

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 4. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 29. April 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 14. Oktober 2002 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001. Neben der in der Folge unbestritten gebliebenen Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages, von diversen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen begehrte er folgende Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen:

Wirtschaftskammer Grundumlage	S	1.000,00
AKU	S	2.699,70

Telekom Austria (Telefon und Internet)	S	16.119,16
Mobilkom (Handy)	S	6.631,29
Werbematerial	S	910,00
Kilometergeld für 17.291 km à S 4,90	S	84.291,00
abzügl. Ersatz durch den Arbeitgeber	S	- 35.340,00
gesamt	S	76.311,15

Mit Schreiben vom 9. April 2003, beim Finanzamt eingelangt am 14. April 2003, führte der Steuerpflichtige aus, er habe in seinen Fahrtaufzeichnungen Kilometerstände angeführt, die nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden. Die Reisespesenaufzeichnungen seien auch nicht täglich laufend geführt worden, sondern wären an Hand seiner beruflichen Unterlagen zusammengefasst für mehrere Tage Eintragungen vorgenommen worden. Er habe für beruflich veranlasste Fahrten tatsächlich zwei verschiedene Fahrzeuge abwechselnd verwendet, beim nachträglichen Erstellen der Kilometeraufzeichnungen aber bis November 2001 prinzipiell alle Fahrten mit dem fiktiven Kilometerstand lediglich eines Autos verrechnet. Aus diesem Grund ergäbe sich auch nur ein minimaler Privatanteil. Er begehrte daher in Abänderung seines ursprünglichen Antrages Kilometergelder nur mehr für 14.640 Kilometer. Dieser Betrag ergäbe sich aus den Gesamtkilometern lt. Fahrtenbuch (18.301 km) abzüglich eines Sicherheitsabschlages von 20%. Zusätzlich begehrte er den Ansatz von Tagesdiäten im Ausmaß von S 7.560,00. Sein Einsatzgebiet bestehe aus den Bezirken X, Y und Z, dafür wären die ersten fünf Reisetage anzusetzen. Darüber hinausgehende Fahrten wären für eine Anfangsphase von 15 Tagen zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 29. April 2003 führte das Finanzamt die Veranlagung durch, wich jedoch im Punkt "Werbungskosten" vom Begehren des Antragstellers wie folgt ab:

- von den Telefonkosten wurde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden
- die Kilometergelder wurden nur im Ausmaß des amtlichen Kilometergeldes für 11.000 Kilometer abzüglich der nicht steuerbaren Arbeitgeberersätze als Werbungskosten anerkannt
- Tagesgelder wurden nur im Ausmaß von S 2.520,00 abgezogen (5 Tage für Reisen innerhalb des Einsatzgebietes und 2 Reisen nach W)

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Steuerpflichtige aus, dass im vorliegenden Fall zwar eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gegeben sei, die

Schätzung aber nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben dürfe. Er habe die Kilometeraufzeichnungen nicht laufend geführt und nachträglich erstellt. In diesen sei jedoch der Kilometerstand des PKW A niedergeschrieben worden, tatsächlich wären aber viele Fahrten (vor allem im Winter) mit dem PKW B getätigt worden. Weiters wurde ausgeführt, dass bei in seinem Beruf tätigen Steuerpflichtigen üblicher Weise Privatfahrten und beruflich veranlasste Fahrten schwierig abzugrenzen seien. Die Jahreskilometerleistung des PKW A habe 19.000 Kilometer betragen, die für den PKW B 8.000. Das ergäbe insgesamt eine Anzahl an gefahrenen Kilometern von 27.000. Die beantragten 14.640 Kilometer ergäben eine Privatnutzung von etwa 12.000 Kilometern bzw. 45%. Wenn das Finanzamt lediglich 11.000 Kilometer für berufliche Fahrten anerkenne, betrüge der Privatanteil 60%, was als Strafsanktion anzusehen sei.

