



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ernst Schietz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1997 vom 13. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Gutschrift von bisher 97,45 Euro (1.341,00 ATS) auf 286,91 Euro (3.948,00 ATS) erhöht wird.

Die Berechnung der Abgaben ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Jahr 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Beamter der LA. Sein Dienstort ist seit Jahren der Sitz des GGr in Gr, M.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1997 beantragte der Bw. die Anerkennung von Werbungskosten und zwar von Tagesgeldern in Höhe der Pauschalersätze des § 26 Z 4 EStG 1988 für beruflich veranlasste Reisen. Eine Aufstellung pro Monat für das Jahr 1997 mit den Reisezielen und der Reisedauer wurde vorgelegt. Es wurden Werbungskosten im Betrag von 50.700,00 ATS beantragt.

Mit Einkommensteuerbescheid 1997 vom 13.12.2001 erkannte das Finanzamt aus diesen Tagesgeldern nur die Fahrten nach L für 15 Tage in Höhe von ATS 4.800,00 an. Die Tagesgelder für Fahrten in die Bezirke U, R und E könnten nicht gewährt werden, da durch das ständige Bereisen dieser Bezirke ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden sei. Mittelpunkt der Tätigkeit könne nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Ein Einsatzgebiet könne sich auf einen politischen Bezirk und auf an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Auf Grund der ständigen Bereisung dieser Bezirke sind die örtlichen Gegebenheiten so vertraut, dass der in typisierender Betrachtungsweise bei Reisebewegungen angenommene Verpflegungsmehraufwand nicht mehr anfalle.

Gegen den oben näher bezeichneten Bescheid erhob der Berufungswerber Berufung und schränkte sein Begehren auf die Anerkennung von Werbungskosten auf ATS 43.830,00 ein, in dem er die Werbungskosten für die Orte ausschied, an denen er öfter als 15 mal war.

Der Bw. begründete sein Begehren wie folgt:

Seine Tätigkeit sei neben der laufenden Kontrolle der Gewässerverläufe auch anlassbezogen verursacht durch Unwetter, Hochwasser und die Teilnahme an Bau- und Wasserrechtsverhandlungen. Es seien ihm nicht die politischen Bezirke Gr, U, R und E als Einsatzgebiet zugewiesen, sondern die einzelnen Gewässerstrecken und deren Einzugsgebiete. Diese decken sich nicht mit den politischen Bezirken. Er bereise weit über 100 Gemeinden in teilweise sehr großen Abständen, sodass er den Überblick über die Gastronomie nicht behalten könne und sich an den meisten Tagen auch die bereisten Orte nicht selbst aussuchen könne.

Mit ausführlich begründeter Berufungsvorentscheidung vom 13.02.2002 wurde die Rechtsansicht des Finanzamtes, die es auch schon im Erstbescheid vertreten hat, aufrecht erhalten und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 15.03.2002 beantragte der Bw. fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, da das Finanzamt auf seine Argumente nicht ausreichend eingegangen sei.

Entsprechend einem Telefonat vom 20.11.2003 zwischen dem Bw. und der Referentin des UFS ist der Sachverhalt um folgende Elemente zu ergänzen:

Die Zuständigkeit des Bw. für den GGr umfasst neben dem Bezirk Gr auch die Flusseinzugsgebiete in den Bezirken R, U und E (z.B. Große Mühl entspringt in Schwarzenberg an der Grenze zu Deutschland; Große Rodl entspringt in Bad Leonfelden). Während der Urlaubszeit oder bei Krankenständen muss der Bw. auch z.B. in die Bezirke Ri und Sch oder Fr und P fahren. Vom Dienstgeber wird ein Dienstauto zur Verfügung gestellt. Der Bw. verrichtet seine Tätigkeit zu ca. 60 bis 75% im Außendienst und zu ca. 40 bzw. 25% im Innendienst. Diese Aufteilung ist z.B. auch abhängig von unwetterbedingten Hochwasserkatastrophen. Den Bw. führen seine Reisebewegungen an einem Tag meist in mehrere Orte eines Bezirkes oder teilweise auch bezirksübergreifend in mehrere Bezirke. Die Reisebewegungen erfolgen unregelmäßig und anlassbezogen z.B. zu Bau- und/oder Wasserrechtsverhandlungen.

