



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0306-I/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 10. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch HR Dr. S, vom 14. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach der am 20. Juni 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der Berufungsentscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in Euro) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war Bankbediensteter und machte sich mit Beginn des Jahres 1999 als Anlagen- und Finanzierungsberater selbstständig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seine Einnahmen erzielte er im Wesentlichen aus Provisionen

der Fa. xxx AG (kurz xxx), deren Finanzprodukte er als Franchisenehmer zuerst im Vertragsgebiet des Bundeslandes Salzburg und ab 2001 auch in den südbayrischen Landkreisen seinen Kunden vermittelte.

Im Jahr 2003 fand beim Bw für die Jahre 1999-2001 eine Außenprüfung statt. Von den vom Bw geltend gemachten Reisespesen (Tagesgelder für Verpflegungsmehraufwendungen) von 13.500,00 ATS im Jahr 1999, 55.440,00 ATS im Jahr 2000 und 67.529,64 ATS im Jahr 2001 erkannte der Prüfer für die Jahre 2000 und 2001 nur ein Drittel dieser Aufwendungen als betriebsbedingte Ausgaben an. Der Prüfer erhob an Hand der Reiseaufzeichnungen des Bw wie oft er in den einzelnen Jahren Salzburg-Stadt und bestimmte Orte in Salzburg-Land, Bayern und andere Orte in Oberösterreich und Tirol aufgesucht hat und führte dazu im Wesentlichen aus, die Reisekosten des Bw würden sich zum Großteil aus Reisen in das Bundesland Salzburg, nach Bayern und zum Teil aus Reisen nach Innsbruck, Wien, Graz, Oberösterreich etc. zusammensetzen. Aus der Tatsache, dass zum Großteil immer die gleichen Strecken befahren worden seien, könnten die in den Prüfungsjahren 2000 und 2001 geltend gemachten Tagesgelder nur im Ausmaß von einem Drittel als betriebsbedingte Aufwendungen anerkannt werden.

Für eine am 25. Oktober 2000 vom Bw um 41.200 ATS angeschaffte Schneefräse mit Radantrieb der Marke „Yanmar“ erhöhte der Prüfer die Nutzungsdauer von 5 auf 8 Jahre mit der Begründung, nach der beiliegenden AfA-Tabelle seien Schneefräsen auf eine Nutzungsdauer von 8 Jahren abzuschreiben (Betriebsprüfungsbericht vom 16. Juli 2004, Tz 16 b). Diese Verlängerung der Nutzungsdauer führte zu einer Kürzung der geltend gemachten AfA um jährlich 3.090 ATS.

Weiters führte der Prüfer unter Tz 16 c und d des Bp-Berichtes aus, der Bw habe die in den Jahren 1999 und 2001 aktivierte Franchisegebühr von jeweils 192.000 ATS nur auf 3 Jahre verteilt abgeschrieben. Nach Pkt. 3 des Franchisevertrages sei der Vertrag auf 5 Jahre abgeschlossen worden. Entsprechend dieser Vertragsbestimmung erhöhte der Prüfer die Nutzungsdauer auf 5 Jahren, was in den Jahren 1999 und 2000 zu einer Gewinnerhöhung von jeweils 25.600 ATS und für 2001 von 51.200 ATS führte.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren am 14. Juli 2004 entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001.

Mit Schreiben vom 10. August 2004 erhob der Bw gegen die angeführten Bescheide Berufung. In einer nachgereichten Begründung vom 21. September 2004 brachte er im Wesentlichen vor, nach Prüfung seiner Reiseaufzeichnungen habe der Prüfer für die Jahre 2000 und 2001