Auch hinsichtlich der Reisespesen (gemeint wohl: Tagesdiäten) widerspreche die Erledigung des Finanzamtes den geltenden Regelungen, nach welchen als Einsatzgebiet eindeutig maximal ein politischer Bezirk und an diesen angrenzende Bezirke normiert sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass sich aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ein Jahreskilometeranzahl von 19.238 für beide PKW's ergäbe. Abzüglich der Fahrten für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung und der Privatfahrten würden sich die anerkannten 11.000 Kilometer berechnen. Hinsichtlich der Tagesdiäten wurde zuerst allgemein auf ein Einsatzgebiet als Mittelpunkt der Tätigkeit verwiesen und sodann ausgeführt, dass auch die Bezirke XY, XL und XM regelmäßig bereist worden wären.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass er sowohl in der Selbstanzeige (Schreiben vom 9. April 2003) als auch in der Berufung darauf hingewiesen habe, dass die Unrichtigkeit seines Fahrtenbuches hauptsächlich darin bestehe, dass er private Fahrten mit dem PKW A nicht aufgezeichnet habe, jedoch andererseits berufliche Fahrten mit dem PKW B stattfanden, die ebenfalls nicht ins Fahrtenbuch aufgenommen worden seien. Lediglich im Dezember 2001 wären drei Fahrten mit dem PKW B in diesem Fahrtenbuch angeführt. Durch diese nicht laufend mit dem tatsächlichen Kilometerstand übereinstimmende Fahrtenbuchführung sei jedoch die Gesamtkilometerleistung nicht betroffen. Mit dem PKW A seien im Jahr 2001 ca. 19.000 Kilometer zurückgelegt worden. Den PKW B habe er nach fünf Jahren Nutzung mit einem Kilometerstand von ca. 40.000 verkauft. Hieraus ergäbe sich die durchschnittliche jährliche Kilometerleistung von 8.000. Die aufgezeichneten beruflichen

Kilometer von 18.301 entsprächen den tatsächlichen Verhältnissen hinsichtlich der durchgeführten Fahrten. Eine Streichung von 38,25% dieser Fahrten empfinde er als Willkür.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Weiter bestimmt § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, dass Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten sind. 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 und Aufwendungen und 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.

1. Kilometergeld:

Im vorliegenden Fall ist strittig, in welchem Ausmaß beruflich veranlasste Fahrten durchgeführt wurden und in welcher Höhe aus diesem Grund Werbungskosten anzuerkennen sind. Dabei steht an Sachverhalt unbestritten fest:

Der Berufungswerber ist ein im Außendienst tätiger Arbeitnehmer. Er erhielt im Jahr 2001 von seinem Arbeitgeber Fahrtkostenersätze in Form von limitierten Kilometergeldern in Höhe von S 2.945,00. Um die nicht steuerbare Auszahlung dieser monatlichen Beträge nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu gewährleisten, musste der Arbeitnehmer Reiseaufzeichnungen führen. Diese Aufzeichnungen wurden in der Folge auch dem Finanzamt zusammen mit dem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung vorgelegt und die Differenz zwischen dem Betrag, der sich durch Multiplikation der in den Aufzeichnungen enthaltenen beruflich zurückgelegten Kilometern mit dem amtlichen Kilometergeldsatz ergibt und den nicht steuerbar ausbezahlten Vergütungen als Werbungskosten beantragt. Bereits im Zuge der Bearbeitung der Veranlagung für das Jahr 2000 stellte das Finanzamt fest, dass die Reiseaufzeichnungen nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmten. Entsprechende Nachforschungen ergaben, dass in diesen Aufzeichnungen überhöhte Kilometerstände ausgewiesen wurden. In der Folge wurde vom Steuerpflichtigen zugestanden, dass die Reiseaufzeichnungen nicht nach den tatsächlichen Verhältnissen erstellt wurden, sondern an Hand der beruflichen Unterlagen zusammengefasst für mehrere Tage im Nachhinein Eintragungen vorgenommen worden seien. Dazu führte der Berufungswerber aus, dass es für seinen Arbeitgeber lediglich wichtig gewesen sei, dass Unterlagen vorgelegt werden, welche höhere Reisekosten beinhalten als die ausbezahlteten "Pauschalvergütungen". Alleine aus dieser Aussage ergibt sich unbestreitbar, dass die vom Berufungswerber geführten Aufzeichnungen niemals vom Arbeitgeber überprüft wurden und dadurch Eintragungen beliebig manipuliert werden konnten.