Als Abgeltung für die Aufwendungen des Verpflegungsmehraufwandes erhält der Bw. monatlich vom Dienstgeber eine pauschale Reisekostenabgeltung in Höhe von ca. ATS 3.000,00 und ca. ATS 800,00 als Selbstlenkerpauschale. Dieser Pauschalbetrag wird als laufender Bezug monatlich versteuert. Vom Bw. werden daher weder monatlich noch jährlich Reisekostenabrechnungen über die tatsächlich erfolgten Dienstreisen an den Dienstgeber gelegt. In der Besprechung am 25.11.2003 zwischen der Referentin und dem Bw. wird als durchschnittlicher Ersatz vom Dienstgeber ein Tagesgeld für Reisebewegungen des Bw. nach Abzug der Einkommensteuer im Betrag von ATS 100,00 pro Reisetag einvernehmlich für das Jahr 1997 errechnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind - auch im Falle des Nachweises tatsächlicher Kosten - nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit.c). Zu den nach § 20 EStG

nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH vom 5.10.1994, Zl. 92/15/0225).

Eine Reise i.S.d. § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, **solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist**. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; vgl. Hofstätter – Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2) und bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden gegeben sein. Bei Auslandsreisen muss eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegen.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Eine Differenzierung erfolgt zwischen Einsatzort und Einsatzgebiet:

Zum Einsatzort: Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort an mehreren aufeinanderfolgenden Tagen oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei durchgehender Tätigkeit oder bei **Regelmäßigkeit** nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu. Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Einsatzort erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen bei **unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit** Tagesgelder für insgesamt fünfzehn Tage **pro** Kalenderjahr zu (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Zum Einsatzgebiet: Wird in einem Einsatzgebiet oder einem Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei regelmäßiger Bereisung** Tagesgelder nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz in diesem Einsatzgebiet erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird in einem Einsatzgebiet oder Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei unregelmäßigen**,

aber wiederkehrenden Reisen Tagesgelder für eine jeweilige Anfangsphase für fünfzehn Tage insgesamt **pro Kalenderjahr** zu.

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten wieder die oben angeführten allgemeinen Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit je nach Einsatzort oder Einsatzgebiet z.B. für die Anfangsphase von 5 Tagen in einem (neuen) regelmäßig bereisten Einsatzgebiet steht das Tagesgeld in Höhe der in § 26 Z 4 EStG 1988 genannten Grenzen zu. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von 5 Tagen neu zu beginnen.

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Aus dem hier vorliegenden Sachverhalt ergibt sich für 1997 ein einzelner Einsatzort und für Orte in einem Bezirk gilt der Bezirk jeweils als ein Einsatzgebiet. Der 1. Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. liegt im Bezirk Gr. Für dieses Einsatzgebiet hat der Bw. richtigerweise keine Tagesgelder geltend gemacht, da alle Orte innerhalb von 25 km liegen. Es wird dem Bw. geglaubt und es ist aus seinen vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass seine beruflich veranlassten Reisen **unregelmäßig** z.B. an unterschiedlichen Wochentagen und in unterschiedlicher Häufigkeit in den einzelnen Monaten stattgefunden haben (siehe Zusammenfassung in Beilage 1).

Aus dem Aufgabengebiet des Bw. ergibt sich im Jahr 1997 ein wiederkehrendes Bereisen der Bezirke Gr (1.Mittelpunkt = 1.MP), U (2.Mittelpunkt = 2.MP), R (3.Mittelpunkt = 3.MP) und E (4.Mittelpunkt = 4.MP) und ein Bereisen des Einsatzortes L (5.Mittelpunkt = 5.MP). Seine Tätigkeit als Strom- bzw. Flussmeister bringt es mit sich, dass er sich **wiederkehrend, aber nicht regelmäßig** in gleichen Einsatzgebieten oder am gleichen Einsatzort aufhalten muss.