eher schematisch lediglich ein Drittel der angesetzten Verpflegungsmehraufwendungen als Betriebsausgaben zugelassen. Dabei werde offensichtlich davon ausgegangen, dass durch die Betreuung der Bundesländer Salzburg und Bayern mit wiederkehrenden Fahrten in diese Gebiete mehrere neue Mittelpunkte der Tätigkeit in Form von mehreren Orten umfassenden Einsatzgebieten geschaffen worden seien. In diesem Sinne könnten jedenfalls die tabellarischen Aufstellungen durch den Prüfer betreffend die Jahre 2000 und 2001 gedeutet werden. So werde z.B. Salzburg, Salzburg-Land und Bayern als eigene Spalte angeführt und in der Fußnote beispielhaft einige Orte der jeweiligen Gebiete angegeben, welche im Zuge der betrieblichen Reisen öfters angefahren worden seien. Nach den EStR würden Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, in diesem Gebiet (Zielgebiet) einen (neunen) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen. Das Einsatzgebiet könnte sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke beziehen. Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes würden die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt an einem Einsatzort gelten. Erstrecke sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (z.B. auf ein ganzes Bundesland) liege kein einheitliches Einsatzgebiet vor. Diesfalls seien die Reisen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Da er für das gesamte Bundesland Salzburg zuständig sei – das wie ausgeführt, kein einheitliches Einsatzgebiet sein könne – und die Fahrtrouten bzw. die angefahrenen politischen Gemeinden keinesfalls immer die gleichen seien, hätte bei jeder einzelnen Reise eine entsprechende Überprüfung nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgen müssen. Eine solche Prüfung sei dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen. Noch vielmehr gelte dies für Bayern, da es sich dabei um ein viel größeres Gebiet als beim Bundesland Salzburg handle. Die pauschale Nichtanerkennung von jeweils zwei Dritteln der geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen ohne eingehende Prüfung scheine daher als unverhältnismäßig und nicht sachgerecht. Es werde daher beantragt, keine (pauschale) Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen für die Prüfungsjahre 2000 und 2001 vorzunehmen und sie als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Hinsichtlich der vom Prüfer vorgenommenen Verlängerung der Nutzungsdauer für die Schneefräse wurde eingewendet, nach den Ausführungen des Prüfers betrage die Nutzungsdauer einer Schneefräse 8 Jahre anstatt der von ihm angesetzten 5 Jahre, dabei werde auf die Deutsche amtliche AfA-Tabelle für die allgemein verwendeten Anlagegüter verwiesen. Nach den EStR (Rz 3115) könne die deutsche AfA-Tabelle als Hilfsmittel bei der Ermittlung der Nutzungsdauer herangezogen werden. Die vom Prüfer angesetzte Nutzungsdauer von 8 Jahren beziehe sich jedoch allgemein auf mobile Fräsmaschinen (Pkt. 5.7.2. der Tabelle). Schneefräsen seien in der Tabelle nicht enthalten. Bei den angeführten Fräsmaschinen der AfA-Tabelle handle es sich jedoch eher um

Werkzeugmaschinen in Produktions- und Gewerbebetrieben, Schneefräsen seien nach seiner Ansicht von dieser Position nicht erfasst und könnten daher dieser Position nicht zugeordnet werden. Die Nutzungsdauer sei daher vom Steuerpflichtigen zu schätzen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richte sich nach Art und Grad der Verwendung im Betrieb des Steuerpflichtigen. Die Nutzungsdauer sei von ihm mit 5 Jahren festgesetzt worden. Da es sich um ein technisches Gerät handle und bei solchen Anlagegütern Nutzungsdauern in dieser Höhe durchaus üblich seien, hätte die Behörde Gründe anführen müssen, warum die Nutzungsdauer zu verlängern sei. Weiters erlaube er sich darauf hinzuweisen, dass die angeschaffte Schneefräse im 2. Halbjahr 2000 dem Betriebsvermögen zugeführt worden sei. Es sei daher auch nur die Halbjahres-AfA geltend gemacht worden und nicht wie im Bp-Bericht irrtümlich angeführt, eine Ganzjahres-AfA. Der Hinzurechnungsbetrag für 2000 würde daher auch bei Nichtstattgabe der Berufung hinsichtlich der vorerwähnten Punkte lediglich 1.545 ATS betragen und nicht wie im Bp-Bericht angeführt 3.090 ATS.

