

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn A.J. in XY., vom 10. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Unteroffizier beim österreichischen Bundesheer und bezog im Jahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 beantragte der Bw. die Anerkennung von Werbungskosten und zwar von Tages- und Nächtigungsgeldern für beruflich veranlasste Reisen. Eine Aufstellung mit den Reisezielen und der Reisedauer für das Jahr 2003 wurde vorgelegt. Es wurden Reisekosten im Betrag von 3.377,16 € beantragt.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2004 anerkannte das Finanzamt Graz-Umgebung einen Betrag von 384,96 € und führte als Begründung zusammenfassend aus, dass - wenn ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird - nur Kosten für die ersten fünf Tage zu berücksichtigen sind.

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 8. August 2004 das Rechtsmittel der Berufung ein. Im Schreiben vom 20.8.2004 erklärte der Bw., dass sich das Finanzamt zur Klärung von Detailfragen an das Steuerberatungsbüro TARO in Wien wenden möge.

Im Telefonat vom 23. November 2004 wurde dem Steuerberater mitgeteilt, dass bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit nur Kosten für jeweils 5 Tage zu berücksichtigen sind.

Am 25. November 2004 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvereinstscheidung und führte Folgendes aus:

An Sie wird (wurde) ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid (Berufungsvereinstscheidung) betreffend Einkommensteuer 2003 datiert vom lt. EDVA abgefertigt.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Die Rechtfertigung für die Annahme 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. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind.

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes setzt – abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten – eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase zu (5 Tage). Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum kann ausgegangen werden, wenn: 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.

Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Arbeitnehmers erfolgt. Die von Ihnen beantragten Differenz-Reisekosten konnten daher nur in der Höhe von € 384,96 berücksichtigt werden und die Berufung ist abzuweisen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. mit Schriftsatz vom 27. Dezember 2004 wiederum eine Berufung und führte zusammenfassend aus, dass im Steuerbuch 2003 nachzulesen ist, dass Tagesgelder, die laut Kollektivvertrag oder in einer anderen Vorschrift geregelt sind, weiterhin steuerfrei ausbezahlt werden, egal ob ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit besteht.

Mit Bericht vom 4.1.2005 legte das Finanzamt Graz-Umgebung die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde II. Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückweisung der Sache an die I. Instanz - dies liegt hier nicht vor) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, 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, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

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 nicht zu berücksichtigen. Vergütungen des Dienstgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 ATS = 26,16 Euro (erst ab dem Jahr 2002 26,40 Euro laut BGBl I 2001/59) pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 26 Z 4 d EStG 1988 können Tagesgelder für Auslandsdienstreisen mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden. Bei Auslandsreisen muss eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegen. Danach steht für eine Reisedauer von mehr als 5 bis höchstens 8 Stunden ein Drittel, bei einer Reisedauer von

mehr als 8 bis höchstens 12 Stunden zwei Dritteln und für mehr als 12 Stunden bis 24 Stunden der volle Auslandsreisesatz zu.

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, ZI. 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, bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden gegeben sein.

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 der Bereisung eines Einsatzortes und eines Einsatzgebietes über einen längeren Zeitraum.

Im vorliegenden Fall liegt eine Dienstverrichtung in Wien und in Klosterneuburg über einen längeren Zeitraum vor.

Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei durchgehender Tätigkeit oder bei Regelmäßigkeit nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). 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).

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten wieder die oben angeführten allgemeinen Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit je nach Einsatzort oder Einsatzgebiet.

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).

Für den gegenständlichen Fall wird somit in Wien und in Klosterneuburg ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 27. Juni 2006