



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, Wohnadresse, vom

18. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 13. März 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und vom

27. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 18. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003, 2004, 2005, 2006

entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für die Jahre 2004, 2006 und 2007 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Herr A, Berufungswerber, reichte

- 1) die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2007 am 18.02.2008 beim Finanzamt ein
- 2) erhielt

für 2003 erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheide vom 22.04.2004;

für 2004 erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheide vom 15.02.2005;

für 2005 erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuerbescheide vom 08.08.2006 und

für 2006 einen Einkommensteuerbescheid vom 04.04.2007, in dem nur ein Teil der beantragten Werbungskosten anerkannt wurde.

Das Finanzamt erließ

- 1) am 13.03.2008 einen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für 2007 in dem nicht alle Werbungskosten anerkannt wurden und berücksichtigte als Werbungskosten den Pauschbetrag von € 132,00.

- 2) am 18.03.2009 Bescheide, in denen die Verfahren für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006 wiederaufgenommen wurden sowie am 18.03.2009 neue Sachbescheide für 2003, 2004, 2005

und 2006, in denen geltend gemachte Werbungskosten nur zu einem Teil anerkannt wurden und berücksichtigte als Werbungskosten jeweils nur den Pauschbetrag von € 132,00.

Herr A legte

- 1) am 18. März 2008 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 ein,
- 2) am 27. März 2009 Berufung gegen die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003, 2004, 2005, 2006 ein.

Das Finanzamt erließ am 19.11. 2008 eine abweisende Berufungsvorentscheidung für 2007. Am 25.11.2008 beantragte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Die Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) für die Berufungsjahre

- 1) 2007 zu ha GZ: RV/0633-W/09 und
- 2) 2003, 2004, 2005, 2006 zu ha. GZ. RV/1260-W/09 werden verbunden und in einem entschieden.

Entscheidungsgrundlagen:

Herr A (Berufungswerber) ist als Techniker bei den Arbeitgeber (Dienstgeber) beschäftigt.

Für das Jahr 2007 reichte er seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt ein. In dieser Erklärung machte er unter anderem Reisekosten in der Höhe von 2.943,92 Euro als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt ersuchte den Berufungswerber um Vorlage bzw. Zahlungsbelege in Kopie der von ihm beantragten Werbungskosten.

Der Berufungswerber legte die Ablichtungen seiner Dienststelle (AGG) über den Nachweis der beruflich veranlassten Reisen über drei Stunden Reisegebühren vor.

Für jeden Monat wurde der Beginn der beruflich veranlassten Reise, das Ende, die vollen Stunden, der gemäß § 26 Z 4 gesetzlich steuerfreie Betrag, die Diäten sowie die Differenz dargestellt.

In Summe ermittelte der Berufungswerber einen Differenzbetrag von € 2.943,92 zwischen den Ersätzen des Dienstgebers und den nach § 26 Z 4 ermittelten Beträgen, die er als Reisekosten (Differenzwerbungskosten) in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 geltend machte.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, in dem es die geltend gemachten Differenzreisekosten nicht anerkannte und nur den gesetzlich festgelegten Pauschbetrag für Werbungskosten im Betrag von € 132,00 berücksichtigte.

Begründend wurde ausgeführt, dass eine beruflich veranlasste Reise gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 unter anderem erst dann vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne. Tagesdiäten könnten daher bei Dienstreisen unter 25 km nicht berücksichtigt werden.

Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liege vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (Dienstort) entferne, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Dies sei bei einem nicht durchgehenden Einsatz in einer Ortsgemeinde nach 15 Tagen wie in B, C und D der Fall gewesen, wodurch ab dem 16. ten Besuch keine Mehrkosten anfallen würden.

Weiters hätten alle bereisten Orte in Y ausgeschieden werden müssen. Die restlichen 95 Tage seien fiktiv mit dem höchsten Taggeld von € 26,40 auf € 2.508,00 vervielfältigt worden und um den steuerfreien Ersatz des Arbeitgebers (laut Angaben des Berufungswerbers € 3.335,62) gekürzt worden, wodurch keine Differenztagessgelder übrigbleiben würden. Nächtigungsgelder hätten mangels Nächtigungsaufwandes, da vom Arbeitgeber Nächtigungsmöglichkeiten zur Verfügung standen, keine Anerkennung gefunden.

In der von Herrn A dagegen erhobenen Berufung führte der Berufungswerber im wesentlichen aus, dass auch Orte in Y 25 km vom Dienstsitz entfernt seien. Eine Reisedauer von mehr als drei Stunden liege jeden Tag vor. Seiner Meinung nach finde bei einer Nächtigung schon ein Mehraufwand statt. Denn mit 26,40 Euro komme man sehr selten für Frühstück, Jause, Mittagessen und Abendessen durch.

In der Folge ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber um folgende Ergänzungen:

Aufzeichnungen, woraus jene Orte in Y ersichtlich seien, die 25 km und mehr vom Dienstort (= Ort von wo die berufliche Fahrt beginne) entfernt gewesen seien. Bei all diesen Orten sei die Uhrzeit bei Beginn und Ende der Fahrten anzuführen.

Dies beantwortete der Berufungswerber folgendermaßen. Auf die Anfrage des Finanzamtes, die die Aufzeichnungen der Dienstreisen im Raum Y betreffen, könne er keine Unterlagen beilegen, da das Fahrtenbuch Eigentum der Dienstgeber sei. Seine Dienstzeit beginne um 7 Uhr und ende um 15 Uhr 30. Im Fahrtenbuch werde das Fahrzeug um 7 Uhr in Betrieb genommen und frühestens 15 Uhr 30 abgestellt. Orte im Raum Y, E, F, G seien daher weit

genug entfernt. Außerdem stehe auf den Formularen, die er dem Finanzamt bereits geschickt habe „Nachweis der beruflich veranlassten Reise über drei Stunden“ und laut Dienstzeit treffe das zu.

Das Finanzamt stellte an die Dienstgeber als Arbeitgeber das Auskunftersuchen zu folgenden Fragen:

Aufgliederung der steuerfreien Ersätze von € 4.291,62 laut des mittels EDV übermittelten Lohnzettel 2007 nach Tagesgeldern, Nächtigungsgeldern und sonstigen Ersätzen 2007;

Erläuterungen für welche Fahrten und Zeiträume ein Pendlerpauschale von € 313,86 für 2007 gewährt worden sei

Bekanntgabe aller Dienstorte 2007. Dienstort sei jener Ort, von wo der Bedienstete seine berufliche Fahrt zum Ort der Beschäftigung angetreten habe;

Womit seien die Fahrten vom Dienstort durchgeführt worden?

Laut dem Berufungswerber sei 2007 ein Fahrzeug um 7 Uhr in Betrieb genommen und frühestens um 15 Uhr 30 abgestellt worden. Hierüber würden in einem arbeitgebereigenen Fahrtenbuch Aufzeichnungen geführt. Um Vorlage dieser Aufzeichnungen werde ersucht.

Seien dem Berufungswerber 2007 für Nächtigung arbeitgebereigene Unterkünfte oder ähnliches zur Verfügung gestellt worden? Seien diese Nächtigungsmöglichkeiten entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

Der Arbeitgeber übermittelte in Ablichtung die Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales des Berufungswerbers, legte die Nachweisung der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden gemäß der RL in Ablichtung vor. Sie hatten denselben Inhalt wie die vom Berufungswerber übermittelten Unterlagen und zusätzlich noch den Zweck der Dienstreise angeführt. Gleichzeitig wurde in Ablichtung ein Fahrtenbuch übermittelt, in dem die Fahrzeiten, der Ort der Dienstreise sowie der Kilometerstand und der Fahrer ersichtlich. sind.

