



GZ. RV/0670-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Zwettl betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den angeschlossenen Berechnungsblättern (in S und in €) zu entnehmen und bilden 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 Berufungswerber (Bw) ist Bautechniker bei den Österreichischen Bundesbahnen. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 beantragte der Bw, unter dem Titel Werbungskosten, Tagesdiäten im Zusammenhang mit seinen beruflichen Reisen in Höhe von 9.427,00 S.

Im Zuge der Veranlagung wurden die beantragten Diäten nicht anerkannt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

*"Einem Steuerpflichtigen entstehen bei beruflich veranlassten Reisen laut ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur so lange steuerlich anzuerkennende Verpflegungsmehrkosten, als diesem die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im bereisten Gebiet noch nicht bekannt sind. Diese Anfangsphase ist mit 5 Tagen anzunehmen.*

*Nach Verstreichen dieser Zeit entstehen möglicherweise Verpflegungskosten, aber keine Verpflegungsmehrkosten. Die Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung trifft nämlich den Großteil der arbeitenden Mensch. Die steuerliche Anerkennung dieser allgemein üblichen Verpflegungsausgaben ist jedoch gemäß § 20 Einkommensteuergesetz nicht möglich.*

*Sie sind laut vorliegender Reiseaufzeichnung seit Jahren im selben Streckenbereich (Franz-Josef-Bahn bzw. Nebenbahnen) tätig. Aufgrund dieses langjährigen Einsatzes ist davon auszugehen, dass Ihnen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im bereisten Gebiet bekannt sind. Die Berücksichtigung von Werbungskosten war somit nicht möglich."*

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw mit Schreiben vom 16. März 1999 Berufung, beantragte die Anerkennung der Werbungskosten und führte aus, dass Ort und Zeitpunkt seiner Mahlzeiteneinnahme einer effizienten Arbeitsdurchführung und somit der dienstlichen Notwendigkeit untergeordnet sei, so dass die "günstigste Verpflegungsmöglichkeit", eher nur zufällig genutzt werden könne. Das oftmalige Anfahren eines Reisezieles bedeute jedoch nicht, dass er sich dort häuslich niederlassen könne, denn das Reiseziel sei meistens Ausgangspunkt seiner beruflichen Tätigkeit auf einen linearen Bereich in der Umgebung.

Der Bw stellte sodann die anfallenden Verpflegungsmehrkosten die durch die Dienstreisen gegenüber dem ständigen Aufenthalt an einem Ort anfallen, wie folgt dar:

*"1.) Zufuhr von 2 bis 3 Liter Trinkwasser täglich: (Medizinische Notwendigkeit!)*

- *am Dienstort gratis von der Wasserleitung oder Flaschen vom Supermarkt*
- *bei Dienstreisen ca. 8 Glas Mineralwasser oder ähnliche Durstlöscher entspricht Mehrkosten von ca. S. 80,- bis 120.-*

*2.) Einnahme eines Mittagessens*

*am Dienstort: Erwärmung von Zuhause mitgenommener Essensportionen*

*bei Dienstreisen: Menüessen im Gasthaus*

*entspricht Mehrkosten von S 40.- bis 60.-*

### *3.) Verschmutzung von Kleidungsstücken und Schuhen*

*am Dienstort: Verschmutzung von Hosen, Jacken, Schuhen in einer Woche*

*bei Dienstreisen mit Gleisbegehung: Verschmutzung von Hosen, Jacken, Schuhen innerhalb eine Tages."*

*entspricht geschätzten Mehrkosten von durchschnittlich S 20.- pro Dienstreise"*

Mit Bericht vom 19. März 1999 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **A) Rechtliche Grundlagen für Reisekosten bzw. Verpflegungsmehraufwand**

Gemäß §§ 4 Abs. 5 bzw. 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen 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 solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.5.1997, 96/13/0132, welches zu einem Beamten der Staatsanwaltschaft ergangen ist, der Dienst an mehreren burgenländischen Bezirksgerichten versehen hat und an Ortsaugenscheinverhandlungen im gesamten Burgenland teilnahm, entschieden, dass in typisierender Betrachtungsweise von der Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im Einsatzgebiet auszugehen ist. Hinsichtlich der Vertrautheit mit den Verpflegungsmöglichkeiten stellt das Einsatzgebiet somit einen einzigen Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin liege, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Für das Erreichen jenes Zeitraumes, der für das Verschaffen ausreichender Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten notwendig ist, sind auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen, nicht zusammenhängenden Tagen zu berücksichtigen. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang es nicht als rechtswidrig erkannt, wenn die Behörde den Verpflegungsmehraufwand nur für den Aufenthalt der ersten 15 Tage anerkennt.

