



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck an der Leitha betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (in ATS und €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 unter dem Titel Werbungskosten folgende Aufwendungen:

Telefongebühren	S	1.526,40
Computer	S	6.725,60
Kilometergeld	S	15.618,80
Uniformreinigung	S	10.284,00
Diäten	S	6.860,80
	<u>S</u>	<u>41.015,60</u>

Im Zuge der Veranlagung wurde ohne Begründung nur ein Teil dieser Werbungskosten anerkannt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 20. September 2001 erhob der Bw mit Schreiben vom 2. Oktober 2001 Berufung und führte darin wie folgt aus:

"Von mir wurden Werbungskosten in der Höhe von 41.015,60 S geltend gemacht, wovon nur 25.622,- S anerkannt wurden.

Weiters wurden von mir „Sonstige Einkünfte“ in der Höhe von 22.455,- S angeführt, die auf 33.785,- S erhöht wurden.

Diese Erhöhung um 11.330,- S dürfte auf einem Übertragungsfehler beruhen, weil dieser Betrag schon im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 Berücksichtigung fand (11.330,- S und 4.000,- S ergaben "sonstige Einkommen" von 15.330,-S).

Die Beilagen 10 – 14 bei der Einkommensteuererklärung für 1999 habe ich nur als Beweis für die Bestätigung über die verspätete (vergessene) Anweisung der Abteilung 31 beigelegt.

Gleichzeitig ersuche bzw. beantrage ich, die Einhebung des in Streit stehenden Betrages gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen."

Das Finanzamt teilte dem Bw mit Schreiben vom 11. Oktober 2001 folgendes mit:

"Die Erhöhung der sonstigen Einkünfte beruht auf einem Berechnungsfehler und wird bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung berichtigt werden. Die Abweichung bei der Höhe der Werbungskosten sind wie folgt begründet: Von den Anschaffungskosten des PC inkl. Zubehör wurde ein 30%iger Privatanteil abgezogen, der betriebliche Anteil wurde auf drei Jahre verteilt als AfA berücksichtigt.

Fiktive Kosten der Uniformreinigung (etwa, weil sie in der normalen Haushaltswäsche inkludiert sind) können nicht abgezogen werden, anerkannt würden nur Kosten, die durch Putzereirechnungen belegt sind.

Von den Diäten wurden diejenigen gestrichen, bei denen das Ziel der Reise weniger als 25 km vom sonst üblichen Dienstort entfernt ist, da in diesem Fall keine Dienstreise nach steuerlichen Vorschriften gegeben ist. "

In diesem Schreiben wurde der Bw um eine Stellungnahme zu den Aussagen des Finanzamtes ersucht.

Dem umfangreichen Antwortschreiben vom 13. November 2001 legte der Bw eine Kopie einer Berufungsentscheidung des Berufungssenats VII der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. März 1999, bei und wies darauf hin, dass die Punkte, die in diesem Verfahren vom Berufungssenat anerkannt wurden, auch für ihn in ähnlicher Form zutreffen. Weiters führte der Bw aus:

"Ich bin als stellvertretender Landesgendarmariekommandant angehalten, im Dienst grundsätzlich Uniform zu tragen. Da ich aufgrund meiner Funktion bei diversen Veranstaltungen meist in der Öffentlichkeit stehe, muss ich trachten, dass die von mir getragenen Uniformsorten sauber und ordentlich sind. Bei Veranstaltungen ist es sehr häufig erforderlich, die Uniform oft täglich mehrmals zu wechseln. Auch kommt es bei mir vor, dass ich mit verschiedenen Uniformen oder Uniformsorten zu Veranstaltungen fahren muss, weil aufgrund der verschiedenen Vorgaben unterschiedliche Kleidungsstücke angeordnet sind und ich mich zwischen einzelnen Veranstaltungen umziehen muss (z.B. weißes und graues Hemd oder Repräsentationsuniform und SEG-Overall). Dadurch kommt es sehr oft vor, dass ich mit einer Menge Schmutzwäsche nach Hause komme.

Bei den von mir angeführten Reisen übersieht das Finanzamt bei der Ablehnung der Anerkennung der vorgelegten Reisebewegungen wegen Nichteinhaltung der 25 km-Regel, dass der Begriff „Reise“ drei unterschiedliche Teilbegriffe/Fälle umfasst und zwar

1. *die betriebliche veranlasste Reise*

2. die beruflich veranlasste Reise

3. die Dienstreise

Während bei den ersten beiden Reisearten die 25 km-Regel außer Zweifel steht, unterscheidet sich die Dienstreise von diesen Fällen dadurch, dass die 25 km-Regel gerade in diesem Fall nicht zum Tragen kommt, sondern die Dienstreise im Sinne des EStG bereits ab Verlassen des Dienstortes (=Büro, etc.) beginnt. Dies ist einwandfrei aus den §§ 4 Abs. 5, § 16 Abs. 1 Ziff. 9 und §26/4 EStG ableitbar.