Daraufhin wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 mit Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2008 ab. Begründend wurde ausgeführt, dass nur Aufwendungen für Nächtigungen einer beruflich veranlassten Fahrt zu Werbungskosten führen würden. Da für solche Fahrten laut Arbeitgeberbescheinigung arbeitgebereigene Unterkünfte unentgeltlich zur Verfügung gestellt würden, würden für den Berufungswerber keine Kosten anfallen. Für die pro beruflich veranlasster Fahrt anfallenden Verpflegungsmehrkosten (Frühstück, Jause, Mittagessen und Abendessen) würden vom Dienstgeber pro Stunde € 2,18 steuerfreie Ersätze bezahlt. Als Werbungskosten könnten die Differenzbeträge

auf die amtlichen Sätze von € 2,20 pro Stunde und soweit das jährliche Werbungskostenpauschale von € 132,00 überschritten worden sei, angesetzt werden. Der Differenzbetrag von € 0,02 sei mit der Anzahl der vom Arbeitgeber bereits teilweise abgegoltenen Differenzwerbungskosten 1.968 Stunden auf einen Betrag von € 39,36 vervielfältigt worden. Diese ermittelten Differenzwerbungskosten würden jedoch nicht das jährliche Werbungskostenpauschale von € 132,00 übersteigen. Folglich könnten keine zusätzlichen Werbungskosten gewährt werden.

Der Berufungswerber erhob mit Schreiben vom 25.11.2008 Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, da nur ihm das Nächtigungspauschale gestrichen worden sei.

Dies wurde als Antrag auf Vorlage der Berufung an die 2. Instanz gewertet und dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006

Nach Erlassung der Erstbescheide in den Vorjahren ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 5. Februar 2009

für das Jahr 2003 um die Reisekostenabrechnungen für die bereits berücksichtigten Werbungskosten von € 1.874,60 sowie eine Aufstellung über die Berechnung vorzulegen. Erhaltene Ersätze seien anzuführen und abzuziehen;

für das Jahr 2004 um die Reisekostenabrechnungen für die gewährten Reisekosten, sowie eine Aufstellung der beantragten Aufwendungen vorzulegen. Erhaltene Ersätze seien anzuführen und abzuziehen;

für das Jahr 2005 um Vorlage der Reisekostenabrechnungen 2005. Laut Antrag vom 29.07.2006 seien € 376,52 Differenzwerbungskosten beantragt worden;

für das Jahr 2006 um Beantwortung folgender Fragen. Laut Antrag vom 04.04.2007 seien Werbungskosten von € 3.871,34 beantragt worden. Von wo und womit (Dienst-Pkw, Privat-Pkw usw.) seien die beruflichen Fahrten durchgeführt worden? Welche Kosten seien durch Nächtigungen verursacht worden? Eine Aufstellung und Erläuterung welche Art Kosten angefallen seien, sei vorzulegen. Laut vorgelegter Aufstellung seien Fahrten nach S, T, CL, V, W und CF durchgeführt worden. Eine Aufstellung, wo die Postleitzahl der Orte und die Entfernung vom Ausgangspunkt der Fahrt ersichtlich seien, sei vorzulegen.

Dies beantwortete Herr A wie folgt:

Die beruflichen Fahrten hätten mit einem Dienstauto stattgefunden. Die Nächtigung hätte im Wohnwagen stattgefunden. Viele Kosten durch Verköstigungen (Frühstück, Mittagessen,

Abendessen). V, W würden sich neben Z (PLZ Ort) befinden. S würde sich nordöstlich von Y nach F befinden. T, CL, CF würden zwischen DC PZL1 und AB PZL2 liegen. Die Entfernung und den Ausgangspunkt der Fahrten könne dem Fahrtenbuch der Dienstgeber entnommen werden.

Zuzüglich legte der Berufungswerber auch für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 Zusammenstellungen der beruflich veranlassten Reisen in Zusammenfassung der einzelnen Monate vor. Im Detail legte er die Liste der Nachweisung der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden für die betreffenden Monate der einzelnen Jahre vor.

Am 18.03.2009 erließ das Finanzamt Bescheide, in denen die Verfahren für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006 wiederaufgenommen wurden sowie neue Sachbescheide für 2003, 2004, 2005 und 2006, in denen geltend gemachte Werbungskosten nur zu einem Teil anerkannt wurden.

In den Sachbescheiden begründete das Finanzamt die nur teilweise Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten wie folgt:

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 18.03.2009 wurde ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliege, wenn sich der Berufungswerber aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Dienstszitz, Straße) entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliege. Folglich seien Reisen unter 25 km wie nach H, BG, BF, BE, BD, BC, BA, BB, R, Q, P, O, N, M, L, K und J (allesamt in Y) sowie I vom 03.06.2003 ausgeschieden worden. Von den somit anzuerkennenden restlichen Aufwendungen in Höhe von € 2.338,80 seien die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers von € 2.700,75 abgezogen worden, wodurch keine Differenzwerbungskosten übrig geblieben seien.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 18.03.2009 wurde ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliege, wenn sich der Berufungswerber aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Dienstszitz, Straße) entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliege. Folglich seien Reisen unter 25 km wie nach H, BD, BC, BB, BH, J, BI, BJ, K, BK und BL (allesamt in Y) ausgeschieden worden. Von den somit anzuerkennenden restlichen Aufwendungen in Höhe von € 2.139,37 seien die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers von € 2.173,27 abgezogen worden, wodurch keine Differenzwerbungskosten zur Anerkennung übrig geblieben seien.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18.03.2009 wurde ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliege, wenn sich der Berufungswerber aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Dienstszitz, Straße) entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit

begründet worden sei. Dies sei jedoch bei einem wiederkehrenden Einsatz nach 15 Tagen in einer Ortsgemeinde wie BM und BN der Fall gewesen, wodurch ab den 16ten Tag keine steuerlich absetzbaren Mehrkosten anfallen würden. Folglich seien Reisen unter 25 km wie nach BH, BO, BP, BJ und BI (allesamt in Y) sowie BQ (3 Stunden) vom 16.12.2005 ausgeschieden worden. Von den somit anzuerkennenden restlichen Aufwendungen in Höhe von € 3.058,40 seien die steuerfreien Ersätze des Arbeitsgebers von € 3.454,32 abgezogen worden, wodurch keine Differenzwerbungskosten zur Anerkennung übrig geblieben seien.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18.03.2009 wurde ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliege, wenn sich der Berufungswerber aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Dienstszitz, Straße) entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei. Dies sei jedoch bei einem wiederkehrenden Einsatz nach 15 Tagen in einer Ortsgemeinde wie BR oder durchgehenden Einsatz von 5 Tagen wie in BT vom 15.5. – 24.5.2006 der Fall gewesen, wodurch ab den 16ten Tag bzw. 6ten Tag keine steuerlich absetzbaren Mehrkosten angefallen seien. Folglich seien Reisen unter 25 km wie nach BH, BO, BJ, BD, BU, BV, BW, F, S, BX und BK ausgeschieden worden. Von den somit anzuerkennenden restlichen Aufwendungen in Höhe von € 2.807,00 seien die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers von € 4.637,25 abgezogen worden, wodurch keine Differenzwerbungskosten zur Anerkennung übriggeblieben seien. Nächtigungsgelder hätten mangels Nächtigungsaufwandes, da vom Arbeitgeber Wohnwaggons zur Verfügung gestanden hätten, keine Berücksichtigung finden können.