Im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel

mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten 5 Tage möglich.

Bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens ein Mal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) Tätigkeit an einem Einsatzort stehen ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zu.

## **B) Anwendung auf den berufungsgegenständlichen Fall**

Aus den vom Bw vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 1997 ist ersichtlich, dass sich die Tätigkeit des Bw auf die Bezirke Zwettl, Waidhofen, Horn, Krems, Hollabrunn, Tulln und St. Pölten erstreckt. Diese Bezirke, in denen der Bw hauptsächlich seine Tätigkeit ausübt stellen das Einsatzgebiet des Bw dar. Aus verwaltungsökonomischen Gründen verzichtet die Behörde auf die Überprüfung der Reisekostenabrechnung für das Vorjahr und gewährt für eine "Anfangsphase" von 5 Tagen für dieses Einsatzgebiet die Diäten.

Hinsichtlich der beantragten Diäten für jene Tage, an denen Reiseziele außerhalb des Einsatzgebietes bereist wurden, wird festgehalten, dass in Wien, aufgrund der Tatsache, dass dieser Ort zwar wiederkehrend aber nicht regelmäßig bereist wurde, ab dem 16. Aufenthalt ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Ab diesem Zeitpunkt können für Wien keine Diäten mehr gewährt werden.

Von den Diäten laut vorgelegter Reisekostenabrechnungen entfallen 7.044,00 S auf Fahrten im Einsatzgebiet; der Rest von 2.383,00 S betrifft Reisen außerhalb des oben bezeichneten Einsatzgebietes.

### **a) gewährt Einsatzgebiet (5 Tage)**

| <b>Datum</b>     | <b>Reiseziel</b> | <b>Bezirk</b> |   | <b>beantragten Diäten</b> |
|------------------|------------------|---------------|---|---------------------------|
| 13. Jänner 1997  | Hollabrunn       | Hollabrunn    | S | 168,00                    |
| 16. Jänner 1997  | Sigmundsherberg  | Horn          | S | 168,00                    |
| 23. Jänner 1997  | Sigmundsherberg  | Horn          | S | 72,00                     |
| 19. Februar 1997 | Sigmundsherberg  | Horn          | S | 168,00                    |
| 21. Februar 1997 | Sigmundsherberg  | Horn          | S | 264,00                    |

|              |  |  |          |               |          |              |
|--------------|--|--|----------|---------------|----------|--------------|
| <b>Summe</b> |  |  | <b>S</b> | <b>840,00</b> | <b>€</b> | <b>61,05</b> |
|--------------|--|--|----------|---------------|----------|--------------|

**b) gewährte Diäten für Fahrten außerhalb des Einsatzgebietes**

- 1) von den Diäten die auf Reisen außerhalb des Einsatzgebietes entfallen, können wie oben ausgeführt folgende Tage nicht gewährt werden.

| <b>Datum</b>     | <b>Reiseziel</b> | <b>Bezirk</b> | <b>Anzahl der Aufenthalte</b> |          | <b>beantragte n Diäten</b> |          |              |
|------------------|------------------|---------------|-------------------------------|----------|----------------------------|----------|--------------|
| 20. August 1997  | Wien             | Wien          | 16                            | S        | 168,00                     |          |              |
| 27. August 1997  | Wien             | Wien          | 17                            | S        | 78,00                      |          |              |
| 09. Oktober 1997 | Wien             | Wien          | 18                            | S        | 175,00                     |          |              |
| <b>Summe</b>     |                  |               |                               | <b>S</b> | <b>421,00</b>              | <b>€</b> | <b>30,60</b> |

- 2) verbleibende Diäten die auf Reisen außerhalb des Einsatzgebietes entfallen

|  |          |                 |          |               |
|--|----------|-----------------|----------|---------------|
| Beantragte Diäten für Reisen außerhalb des Einsatzgebietes   | S        | 2.383,00        |          |               |
| Minus Diäten die nicht gewährt werden können (siehe Punkt 1) | S        | - 421,00        |          |               |
| <b>Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes</b>         | <b>S</b> | <b>1.962,00</b> | <b>€</b> | <b>142,58</b> |

**c) insgesamt anerkannte Diäten**

|   |          |                 |          |               |
|---|----------|-----------------|----------|---------------|
| Gewährte Diäten im Einsatzgebiet              | S        | 840,00          | €        | 61,05         |
| Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes | S        | 1.962,00        | €        | 142,58        |
| <b>gewährte Diäten für das Jahr 1997</b>      | <b>S</b> | <b>2.802,00</b> | <b>€</b> | <b>203,63</b> |

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in S

1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in €

Wien, 3. März 2004