



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., vom 4. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 27. Oktober 2005, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	14.763,95 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	1.972,79 € -1.905,62 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				67,17 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Wie bereits im Kalenderjahr 2003 studierte der Berufungswerber auch im Kalenderjahr 2004 an der Universität Linz Rechtswissenschaften. Neben nicht strittigen Sonderausgaben machte er in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 die durch das Studium in Linz verursachten Aufwendungen in Höhe von € 1.843,72 als Werbungskosten geltend. Im zuletzt genannten Betrag sind Reisekosten (Diäten) von € 542,82 enthalten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 27. Oktober 2005 setzte das Finanzamt die Einkommensteuernachforderung mit € 185,88 fest. Dabei reduzierte es die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, auf € 1.641,76 und begründete dies wie folgt: Tagesgelder würden nur dann Werbungskosten darstellen, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit werde auch dann begründet, wenn der Arbeitnehmer während des Jahres 15-mal den gleichen Kurs- bzw. Studienort anfahre. Die beantragten Werbungskosten seien diesbezüglich zu korrigieren gewesen.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Der Einschreiter habe vergessen im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2004 die getätigten Fahrtkosten mit dem eigenen PKW im Zusammenhang mit seinem Studium geltend zu machen. Dieser fehlende Aufwand betrage € 641,16. Hinsichtlich des Tagesdiätenanspruches verstoße die Behauptung des Finanzamtes, dass ihm infolge des mindestens 15maligen Anfahrens des gleichen Studienortes im Jahr 2004 keine Tagesgelder als erhöhte Werbungskosten zustehen würden, weil dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG. Die von ihm im Kalenderjahr 2004 besuchten Lehrveranstaltungen bzw. Fachprüfungen in der

Johannes-Kepler-Universität hätten immer an sehr unterschiedlichen Zeiten während der Woche stattgefunden und viele seien sogar mittagszeitüberschreitend gewesen. Allein deshalb sei es ihm schon unmöglich gewesen, günstige Ausspeisungseinrichtungen wie beispielsweise die Mensa zu besuchen. Die Ausspeisungszeiten in der Mensa seien nur auf die Mittagszeit beschränkt. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit sei dann begründet, wenn der Berufungswerber zumindest während der gewöhnlichen Essenszeit (Mittags- und Abendessenszeit) Gelegenheit habe, günstige Ausspeisungseinrichtungen zu besuchen oder wenn ihm für die Verpflegung während des Universitätsbesuches in Linz ähnliche Möglichkeiten zur Verfügung stünden, wie er sie anlässlich der beruflichen Tätigkeit in seiner Firma vorfinde. Dort habe er die Möglichkeit einer günstigen Verpflegung insoweit, als er tiefgefrorene mikrowellentaugliche Fertiggerichte sowohl im Kühlschrank einlagern und zur Essenszeit im Mikrowellengerät garen könne. Diese Möglichkeit habe er anlässlich des Universitätsbesuches nicht. Durch die Abweisung seiner beantragten Tagesgelder im Jahr 2004 sei er in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichbehandlung gemäß Art. 7 B-VG beeinträchtigt, da er in Linz nicht dieselben Verpflegungsmöglichkeiten habe, wie er sie bei Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit in seiner Firma vorfinde. Durch die Nichtanerkennung der steuerlichen Absetzung dieser Tagesgelder sei er ungleich behandelt gegenüber jenen Personen worden, die nur 14 Mal denselben Kurs- bzw. Studienort besuchen würden, denn diese würden in den Genuss der steuerlichen Absetzung ihrer Tagesgelder kommen, obwohl diese Personen gleiche oder ähnliche Verpflegungsbedingungen dort vorfinden würden. Die Begründung der Nichtanerkennung der beantragten Tagesgelder sei demnach sachlich nicht gerechtfertigt und als diskriminierend gemäß Art. 7 B-VG anzusehen. Die berichtigten Tagesdiäten für das Jahr 2004 würden nunmehr € 636,56 (bisher € 542,82 + neu beantragt € 93,74) betragen und seien somit als erhöhte Werbungskosten ausreichend begründet.