Mit Schreiben vom 27.03.2009 erhob Herr A gegen die Einkommensteuerbescheide vom 18.03.2009 für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006 Einspruch und begründete dies folgendermaßen: Die oben angeführten Bescheide seien im jeweiligen Veranlagungsjahr geprüft und genehmigt worden. Es sei zu einer Auszahlung gekommen. Zu einer Prüfung für 2003, 2004, 2005, 2006 sei es gekommen, da er Einspruch erhoben habe. Laut Rechtsbeistand der Arbeiterkammer führe er aus, dass die anerkannten Aufwendungen (Reisekosten) um die gesamten steuerfreien Kostenersätze gekürzt worden seien, dass aber nur mit den auf die anerkannten Reisen entfallenden steuerfreien Kostenersätzen zu kürzen sei. Somit blieben die Differenzwerbungskosten laut Aufstellung für die Reisen im Sinn des § 16 EStG erhalten um das steuerpflichtige Einkommen zu vermindern. Er beantrage die Aufhebung der Bescheide vom 18.03.2009 und Erlassung eines neuen Bescheides mit dem seinem Berufungsbegehren Rechnung getragen werde.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Nach Vorlage der Berufungen an den UFS wurde der Berufungswerber – da der Sachverhalt, trotz des Vorhaltes des Finanzamtes an den Berufungswerber, nicht eindeutig war – neuerlich um weitere genaue Ergänzungen ersucht:

Für die Beurteilung, ob nach § 16 EStG (Einkommensteuergesetz) Differenzwerbungskosten bezüglich Tagesgelder und Nächtigungsgelder zustehen, wurde der Berufungswerber neuerlich ersucht folgende Fragen zu beantworten:

Für das Jahr **2007**:

Gemäß der vom Berufungswerber vorgelegten Aufstellung (Nachweis der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden mit Stempel AGG) sowie der von seinem Dienstgeber übermittelten Aufstellung (Nachweisung der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden mit seiner Unterschrift bestätigt) sowie des von seinem Dienstgeber vorgelegten Fahrtenbuches könne folgendes nicht eindeutig festgestellt werden:

Wo genau das Ziel einzelner Dienstreisen gewesen sei?

Wie lange die tatsächliche Dienstreise (bis zu einer eventuell fiktiv anzunehmenden Ankunftszeit an seinem Dienstort in Dienstsitz , Straße, gemäß den Dienstreiserichtlinien seines Dienstgebers) gedauert habe?

Habe der Berufungswerber tatsächlich auswärts genächtigt? Habe er je in den von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestellten Unterkünften genächtigt?

Habe er an bestimmten Tagen Rufbereitschaft gehabt und sei dadurch im Dienst gewesen, hätte sich aber zu Hause aufhalten können und sei auch an seinem Wohnort aufhältig gewesen?

In welcher Gemeinde sich folgende Orte befinden würden:

CA, CB, CC (oder CCc?), CD, CE, CF, CG, CGg (oder CGgg), CH, CJ, CK, CL , CP.

Er werde ersucht zu jedem Ort in seiner Aufstellung die politische Gemeinde und den politischen Bezirk bekanntzugeben. Aus den obgenannten Aufzeichnungen seien an einzelnen Tagen von seinem Dienstgeber verschiedene Zielorte angegeben worden zB. CS oder BB . Die richtigen Orte seien bekanntzugeben.

Ob er an folgenden Tagen tatsächlich auswärts genächtigt habe oder würden folgende Tage nur gemäß seines Dienstrechts als Nächtigungen zählen? Wenn er auswärts genächtigt habe, ob er dann die von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestellte Übernachtungsmöglichkeit nutzte? Es würden jeweils Dienstzeiten von 7 Uhr bis 24 Uhr angegeben, am nächsten Tag

aber erst wieder um 7 Uhr frühestens begonnen. Gemäß den Fahrtenbuchaufzeichnungen sei er zum Teil an seinem Wohnort in TTT aufhältig gewesen und sei in Rufbereitschaft gewesen.

Es wurden die einzelnen Tage aufgelistet.

Für die Jahre **2003, 2004, 2005, 2006:**

Für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 seien ebenfalls die genauen politischen Gemeinden und politischen Bezirke der einzelnen Ziele seiner Dienstreisen bekanntzugeben.

Ob er in den Jahren 2003, 2004, 2005, 2006 an folgenden Tagen auswärts nächtigte? Habe er dienstrechtlich die Möglichkeit gehabt nach Hause zu fahren und am nächsten Tag wieder zu seinem Einsatzort zurückzukehren?

Wenn dies dienstrechtlich als Übernachtung zu werten sei, so sei steuerrechtlich von den tatsächlichen Verhältnissen auszugehen. Das Dienstrecht müsse in der rechtlichen Beurteilung der einzelnen Verhältnisse nicht mit dem Steuerrecht ident sein.

Laut vorliegender Ablichtung der Nachweisung der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden von seiner Dienststelle betreffe dies folgende Tage:

Es wurden für die einzelnen Jahre die Tage aufgelistet.

Der Berufungswerber werde gebeten eine Ablichtung der Dienstreiserichtlinien (Abschnitt V und VII) seines Dienstgebers (gültig für die Jahre 2003 bis einschließlich 2007) vorzulegen.

Der Berufungswerber beantwortete diesen Vorhalt wie folgt:

Das Ziel der Dienstreisen richte sich nach den Bauaufträgen, welche in verschiedene Abschnitte geteilt seien. Das bedeute, dass BR zum Beispiel in verschiedene Abschnitte je nach Kilometer unterteilt sei. Das heißt, er sei nie am selben Ort, auch wenn in der Liste vier Mal BR stehe.

Der Arbeitsbereich seines Teams umfasse Y, Region1 und Region2. Die angegebenen Orte würden sich an der Teil- und sämtlichen Abschnitte der Dienstgeber befinden. Den politischen Bezirk oder die zugehörige Gemeinde kenne er großteils nicht.

CAa, CB – Bezirk BR

CCc – Y ZZZZ

CD – Bezirk DA

CE, CF, CJ, CP – Bezirk DB (DC)

CK – Bezirk C

CGg – Bezirk HH

CH - Bezirk DG

Sein Dienst beginne um sieben Uhr und ende um 15.30. Das bedeute, er fahre spätestens um sieben Uhr mit dem Dienstauto zum Einsatzort und komme frühestens um 15.30 zurück. Die Reisezeit richte sich nach der Entfernung des Bauauftrages.

Nächtigungen hätten in Unterkünften, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden seien, stattgefunden.

Zur Zeit seiner Rufbereitschaft hätte er von 07.00 bis 15:30 Uhr normal Dienst gehabt. Die Bereitschaft hätte um 15.30 begonnen und hätte um 07:00 des nächsten Tages geendet. Zu dieser Zeit habe er zu Hause genächtigt.

An Tagen, an denen zwei Orte angegeben seien, handle es sich um zusätzliche Störungen, welche behoben hätten werden müssen. Es hätte keine Möglichkeit bestanden nach Hause zu fahren, da keine öffentlichen Verkehrsmittel rechtzeitig in der Früh gefahren seien, um den Dienstbeginn pünktlich anzutreten.

Die Dienstreiserichtlinien (XX) müssten von seinem Dienstgeber angefordert werden, da es ihm nicht möglich sei, diese vorzulegen.

Bezüglich der ungeklärten Nächtigungen bzw. Aufenthaltsorte ersuche der Berufungswerber, dass man sich an den Dienstgeber wende, da dieser die Nachweisungen der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden zusammengestellt habe, und in diesem automatisch der Zeitraum 07:00 bis 24:00 angegeben sei.

In der Beilage lege der Berufungswerber für alle Berufungsjahre die Tabellen des Nachweises der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden mit Dauer und Zeitangaben, Ersätzen durch den Dienstgeber und geltend gemachten Differenzwerbungskosten nach Monat und Tag untergliedert vor.

Der Dienstgeber wurde um Auskunft zu folgenden Fragen ersucht:

Um Vorlage der Dienstreiserichtlinien XXX gültig für die Jahre 2003 bis einschließlich 2007 werde ersucht.

Laut Auskunft des Berufungswerbers seien die Nachweisungen der beruflich veranlassten Reisen über 3 Stunden vom Dienstgeber zusammengestellt worden.

Aus diesen Zusammenstellungen gehe nicht hervor, ob die Dienstzeiten über Nacht Rufbereitschaft waren oder der Berufungswerber auswärts genächtigt habe. Der Dienstgeber werde ersucht bekanntzugeben, an welchen Tagen der Berufungswerber Rufbereitschaft gehabt habe bzw. an welchen Tagen die Dienstreise mit einer auswärtigen Nächtigung verbunden gewesen sei.