Bezüglich der Verlängerung der Nutzungsdauer der Rechte aus dem Franchisevertrag wurde im Wesentlichen vorgebracht, es handle sich bei diesen Gebühren um einmalige Zahlungen für ein immaterielles Recht, das auch beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner in das Anlageverzeichnis aufzunehmen sei. Der Franchisevertrag vom 24. August 1999 sei lt. Pkt. 3 des Vertrages auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei daher zu schätzen gewesen. Bei der Schätzung seien alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen. Aufgrund seiner langjährigen Erfahrung in dieser Geschäftssparte habe er die (wirtschaftliche) Nutzungsdauer des Rechts daher mit 3 Jahren geschätzt. Nach sorgfältiger Einschätzung des Marktes von Produkten im Bereich der Vermögensveranlagung und des vorliegenden, durch den Franchisegeber eingeräumten Vertriebssystems wäre eine längere Abschreibung nicht vertretbar gewesen. Eine Abweichung von dieser Nutzungsdauer durch die Behörde wäre jedenfalls entsprechend zu begründen, die dem Bp-Bericht nicht entnommen werden könne.

Hinsichtlich des Rechtes aus dem Franchisevertrag vom 1. Oktober 2001 gelte zwar grundsätzlich die im Pkt. 3 des Vertrages vorgesehene Nutzungsdauer von 5 Jahren als Grundlage für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung. Wiederum sei jedoch eine Schätzung einer allfälligen kürzeren Nutzungsdauer in Analogie zum Jahr 1999 vorzunehmen gewesen. Dieselben Überlegungen wie oben ausgeführt, würden eindeutig für eine kürzere Nutzungsdauer ähnlich zum Jahr 1999 sprechen. Insgesamt könne für die Bemessung der Nutzungsdauer beider Rechte auch ins Treffen geführt werden, dass gemäß Pkt. 6 der Verträge die so genannte Einstiegsgebühr in keinem Fall einer Refundierung oder Minderung unterliege, auch nicht bei vorzeitiger Auflösung der Verträge. Im Übrigen seien mit

31. Dezember 2002 die Franchiseverträge beendet worden ohne auch nur Teile der Einstiegsgebühr rückzuverrechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2005 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als es für die aktivierte Schneefräse im Jahr 2000 nur eine Halbjahres-AfA ansetzte, in den übrigen Punkten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Bezüglich der Reisespesen wurde in der Begründung vorgebracht, die auf Reisen in das Bundesland Salzburg und die südbayrischen Landkreise entfallenden Reisekosten könnten nicht anerkannt werden, weil diese nach den Franchisevertrag zugewiesenen Gebiete regelmäßig bereist würden und insoweit in diesen Einsatzgebieten ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit geschaffen worden sei. Hinsichtlich der angesetzten Nutzungsdauer der Rechte aus dem Franchisevertrag wurde ausgeführt, bei beiden Verträgen handle es sich um den gleichen Franchisegeber und da die Laufzeit im zweiten Vertrag ausreichend konkretisiert sei, werde für beide Verträge eine Laufzeit von 5 Jahren in freier Beweiswürdigung unterstellt, da der Begriff „unbestimmte Zeit“ auch eine längere Laufzeit zulasse.

Mit Eingabe vom 13. April 2005 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Reisespesen (Verpflegungsmehraufwendungen):

Gem. § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360 ATS pro Tag betragen (BGBI I 1989/660). 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.

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.

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 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 § 4 Abs. 5 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) 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 § 4 Abs. 5 EStG 1988 bzw. § 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.

Eintägige Reisetätigkeiten begründen nach der Rechtsprechung des VwGH sowie aufgrund zahlreicher Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich **keinen** Verpflegungsmehraufwand.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, ZI. 95/14/0156 vertrat der VwGH zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 4 Abs. 5 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 vom 30.10.2001, ZI. 95/14/0013 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich sei, seien Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.

Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, ZI. 2000/15/0151 verneinte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die vorstehenden Erkenntnisse die steuerliche Berücksichtigung von Taggeldern bei eintägigen Reisetätigkeiten eines Versicherungsvertreters.

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 typisierende 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).

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können auch keine Taggelder berücksichtigt werden. 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.

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 im Außendienst solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht (vgl. ua UFS, RV/4358-L/02; RV/0340-I/03).

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, EStG⁹, § 16 Tz 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 (z.B. 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.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw im Jahr 2000 für 154 Reistage Verpflegungsmehraufwendungen in der Höhe von 55.440 ATS und im Jahr 2001 für 177 Reisetage in der Höhe von 67.530 ATS geltend gemacht. Für Reisen in das Gebiet Salzburg und Umgebung sind nach den Aufzeichnungen des Prüfers im Jahr 2000 72 Tagessätze und im Jahr 2001 96 Tagessätze geltend gemacht worden. Die restlichen Tagessätze beziehen sich im Wesentlichen auf Reisen zu Orten in Tirol und Bayern sowie in andere Gebiete in Salzburg.

Durch die regelmäßige und wiederkehrende Bereisung des Gebietes Salzburg und Umgebung im Jahr 1999, deren Verpflegungsmehraufwendungen der Prüfer in der beantragten Höhe anerkannt hat, kann davon ausgegangen werden, dass der Bw die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebieten kannte, auch wenn er bei seinen Reisen nicht immer die gleichen Orte angefahren ist.

Insgesamt hat der Bw nach den vorliegenden Aufzeichnungen bei seinen Reisen im Jahr 2000 nur 11-mal (1 Reise über 4 Tage, 2 Reisen über 3 Tage und 4 Reisen über 2 Tage) und 2001 nur 7-mal genächtigt (3 Reisen über 3 Tage und 1 Reise über 2 Tage). Bei allen übrigen Reisen handelt es sich um eintägige Reisen.

Im Jahr 2001 hat der Bw in den vorgelegten Aufzeichnungen keine Angaben über Beginn und Ende der Tagesreisen vorgenommen und im Jahr 2000 sind insgesamt nur bei 11 Reisen entsprechende Angaben enthalten, wobei - mit Ausnahme einer Reise - keine vor 9 Uhr begonnen und nach 18 Uhr geendet hat, sodass davon ausgegangen werden kann, dass der Bw auch bei den übrigen Tagesreisen in der Regel Frühstück und Abendessen zu Hause einnehmen konnte. Obwohl diese Reisen im Durchschnitt nur rd. 7 Std. gedauert haben, ist für alle diese Reisen jeweils ein ganzer Tagessatz, der erst für eine mindestens 12-stündige Reise beansprucht werden kann, als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Da es sich bei den vorgelegten Aufzeichnungen nur um in Form von Excel-Tabellen geführte Fahrtenbücher handelt, deren Daten nach den Angaben des Bw in der mündlichen Verhandlung aus einem Handkalender übernommen worden sind, ist der Bw vom Unabhängigen Finanzsenat mit Vorhalt vom 30. Jänner 2008 aufgefordert worden, die Originalaufzeichnungen vorzulegen aus denen neben den angeführten Reisetag, Reiseziel, Reisezweck und gefahrenen Kilometer, auch die Reisedauer hervorgeht. Dieser Aufforderung ist der Bw aber nicht nachgekommen, sondern hat wiederum die bereits im Akt befindliche Aufzeichnung in Form der Excel-Tabellen vorgelegt.

Obwohl die Aufzeichnungen des Bw mangelhaft sind, erscheint es nach den Ausführungen des Bw in der mündlichen Verhandlung glaubhaft, dass er die angeführten Reisen tatsächlich durchgeführt hat und aufgrund der gefahrenen Kilometer gelegentlich auch spät am Abend von diesen Reisen zurückgekommen ist, sodass er das Abendessen auswärts einnehmen musste, wodurch ihm Mehrkosten erwachsen sein dürften. Da es sich hier aber weitgehend um eintägige Reisen handelt, für die nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des VwGH in der Regel keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, sind die dem Bw tatsächlich erwachsenen Verpflegungsmehraufwendungen mit dem vom Prüfer im Schätzungswege festgesetzten Ausmaß von einem Drittel der vom Bw geltend gemachten Aufwendungen hinreichend berücksichtigt.

