



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Ort ,vom 9. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Herr A bezieht Pensionseinkünfte und ist für verschiedene Genossenschaften im Aufsichtsrat tätig.

Für seine Tätigkeit in den Aufsichtsgremien der Genossenschaften erhält er Aufwandsentschädigungen.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das streitgegenständliche Jahr 2007 schlüsselte A die erhaltenen Aufwandsentschädigungen und Ausgaben wie folgt auf:

1. erhaltene Aufwandsentschädigung	
36 Sitzungen, G –C , 17.1. – 10.12.2007	

a € 75,-- Aufwandsentschädigung (G B ,)	2.700,-- €
4 Sitzungen, Q- H	
27.3. .-4.12.07, a € 75,--	300,-- €
2. Aufwand	
36 Fahrten: J – G B ., - retour a 114 km, amtl. km-Geld 0,38 Cent/km	1.559,52 €
4 Fahrten: J – H – retour a 60 km, amtl km-Geld 0,38 Cent/km	91,20 €
36 Halbtagsdiäten (G B), amtl DHL/VII a 17,35 €	624,60 €
4 Halbtagsdiäten (H), amtl DKL/VIII a 17,35	69,40 €
Gesamtaufwand	2.344,72 €
Differenz = Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, gemäß 4.2.b.	655,28 €

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, in dem es die Einkünfte aus der Aufsichtsratstätigkeit als sonstige Einkünfte, Funktionsgebühren, qualifizierte und deren Höhe mit dem Betrag von 1.117,66 € in der Einkommensteuerberechnung ansetzte. Die Sonderausgaben wurden nicht in voller Höhe berücksichtigt.

Begründet wurde dies damit, dass das Sonderausgabenpauschale ab 1996 bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400,00 € eingeschliffen werde, ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 50.900,00 € ein Sonderausgaben-Pauschale nicht mehr zustehe.

Eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 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, nur die ersten 5 Tage, oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde für die ersten 15 Tage der Fall. Das Km-Geld sei nach dem Routenplaner für die Fahrten nach Wien mit einer Entfernung von 106,56 km berechnet worden.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist legte A Berufung ein und führte aus:

Gemäß der Rechtsmittelbelehrung habe der Steuerzahler das Recht gegen einen Bescheid Berufung einzulegen, wenn Positionen vergessen worden oder Rechnungsfehler aufgetreten seien.

Aufgrund dessen übersende er in der Beilage die Neuberechnungen des Aufwandes wie auch ergänzende Unterlagen, welchen die zusätzlichen Aufwände entnommen werden könnten und begründe dies wie folgt:

Im Hinblick auf die in der Begründung vom 21.4.08 hingewiesenen Reisedauerzeiten, wie auch den seitens des FA Z korrigierten Kilometerberechnung zu den Sitzungsorten in G, wurden demgemäß Neuberechnungen vorgenommen.

Nach steuerberatlicher Aufklärung sei zur Kenntnis genommen worden, dass offensichtlich die RGO (Reisegebührenordnung) des Bundes nicht für privatrechtliche Vereinigungen anwendbar sei. Er ersuche jedoch um eine entsprechende Offenlegung der Kürzung von Tagesdiäten um die entsprechende Nachvollziehbarkeit erkennen zu können.

Der GBV (Dachverband für gemeinnützige Bauvereinigungen) habe im Zusammenhang mit den Rechten und Pflichten von Aufsichtsräten, Vorsitzenden und Vorsitzenden-Stellvertretern der Aufsichtsräte in Erinnerung gerufen, dass es zu den Obliegenheiten gehöre, als Organ der Genossenschaft alle Zweige der Verwaltung zu überwachen und im Sinne des Genossenschaftsgesetzes die satzungsgemäße Vertretungsbefugnis wahrzunehmen.

Aufgrund dessen habe er im Jahr 2007 in verstärktem Maße Veranstaltungen wie Spatenstiche, Gleichenfeiern, Fertigstellungen/Schlüsselübergaben besucht um mit den regionalen Vertretern (Bürgermeister, Stadträte, Gemeinderäte, Firmenvertreter) im Sinne einer guten Zusammenarbeit Kontakt zu halten (Beilage Matrix 5). Für diese Veranstaltungen gebe es keine Vergütungen seitens der Wohnbaugenossenschaft, sehr wohl würden aber Spesen in nicht unwesentlicher Höhe auflaufen.

Er ersuche daher den ihm zugestellten Einkommensteuerbescheid gemäß der beiliegenden Unterlagen (Beilagen) einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen und die Abgabennachforderung vom 21.4.2008 in der Höhe von 305,50 € wie auch den Vorauszahlungsbescheid vom 21.4.2008 in der Höhe von 317,72 € dem neuen Einkommensteuerbescheid anzupassen.