Insbesondere betreffe dies für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 folgende Tage:

Auflistung laut dem Ergänzungsersuchen an den Berufungswerber.

Da in den Aufzeichnungen nur Teile von Orten bzw. Haltestellen genannt worden seien bzw. unterschiedliche Schreibweisen gewählt worden seien, wurde um Bekanntgabe der politischen Gemeinde und des politischen Bezirke der angeführten Orte ersucht.

Der Dienstgeber beantwortete dies folgendermaßen:

Als Anlage werde ein Auszug der für den betreffenden Zeitraum gültigen Dienstreiserichtlinie sowie eine Zusammenstellung der Rufbereitschaftszeiten im gewünschten Zeitraum übermittelt. Die personalverantwortliche Dienststelle habe erklärt, dass bei allen Arbeiten (auch ohne Rufbereitschaft) vom Berufungswerber keine Nächtigung erfolgt sei.

Der Dienstgeber habe den Berufungswerber ersucht, die Nachweise der Dienstreisen um die Postleitzahlen zu ergänzen, da dies dem Mitarbeiter offensichtlich nicht möglich sei, sei der Dienstgeber nicht in der Lage die Angaben zu kontrollieren bzw. zu bestätigen. Der Bearbeiter ersuche um Nachsicht, die gewünschten Angaben nicht übermitteln zu können.

In einer Beilage wurde eine Zusammenstellung der Rufbereitschaft übermittelt.

Die Tabelle umfasst die Tage, an denen der Berufungswerber Rufbereitschaft hatte mit Anfangszeit und Endzeit.

Die Dienstreiserichtlinien führten nur aus, wann pauschale Entgelte zu leisten seien.

Über Ersuchen um eine Äußerung zu den Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates sah das Finanzamt von einer Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der UFS geht auf Grund des Ermittlungsverfahrens für die Berufungsjahre von folgendem Sachverhalt aus:

Zusammenfassend ist der Berufungswerber zum allergrößten Teil während der Berufungsjahre im gleichen Einsatzgebiet (in den gleichen Bezirken bzw. Bundesländern) tätig gewesen.

Die Dienstreisen des Berufungswerber sind als eintägige Dienstreisen (das heißt ohne Nächtigung) zu beurteilen.

Dies ergibt sich aus den Angaben des Berufungswerbers und der Auskunft des Dienstgebers.

Der Berufungswerber schreibt allgemein, dass dann eine Nächtigung stattgefunden habe, wenn an mehreren Orten Arbeitsaufträge zu erfüllen gewesen seien und eine Rückkehr mit öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich gewesen sei. Da er keine detaillierteren Aufzeichnungen als die Tabellen des Dienstgebers vorlegen konnte und er im nachhinein nicht auswendig wusste, ob und wann in solchen Konstellationen in den Berufungsjahren auswärts genächtigt wurde, verwies er diesbezüglich auf den Dienstgeber. Die Auskunft des Dienstgebers war, dass der Berufungswerber in den Streitjahren keine auswärtige Nächtigung tätigte.

Da der Dienstgeber, der die Bauaufträge erteilte – somit das Ziel der Dienstreisen festlegte und das Team des Berufungswerbers zu den Zielorten (den Orten der Bauaufträge) entsandte, nicht sagen konnte, in welchem Gemeindegebiet bzw. politischen Bezirk sich diese Ziele befanden – sowie der Berufungswerber, der dort arbeitete diese Ziele ebenfalls nicht genau benennen konnte, ist von den vorgelegten Tabellen auszugehen und der Zuordnung, die sich aus den Tabellen erschließen - somit schätzen lässt- , auszugehen. Die Schätzung erfolgte anhand der Wege und den nebeneinander liegenden Orten, die sich anhand einer Landkarte entlang von Wege trotz zum Teil verschiedener Schreibweisen einzelner Orte festlegen lassen. (Dies herauszufinden wäre sowohl dem Berufungswerber als auch dem Dienstgeber möglich als auch zumutbar gewesen!!). Eventuelle Ungenauigkeiten sind schätzungsimmanent und erklären sich aus den reduzierten Angaben des Berufungswerbers und seines Dienstgebers. Die nicht nachvollziehbaren Ortsangaben des Berufungswerbers wurden im Sinne der Schätzung korrigiert und nach amtlichen Bezeichnungen zugeordnet (z.B: gibt es keinen Bezirk DC – wie in einem der Schreiben des Berufungswerbers angeführt, CD liegt im Bezirk HF undm nicht im Bezirk DA, wie vom Berufungswerber angeführt). Es sind daher die wahrscheinlichen Ziele anhand der Landkarte festzulegen.

Auszugehen ist von dem Vorbringen des Berufungswerber und der Auskunft des Dienstgebers, dass der Berufungswerber in den Streitjahren nur eintägig auf Dienstreisen war und dies die Tage betrifft, die in den Tabellen angeführt sind.

Aus den Tabellen ist nur ersichtlich, dass diese Dienstreisen mehr als 3 Stunden dauerten.

Aus der Tabelle ist nicht sofort ersichtlich welche Orte mehr als 25 km vom Dienstort Dienstsitz, Straße entfernt waren. Dies musste durch den UFS zusätzlich festgestellt werden. Die Zuordnung durch den UFS ist daher schätzungsweise im Sinne der Ermittlungen vorzunehmen, da mangels konkreter Angaben des Berufungswerbers und seines Dienstgebers von Ihnen nicht die ausreichenden Entscheidungsgrundlagen (trotz Aufforderung) vorgelegt worden sind

Genauere Ergebnisse sind nach den Ermittlungen nicht möglich.

Die Zuordnung der einzelnen Ortsangaben für alle Jahre wird wie folgt vorgenommen:

Ortsangabe	Gemeinde	Bezirk/Bundesland
H		Y
FF		EB
BG	RV	Y
FG	HA	HC
BD	RC	Y
BC	RD	Y
FI		EE
I		HF
BA	Z	HF
EG		FK
HD bzw. HE		HF
BE	QD	Y
FM		EH
EI		HH
HH		HH
BW	Z	HF
DC		DB

FNe oder FN	AB	DB
EK	FP	HH
EJ		HH
FQ	FR	DB
BR		FS
BB	QT	Y
FT	FW	FV
FX	FY	HF
EO		EO
R	RC	Y
Q	Dienstsitz	Y
C		C
P	RG	Y
FZ	RD	Y
GA	GB	HF
EM	HG	HH
HI		EP
HK		C
M	RH	Y
EA		DA
HM		HH
DG		DG
J	RV	Y
L	RX	Y

K	HN	HF
HP		EE
HQ	HP	EE
EJ	TTT	HH
HR		CS
Z		HF
HS		DB
BI		Y
BT		HT
EE		EE
Ort	Z	HF
HV	HWw	Y
BL	HWw	Y
HX	HWw	Y
FJ		FJ
HY	HZ	HF
GE	DC	DB
GJ		CS
GK		GL
GP		GM
HZ		HF
GN		FJ
GQ		GR
BK	RC	Y

GS		GR
GR		GR
GT	QD	Y
FW		FV
CH		DG
GV		HF
BJ	QD	Y
GW		FJ
KA	GZ	EP
KB		KD
KC		KC
EH		EH
KE		GR
KG	HK	C
DA		DA
KM	KM	DG
KP	KT	FV
BO	RX	Y
BM		GM
KV	KVK	DG
KW		GM
KXX bzw. KX		GM
BP	HWw	Y
KY	BM	GM

LC		FV
LD	LD	DB
LE	LEe	GM
LG	LG	GM
LJ bzw. BN	BN	GM
BQ	LP	GM
LT	LS	GM
AB		DB
LV		GM
CJ		DB
LW	LS	GM
LX		DB
LS		GM
LY		DA
LZ		HT
BU	RD	Y
CS		CS
KDa	KD	KD
BV	QD	Y
BW	Z	HF
Sb bzw. S	RH	Y
GB		HF
MM		EH
CE		EB