Beim hier vorliegenden Sachverhalt werden daher folgende Tagesgelder bei den Inlandsdienstreisen nicht als Verpflegungsmehraufwand anerkannt:

- Reisen nach L ab dem 16. Tag (d.h. hier ab dem 02.12.1997).
- Reisen in die Bezirke U und R ab dem 16. Tag.
- Reisen innerhalb von 25 km vom 1.Mittelpunkt der Tätigkeit aus d.h. auch Reisen in den Bezirk E, die innerhalb dieser Grenze liegen.

Reisen, die vom ursprünglichen Mittelpunkt der Tätigkeit in Gr weiter als 25 km entfernt waren und deren Anfangsphase von 15 Tagen noch nicht überschritten war, z.B. die zwei Reisen in Orte im Bezirk E, die weiter als 25 km von Gr entfernt waren, wurden anerkannt (siehe Beilagen 1 bis 5).

In jedem dieser politischen Bezirke entsteht durch das wiederkehrende, aber nicht regelmäßige Bereisen im Ablauf eines Jahres ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit, daher stehen dem Bw. für jedes angefahrene Einsatzgebiet die Tagesgelder für eine Anfangsphase von 15 Tagen zu, wenn die Reisebewegung über 25 km hinaus stattgefunden hat und über drei Stunden gedauert hat. Auf Grund der laufenden Veränderungen bei den Gastronomiebetrieben (Schließen von Lokalen, Änderungen bei den Sperrtagen etc.) steht diese Anfangsphase von 15 Tagen jedes Jahr zu, da die Ermittlung des Einkommens stets für ein Kalenderjahr erfolgt (vgl § 2 Abs 1 EStG 1988).

Das unregelmäßige und anlassbezogene Bereisen der Bezirke widerspricht einer Zusammenfassung der politischen Bezirke Gr, U, R und E zu **einem** Einsatzgebiet. Einzelne Strecken wie von Gr nach Schwarzenberg (84,4 km, Dauer 1:35 Stunden) oder von Gr nach Bad Leonfelden (79,4 km, Dauer 1:04 Stunden) laut Abfrage aus dem Internet unter www.tiscover.at, Routenplaner, haben eine Fahrzeit von über einer Stunde. Da bei einer Reisetätigkeit primär die Erfüllung der vorgegebenen Arbeitsaufgaben im Vordergrund steht, entspricht es der Lebenserfahrung, dass es dabei zu Verpflegungsmehraufwendungen kommt. Die dem Bw. zugewiesenen Gewässereinzugsgebiete umfassen aber kein so großes Gebiet, dass für den Verpflegungsmehraufwand in den einzelnen Bezirken mehr als eine Anfangsphase berücksichtigt

werden könnte. Die Berücksichtigung einer Anfangsphase von je 15 Tagen pro Jahr für den Verpflegungsmehraufwand wird für die Reisen in die Bezirke U und R dem hier vorliegenden Sachverhalt am besten gerecht.

Der durchschnittliche Ersatz des Dienstgebers an pauschalen Tagesgeldern ist vom je nach den Reisetunden errechneten und geltend gemachten Tagesgeldsatz des § 26 Z 4 EStG 1988 bei jedem Reisetag abzuziehen.

sgewiesen.

Es wurden Tagesgelder in Höhe von 15.210,00 ATS abzüglich der Ersätze des Dienstgebers von 4.700,00 ATS = insgesamt **10.510,00 ATS (763,79 €)** anerkannt.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Beilagen 1 bis 5 (Berechnungsblätter für Tagesgelder für das Jahr 1997),
1 Berechnungsblatt Einkommensteuer in ATS und Euro

Linz, 05. Dezember 2003