



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., vom 9. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. August 2005, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	43.478,69 €	Einkommensteuer	14.218,34 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-16.446,-- €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 2.227,66 €

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist seit 1991 Kundenberater einer Versicherungsgesellschaft. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 machte er neben nicht strittigen

Sonderausgaben folgende Ausgaben als Werbungskosten geltend:

	Euro
Kilometergeld laut Fahrtenbuch	9.275,24
Diäten laut Aufstellung	3.894,--
50 % der Telefonkosten I – XII/2004	552,94
Computerversicherung	88,40
Werbeeinschaltungen	380,--
Betriebsratsumlage	212,39
Zwischensumme	14.402,97
Ersätze	- 2.880,--
Werbungskosten	11.522,97

Mit Schreiben vom 29. Juni 2005 ersuchte das Finanzamt den Rechtsmittelwerber die Überprüfungsberichte gemäß § 57a für die Jahre 2003 und 2004 von beiden Fahrzeugen, für welche das Kilometergeld beantragt worden sei, vorzulegen. Die Zurücklegung von 1.175 km für private Zwecke für das Jahr 2004 sowie eine tägliche Arbeitszeit von mehr als 11 Stunden würden jeder Lebenserfahrung widersprechen. Es sei daher beabsichtigt, die Privatkilometer mit 8.000 km zu schätzen und eine maximale durchschnittliche tägliche Arbeitszeit von 10 Stunden anzuerkennen.

Dazu teilte der Einschreiter mit Eingabe vom 3.8.2005 mit, dass er für das KFZ Mercedes, Kennzeichen C. keine Überprüfungsberichte mehr für die Jahre 2003/2004 besitze, da diese nach der neuen Überprüfung weggeworfen worden seien. Als Ersatz lege er den Prüfbericht für 2005 und das Fahrtenbuch bis Juni 2005 vor, welches er seiner Dienststelle monatlich vorlegen müsse. Da sei genauestens ersichtlich, dass der Kilometerstand bei Überprüfungsbericht und Fahrtenbuch immer übereinstimmen würden. Das KFZ seiner Gattin sei im Mai 2005 abgemeldet und verkauft worden. Daher besitze er keine Prüfberichte mehr. Zu diesem Thema wäre allgemein festzuhalten, dass er voriges Jahr erstmals mit 2 Autos seine Dienstreisen unternommen habe. Der Grund sei, dass der Mercedes leider kein gutes Winterauto sei und er schon zwei Mal von der Straße trotz vorsichtiger Fahrweise abgekommen sei. Wegen dieser Konstellation habe er voriges Jahr im Finanzamt vorgesprochen, ob er bestimmte Kriterien zur Überprüfung vorlegen müsse. Der damalige

Sachbearbeiter habe ihn gefragt ob die Jahreskilometer etwa gleich bleiben oder mehr werden würden. Als der Berufungswerber geantwortet habe, dass die Gesamtjahreskilometer ca. wie jedes Jahr bleiben würden, habe der Sachbearbeiter erklärt, dass nur eine Kopie des Zulassungsscheines seiner Frau erforderlich sei. Von Überprüfungsberichten sei keine Rede gewesen.

Hinsichtlich der Anzahl der Privatkilometer führte der Einschreiter Folgendes aus: Da er dienstlich viele Stunden als Lenker seines KFZ unterwegs sei, sei er froh, wenn er zum Wochenende oder abends nicht mehr selber fahren müsse. Da sich seine Gattin weigere mit dem großen Mercedes zu fahren, würden sie mit dem PKW der Gattin oder dem der Tochter fahren. Ein wesentlicher Grund sei auch, dass der Berufungswerber für seinen Beruf den Führerschein unbedingt benötige und er kein Risiko eingehe ihn wegen einer Promilleüberschreitung zu verlieren. Daher sei er nur Beifahrer oder fahre nur die erste Strecke. Beantragt wird, die dienstlich zurückgelegten (von der Firma bestätigten) Kilometer ohne jede Kürzung als Werbungskosten anzurechnen.