MN	Z	HF
MOo	MO	GM
F oder Fzz	RH	Y
MR	MS	HT
MT		HH
D		D
BK	RC	Y
BX	RX	Y
NN		EH
T	NM	NO
NP	PA	Y
NR (kHT)	PA	Y
CF	AB	DB
PB		GM
PC		CS
G	PR	Y
CB		GM
PS	PE	Y
QA		GM
QB	BC, RD	Y
E	HWw	Y
QC	QS	Y
CC	QD	Y
CD	QE	HF

QF		EH
EE		EE
CG		EO
BI	QT	Y
CGg	QH	HH
EP		EP
QV oder QVV		QG
QW		QG
HS		DB
CCc	QM	HT
QK	QL	Y
QN		KD
FJ		FJ
CK	C	C
CL	AB	DB
QY		GL
CP		DB

Von diesen Orten sind folgend angeführte maximal 25 km (**kürzeste** Entfernung auf der Straße - siehe routenplaner via.michelin-) von der Dienststelle in Dienstsitz, Straße entfernt (da der Berufungswerber keine genauen Angaben machen konnte, muss er sich die Zurechnung der ermittelten Kilometer zurechnen lassen).

I	22km
BA	9 km
HD	12 km
EI	23 km

HH	25 km
BW	9 km
FX	21 km
GA	21 km
EA	17 km
K	20 km
HR	8,5 km
Z	9,5 km
Ort	18 km
HY	16 km
HZ	17 km
GV	14 km
HE	12 km
GB	16 km
HR	8,5 km
MN	11 km
CS	14 km
GJ	20 km
PC	13 km
DA	21 km
LY	20 km
LZ	ca.22 km

Da keine genauen Zeitangaben durch den Berufungswerber zu der tatsächlichen Dauer der Dienstreisen gemacht worden sind, muss er sich die schätzungsweise Festlegung der Dauer zurechnen lassen.

2) Rechtliche Würdigung:

Vorweg ist zu bemerken, dass im gegenständlichen Verfahren die **einkommen steuer rechtlichen Bestimmungen** anzuwenden sind. Regelungen in Kollektivverträgen und Dienstrechtsvorschriften können bei gleichen Sachverhalten zu anderen rechtlichen Schlussfolgerungen führen.

Einkommensteuerrechtliche Grundlagen:

Die genannten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) beziehen sich immer auf die für die einzelnen Berufungsjahre gültige Fassung:

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

§ 20 Abs 1 EStG: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 2 lit a): Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung.

Z 2 lit c): Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

A) Allgemeine rechtliche Würdigung:

Allgemein gesprochen, ist die Abgrenzung der privaten nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten von den beruflich veranlassten – eventuell - absetzbaren Werbungskosten zu beurteilen.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Begriff der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 von dem Begriff Reise im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 zu unterscheiden ist. In § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 wird der Abzug der Reisekosten als Werbungskosten geregelt (sogenannte berufliche veranlasste Reise).

Hingegen ist der Begriff der Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 ein anderer. In § 26 Z 4 EStG 1988 wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers zu den nicht steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers (welche der Berufungswerber auch von seinem Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlt bekam) zu zählen sind – somit nicht steuerpflichtig sind.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber die in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Höchstsätze (Tages- und Nächtigungsgeld) nicht erreichen, so

stellen die Differenzbeträge – **unter der Voraussetzung, dass eine Reise im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt** – Werbungskosten dar (Differenzreisekosten).

Vergleiche in diesem Sinne Unabhängiger Finanzsenat UFS 27.02.2009, RV/0592-S/08 bezüglich eines Angehörigen des österreichischen Bundesheeres sowie UFS 02.03.2009, RV/2462-W/08; UFS 10.09.2009, RV/0022-S/09 sowie Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm 116; und Doralt, EStG, § 26 Tz 35) für viele andere.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes **zur beruflich veranlassten Reise** gemäß §16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 ist es eine **Grundvoraussetzung** für die Anerkennung von pauschalen Tages- bzw. Nächtigungsgeldern, dass solche **Mehraufwendungen** für die Verpflegung bzw. die Nächtigung **überhaupt angefallen** sind (vgl VwGH vom 30.01.2003, 99/15/0085 sowie UFS vom 05.07.2010, RV/0325-W/08).

Sind solche Aufwendungen, das heißt **Mehraufwendungen** dem Grunde nach angefallen, dann hat der Steuerpflichtige Anspruch auf **pauschales** Tages- bzw. Nächtigungsgeld, ohne die Höhe seiner Aufwendungen nachweisen zu müssen.

A1) Verpflegungsmehraufwand:

Unter dem Begriff Verpflegungsmehraufwand ist ein **erhöhter Aufwand** zu verstehen. Dies ist nach **objektiven** Kriterien zu beurteilen. Eigenes subjektives Empfinden oder persönliche Auffassungen, was unter einem erhöhten Aufwand zu verstehen ist, sind nicht maßgebend.

A2) Reise:

Hinsichtlich des Reisebegriffes, der nicht ausdrücklich gesetzlich definiert ist, hat die Judikatur folgende Grundsätze entwickelt.

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt - **mehr als 25 km** -, **ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird**, und eine Reisedauer von **mehr als drei Stunden** bei Inlandsreisen vorliegt, **und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird** (vgl UFS 02.03.2009, RV/2462-W/08; Doralt, EStG, § 16 Tz 173).

Dass sich die Berufungswerber zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten von seinem ständigen Dienstort für mindestens drei Stunden entfernte, ist auf Grund der Sachverhaltslage eindeutig (Der Berufungswerber beantragte keine Differenzwerbungskosten für den 16.12.2005, sondern setzte einen Betrag von 0,00 in die Tabelle ein). An den anderen Tagen

dauerten die beruflich veranlassten Reisen (**solange kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde**) über drei Stunden.

Die **kürzeste (nicht schnellste)** Entfernung für Orte außerhalb Yy bis einschließlich 25 km ist in der oben angeführten Tabelle ersichtlich. **Für diese Orte liegt keine Reise im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Definition vor. Somit können für diese Dienstreisen keine Differenzreisekosten anerkannt werden.**

Folglich muss überprüft werden, ob bei eintägigen Dienstreisen, die beruflich veranlasste Reisen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG sind, **überhaupt** ein Verpflegungsmehraufwand anfallen kann bzw. für welchen Zeitraum somit Tagesgelder bzw. Differenzwerbungskosten eventuell anerkannt werden könnten.

Dazu haben sich in der Judikatur und in der Verwaltungspraxis (Finanzamt) zwei verschiedene Rechtsansichten entwickelt.

A3) Erste Rechtsansicht:

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und eines Teiles der Rechtsprechung des UFS wird ein Verpflegungsmehraufwand **bei eintägigen Reisen** – also Reisen ohne Übernachtung - **grundsätzlich verneint**.

Nach dieser Rechtsansicht stehen Tagesgelder bzw. Differenzwerbungskosten bei eintägigen Dienstreisen aus folgenden Überlegungen nicht zu.

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 abzugsfähig 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 – muss nicht - dann erfüllt sein, wenn sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Reise nicht am Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufhält (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, UFS 11.3.2003, RV 1202-L/02).