2) Nutzungsdauer der Schneefräse:

Gemäß § 7 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

abzusetzen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb der das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwirft und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist. Die Nutzungsdauer ist daher betriebsindividuell, sie kann für gleichartige Wirtschaftsgüter von Betrieb zu Betrieb abweichen (vgl. Doralt⁶, EStG⁶ § 7 Tz 42; VwGH 24.6.2003, 99/14/0015). Die grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegende Schätzung der Nutzungsdauer muss möglichst sachverständig sein und unterliegt der Überprüfung durch die Abgabenbehörde. Bei bloß geringfügigen Differenzen zwischen der Schätzung des Steuerpflichtigen und einer abweichenden Schätzung der Abgabenbehörde ist die Schätzung des Steuerpflichtigen maßgeblich.

Im streitgegenständlichen Fall handelt es sich um eine Schneefräse der Marke „Yanmar YSR 9 W“ mit einer Leistung von 8,5 PS. Der Prüfer begründete die Erhöhung der vom Bw angesetzten Nutzungsdauer von 5 auf 8 Jahren damit, dass nach der amtlichen deutschen AfA-Tabelle für Schneefräsen eine Nutzungsdauer von 8 Jahren anzusetzen sei.

Zwar kann die deutsche amtliche AfA-Tabelle als Hilfsmittel bei der Ermittlung der Nutzungsdauer herangezogen werden, wenn - wie im gegenständlichen Fall - die Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist (vgl. Doralt⁶, EStG⁶ § 7 Tz 66). Bei den vom Prüfer zur Ermittlung der Nutzungsdauer der gegenständlichen Schneefräse unter Pkt. 5.7.2 der deutschen AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter als Vergleich herangezogenen „Fräsmaschinen (mobil)“ handelt es sich – wie in der Berufung zu Recht eingewendet worden ist – offensichtlich nicht um Schneefräsen, sondern wohl vielmehr um (Werkzeug)maschinen in Produktions- und Gewerbetrieben. Dies ergibt sich auch daraus, dass neben den „Fräsmaschinen (mobil)“ unter Pkt. 5.7.1 auch „Fräsmaschinen (stationär)“ angeführt sind und stationäre Schneefräsen wohl kaum gebräuchlich sind. Einen anderen Grund für die Verlängerung der Nutzungsdauer als den unzutreffenden Vergleich aus der deutschen Abschreibungstabelle hat der Prüfer nicht angeführt. Der Finanzanwalt wendete in der mündlichen Verhandlung zwar ein, dass nach einer von ihm eingeholten telefonischen Auskunft bei jenem Händler, bei dem der Bw die strittige Schneefräse gekauft hat, für derartige Schneefräsen je nach Wartung und Einsatz (z.B. für private oder kommunale Zwecke) nach Erfahrungswerten in der Regel eine Nutzungsdauer von 5 bis 10 Jahren und vereinzelt auch bis zu 20 Jahren angenommen werden könne, in diesem Rahmen bewegt sich

aber auch der Ansatz des Bw, sodass daraus für die anzusetzende Nutzungsdauer nicht viel gewonnen werden kann.

Es mag zwar sein, dass die Schneefräse, die vom Bw nur zur Räumung einer etwa 20 m langen Hauszufahrt und dem dort befindlichen Kundenparkplatz verwendet wird, nicht allzu sehr beansprucht wird und daher die vom Bw angesetzte Nutzungsdauer von 5 Jahren im untersten Bereich einer möglichen Schätzung angesetzt worden ist, ein überzeugendes Argument, wonach die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer jedenfalls höher anzusetzen gewesen wäre, ist aber auch vom Finanzamt nicht vorgebracht worden. Der Umstand, dass die Schneefräse – wie der Bw in der mündlichen Verhandlung auf Befragung bestätigt hat - auch nach Ablauf der geschätzten Nutzungsdauer noch immer in Verwendung ist, ist allein noch kein Grund, ex post betrachtet (rückwirkend) von einer längeren Nutzungsdauer auszugehen als ursprünglich angesetzt (vgl. VwGH 30.5.2001, 95/13/0292).