Im Schreiben vom 9. April 2003 erklärte der Berufungswerber gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz, dass er für seine beruflichen Fahrten zwei Kraftfahrzeuge verwendet hätte. In den nachträglich erstellten Kilometeraufzeichnungen habe er bis November 2001 aber prinzipiell für alle Fahrten die Verwendung nur eines Fahrzeuges angegeben und für dieses fiktive Kilometerstände aufgezeichnet. Der Grund für eine derartige Vorgangsweise wurde nicht dargelegt. Es ist aber nicht nachvollziehbar, warum der Berufungswerber bei Verwendung von zwei Fahrzeugen Kilometeraufzeichnungen anfertigt, in welchen angeblich tatsächlich durchgeführte Fahrten nicht unter Angabe des tatsächlich verwendeten Fahrzeuges ausgewiesen werden. Dies verwundert umso mehr, als ein Ausweis des tatsächlich verwendeten Fahrzeuges problemlos möglich gewesen wäre und ab November

2001 auch Fahrten mit dem zweiten Fahrzeug aufscheinen. Die ab November 2001 geänderte Vorgangsweise erhöht jedoch die Glaubwürdigkeit der Ausführungen des Berufungswerbers in keiner Weise, stand sie doch in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit den Erhebungen des Finanzamtes betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2000.

Das Finanzamt hat für das Jahr 2001 das Ausmaß der beruflich gefahrenen Kilometer mit 11.000 Kilometern geschätzt. In der Berufung und im Vorlageantrag wendet sich der Berufungswerber gegen diese Schätzung mit der Begründung, er empfinde die niedrige Schätzung als "Strafbesteuerung". Dem Grunde nach wird die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde jedoch nicht bestritten.

Dazu ergeben sich folgende Überlegungen:

Auszugehen ist davon, dass mit dem PKW A im Jahr 2001 insgesamt ca. 19.000 Kilometer zurückgelegt wurden. Diese Kilometeranzahl wird weder seitens des Berufungswerbers noch seitens des Finanzamtes bestritten.

Mit dem PKW B sind nach den Angaben des Berufungswerbers im Kalenderjahr 2001 insgesamt 8.000 Kilometer zurückgelegt worden. Diese Behauptung wurde in keiner Weise belegt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dem Berufungswerber mit Vorhalt vom 22. September 2004, nachweislich zugestellt am 27. September 2004, folgende Überlegungen zur Kenntnis gebracht:

"6. Dazu ist auszuführen, dass der PKW B vorwiegend von Ihrer Gattin verwendet wurde. Lt. Ihren eigenen Aufzeichnungen betrug der Kilometerstand Ende des Jahres 2001 ca. 12.000 km. Im Vorlageantrag führen Sie im August 2003 aus, Sie hätten den PKW B nach 5 Jahren Nutzung bereits verkauft. Daraus ist zwingend abzuleiten, dass Sie bzw. Ihre Gattin diesen PKW spätestens Mitte 1998 erworben haben und mit diesem Auto somit (bis Ende 2001) während eines Zeitraumes von über drei Jahren nur 12.000 km zurückgelegt wurden. Das entspricht einer Jahreskilometerleistung von maximal 4.000 km pro Jahr. Eine derart geringe Kilometerleistung lässt aber nur einen Schluss zu: Der PKW B wurde ausschließlich von Ihrer Gattin für deren private Fahrten genutzt !

7. Diese Tatsache macht auch Ihre Angaben bezüglich einer beruflichen Nutzung des PKW B unglaubwürdig."

Diese Ausführungen blieben unwidersprochen, weil der Berufungswerber den angeführten Vorhalt nicht beantwortete. Wenn aber, entsprechend der Lebenserfahrung und der unbestrittenen Tatsache, dass der PKW B von der Gattin des Berufungswerbers privat verwendet wird, auf Grund der äußerst geringen Anzahl der mit dem PKW B in einem Zeitraum von mehr als drei Jahren zurückgelegten Gesamtkilometer zwingend davon

auszugehen ist, dass der Berufungswerber dieses Fahrzeug nicht für beruflich veranlasste Fahrten in einem erwähnenswerten Ausmaß verwendet haben kann, stellt die vom Berufungswerber vorgenommene Berechnung, in welcher er von einer Gesamtjahreskilometerleistung beider Fahrzeuge von 27.000 Kilometern im Jahr 2001 ausgeht, keine taugliche Maßnahme zur Glaubhaftmachung von beruflich zurückgelegten Kilometern dar. Vielmehr ist – wie im Vorhalt ausgeführt und unwidersprochen geblieben – davon auszugehen, dass den PKW B (ausschließlich) die Gattin des Berufungswerbers für ihre Privatfahrten verwendet hat.