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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. Er 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 ein Teil des 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 bestärkt:

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 eines Teiles des UFS aus oben angeführten Gründen - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Diese Rechtsansicht ist nach Ansicht der Referentin auch im gegenständlichen Fall des Herrn A die zutreffendere. Sie entspricht der Realität, da auch sehr viele Arbeitnehmer aus zeitlichen oder finanziellen Gründen keine Gasthausverpflegung zu sich nehmen bzw. nehmen können und sich mithilfe selbst mitgebrachter Speisen oder Lebensmittel aus dem Supermarkt versorgen müssen. Auch gehen viele Menschen ihrer beruflichen Tätigkeit an Orten nach an denen keinerlei günstige Verpflegungsmöglichkeit besteht und auch vom Arbeitgeber keine günstige Kantine zur Verfügung gestellt werden kann bzw. wird. Andererseits führen Dienstreisen oft an Orte, an denen eine Gasthausverpflegung günstiger sein kann als die Gasthausverpflegung am ständigen Arbeitsort. Insofern besteht kein Unterschied zwischen einem Steuerpflichtigen, der an seinem ständigen Arbeitsort tätig ist und einem Steuerpflichtigen, der sich auf einer beruflich veranlassten eintägigen Reise befindet.

Zusammenfassend beurteilt, würden dem Berufungswerber nach Ansicht der Referentin auch im hier zu beurteilenden Fall die Diäten für eintägige, siehe festgestellten Sachverhalt oben, Dienstreisen nicht zustehen.

A4) Zweite Rechtsansicht:

Nach Auffassung eines Teiles des UFS, der sich an der Verwaltungspraxis anschließt und den Begriff Mehraufwand daher großzügiger als die höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auslegt, und der Verwaltungspraxis des Finanzamtes, die sich nach den Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen orientiert, wird eine weitere Auslegung des Begriffes Verpflegungsmehraufwandes als durch den VwGH und eines Teiles des UFS vertreten, angewandt.

Aber auch nach diesen Rechtsauffassungen stehen für eintägige Dienstreisen **nur** solange Tagesgelder und Differenzwerbungskosten zu, **als nicht ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, ab diesem Zeitpunkt liegt keine beruflich veranlasste Reise im Sinne des Einkommensteuerrechts** mehr vor.

Unter dem von der Judikatur entwickelten Tatbestandsmerkmal „**solange kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird**“ ist folgendes zu verstehen.

Zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit oder weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit wird nach der **gleichlautenden** Auffassung des VwGH, des UFS und der Verwaltungspraxis (LStR und EStR) zu eintägigen beruflich veranlassten Reisen gemäß § 16 EStG 1988 sowie zu eintägigen Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG 1988 ein Einsatzort dann, wenn sich die Dienstvorrichtung auf einen anderen Einsatzort **durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt.**

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von fünf Tagen neu zu beginnen.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr.

Dies bedeutet, dass nach dieser Auffassung bei eintägigen Reisen bzw. Dienstreisen nach einer Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen ein weiterer oder neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. **Ab diesem Zeitpunkt stehen keine Tagesgelder bzw. Differenzwerbungskosten zu.**

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081 ausführte, kann vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung nicht mehr gesprochen werden, wenn ein **Steuerpflichtiger** sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand **ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten fünf Tage möglich** (vgl. UFS 10.09.2009, RV/0022-S/09).

Mittelpunkt der Tätigkeit ist die politische Gemeinde mit dem dazugehörigen politischen Bezirk sowie die politischen Gemeinden in den angrenzenden politischen Bezirken.

In der Verwaltungspraxis gilt bei Dienstort Y das gesamte GegendA mit jedem GegendB als eine **einzige zu berücksichtigende politische Gemeinde**.

Folglich müssen die Zielorte der Dienstreisen den einzelnen politischen Gemeinden zugeordnet werden, diesen den politischen Bezirken und danach muss ermittelt werden, in welchem Einsatzgebiet (der durchaus mehrere politische Bezirke umfassen kann) nach 5 Tagen bzw. 15 Tagen ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist. **Die Begründung eines neuen**

Mittelpunktes der Tätigkeit bewirkt, dass kein Verpflegungsmehraufwand (Differenzwerbungskosten) mehr anerkannt werden können.

B) Dies bedeutet für die konkrete rechtliche Beurteilung der einzelnen Berufungsjahre folgendes:

Da es dem Berufungswerber nicht zum Nachteil gereichen soll, dass er sich in einer Frage, die auch im UFS nicht einheitlich beurteilt wird, an den UFS gewandt hat, und das Finanzamt im Sinne seiner eigenen Auffassung zum Teil nicht miteinander zusammenhängende Kosten miteinander verrechnet hat, wird im Sinne der Auslegung der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung eines Teiles des UFS geprüft, welche Differenzwerbungskosten im Sinne der Rechtsanwendung eines Teiles des UFS anerkannt werden könnten.

Grundsätzlich beurteilte das Finanzamt die geltend gemachten Tagesgelder nach der Verwaltungspraxis. Es verrechnete jedoch alle steuerfreien Ersätze fiktiv mit den anzuerkennenden Differenzwerbungskosten. Dagegen führt der Berufungswerber richtigerweise an, dass nicht alle steuerfreien Ersätze mit den geltend gemachten Differenzwerbungskosten gegenzuverrechnen sind.

Es wird daher geprüft, in welchem Ausmaß im Sinne der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass teilweise (5/15 Tage Regel) Differenzwerbungskosten zustehen, diese anzuerkennen wären.

aa) Nächtigungspauschale:

Vorweg ist zu bemerken, dass kein einziges Mal das vom Berufungswerber beantragte Nächtigungspauschale von € 15,00 pro Nacht zusteht, da kein einziges Mal laut Sachverhalt eine auswärtige Nächtigung stattgefunden hat (selbst wenn, würde ihm, da eine Unterkunftsmöglichkeit vorhanden war und diese auch benutzt worden wäre, kein Aufwand entstehen). Während der Rufbereitschaft, die dienstrechtlich zu geldwerten Vorteilen führt, nächtigte der Berufungswerber zu Hause. Nach Angaben des Dienstgebers wurde auch an anderen Tagen seitens des Berufungswerbers **nicht** auswärts genächtigt.

Nach Einkommensteuerrecht steht daher kein einziges Mal das Nächtigungspauschale von € 15,00 zu. Dieser Betrag ist bei den geltend gemachten Differenzwerbungskosten herauszurechnen.

bb) Tagesgelder:

Der Berufungswerber hielt sich laut vorgelegten Tabellen in folgenden politischen Bezirken auf: Soweit der Berufungswerber die Gemeinde (richtig und nachvollziehbar) benennen konnte, wurde dazu der politische Bezirk ermittelt, anderenfalls die wahrscheinlichste Variante

(Streckenführung, Aufgabengebiet) herangezogen, da weder der Berufungswerber noch der Dienstgeber trotz diesbezüglichen Vorhaltes genaue Angaben machen konnten. Der Berufungswerber muss sich daher diese Beurteilung zurechnen lassen.

Für Orte, die sich nach der kürzesten Entfernung unter bzw. genau 25 km vom Dienstort, der Dienststelle in Dienstsitz, Straße, entfernt befinden, können keine Tagesgelder geltend gemacht werden (siehe obige Ausführungen), da keine Reise im Sinne des § 16 EStG vorliegt.

Für die Ermittlung der Entfernung wurde nicht die empfohlene Strecke des Routenplaners via.michelin herangezogen, sondern immer die kürzeste Verbindung, da es nicht Sinn und Zweck der Bestimmung ist durch eine willkürlich gewählte längere Strecke eine nach der Judikatur und auch Verwaltungspraxis maßgebliche Grenze willkürlich zu überschreiten. So wurde stets die kürzeste angegebene Entfernung herangezogen.

Obwohl in der Judikatur die Ansicht vertreten wird, dass keine Tagesgelder mehr zustehen, wenn über einen mehrjährigen Zeitraum immer wieder die gleichen Zielgebiete angefahren werden, wird in der Verwaltungspraxis des Finanzamtes das Kalenderjahr herangezogen.

Im Sinne einer 5/15 Tage Auslegung in der Praxis ergeben sich für Herrn A für die einzelnen Jahre folgende Differenzwerbungskosten.

Jedwede Schätzung muss sich der Berufungswerber zurechnen lassen, da mangels einer genauen Auskunft seitens des Berufungswerbers oder seitens des Dienstgebers daher an jenen Tagen nur eine Schätzung möglich ist, in denen exakte Angaben fehlen. Nach Einkommensteuerrecht steht dem Berufungsswerber je angefangene Stunde ein 1/12 des vollen Betrages von € 26,40 also ein Betrag von € 2,20 je Stunde zu (tatsächliche Dauer der Dienstreise).

Da die vorliegenden Unterlagen nur Stundenangaben im Sinne des Dienstrechts enthalten – zum Teil pauschal, zum Teil konkret, wird bei Angaben Beginn 00:00 Uhr bis zu einer bestimmten Uhrzeit vom Dienstbeginn 07:00 ausgegangen, da keine auswärtigen Nächtigungen stattgefunden haben.

cc) Für alle Kalenderjahre gilt grundsätzlich folgendes:

Die Zielgebiete werden nach den einzelnen politischen Bezirken festgelegt, da diese Bezirke im ganzen Bundesland verstreut bzw. bundesländerübergreifend liegen.

Für alle Jahre werden für Y keine Tagesgelder anerkannt, da diese Orte nach der gängigen Verwaltungspraxis als Ort der Dienststelle zu werten sind.

Alle Orte werden nach der kürzesten Entfernung vom Dienstort berechnet. In die Beurteilung, ob ein Bezirk mehr als 5mal bzw. 15mal in einem Kalenderjahr bereist worden ist, sind diese Orte miteinzubeziehen, auch wenn keine Differenztagesgelder zustehen.

An allen betreffenden Tagen werden die geltend gemachten Nächtigungsgebühren von € 15,00 nicht anerkannt, da keine Nächtigungen stattgefunden haben (siehe oben).

An allen Tagen wird von Dienstbeginn 07:00 ausgegangen, außer es wird eine andere Beginnzeit als 00:00 oder 07:00 angeführt. Normaler Dienstschluss wird mit 15:30 angenommen, wenn Dienstende mit 00:00 angegeben ist und am nächsten Tag zB der gleiche Ort aufgesucht wird oder Dienstbeginn mit 00:00 angeführt ist, da keine Nächtigungen stattgefunden haben (siehe oben). Dies kann dazu führen, dass keine oder verschieden hohe Differenzkosten entstehen, da der steuerfreie Ersatz des Dienstgebers unterschiedlich hoch war (auf Grund dienstrechtlicher Vorschriften).

Für die einzelnen Jahre ergeben sich im Sinne der Auslegung der 5/15 Ttage Regelung daher folgende Differenzwerbungskosten:

2003:

Im Jahr 2003 befinden sich **ALLE** Einsatzorte der Bezirke HF, DA und CS innerhalb von 25 km von der Dienststelle entfernt und stehen daher für diese Tage keine Differenzwerbungskosten zu, da keine Reise im steuerrechtlichen Sinn vorliegt.

Bezirk:	Anzahl der Tage	Anerkannte Differenzkosten	Summe
EB	15.1.	4,85	
	17.2.	0,00	
	28.2.	0,00	
	17.12.	9,8	14,65
NA	18.2.	0,00	
	28.4.	0,00	
	29.4.	0,00	
	30.4.	9,8	9,8

EE	26.2.	0,00	
	27.2.	0,00	
	13.3.	0,00	
	14.3.	9,8	
	5.11.	9,8	
	6.11.	9,8	
	7.11.	9,8	
	26.11.	9,8	49,00
FK	10.3.	0,00	
	6.6.	9,80	9,8
EH	1.4.	0,00	
	16.7.	0,00	0,00
HH	7.4.	0,00	
	8.4.	0,00	
	10.4.	0,00	
	11.4.	0,00	
	15.4.	0,00	
	23.4.	0,00	
	24.4.	0,00	
	14.5.	0,00	

	15.5.	0,00	
	19.5.	0,00	
	20.5.	0,00	
	21.5.	0,00	
	22.5.	0,00	
	26.5.	0,00	
	1.8.	0,00	
	Insgesamt 15 Tage		0,00
DB	7.5.	0,00	
	8.5.	0,00	
	9.5.	9,8	
	12.5.	0,00	
	13.5.	0,00	
	Insgesamt 5 Arbeitstage in Folge (nur unterbrochen vom Wochenende)		9,8
FS	27.5.	0,00	
	2.7.	16,40	16,40
FV	4.6.	0,0	
	10.6.	0,00	0,00
EO	12.6.	0,00	0,00

C	8.7.	0,00	
	12.9.	9,8	
	15.9.	0,00	
	16.9.	0,00	
	17.9.	0,00	
	18.9.	0,00	
	Insgesamt 5 Arbeitstage in Folge ab 12.9. (nur unterbrochen vom Wochenende)		9,80
EP	26.8.	0,00	0,00
DG	20.10.	9,8	<u>9,80</u>
	Gesamtsumme		<u>129,05</u>

2004:

Im Jahr 2004 befinden sich **ALLE** Einsatzorte der Bezirke HF, DA , innerhalb von 25 km von der Dienststelle entfernt und stehen daher für diese Tage keine Differenzwerbungskosten zu.

Für Tage in denen 00:00 bis 00:00 angegeben sind und am Vortag bis 00:00 Uhr wird von einer Normaldienstzeit von 07:00 bis 15:30 ausgegangen (siehe zB. 7.6.; 8.6.;). Da der steuerfreie Ersatz höher sein kann als Reisekosten gemäß § 16 EStG zustehen würden, entstehen dann keine Differenzwerbungskosten.

Bezirk:	Tage:	Differenz:	Summe
DB :	14.1.	9,80	
	26.1.	9,80	
	19.5.	9,80	
	9.12.	9,80	39,20

EB	30.1.	14,20	
	3.6.	16,40	30,60
HH	25.2.	0,00	
	1.2.	0,00	
	25.6.	0,00	
	30.6.	0,00	
	1.7.	0,00	
	5.7.	0,00	
	7.7.	0,00	
	29.10.	9,80	
	5.11.	9,80	19,60
HT	3.3.	4,85	
	4.3.	9,80	14,65
EE	10.3.	16,40	16,40
FJ	13.5.	4,85	
	18.5.	9,80	
	24.6.	9,80	
	27.10.	14,20	
	2.11.	9,80	48,45

CS	1.6.	16,40	16,40
GL	2.6.	9,80	
	29.11.	9,80	
	10.12.	9,80	29,40
GM	4.6.	9,80	
	7.6.	0,00	
	8.6.	0,00	
	9.6.	16,40	26,20
FS	28.6.	14,20	
	6.10.	12,00	26,20
GR	29.6.	9,80	
	2.7.	9,80	
	12.7.	9,80	
	13.7.	9,80	
	14.7.	9,80	
	19.7.	9,80	
	20.7.	4,85	
	21.7.	9,80	
	26.7.	0,00	

	27.7.	0,00	
	28.7.	9,8	
	16.8.	0,00	
	17.8.	0,00	
	18.8.	0,00	
	19.8.	0,00	83,25
FV	25.8.	16,40	16,40
DG	1.9.	0,00	
	2.9.	4,85	4,85
FK	22.9.	16,40	16,40
EP	3.11.	9,80	9,80
KD	9.11.	9,80	9,80
KC	24.11.	14,20	14,20
EH	25.11.	9,80	9,80
C	13.12.	9,80	9,80

	Gesamtsumme		<u>441,40</u>
--	-------------	--	---------------

2005:

Da der Berufungswerber in seiner Nachweisung nur die seiner Ansicht gemäß § 26 Z 4 steuerfreien Ersätze des Dienstgebers bekanntgegeben hat, wird anhand der Angaben aus den Jahren 2006 bzw. 2007 die für die angegebenen Stunden erhaltenen Diäten seitens des Dienstgebers ermittelt. Für 9 Stunden wird ein Ersatz von € 14,77; für 12 Stunden ein Ersatz von € 18,67; angenommen (wie 2006 und 2007). Anhand der Zeitangaben wird für die steuerliche Beurteilung bei automatischen Zeitangaben von 00:00 oder 24.00 aber von der Normaldienstzeit ausgegangen, da keine Nächtigungen stattgefunden haben (siehe oben, es wird dann von 9 h anrechenbarer Zeit ausgegangen und nicht von 12 h wie in den vorgelegten Unterlagen).