Auch nach der branchengebundenen amtlichen deutschen AfA-Tabelle für Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau ist unter Pkt. 10.7 für Schneeräumgeräte eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 6 Jahren ausgewiesen, sodass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die vom Bw angesetzte Nutzungsdauer von 5 Jahren als gerade noch vertretbar angesehen werden kann. Der Berufung war daher in diesem Punkt statt zu geben.

3) Nutzungsdauer der Rechte aus dem Franchisevertrag:

Der über die AfA zu berücksichtigende Werteverzehr kann neben technisch, wirtschaftlich Art auch zeitlich bedingt sein (vgl. z.B. VwGH 5.10.1993, 93/14/0122). Entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter wie z.B. Bestandsrechte, Patentrechte, unpatentierte Erfindungen, Urheberrechte, Rezepturen, Nutzungsrechte, Schutzrechte, Bezugs- u. Vertriebsrechte, Know-how und ähnliche Rechte unterliegen zwar keiner Abnützung, für sie kommt aber für den Fall einer zeitlichen Begrenzung eine durch Zeitablauf bedingte Wertminderung zum Tragen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III, Tz. 5 zu § 7 EStG 1988). Die rechtliche Nutzungsdauer richtet sich danach, wie lange ein Wirtschaftsgut genutzt werden darf (vgl. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 43); Bei befristeten Verträgen ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der voraussichtlichen Dauer des Vertragsverhältnisses begrenzt.

Das EStG sieht für abnutzbare immaterielle Güter mit Ausnahme des Firmenwertes keine besonderen Regelungen für die Abschreibung vor. Sie sind wie alle anderen abnutzbaren

Vermögensgegenstände gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Allerdings bedingt der Charakter dieser Anlagewerte einige Besonderheiten bei der Schätzung der Nutzungsdauer. Die Nutzungsdauer ist vorsichtig zu bemessen, da immaterielle Vermögensgegenstände im Allgemeinen schwer schätzbar sind und sich schnell verflüchtigen können. Eventuell zugrunde liegende vertragliche oder gesetzliche Fristen von Rechtspositionen können dabei nur einen möglichen Anhaltspunkt für die Bemessung der Nutzungsdauer geben, sie stellen jedenfalls die Obergrenze für die zeitliche Bemessung der Abschreibungsdauer dar (vgl. Hofians, "Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens", ÖStZ 1991, 11, Pkt. 4.1.4.2 mit weiteren Hinweisen).

Nach dem vorliegenden Franchisevertrag vom 1.10.2001 hat der im Jahr 2005 insolvent gewordene Franchisegeber eigene und fremde Produkte der Vermögensverwaltung selbst, über Vertriebspartner und institutionelle Kunden vertrieben. Der Franchisegeber hat ein System für die Gewinnung und Betreuung von regionalen Vertriebspartnern und institutionellen Kunden durch einen Franchisepartner (Franchisenehmer) mit der Bezeichnung yyy bzw. xxx entwickelt. Im Rahmen dieses Systems wurden die Vertriebspartner durch einen Franchiseparten betreut. Der Franchisegeber räumte dem Franchisepartner die Nutzung des Systems und das Recht, die Produkte auch selbst zu vertreiben, ein (Pkt. 2 des Vertrages). Das Vertragsgebiet, das seit 1999 das Bundesland Salzburg umfasst hat, wurde mit dem gegenständlichen Vertrag auf die südbayrischen Landkreise ausgedehnt. Für die Nutzung des Systems und die Übergabe des in den Richtlinien dokumentierten Know-hows hat der Bw eine Einstiegsgebühr von insgesamt 384.000 ATS (inkl. USt) entrichtet; 192.000 ATS im Jahr 1999 für das Bundesland Salzburg und wiederum 192.000 ATS für die südbayrischen Landkreise im Jahr 2001.