Der –nachweisbare- Unterschied zwischen Dienstreise und beruflich veranlasster Reise liegt im Wesentlichen darin, dass bei einer Dienstreise ein ausdrücklicher Auftrag des Dienstgebers vorliegt. Genau das ist jedoch bei Gendarmeriebeamten der Fall – für jede Dienstreise wird eine schriftliche Weisung erteilt (Dienstvorschreibung und/oder Reiseauftrag).

Ich ersuche daher das Finanzamt um wohlwollende Überprüfung meiner Argumente und Anerkennung der von mir geltend gemachten Kosten im Wege der Berufungsvor-entscheidung."

Am 11. Dezember 2001 erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvor-entscheidung und begründete die Abweichungen vom Antrag in einer gesondert versendeten ausführlichen Begründung.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und wies darin darauf hin, dass wesentliche Aspekte seines Berufungsschreibens unberücksichtigt geblieben sind.

In der Berufungsbegründung führte der Bw wie folgt aus:

"1. Erhöhung der „sonstigen Einkünfte":

In meiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 legte ich wahrheitsgemäß unter Punkt 7 („Sonstige Einkünfte") dar, dass ich aus nebenamtlicher Tätigkeit und als Vorsitzender der Dienstprüfungskommission gemäß § 25 GG ein zusätzliches Einkommen in der Höhe von 22.455,-- Schilling erhalten habe.

Das Finanzamt Bruck/Leitha erhöhte diesen Betrag im Einkommensteuerbescheid von 20.09.2001 auf 33.785,-- Schilling, und lies dabei unberücksichtigt, dass der in Streit stehende Differenzbetrag von 11.330,-- Schilling bereits im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 berücksichtigt worden war, da die den Anlassfall begründende Tätigkeit im Jahr 1999 ausgeübt wurde, die Auszahlung aufgrund eines – dem Finanzamt nachgewiesenen – Irrtums des Landesgendarmeriekommandos für Niederösterreich erst Anfang des Jahres 2000 erfolgte. Tatsächlich wurde der in Streit stehende Betrag vom Finanzamt Bruck/Leitha bereits im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 rechtskräftig zur Gänze berücksichtigt.

Das Finanzamt Bruck/Leitha führte auf meine Berufung vom 2.10.2001 mit Schreiben vom 11.10.2001 (Ersuchen um Ergänzung) aus, dass es sich bei der Erhöhung des Betrages um einen Berechnungsfehler handle und dieser bei der Erlassung der Berufungsvor-entscheidung berichtigt werden wird.

Tatsächlich wurde die angekündigte Berichtigung nicht vorgenommen, sodass der in Streit stehende Betrag nunmehr zweimal, nämlich 1999 und 2000, versteuert wurde.

Ich beantrage daher die Reduzierung der „sonstigen Einkünfte" auf das von mir in der Einkommensteuererklärung 2000 angeführte Ausmaß von 22.455,-- Schilling.

2. Nichtanerkennung des Verpflegungsmehraufwandes:

Unter dem Punkt 4a meiner Einkommensteuererklärung machte ich Werbungskosten in der Höhe von 41.015,60 Schilling geltend, unter anderem auch 6.860,80 Schilling Verpflegungsmehraufwendungen (Differenzbeträge). Das Finanzamt Bruck/Leitha verweigerte die Anerkennung teilweise mit der Begründung, dass von einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziff. 9 EStG nur dann gesprochen werden könne, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichen Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden gegeben sei. Das Finanzamt Bruck/Leitha geht jedoch fälschlicherweise davon aus, dass es sich bei den von mir getätigten Reisen um beruflich veranlasste Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziff. 1 EStG, und nicht um Dienstreisen im Sinne des § 26 Ziff. 4 EStG handelt.

Gemäß § 26 Ziff. 4, 1. Tatbestand EStG liegt eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer – über Auftrag des Arbeitgebers – seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt, unabhängig welche Entfernung zurückgelegt wird. Maßgeblich ist nur die 3-Stunden-Grenze. (Hinweis des Bw in der Fußnote: Vgl. dazu Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung vom 20.12.2001 betreffend die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz. 282 sowie z.B. VwGH vom 28.05.1986, Zl. 85/13/0151) Insbesondere die Lohnsteuerrichtlinien 2002 führen dezidiert aus, dass nur im Falle des § 16 Abs. 1 Ziff. 9 EStG die 25 km-Regel Anwendung findet, nicht jedoch im Falle des § 26 Ziff. 4, 1. Tatbestand EStG.