Mit Berufungvorentscheidung vom 22. November 2005 setzte das Finanzamt die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit € 2.081,58 fest, wodurch sich die Nachforderung an Einkommensteuer auf € 19,33 verminderte. Aus der Bescheidbegründung geht hervor, dass die zusätzlichen Fahrtkosten in Höhe von € 641,16 wie beantragt gewährt worden seien. Die als Werbungskosten anerkannten Diäten seien auf € 124,26 reduziert worden. Laut den in der Berufung vorgelegten Aufzeichnungen vom 12.2. bis 2.7.2004 sei der Berufungswerber am Studienort Linz wiederkehrend, jedoch nicht regelmäßig tätig gewesen. Da er die Anfangsphase von 15 Tagen noch nicht überschritten habe, würden die Diäten für alle 6 Schulungstage gewährt. In der Zeit vom 28.9. bis 8.10.2004 sei der Einschreiter am Schulungsort Linz regelmäßig wiederkehrend tätig gewesen, nämlich an mindestens 1 Tag pro Woche an 3 Wochen hintereinander. Es seien hier die

Diäten für die Anfangsphase von 5 Tagen gewährt worden. Dies ergebe ein Taggeld von zusammen € 124,26.

Durch den Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz vom 12. Dezember 2005, der sich gegen die Reduzierung der Tagesgelder als Werbungskosten wendet, gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall richtet sich das Rechtsmittel gegen zwei Punkte.

1. Berücksichtigung der erst in der Berufung geltend gemachten PKW-Fahrtkosten in Höhe von € 641,16 als Werbungskosten:

Wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2005 zu Recht ausgeführt, ist dem Rechtsmittel in diesem Punkt stattzugeben.

2. Anerkennung von Tagesgeldern für die Aufenthalte an der Universität Linz:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, diese selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugängigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so

genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. Dienststelle) entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 **nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen**.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise **zusätzliche** Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden. Eine durch Dienstreisen um einige Stunden längere Ausbleibezeit von zu Hause ist hinsichtlich der Mehrverpflegskosten unbedeutend, ansonsten die Leistung von Überstunden auch zu solchen führen müsste, was nicht der Fall ist.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im Erkenntnis vom 28.1.1997, Zl. 95/14/0156 zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, Zl. 95/14/0013 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: "Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den

ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen." Auch im Erkenntnis, Zl. 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Diese Rechtsauffassung hat auch Vertreter in der Rechtslehre: Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen **erst durch die Nächtigung feststellbar**, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt, EStG⁴ zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, Zl. 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Bei den geltend gemachten beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers handelt es sich ausschließlich um eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von 6 Stunden bis 15 Stunden) im Inland. Daher sind nach obigen Ausführungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Tagesgelder als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Weiters ergeben sich noch folgende Überlegungen:

Höhere Verpflegungsausgaben 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. Eine Kochgelegenheit am Arbeitsplatz findet ein Großteil der Erwerbstätigen nicht vor.

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG³ zu § 16 RZ 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrzeug 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 oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder 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 Reise. Bemerkt wird noch, dass der Berufungswerber bereits im Kalenderjahr 2003 an der Universität in Linz studiert hat, so dass er im Kalenderjahr 2004 an diesem Ort hinsichtlich der Verpflegungsmöglichkeiten in einer einen Verpflegungsmehraufwand nicht notwendig nach sich ziehenden Weise ausreichend vertraut war (vgl. VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033).

Allein mit der Behauptung, dass der Berufungswerber der Meinung sei, dass es sich bei seinen auswärtigen Tätigkeiten um einen Mehraufwand an Verpflegungskosten gegenüber seinen Tätigkeiten an seinem Dienstort handle, weil er in Linz im Gegensatz zur Dienststelle kein Kühlgerät und keinen Mikrowellenherd zur Verfügung habe, hat er noch nicht dargetan, dass ihm tatsächlich ein reisebedingter Mehraufwand gegenüber einem großen Teil der Steuerpflichtigen entstanden ist.

Auch aus diesen Gründen waren dem Berufungswerber im Kalenderjahr 2004 keine Tagesgelder für den Aufenthalt am Studienort Linz zu gewähren. Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2005 reduzieren sich die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von € 2.081,58 um € 124,26 auf € 1.957,32. Die steuerliche Auswirkung ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen. Bemerkt wird, dass nach § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung die Abgabenbehörde zweiter Instanz

berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 21. Februar 2007