Hinsichtlich der Vertragsdauer wurde unter Pkt. 3 des Franchisevertrages bestimmt:

„Dieser Vertrag ersetzt alle vorher geschlossenen Franchiseverträge zwischen den Vertragspartnern. Der Vertrag wird auf die Dauer von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages geschlossen und tritt mit seiner Unterzeichnung durch beide Vertragspartner in Kraft. Der Vertrag endet zum vereinbarten Zeitpunkt, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Endigungserklärung bedarf. Der Vertrag kann von jedem Vertragspartner jeweils mit Wirkung zum Ende eines Kalenderquartals gekündigt werden. Die Kündigung muss mindestens drei Monate im vorhinein erfolgen.“.

Nach den Angaben in der Berufung ist dieser Franchisevertrag mit 31. Dezember 2002 gelöst worden. Die Geschäftsbeziehung mit dem Franchisegeber ist nach der Aktenlage zwar von der

zzz GmbH, an der der Bw zu 90% beteiligt ist, bis zu Beginn des Jahres 2005 weiter geführt worden, der Bw hat aber seine einzelunternehmerische Tätigkeit als selbständiger Anlagen- und Finanzierungsberater und damit die Geschäftsbeziehung mit dem Franchisegeber mit 10. Jänner 2003 beendet.

Die förmliche Vertragsdauer ist sicherlich ein wesentlicher Anhaltspunkt für die Bemessung der Nutzungsdauer, sie stellt aber in der Regel auch die Obergrenze für die zeitliche Bemessung der Abschreibungsdauer dar. Im gegenständlichen Fall war die Vertragsdauer mit 5 Jahren beschränkt, wobei von jedem Vertragspartner, somit auch von Franchisegeber, der Vertrag, offensichtlich ohne Grund, vorzeitig jeweils zum Ende eines Kalendervierteljahres gekündigt werden konnte. Der Zeitraum von 5 Jahren stellt daher auch aus vertraglicher Sicht eine Obergrenze dar.

Da - wie bereits oben ausgeführt - insbesondere bei immateriellen Vermögensgegenständen, die sich relativ schnell entwerten können, die Nutzungsdauer vorsichtig zu bemessen ist und im gegenständlichen Fall beiden Vertragsparteien vor Ablauf der vereinbarten Zeit von 5 Jahren eine Auflösung des Vertrages eingeräumt worden ist, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als nicht unsachlich, wenn die Nutzungsdauer nur mit 3 Jahren angesetzt worden ist, zumal sich die vorsichtige Schätzung der Nutzungsdauer durch den Bw letztendlich auch als berechtigt erwiesen hat, schließlich ist das Vertragsverhältnis bereits Ende 2002 bzw. zu Beginn des Jahres 2003 vorzeitig aufgelöst worden, was auch dem Prüfer bzw. dem Finanzamt bekannt gewesen ist. In Würdigung der gesamten Umstände sieht der Unabhängige Finanzsenat daher keine Veranlassung, die vom Bw angesetzte Nutzungsdauer der ihm aus dem Franchisevertrag erwachsenen Nutzungsrechte von 3 auf 5 Jahre zu erhöhen.

Der Gewinn des Bw aus seiner gewerblichen Tätigkeit als Einzelunternehmer erfährt somit folgende Änderung (in ATS):

Jahr	1999	2000	2001
Gewinn lt. angef. Bescheid:	156.286,00	1.500.578,00	399.959,00
- AfA Schneefräse		-3.090,00	-3.090,00
- AfA Franchisegebühr	-25.600,00	-25.600,00	-51.200,00
Gewinn lt. angef. Bescheid:	130.686,00	1.471.888,00	345.669,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (in EUR und ATS)

Innsbruck, am 15. Juli 2008

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei