



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0120-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Helmuth Saller, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann/Pg. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Bw. sind Erben nach der im Jahr 2002 verstorbenen E. R..

Die Verstorbene bezog aus ihrer Tätigkeit als Provisionsvertreterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Kalenderjahr 1997 wurden Reisediäten in Höhe von S 43.170,00 geltend gemacht.

Bei der Veranlagung wurden die beantragten Reisediäten vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, dass das Reisegebiet den Bezirk Enns-Pongau und den Bezirk Liezen umfasse und daher anzunehmen sei, dass die günstigsten Verpflegungsaufwendungen bekannt seien.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Verstorbenen aus, dass bei den Einkünften gem. § 2 Abs. 3 Z. 3 der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO maßgeblich sei. Die Betriebsstätte (Warenlager) befindet sich in B., weshalb der Begriff des Tätigkeitsortes aus den LStR nicht zum Tragen komme. Dies entspreche auch der im Abschnitt 29 der EStR geäußerten Rechtsmeinung des BMF.

Die Berufung wurde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen: Der Begriff "Reise" i. S. des § 4 (5) EStG 1988 sei mit dem Reisebegriff des § 16 (1) 9 EStG 1988 ident. Eine Reise liege nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Angelegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit bzw. von seinem Betriebsort entferne, wobei es sich um eine größere Entfernung handeln müsse (25 km) und kein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt entstehen dürfe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. 28.5.1997, 96/13/0132) sei bereits bei regelmäßiger Bereisung mehrerer Orte im Rahmen einer Reiseroute davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und davon auch Gebrauch gemacht werde. Wenn daher im Zuge regelmäßiger Reisen mehrere Orte eines Zielgebietes angefahren würden, sei von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen, womit die Geltendmachung von Diäten als Betriebsaufwand nicht möglich sei.

Die Verstorbene beantragte durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. In einer Ergänzung zum Vorlageantrag wurde die Reisekostenaufstellung für das Jahr 1997 sowie eine Kopie des Artikels "Achtung bei ... pauschalgebührlichen Aufenthalten" von Werner Mixan (per saldo 4/97, S. 18 ff) vorgelegt. Nach den Reiseaufzeichnungen wurden 188 betriebliche Fahrten unternommen. Die Zielorte befanden sich im politischen Bezirk St. Johann im Pongau und dem angrenzenden Bezirk Liezen. Weiters wurde die Stadt Salzburg mindestens ein mal wöchentlich (Montag Morgen) aufgesucht.

Nach dem Ableben von E. R. und Einantwortung ihres Nachlasses haben die unbedingt erbserklärten Erben dem steuerlichen Vertreter der Verstorbenen die Vollmacht zur weiteren Vertretung erteilt. Als weitere Berufungsergänzung wurde ein Auszug aus den in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 4354 bis 4357 enthaltenen Pauschalierungsbestimmungen für Handelsvertreter vorgelegt. Der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 8. März 2004 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgaben-vorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Danach ist bei Erbfolge eine Gesamtrechtsnachfolge gegeben. Die unbedingt erbserklärten Erben (Bw.) treten somit in die gesamte Rechtsstellung der Erblasserin E.R. ein.

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für die Verpflegung bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 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.

Der Begriff der Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff Reise im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (vgl. VwGH v. 11.6.1991, 91/14/0074), ist aber von der Dienstreise im Sinn des § 26 Z 4 zu unterscheiden. Daher ist bei Auslegung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 die Rechtsprechung zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 heranzuziehen.

Eine Reise gem. § 4 Abs. 5 bzw. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlasss mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte bzw. Dienststelle) entfernt, 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.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diese angrenzende Bezirke erstrecken. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist nur dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung oder die Tätigkeit auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist u. a. dann auszugehen, wenn der Abgabepflichtige an einem Einsatzort bzw. in einem Einsatzgebiet regelmäßig wiederkehrend (mindestens ein mal wöchentlich) tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird.

Keine Reise liegt vor, wenn die tägliche Fahrstrecke zwar 25 km übersteigt, aber kein Punkt der Fahrt weiter als 25 km von der Betriebsstätte oder einem Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt ist (VwGH 17.6.1981, 2966/79).

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben 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). Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; 29.5.1996, 93/13/0013 und 20.9.1995, 94/13/0253 und 0254).

Im Nahgebiet im Umkreis von 25 Kilometer um die Betriebsstätte wird davon ausgegangen, dass jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten vorliegt, welches die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließt. Reisebewegungen im Umkreis von weniger als 25 Kilometer um die Betriebsstätte stellen daher keine Reisen im Sinne der §§ 4 Abs. 5 und 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar. Dieselben Überlegungen sind nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungspraxis auch bei regelmäßigen Außendiensttätigkeiten innerhalb eines örtlich begrenzten Einsatzgebietes anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet entsteht ein vergleichbares Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten wie im Nahgebiet um den ständigen Dienstort. Nach dem gebotenen abstrakten Beurteilungsmaßstab einer typisierenden Betrachtungsweise ist bei Reisen innerhalb eines Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben.

Die Betriebsstätte als Ausgangspunkt der Reisen befand sich in B.. Im Streitjahr wurden 188 betrieblich veranlasste Fahrten unternommen. Die Zielorte befanden sich dabei regelmäßig im Bezirk St. Johann im Pongau und dem an diesen angrenzenden Bezirk Liezen. 53 Fahrten führten außerhalb dieses Gebietes zumindest ein mal wöchentlich in die Stadt Salzburg (teilweise in Verbindung mit Fahrten im Einsatzgebiet). 16 Fahrten (9.1., 22.1., 28.1., 4.4., 25.4., 22.5., 15.7., 16.7., 19.8., 26.8., 3.9., 23.10., 11.11., 14.11., 19.11., 26.11.) wurden im örtlichen Nahbereich der Betriebsstätte nach Wagrain, Schwarzach, Mühlbach, Tenneck, St. Veit, Goldegg, Pichl, Werfen, Werfenweng, Pfarrwerfen, Niedernfritz und St. Johann unternommen. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Tätigkeit seit Jahren in diesem Einsatzgebiet bzw. –ort ausgeübt wurde.

Es ist durch die Aufzeichnungen der Verstorbenen erwiesen, dass sie regelmäßig wiederkehrend innerhalb eines einheitlichen Zielgebietes tätig gewesen ist. Die regionale Größe dieses Gebietes und die Intensität seiner Bereisung führen zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit innerhalb eines Einsatzgebietes. Das hat zur Folge, dass in typisierender Betrachtungsweise für die Fahrten innerhalb des oben definierten Einsatzgebietes die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausgeschlossen ist. Bei den zudem im örtlichen Nahbereich im Umkreis von 25 km zur Betriebsstätte unternommenen Fahrten liegen grundsätzlich keine Reisen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 vor.

Ebenso wurde durch die mindestens einmal wöchentlich unternommenen Fahrten nach Salzburg an diesem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, sodass auch hier in typisierender Betrachtungsweise von keinem Verpflegungsmehraufwand auszugehen ist.

An dieser Beurteilung ändert auch der Verweis auf die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, wonach u. a. Mehraufwendungen für die Verpflegung vom Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfasst sind, nichts. Diese Verordnung war erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden und ist somit für das Streitjahr 1997 nicht maßgeblich.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 19. März 2004