In einer Zusammenfassung schlüsselte A auf:

1. Erhaltene Aufwandsentschädigungen	
36 Sitzungen: G-C, 17.1.- 10.12.2007 a 75,00 €	2.700,00 €
Aufwandsentschädigung (G B)	

4 Sitzungen: R H, a 75,00€, 27.3.-4.12.2007	<u>300,00 €</u>
Gesamt	3.000,00 €
2. Aufwand	
2.1: 32 Fahrten: J – G B, retour a 106,56 km mal 0,38 Cent, amtliches km-Geld (Beilage 1)	1.295,77 €
2.2: 32 Reisezeiten: 56,83 Stunden a 2,20 € (bei 60 km/h) J – G B , retour (Beilage 2)	125,03 €
2.3: 36 Sitzungszeiten; G – T, G –U, Prüfungsausschuss, Kassakontrolle, Rechnungsabschluss, gesamt 102 Stunden a 2,20 € (Beilage 3)	224,40 €
2.4: 4 Fahrten: J – H – retour a 60 km mal 0,38 Cent amtl. km-Geld, gesamt 240 km	91,20 €
2.5: 4 Reisezeiten: 4 Stunden, J .- H – retour (Bei 60km/h) a 2,20 €	8,80 €
2.6: 4 Sitzungszeiten; V , gesamt 10 Stunden a 2,20 € (Beilage 4)	
2.7: 14 Fahrten: Spatenstiche, Gleichenfeier, Schlüsselübergaben, 1.548 km mal 0,38 amtl. km Geld	588,24 €
14 Reisezeiten (bei 60 km/h) 25,8 Std. a 2,20 €	56,76 €
14 Anwesenheitszeiten, gesamt 48 Stunden a 2,20 € (Beilagen – Matrix 5)	105,60 €
Gesamtaufwand	<u>2.517,80 €</u>
Differenz= Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, gemäß Pkt 4.2.b	482,20 €

In Liste 1 sind die Teilnahmen an den Aufsichtsrats- und Baukomiteesitzungen sowie den Prüfungsausschusssitzungen aufgezählt, an denen A in G teilgenommen hat.

In den Beilagen 1, 2, 3, 4 berechnete er zu den oben angeführten Reisen die Reisezeiten für die Geltendmachung von Diäten und die Entfernung für die Ermittlung der Fahrtkosten.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, in dem es die geltend gemachten Fahrtkosten und die Diäten für 35 Stunden (laut Begründung) anerkannte. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Aufgrund der langjährigen Bereisung derselben Orte (G, H) seien die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt, es entstehe

kein Mehraufwand. Aus den oben genannten Gründen könnten diese Taggelder nicht anerkannt werden. Die Diäten für die Fahrten zu Gleichenfeiern, ... seien für 35 Stunden angesetzt worden. Die Kilometergelder seien im beantragtem Ausmaß anerkannt worden. Somit würden die sonstigen Einkünfte € 1.024,79 betragen.

Im Gegensatz zur Begründung in der Berufungsvorentscheidung wurden die sonstigen Einkünfte im Spruch der Berufungsvorentscheidung mit € 1.117,66 angesetzt und für die Berechnung der Einkommensteuer herangezogen.

In seinem Antrag auf Vorlage an die zweite Instanz führte A aus, dass die Begründung für die Steuervorschreibung abermals nach nicht nachvollziehbaren Vorschreibungen festgelegt worden sei. So seien Taggelder nicht anerkannt worden und der Zeitaufwand für Fahrten zu Gleichenfeiern, Spatenstichen etc. mit 35 Stunden angesetzt worden, obwohl nachvollziehbar und übersichtlich aufgelistet 73,8 Stunden nachgewiesen worden wären. Durch diese seltsame Vorgehensweise seien die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von 482,20 € auf 1.024,79 € erhöht worden. Er ersuche daher gemäß den Angaben der Reisezeit und Aufenthaltsstunden gemäß der Feststellung „Aufwand Pkt.2.7 (Beilage 5)“ seinem Herabsetzungsantrag zu entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von dem von beiden Seiten unbestrittenen Sachverhalt, dass A in seiner Funktion als Aufsichtsrat verschiedener Genossenschaften beruflich unterwegs war, ihm deshalb Fahrtkosten entstanden, die durch das Finanzamt anerkannt werden.

Strittig ist nur die Anerkennung von Taggeldern/Diäten für die Zeit der Fahrten und der Teilnahme an verschiedenen Sitzungen und Veranstaltungen. Alle Fahrten trat A von seinem Wohnort in J aus an und kehrte am selben Tag dorthin zurück.

Rechtlich ist diese Frage durch § 16 EStG 1988 sowie § 20 EStG 1988 und die erfolgte Auslegung in Rechtsprechung und Lehre zu prüfen.

In § 16 EStG 1988 werden Werbungskosten als jene Aufwendungen oder Ausgaben definiert, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Abgegrenzt werden müssen Ausgaben und Aufwendungen, die den Privatbereich betreffen. Explizit führt § 20 Abs. 1 Z. 2 lit c EStG 1988 Reisekosten an, die keine Werbungskosten sind soweit sie nicht gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugfähig sind.

In § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn dem Steuerpflichtigen *Mehraufwendungen* für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen entstehen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

In Abgrenzung zu den privaten Lebenshaltungskosten ist der Begriff *Mehraufwendungen* für Verpflegung im gegenständlichen Sachverhalt zu klären.

Mehraufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen dann, wenn einem Reisenden durch die Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten im Verhältnis zum „normalen“ und nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwand höhere Kosten entstehen. Diese Voraussetzung kann dann erfüllt sein, wenn sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Reise nicht am Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufhält (Unabhängiger Finanzsenat, UFS 11.3.2003, RV 1202-L/02).

Die Verwaltungspraxis (Finanzamt) lässt eine Berücksichtigung von Tagesdiäten bei einer größeren Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit, wobei eine Entfernung von zumindest 25 Kilometern ausreichend ist, zu. Für die Anerkennung einer Reise wird weiters eine Mindestdauer von 3 Stunden vorausgesetzt. Eine kürzere Dauer ist für die Anerkennung, dass eine beruflich veranlasste Fahrt eine Reise sei, nicht ausreichend.

Im Gegensatz dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen (VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013) ausgesprochen, dass bei nur eintägigen Reisen keine Berücksichtigung von Tagesdiäten erfolgt. Begründet wird dies damit, dass bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden könne und so ein *Verpflegungsmehraufwand* nicht entstehe. Es führt dezidiert an, dass durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln ein Verpflegungsmehraufwand abgefangen werden könne (VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Dieser Auffassung hat sich der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen (u.a. UFS 19.3.2004, RV 4358-W/02; UFS 17.6.2004 RV/0225-I/03; UFS 23.10.2006 RV/0767-L/05; UFS 19.2.2007 RV/1076-L/06; UFS 15.07.2008 RV/0306-I/05) angeschlossen.

Die Begründung für die Nichtanerkennung von Tagesgeld /Diäten bei halb- bzw. eintägigen Reisen ist zusammengefasst folgende:

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*, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. *Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus)* gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutend großer Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (generell außer Haus) 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 in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Es können dabei aber Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung Berücksichtigung finden. 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 (siehe ausdrücklich VwGH 30.10.2001 95/14/0013 sowie VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Diese Auffassung wird in der Entscheidungspraxis des UFS noch durch folgende Überlegungen begründet:

Höhere Verpflegungsaufwendungen 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. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (zB Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden,

aus Gründen der Qualität oder oder wegen der wirtschaftlichen bzw. 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 beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der inzwischen gefestigten Entscheidungspraxis des UFS aus oben angeführten Gründen – im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Folglich ist der Besuch der diversen Sitzungen und Veranstaltungen durch A nicht anders zu beurteilen als die Situation sehr vieler anderer Erwerbstätiger, die täglich von J und Umgebung nach G oder H zur Berufsausübung fahren. Auch sie müssen für die Verpflegung während des Tages im Rahmen ihrer beruflichen Verpflichtungen wie zB: vorgegebenen Terminen, kurzen Pausen, langen Sitzungen, Überstunden, Produktionsabläufen etc. selbst sorgen, ohne dies als Werbungskosten geltend machen zu können. Die tägliche Verpflegung während der Berufsausübung ist ein Teil der privaten Lebenshaltungskosten und gemäß § 20 EStG 1988 nicht steuerlich abzugsfähig.

Aus diesen Gründen können dem Berufungswerber für seine ein- bzw. halbtägigen Reisen keine Diäten als Werbungskosten gewährt werden.

Dem Berufungswerber stehen nur die geltend gemachten Fahrtkosten zu.

Die Höhe der sonstigen Einkünfte ermittelt sich daher wie folgt:

Einnahmen:	3.000,00 €
Ausgaben:	
Fahrten G	1.295,77 €
Fahrten H	91,20 €
Feierlichkeiten	588,24 €
Summe Ausgaben Fahrten	abzüglich <u>1.975,21</u> €
Sonstige Einkünfte	<u>1.024,79</u> €

Da das Finanzamt im Spruch des Bescheides die sonstigen Einkünfte mit dem Betrag von 1.117,66 berücksichtigte, erfolgt durch die Anerkennung aller in der Steuererklärung sowie der zusätzlich im Berufungsverfahren geltend gemachten Fahrtkosten eine Herabsetzung der sonstigen Einkünfte auf den Betrag von 1.024,79 €.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. Jänner 2009