. a. Berufungsvorbringen der Bw. für ihr Berufungsbegehren nichts gewonnen werden.

Als Reisekosten kommen **Verpflegungsmehraufwand** und **Nächtigungsaufwand** in Betracht. Wie sich aus dem Verweis auf § 26 Z 4 ergibt, ist der Werbungskostenabzug hins des Verpflegungsmehraufwandes nur in pauschalierter Form (Tagesgeld, s Anm 126) möglich. Der Reisebegriff der Z 9 ist wort- und inhaltsgleich mit dem Reisebegriff des § 4 Abs 5 (VwGH 11. 6. 1991, 91/14/0074), ist jedoch vom Begriff „**Dienstreise**“ (§ 26 Z 4) zu unterscheiden.

Anders als die Dienstreise **verlangt eine Reise jedoch die Zurücklegung einer größeren Entfernung (mindestens 25 km)**. Während der Reisebegriff als **autonomer steuerrechtlicher Begriff** immer iSd Z 9 zu verstehen ist, verdrängte bis Ende 2007 ein besonderer Dienstreisebegriff in einer lohngestaltenden Vorschrift den gesetzlichen Dienstreisebegriff (s § 26 Z 4).

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass dieser besondere Dienstreisebegriff im vierten Satz des § 26 Z 4 allerdings vom VfGH (Erk vom 22. 6. 2006, G 147/05) mit Ablauf des 31. 12. 2007 aufgehoben wurde.

Werbungskosten aus dem Titel „Reisekosten“ liegen nur dann und insoweit vor, als dem StPfl entsprechende Aufwendungen (Nächtigungs- und/oder Verpflegungsmehraufwendungen) **selbst erwachsen sind**.

Steuerfreie Ersätze, die der Arbeitgeber aus Anlass einer Dienstreise gem § 26 Z 4 leistet, vermindern gem § 20 Abs 2 den jeweils abzugsfähigen Aufwand. Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4 höchst zulässige Tages- bzw Nächtigungsgeld, kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag als Werbungskosten gelten machen. **Voraussetzung dafür ist, dass die Dienstreise auch eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 idgF darstellt (Differenzwerbungskosten)**.

Als **Mittelpunkt der Tätigkeit** gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Arbeitgebers, in welcher der Arbeitnehmer „Innendienst“ verrichtet. Als „Innendienst“ gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (zB Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten eines Vertreters oder eines im Außendienst tätigen Prüfungsorgans, Abhalten einer Dienstbesprechung). Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden ist als „Innendienst“ anzusehen.

Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28. 10. 1997, 93/14/0076, 0077).

Die Rechtfertigung für Tagesgelder als Reisekosten liegt in dem bei einer Reise bzw. Dienstreise in typisierender Betrachtungsweise aus der Ortsunkenntnis resultierenden **Verpflegungsmehraufwand** gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort

anfallenden und gem § 20 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen; ein Vergleich mit dem Verpflegungsaufwand am Wohnort ist nicht anzustellen (VwGH 7. 10. 2003, 2000/15/0151).

Bei längeren Aufenthalten ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29. 5. 1996, 93/13/0013; VwGH 5. 10. 94, 92/15/0225). Tagesgelder stehen daher nach Ansicht des UFS für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Jahr zu (Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Sailer/Bernold/Mertens, Ausgabe 2008, § 26, L 718, Seite 444).

- Der die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen tragende Gedanke besteht darin, dass in typisierender Betrachtungsweise dem auf Reisen befindlichen StPfl die Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit – zum Unterschied vom sich an seiner ständigen Arbeitsstätte aufhaltenden StPfl – fehlt. Eine derartige Unkenntnis besteht auch bei bloß eintägigen Reisen.
- Die in der genannten Rsp zum Ausdruck gebrachte Ansicht, auswärtiger Verpflegungsaufwand wäre dadurch vermeidbar, dass Mahlzeiten konzentriert zu Hause eingenommen werden (nämlich nur Frühstück und Abendessen) oder von zu Hause mitgenommen werden, entspricht nicht der – eine Pauschalregelung begründenden – Verkehrsauffassung. Sie geht außerdem an der Möglichkeit vorbei, dass derartige Essensgewohnheiten auch bei Reisen mit anschließender Nächtigung vorkommen.
- Der Tatsache, dass bei eintägigen Reisen ein geringerer Verpflegungsbedarf besteht, wird durch die gesetzliche Anordnung in § 26 Z 4 lit b, wonach das Tagesgeld bei Reisen von weniger als 12 Stunden nur anteilig in Anspruch genommen werden kann, ohnehin entsprochen.
- **Während im Rahmen des § 26 Z 4 Arbeitgeberersätze auch bei einer eintägigen Dienstreise nicht steuerbar sind, würde die Verweigerung der Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten zu einer ungerechtfertigten Schlechterstellung**

**von Arbeitnehmern führen, denen im Fall einer eintägigen Reise
Tagesgelder nicht oder nicht in voller Höhe vom Arbeitgeber ersetzt
werden.**

Da eine Reise begrifflich einen vorübergehenden Aufenthalt darstellt, führt eine Verweildauer, die sich an einem Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend auf einen längeren Zeitraum erstreckt, zu einem – eine Reise und die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen ausschließenden – **weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit** (VwGH 9. 4. 1986, 85/14/0146; 2. 8. 1995, 93/13/0099).

Wird an einem **Einsatzort**, in einem **Einsatzgebiet** oder bei **Fahrtätigkeit** ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die **jeweilige Anfangsphase** pro Jahr (nach Ansicht des UFS daher für 15 Tage pro Ort (einer Filiale) und für jedes Jahr) zu. **Die Bw. wird an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig, tätig und überschreitet dabei (meist) eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht je Filiale bzw. Stand(Ort) einer Filiale (grundsätzlich, ausgenommen hins. Filiale Ort02) pro Kalenderjahr in den Berufsjahren zu.**

Insgesamt ist der UFS zu der Ansicht gelangt, dass der Bw. an einem Einsatzort bzw. an den verschiedenen Einsatzorten (nämlich an den Orten, an denen die Filialen, die von ihr betreut werden, sind, und an denen die Besprechungen stattfinden [Orte, udgl.]), an denen sie laut Aktenlage (die diesbezüglichen Aufzeichnungen sind detailliert aktenkundig) wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig wird, Werbungskosten für eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zu gewähren sind. Nicht anzuerkennen sind, wie oben bereits begründet wurde, in beiden Berufsjahren die von der Bw. beantragten diesbezüglichen Differenzwerbungskosten hins. der Filialbesuche Ort02 (diesbezüglich sind auch die Werbungskosten für 15 Tage daher aus angeführten Gründen nicht anzuerkennen; vlg. Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Sailer/Bernold/Mertens, Ausgabe 2008, § 26, L 718, Seite 444).

		2000	2001
		ATS	ATS
beantragte WK	Berufung Bl. 29/HA 2001	36.510,00	39.585,00

Nicht anerkannte WK	Filialbesuche		
	Perchtoldsdorf		
	Bl. 32/Hauptakt (HA) 2001	<u>- 2.220,00</u>	
	Bl. 35/Hauptakt 2001		<u>- 3.135,00</u>

Werbungskosten It. BE **34.290,00** **36.450,00**

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. Dezember 2009