Somit ist das Finanzamt richtiger Weise von einer Jahreskilometerleistung des Berufungswerbers von ca. 19.000 Kilometern im Jahr 2001 ausgegangen. Wenn nun 8.000 Kilometer als Privatkilometer geschätzt werden, steht das Finanzamt damit absolut im Einklang, ja sogar am untersten Maß mit den sich nach den Erfahrungswerten des täglichen Lebens ergebenden Sachverhalten. Privatfahrten im Ausmaß von 8.000 Kilometern im Kalenderjahr (oder umgerechnet von weniger als durchschnittlich 670 Kilometern im Monat oder ca. 22 km pro Tag) setzen bereits voraus, dass lediglich sehr kurze Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und auch sonst kaum private Fahrten (Einkaufsfahrten, Besuche von Bekannten und Freunden, Wochenendausflüge, Urlaubsfahrten usw.) durchgeführt werden. Derartige private Fahrten scheinen in den Aufzeichnungen des Berufungswerbers aber praktisch nicht auf, weshalb die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Berufungswerber mit dem oben angeführten Vorhalt auch ersuchte, eine vom Arbeitgeber bestätigte Aufstellung der arbeitsfreien Tage im Jahr 2001 vorzulegen, um diesbezüglich weitere Ermittlungen anstellen zu können. Wie bereits angeführt, hat der Berufungswerber den Vorhalt nicht beantwortet und auch die geforderten Unterlagen nicht vorgelegt. Der Berufungsbehörde wurde somit die Möglichkeit genommen, exaktere Feststellungen zu treffen. Zudem ist der Berufungswerber bei seiner eigenen Berechnung (unter der Annahme von insgesamt 27.000 von ihm gefahrenen Kilometern) von einem Anteil an privat zurückgelegten Kilometern von 45% ausgegangen. Nach der Schätzung des Finanzamtes beträgt der Privatanteil (bei Ansatz von tatsächlich 19.000 Gesamtkilometern) lediglich 42%.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der beruflich zurückgelegten Kilometer durch die vom Berufungswerber vorgebrachten Argumente nicht erschüttert werden kann und auch nicht zu ersehen ist, dass etwa wirklichkeitsfremde oder an den tatsächlichen Gegebenheiten vorbeigehende Annahmen getroffen wurden. Vielmehr wurde mit tauglichen Mitteln versucht, dem wahren Sachverhalt entsprechend nahe zu kommen. Letztlich ist in diesem Punkt auch noch darauf hinzuweisen, dass derjenige, der Anlass zur Schätzung gibt (Vorlage eines nicht ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches) und der bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend

mitwirkt (Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom 22. September 2004), die mit der Schätzung verbundenen Ungewissheiten hinnehmen muss (VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; VwGH 30.9.1998/97/13/0033).

Die vom Finanzamt und auch nunmehr anzuerkennenden Werbungskosten berechnen sich wie folgt:

11.000 beruflich gefahrenen Kilometer à S 4,90	S	53.900,00
abzüglich Ersätze des Arbeitgebers	S	- 35.340,00
Werbungskosten	S	18.560,00

2. Tagesdiäten:

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 anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) 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 (sog. 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.

Im Erkenntnis, Zl. 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der VwGH 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, Zl. 95/14/0013 vom 30.10.2001 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, 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 typisierender 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 die Aufstellung der beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers – mit Ausnahme einer zweitägigen Fahrt nach W - ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von 8,5 bis 13,5 Stunden) enthält, stehen nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mit Ausnahme der Reise nach W grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu.

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.

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. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Ein Mehraufwand für Verpflegung liegt in typisierender Betrachtungsweise jedenfalls dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes bzw. durch bestimmte Fahrtätigkeiten Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat.