Was die tägliche Arbeitszeit betreffe, so erfasse sein Kundenstock über 1900 Personen und habe ein Gesamtprämienvolumen von über Euro 820.000,--. Das bedeute bestehende Kunden regelmäßig zu besuchen und neue zu gewinnen. Dass dies einen großen Zeitaufwand erfordere, sei gegeben. Seit den ca. letzten 8 bis 10 Jahren sei bei ihm der Zeitaufwand so groß und sei auch vom Finanzamt immer anerkannt worden. Dass die 12 Stundenbestimmung von der Finanzbehörde geändert worden sei, sei ihm nicht bekannt. Da der Zeitaufwand den Tatsachen entspreche, beantrage er die Taggelder in der beantragten Höhe zu gewähren.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 22. August 2005 berücksichtigte das Finanzamt die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit € 3.964,46 und setzte die Gutschrift an Einkommensteuer mit € 1.696,36 fest. Begründet wurde die Kürzung der Werbungskosten wie Folgt: Von den insgesamt im Jahr 2004 gefahrenen Kilometern von 27.226 seien geschätzte 8.000 Privatkilometer ausgeschieden worden, sodass sich 19.226 dienstlich gefahrene Kilometer ergeben hätten. Multipliziert mit € 0,356 ergebe sich ein Betrag von € 6.844,46. Abzüglich Arbeitgeberersatz von € 2.880,-- ergäben sich anzuerkennende Werbungskosten von € 3.964,46. Die beantragten Tagesgelder seien zur Gänze nicht anerkannt worden. Laut vorgelegtem Fahrtenbuch seien im Jänner 2004 Fahrten nach Zell am Moos, Natternbach, Roßleithen, Julbach, Pischelsdorf, Sandl und Ebensee durchgeführt worden. Die Überprüfung der Tageskilometer mit den im Fahrtenbuch ausgewiesenen Kilometern weiche erheblich ab.

Fahrtstrecke hin und zurück	KM laut Fahrtenbuch	tatsächliche Kilometer
-----------------------------	---------------------	------------------------

Zell am Moos	102	202
Natternbach	84	108
Roßleithen	107	160
Julbach	119	160
Pischelsdorf	131	200
Sandl	124	145
Ebensee	111	152

Diese Angaben würden folgende Schlüsse zulassen: Entweder sei der Berufungswerber an diesen Tagen nicht in den im Fahrtenbuch angegebenen Orten gewesen oder das Fahrtenbuch sei nicht tagtäglich aktualisiert worden oder die Angaben im Fahrtenbuch würden nicht der Wahrheit entsprechen. Der Sachverhalt, dass einzelne Wegstrecken mit den Kilometerangaben im Fahrtenbuch und den tatsächlichen Kilometern nicht übereinstimmen würden, ziehe sich durch das gesamte vorgelegte Fahrtenbuch 2004. Auf Grund der unrealistischen Angaben im Fahrtenbuch hätten die Werbungskosten nur geschätzt werden können. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Dagegen wurde, ohne ein Beweismittel vorzulegen, fristgerecht berufen. Wie der Berufungswerber bereits im Schreiben vom 3.8.2005 mitgeteilt habe, sei er die Privatfahrten hauptsächlich mit dem PKW seiner Gattin bzw. mit dem Auto seiner Tochter gefahren. Somit seien für sein Dienstauto geringere Privatkilometer angefallen. Darüber hinaus seien die von ihm angeführten 26.051 km ausschließlich Dienstfahrten gewesen. Dies sei auch von seinem Dienstgeber bestätigt worden. Weiters stünden ihm auch Diäten für Dienstfahrten zu, wenn die Wegstrecke mehr als 25 km und die Dauer der Dienstreise mehr als 3 Stunden betrage. Es sei schon allein aus den gefahrenen Kilometern ersichtlich, dass die Dienstreisen (Fahrzeit und Kundengespräche) mehr als 3 Stunden gedauert hätten. Somit bestehe Anspruch auf steuerfreie Diäten. Die komplette Aberkennung seiner beantragten Diäten sei daher nicht korrekt. Beantragt wird, die beantragten Werbungskosten in Höhe von € 11.522,97 anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 3. November 2006 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Rechtsmittelwerber zu den nachstehenden Fragestellungen ausführlich schriftlich Stellung zu nehmen bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- "1. Eine Ablichtung des Zulassungsscheines vom im Kalenderjahr 2004 gefahrenen PKW Mercedes mit dem Kennzeichen C. wolle vorgelegt werden.
2. Wie das Finanzamt bereits in der Bescheidbegründung vom 23. 8. 2005 konkret ausgeführt hat, weichen im Jänner 2004 die Kilometerangaben laut Fahrtenbuch erheblich von den tatsächlichen Kilometern ab. Dies zieht sich durch das gesamte vorgelegte Fahrtenbuch 2004. Eine weitere stichprobenweise Überprüfung bestätigt diese Feststellung.

Fahrtstrecke hin und zurück	laut ÖAMTC-Routenplaner	lt. vorgelegten Aufzeichnungen
B. – Wels – B.	ca. 30 km	82 km
B. – Waldhausen im Strudengau – B.	176 km	110 km
B. – Schardenberg – B.	202 km	115 km
B. – Bad Goisern – B.	218 km	128 km
B. – Enns – B.	56 km	94 km

Sie werden eingeladen, innerhalb der obgenannten Frist geeignete Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Verhältnisse nachprüfbar hervorgehen.

3. Hinsichtlich der vorgelegten Aufstellung "Taggelder 2004" ist es unglaublich, dass im Kalenderjahr 2004 jeweils genau 15 Fahrten in alle 10 aufgeführten Bezirke durchgeführt wurden. Dazu wollen Sie auch mitteilen, seit welchem Jahr Sie das Gebiet von Oberösterreich als Versicherungskaufmann betreuen?"

In Beantwortung dieses Schreibens legte der Berufungswerber den Zulassungsschein seines PKW vor, aus dem ersichtlich ist, dass der PKW Mercedes im Kalenderjahr 1997 erstmalig zugelassen wurde. Zu Punkt 2 hinsichtlich der Differenzen bei den Kilometerentfernungen zwischen dem ÖAMTC-Routenplaner und dem laut Fahrtenbuch teilte der Rechtsmittelwerber mit, dass dies für ihn unverständlich sei und er diese Kilometer glaublich zurückgelegt habe. Nach dem ersten Bescheid habe er den Tacho überprüfen lassen und es sei kein Mangel festgestellt worden. Bei Dienstreisen in nahe gelegene größere Städte besuche er meist mehrere Kunden und somit sei dort eine höhere Kilometeranzahl logisch. Hinsichtlich Punkt 3 seien aus den Aufzeichnungen seine Reiseziele exakt nachzuvollziehen. Wegen der jeweils genau 15 Fahrten in alle 10 angeführten Bezirke teilte er mit, dass er sehr darauf achte keine 16 Fahrten in einen Bezirk zu absolvieren, da er sonst den Diätenanspruch verlieren würde. Die Terminisierung der Termine werde zum Jahresende von ihm darauf abgestimmt. Wegen der Glaubhaftigkeit der Gebietsbetreuung Oberösterreich als Versicherungskaufmann lege er eine Kopie seines Dienstaussweises seines Dienstgebers bei. Diesem gehöre er seit dem 1. Mai

1991 als Außendienstmitarbeiter an. Andere Unterlagen waren der Vorhaltsbeantwortung nicht angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind

- a) das Ausmaß der dienstlich gefahrenen Kilometer und
- b) die Anerkennung von Tagesgeldern für die dienstlichen Fahrten.

Zu a) Ausmaß der dienstlich gefahrenen Kilometer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Der Verwaltungsgerichtshof ist hinsichtlich der Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Dienstreisen zu dem Ergebnis gelangt, dass Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Gleichwohl kann das amtliche Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten jedoch degressiv (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073 und 30.11.1999, 97/14/0174).

Nimmt der Steuerpflichtige das Kilometergeld in Anspruch, kann sich der Nachweis der Kraftfahrzeugkosten darauf beschränken, dass es sich dem Grunde nach um eine beruflich notwendige Fahrt handelte. Der Nachweis ist durch ein Fahrtenbuch zu erbringen. Liegen glaubwürdige Aufzeichnungen nicht vor, so ist zu schätzen (vgl. Hofstätter-Reichel, ESt-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, Tz. 6.3).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber ein Fahrtenbuch geführt, das in erster Linie dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung dienen soll, wie sich die gesamt gefahrenen Kilometer auf berufliche und privat veranlasste Fahrten, einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, verteilen. Den darin getätigten Aufzeichnungen fehlt aber die Glaubwürdigkeit. Wie bloß beispielsweise sowohl vom Finanzamt in der Bescheidbegründung vom 23.8.2005 als auch im Vorhalt des UFS vom 3. November 2006 an Hand konkreter Orte aufgezeigt, beträgt die Kilometerentfernung laut ÖAMTC-Routenplaner vom Wohnort des Einschreiters zu dem im Fahrtenbuch jeweils ausgewiesenen Einsatzort in vielen Fällen beinahe doppelt so viele Kilometer wie im Fahrtenbuch ausgewiesen. Wenn laut Routenplaner z.B. die tatsächliche Fahrtstrecke B. – Zell am Moos - B. 202 Kilometer beträgt, kann die Eintragung von 102 Kilometern im Fahrtenbuch für diese Strecke keinesfalls richtig sein. Die Angaben im Fahrtenbuch entsprechen somit nicht den tatsächlichen Verhältnissen und sind

schon aus diesem Grunde unglaubwürdig. Gegen die Glaubwürdigkeit spricht weiters, dass z.B. bei einer Fahrt von B. nach Wels und zurück, bei der sich laut Routenplaner eine Kilometeranzahl von ca. 30 ergibt, im Fahrtenbuch 82 Kilometer aufscheinen. Dem Berufungswerber ist diesbezüglich zuzustimmen, dass er in größeren Städten meist mehrere Kunden besucht und sich dadurch eine größere Kilometeranzahl ergibt. Eine so hohe Differenz, wofür keine Beweismittel vorgelegt wurden, entspricht aber nicht den Tatsachen. Trotz Aufforderung im Vorhalt vom 3. November 2006 hat der Rechtsmittelwerber keine geeigneten Unterlagen vorgelegt, aus denen die tatsächlichen Verhältnisse nachprüfbar hervorgehen. Der Hinweis, dass das Fahrtenbuch, in dem von den insgesamt 27.226 gefahrenen Kilometern 26.051 km als dienstlich und nur 1.175 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Privatkilometer ausgewiesen seien, deshalb glaubwürdig sein müsse, weil es dem Arbeitgeber vorgelegt worden sei, geht angesichts der Tatsache fehl, als der Dienstgeber ohnehin nur € 2.880,-- im Kalenderjahr 2004 an steuerfreien Reisekostenersätzen auszahlte. Dividiert man den genannten Reisekostenersatz durch das amtliche Kilometergeld von € 0,356, ergibt dies eine höchstzulässige Vergütung für bloß 8.090 dienstlich gefahrene Kilometer.

Das Finanzamt hat von den insgesamt gefahrenen Kilometern von 27.226 einen Anteil von 8.000 Kilometern für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausgeschieden und die dienstlich gefahrenen Kilometer auf 19.226, somit mit mehr als dem vom Dienstgeber vergüteten doppeltem Ausmaß, geschätzt. Angesichts der Tatsache, dass viele Personen jährlich 10.000 km mit einem Kraftfahrzeug privat fahren und der Wohnort des Einschreiters mindestens 10 Kilometer von der nächsten Stadt entfernt ist, entspricht die Schätzung der Privatkilometer einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit bloß 8.000 am ehesten den tatsächlichen Verhältnissen. Der Einwand, dass die Privatfahrten mit dem PKW seiner Gattin, einem VW-Golf Rabbit, durchgeführt worden wären, ist aus folgenden Gründen unglaubwürdig. In den monatlichen Fahrtenbüchern (Jänner, Februar, März, November und Dezember) in denen behauptet wird, die Dienstfahrten seien mit dem VW-Golf Rabbit durchgeführt worden, wurden keine höheren Privatkilometer ausgewiesen als in den übrigen Monaten, in denen die Fahrten mit dem Mercedes durchgeführt wurden. Weiters wird jemand, der über einen Mercedes, erstmalige Zulassung 1997 verfügt, in der schneefreien Zeit eines Jahres seine Privatfahrten nicht mit einem 15 Jahre alten VW Golf, (erstmalige Zulassung 1989 und Kilometerstand 1.1.2004: 218.426) durchführen. Auf Grund der aufgezeigten unglaubwürdigen Aussagen kommt auch der unbewiesenen allgemeinen Behauptung, Privatfahrten seien mit dem PKW der Tochter durchgeführt worden, keine Glaubwürdigkeit zu.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zu b) Tagesgelder

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 Z 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 (Mehraufwandtatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen 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 und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

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.

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 Mehraufwandtatbestand 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.

Da es sich bei den geltend gemachten beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich um eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von 6 oder 12 Stunden) im Inland gehandelt hat, 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. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz keine Kochgelegenheit 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 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 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

1. der Berufungswerber laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. November 2006 bereits seit 1991 sein Arbeitsgebiet betreut und so über die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten Bescheid weiß,
2. wie bei Punkt a) ausgeführt, die im Fahrtenbuch angeführten Orte zum Teil unglaublich sind und daher eine genaue Beurteilung nicht zulassen sowie
3. der Bezirk Wels-Stadt sich im Nahebereich des Dienstortes befindet und daher auch aus diesem Grund keine Tagesgelder für die 15 beantragten Fahrten dorthin als Werbungskosten anerkannt werden können.

Allein mit der allgemein gehaltenen Behauptung, dass der Berufungswerber seine bestehenden Kunden regelmäßig besuchen und neue Kunden gewinnen müsse, hat er jedoch nicht dargetan, dass ihm tatsächlich ein reisebedingter Mehraufwand gegenüber einem großen Teil der Steuerpflichtigen entstanden ist.

Aus all diesen Gründen war die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Rechtsmittelwerber hat in seinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2004 aber auch Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht, die anzuerkennen sind, eine Berücksichtigung bisher aber irrtümlicherweise nicht erfolgt ist, und zwar 50 % der Telefonkosten von € 1.105,88 = € 552,94, Prämien für eine Computerversicherung € 88,40, Ausgaben für Werbeeinschaltungen € 380,-- und Betriebsratsumlage € 212,39. Die bei der Arbeitnehmerveranlagung 2004 zu berücksichtigenden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, erhöhen sich daher von € 3.964,46 um € 1.233,73 auf € 5.198,19.

Wie aus beiliegendem Berechnungsblatt ersichtlich, erhöht sich dadurch die Gutschrift an Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2004 auf € 2.227,66.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 13. Dezember 2006