Alle Orte des Bezirkes HF sind unter 25 km von der Dienststelle entfernt.

Bezirk:	Tage:	Differenz:	Summe
DG	18.1.	5,03	
	10.3.	1,13	
	11.3.	5,03	
	29.3.	1,13	
	22.9.	1,13	
	26.9.	1,13	
	30.9.	5,03	19,61
EE	20.1.	5,03	5,03
FS	24.1.	5,03	
	18.3.	5,03	
	21.3.	1,13	
	13.5.	5,03	

	17.5.	1,13	
	18.5.	1,13	
	19.5.	1,13	
	20.5.	1,13	20,74
FV	25.1.	5,03	
	7.4.	1,13	6,16
GM	1.2.	1,13	
	2.2.	1,13	
	3.2.	1,13	
	4.2.	5,03	
	21.2.	1,13	
	22.2.	1,13	
	23.2.	1,13	
	24.2.	1,13	
	25.2.	5,03	
	5 Arbeitstage durchgehend		17,97
C	26.4.	1,13	
	28.4.	5,03	
	11.10.	1,13	7,29
DB	2.5.	1,13	

	6.10.	1,13	
	11.11.	5,03	
	12.12.	1,13	
	13.12.	1,13	9,55
GR	15.9.	1,13	<u>1,13</u>
	Gesamtsumme:		<u>87,48</u>

2006:

Alle Orte der Bezirke DA, HF, CS, sind unter 25 km von der Dienststelle entfernt

Bezirk:	Tage:	Differenz:	Summe
C	2.1.	5,03	
	2.5.	1,13	
	8.6.	1,13	
	23.6.	1,13	
	13.9.	1,13	9,55
GM	9.1.	1,13	
	11.1.	1,13	
	12.1.	1,13	
	16.1.	1,13	
	17.1.	5,03	
	19.1.	1,13	
	20.1.	5,03	

	23.1.	1,13	
	24.1.	1,13	
	26.1.	1,13	
	27.1.	5,03	
	1.2.	5,03	
	3.2.	5,03	
	16.2.	1,13	
	17.2.	1,13	
	15 Tage		36,45
DB	10.1.	1,13	
	13.1.	5,03	
	14.2.	1,13	
	11.4.	1,13	
	12.4.	1,13	
	18.4.	1,13	
	25.4.	1,13	
	4.5.	1,13	
	8.5.	1,13	
	9.5.	1,13	
	10.5.	1,13	
	11.5.	1,13	
	20.6.	1,13	
	22.6.	1,13	

	23.10.	1,13	
	15 Tage		20,85
FS	25.1.	1,13	
	30.1.	1,13	
	31.1.	1,13	
	13.2.	1,13	
	15.2.	1,13	
	20.2.	1,13	
	7.3.	1,13	
	17.3.	5,03	
	20.3.	1,13	
	24.3.	5,03	
	31.3.	5,03	
	7.4.	5,03	
	10.4.	1,13	
	5.5.	5,03	
	9.6.	5,03	
	15 Tage		40,35
HT	13.4.	0,00	
	15.4.	1,13	
	16.4.	1,13	
	17.4.	1,13	

	18.4.	1,13	
	19.4.	5,03	
	5 Tage		9,55
KD	24.4.	1,13	1,13
EH	24.7.	1,13	
	19.10.	1,13	
	20.10.	5,03	7,29
HH	25.7.	1,13	
	25.9.	1,13	
	29.9.	5,03	7,29
EO	26.9.	1,13	
	23.11.	1,13	
	27.11.	1,13	3,39
D	2.10.	1,13	<u>1,13</u>
	Gesamtsumme		<u>136,98</u>

2007:

Alle Orte der Bezirke CS, HF, DA sind unter 25 km von der Dienststelle entfernt.

Bezirk:	Tage:	Differenz:	Summe
---------	-------	------------	-------

FS	2.1.	1,13	
	8.1.	1,13	
	9.1.	1,13	
	10.1.	1,13	
	16.1.	1,13	
	29.1.	5,03	
	1.2.	5,03	
	9.2.	5,03	
	23.4.	1,13	
	3.8.	5,03	
	28.9.	5,03	
	10.10.	1,13	
	22.10.	1,13	
	3.11.	5,03	
	17.12.	1,13	
	15 Tage		40,35
GM	3.1.	1,13	
	4.1.	1,13	
	5.1.	1,13	
	31.1.	5,03	
	8.2.	1,13	
	3.9.	1,13	
	4.9.	1,13	

	21.9.	7,73	19,54
C	11.1.	1,13	
	12.1.	5,03	
	12.2.	1,13	
	13.2.	5,03	
	5.3.	1,13	
	4.7.	1,13	
	5.7.	1,13	
	6.7.	5,03	
	18.7.	1,13	
	24.7.	1,13	
	27.7.	5,03	
	1.8.	1,13	
	2.8.	1,13	
	11.10.	1,13	
	15.10.	1,13	
	15 Tage		32,55
EE	21.2.	1,13	
	24.4.	1,13	2,26
HH	26.2.	1,13	
	20.3.	1,13	

	4.5.	5,03	7,29
EB	29.3.	1,13	1,13
EH	4.4.	1,13	
	5.4.	1,13	
	6.4.	5,03	
	11.4.	5,03	12,32
FK	10.4.	1,13	
	11.4.	1,13	
	23.10.	1,13	3,39
DB	13.4.	5,03	
	17.7.	1,13	
	11.9.	1,13	
	12.9.	1,13	
	18.9.	1,13	
	19.9.	1,13	
	19.10.	5,03	
	19.11.	1,13	
	10.12.	1,13	
	11.12.	1,13	19,10

EO	25.4.	1,13	1,13
D	26.4.	1,13	
	27.4.	5,03	
	2.5.	1,13	
	25.5.	5,03	
	9.7.	1,13	
	10.7.	1,13	
	16.7.	1,13	
	20.7.	5,03	
	23.7.	1,13	
	20.8.	1,13	
	21.8.	1,13	
	27.8.	1,13	
	28.8.	1,13	
	29.8.	1,13	
	5.9.	1,13	
	15 Tage		28,65
DG	22.5.	1,13	1,13
EP	23.5.	1,13	1,13
HT	1.7.	1,13	

	19.7.	1,13	2,26
QG	11.7.	1,13	
	12.7.	1,13	
	13.7.	5,03	
	30.7.	1,13	
	30.8.	1,13	
	31.8.	5,03	
	4.10.	1,13	
	5.10.	5,03	
	8.10.	1,13	
	9.10.	1,13	
	31.10.	5,03	28,03
KD	22.8.	1,13	1,13
FJ	24.9.	1,13	1,13
GL	23.11.	5,03	<u>5,03</u>
	Gesamtsumme		<u>207,55</u>

Für die einzelnen Jahre ergeben sich daher folgende Werbungskosten.

Die anerkannten Differenzkosten sind auf das Werbungskostenpauschale von € 132,00 anzurechnen und wirken sich erst bei einem höheren Differenzbetrag steuerlich aus, da keine weiteren Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Für die einzelnen Jahre stehen daher folgende Werbungskosten zu:

Jahr	Differenzwerbungskosten	Insgesamt anerkannte Werbungskosten
2003	€ 129,05	€ 132,00 (Pauschbetrag)
2004	€ 441,40	€ 441,40
2005	€ 87,48	€ 132,00 (Pauschbetrag)
2006	€ 136,98	€ 136,98
2007	€ 207,55	€ 207,55

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Oktober 2010