Alle von mir angeführten Reisen waren Dienstreisen im Sinne des § 26 Ziff. 4, 1. Tatbestand EStG. Jede einzelne Reise wurde von meinem unmittelbaren Dienstvorgesetzten, das ist der Landesgendarmeriekommandant für Niederösterreich schriftlich mittels Dienstauftrag angeordnet. Ohne diese schriftliche Anordnung wäre ich nicht befugt gewesen, meine Dienststelle zu verlassen, das ergibt sich allein schon aus der Tatsache, dass es sich bei meinem Dienstgeber (Bundesgendarmerie) um einen nach militärischem Muster organisierten Zivilwachkörper handelt. Gerade dieser Umstand grenzt jedoch eine Dienstreise von einer beruflich veranlassten Reise ab. Bei einer Dienstreise liegt ein ausdrücklicher Auftrag des Dienstgebers vor, bei einer lediglich beruflich veranlassten Reise obliegt die Einteilung der Reise dem Arbeitnehmer selbst, da die Reisetätigkeit einen grundsätzlichen Bestandteil seines Arbeitsfeldes ausmacht.

Ich beantrage daher die grundsätzliche Anerkennung der von mir geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen in der Höhe von 6.860,80 Schilling."

Mit Bericht vom 18. Jänner 2002 legte das Finanzamt die Berufung 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.

Der Dienstgeber des Bw hat nach Aufforderung eine Aufstellung der Reisegebühren, die gemäß § 26 EStG an den Bw im Jahre 2000 ausbezahlt wurden übermittelt. Daraus ist ersichtlich, dass der Bw insgesamt für das Jahr 2000 Tagesgebühren von 19.044,80 erhalten hat. Dies wurde dem Bw auch mit Schreiben vom 18. Oktober 2005 mitgeteilt.

Weiters wurde in diesem Schreiben festgehalten, dass der Bw in den von ihm vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 2000 Tagesdiäten für insgesamt 448 Stunden á S 30,00, das ergibt S 13.440,00 beantragt habe und dieser Betrag um Ersätze vom Dienstgeber in Höhe S 6.579,20 gekürzt wurde und somit Tagesdiäten in Höhe von S 6.860,80 beantragt wurden. Der Bw wurde darauf hingewiesen dass diese Berechnung insoweit Fehlerhaft sei als nicht die gesamten Ersätze des Dienstgebers (S 19.044,80) abgezogen wurden und bei Berücksichtigung dieser Ersätze keine Tagesdiäten gewährt werden können.

Der Bw nahm dazu mit Fax vom 14. November 2005 wie folgt Stellung:

"In der von mir vorgelegten "Aufstellung der Dienstreisen von mehr als 3 Stunden" (Beilage 9, datiert mit 12. März 2001) sind lediglich die Dienstreisen angeführt, bei denen ich dem Dienstgeber entweder keine (weil unter 5 Stunden) oder wendiger als 30,-- ATS pro Stunde verrechnen konnte.

Dienstreisen, bei denen eine volle Tagesgebühr (3/3 = 384,- ATS) anfiel oder Dienstreisen mit Nächtigung (210,- ATS) sind in dieser Aufstellung nicht enthalten, weil die vom Dienstgeber ausbezahlten Beträge höher waren (und noch sind) als die vom Finanzamt anerkannten.

Ich glaube daher, dass meine (diese) Aufstellung keinesfalls fehlerhaft ist.

Übrigens habe ich nach meinen Aufzeichnungen – von denen ich immer angenommen habe, dass sie vollständig sind – im Kalenderjahr 2000 Diäten in der Höhe von 15.333,20 ATS abgerechnet. Wie der Dienstgeber auf eine Summe von 19.044,80 ATS kommt, ist für mich nicht nachvollziehbar."

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sonstige Einkünfte

Die im Zuge der Veranlagung zu hoch angesetzten Einkünfte werden laut dem Antrag des Bw korrigiert.

B) Werbungskosten

Strittig sind laut Vorlageantrag nur mehr die Aufwendungen für die Verpflegung.

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 bzw. Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Die Höhe des Werbungskostenabzuges für den Verpflegungsaufwand beträgt 360 S für 24 Stunden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung von bis zu drei Stunden löst keinen

24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht kein Werbungskostenabzug aus dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" zu. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisetunde ein Zwölftel von 360 S absetzbar. Dauert die Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz von 360 S zu.

Die vom Dienstgeber gemäß § 26 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlten Bezüge für die Verpflegung kürzen die zu berücksichtigenden Diäten.

Die Auswertung der vom Bw vorgelegten Aufstellung und der Reisekostenabrechnung des Dienstgebers ergibt, dass der Bw vom Dienstgeber bereits die vollen Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei erhalten hat, es können daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 keine Differenzwerbungskosten mehr gewährt werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Jahr 2000 in S

1 Berechnungsblatt für das Jahr 2000 in €

Wien, am 23. November 2005