Der Berufungswerber war im Streitjahr und auch in den Vorjahren als Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmes tätig. Aus der der Erklärung beigelegten Aufstellung ist ersichtlich, dass sich seine – den Gegenstand dieses Verfahrens bildende - Reisetätigkeit ganzjährig durchgehend auf fünf, aneinander angrenzende, politische Bezirke eines Bundeslandes beschränkte. Diese politischen Bezirke liegen alle im X-Tal bzw. grenzt ein Bezirk an einen im X-Tal gelegenen Bezirk an; von seinem ebenfalls im X-Tal gelegenen Wohnort bereiste er somit sein Betreuungsgebiet in westlicher bzw. in östlicher Richtung. Es ist somit offensichtlich, dass der Berufungswerber ein bestimmtes Einsatzgebiet regelmäßig bereist und ihm dadurch zweifelsfrei die jeweiligen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet bekannt sind. Zudem besteht – wie bereits oben ausgeführt – auch die Möglichkeit, durch entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten und – in Einzelfällen – auch Mitnahme von Verpflegung entsprechende reisebedingte Mehraufwendungen zu vermeiden. Dies gilt insbesonders für die Fahrt nach XM, bei welcher nach Ansicht der nunmehr entscheidenden Behörde zwar das Einsatzgebiet kurzfristig verlassen wurde, die Tätigkeit jedoch im Rahmen einer Fahrt durch das Einsatzgebiet absolviert wurde und der Berufungswerber nach und vor der Tätigkeit in XM nach seinen Fahrtaufzeichnungen seiner Tätigkeit im Einsatzgebiet nachgegangen ist. Zudem führte das Finanzamt unbestritten in der Berufungsvorentscheidung aus, dass auch die Bezirke XY, XL und XM regelmäßig bereist wurden und aus diesem Grund als Einsatzgebiet anzusehen seien.

Das Finanzamt anerkannte Tagesgelder für fünf Fahrten à S 360,00 und zwei Mal S 360,00 für die Fahrt nach W, sohin insgesamt S 2.520,00, als Werbungskosten. Welche Überlegungen das Finanzamt zur Anerkennung der fünf Mal S 360,00 führten, lässt sich dem Verwaltungsakt nicht entnehmen. Da im gegenständlichen Fall aber eindeutig davon auszugehen ist, dass als Einsatzgebiet des Berufungswerbers das T.U. anzusehen ist, können für Fahrten im Einsatzgebiet grundsätzlich keine Tagesdiäten anerkannt werden. Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien können ebenfalls nicht zu einem anderen Ergebnis führen, da einerseits eine Beschränkung des eines Einsatzgebietes auf einen Bezirk und an diesen angrenzende

Bezirke auf Grund der geographischen Lage BL's im Vergleich mit größeren Bundesländern zu einer unvertretbaren Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen führen würde und andererseits der Steuerpflichtige aus den Lohnsteuerrichtlinien keine Rechte ableiten kann.

Als Tagesgelder sind daher lediglich S 720,00 für die Reise nach W anzuerkennen.

3. Wirtschaftskammergrundumlage, "AKU":

Hinsichtlich dieser vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannten Beträge von S 1.000,00 bzw. S 2.699,70 wurde der Berufungswerber ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

- "1. Von Ihnen wurde die Grundumlage zur Wirtschaftskammer in Höhe von S 1.000,00 als Werbungskosten geltend gemacht. Grundumlagen zur Wirtschaftskammer fallen grundsätzlich nur im Zusammenhang mit einer betrieblichen/selbständigen Tätigkeit an. Da Sie keine derartigen Einkünfte erklärt haben, besteht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates laut Aktenlage keine Abzugsfähigkeit dieses Betrages. Weshalb sind Sie verpflichtet, eine derartige Grundumlage zu bezahlen ? In welchem Zusammenhang steht diese Grundumlage mit Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ?*
- 2. Worum handelt es sich bei dem mit "AKU" bezeichneten Betrag von S 2.699,70 ? Legen Sie bitte einen diesbezüglichen Zahlungsnachweis vor. Bis zum Nachweis des Zahlungsgrundes und des Zusammenhangs mit der nichtselbständigen Tätigkeit geht der unabhängige Finanzsenat ebenfalls von der Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen aus."*

Da der Vorhalt nicht beantwortet wurde, steht für die nunmehr entscheidende Abgabenbehörde zweiter Instanz – auf Grund des eindeutigen Hinweises im Vorhalt - fest, dass beide Beträge nicht im Zusammenhang mit der vom Berufungswerber ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit stehen, weshalb die Abzugsfähigkeit zu verneinen ist.

4. Zusammenfassung der anzuerkennenden Werbungskosten:

It. Pkt. 1. dieser Entscheidung	S	18.560,00
It. Pkt. 2. dieser Entscheidung	S	720,00
It. Pkt. 3. dieser Entscheidung	S	0,00
weiters unbestritten It. Erstbescheid	S	14.560,27
Werbungskosten 2001 gesamt	S	33.840,00
vom Finanzamt anerkannt im Erstbescheid	S	39.340,00
Differenz	S	5.500,00

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 3. November 2004