

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HW., Handelsagentur, 9020 K., S-gasse 21, vom 15. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 16. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der Einkommensteuerbescheid 2002 zum Nachteil des Bw. abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wies in der Einkommensteuererklärung für 2002 nichtselbständige Einkünfte und des Weiteren Einkünfte aus einer Handelsagentur iHv € 22.439,00 aus. In den Betriebsausgaben waren Kilometergelder für 32.640 km iHv € 11.619,84, Tagesgelder iHv € 3.587,65 sowie ein 5%-iges Betriebsausgabenpauschale iHv € 2.190,00 enthalten.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 versagte das Finanzamt dem Betriebsausgabenpauschale (€ 2.190,00) und den Aufwendungen für Fahrten in den Nahbereich von K. sowie zu weiteren Mittelpunkten der Tätigkeit und ihrem Nahbereich iHv € 696,00 den Abzug. Das Kfz sei notwendiges Betriebsvermögen und würden die tatsächlichen Kfz-Aufwendungen mit € 8.160,00 geschätzt. Das Finanzamt setzte im

Einkommensteuerbescheid 2002 unter Berücksichtigung aller Änderungen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 28.815,28 fest.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass betreffend die Reisekosten bei Gesetzwerdung - nachlesbar in den Stenographischen Protokollen – die Mehrkosten des Reisenden abzugelten seien, die ihm auf Grund seines Aufenthaltes außerhalb seines Familienverbandes entstehen würden, unabhängig davon, wie oft er sich dort aufhalte.

Die Kürzung der Kilometergelder würde einer den tatsächlichen Umständen gegebenen Situation nicht entsprechen. Auf Basis der durch den ÖAMTC verlautbarten Grundkosten des Kfz entsprächen die vom Finanzamt angesetzten Werte in keiner Weise der Realität.

Im Schreiben vom 15. April 2004 begehrte der Bw. für den Fall der abschlägigen Berufungserledigung durch das Finanzamt die "Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Verwaltungssenat (Anm: gemeint wohl Finanzsenat) und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung".

Mit Vorhalt vom 25. November 2004 wurde der Bw. gebeten, das Fahrtenbuch vorzulegen, des Weiteren die Anschaffungskosten sowie die übrigen Kfz-Kosten (Versicherung, Öl, Benzin, Service, Reparaturen, Steuern, Autovignette, Kreditzinsen, allfällige sonstige Kosten) anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen bzw. allenfalls die einzelnen Kostenkomponenten für 2002 und alle hiezu maßgeblichen Informationen beizubringen. Dem Bw. wurde noch mitgeteilt, dass das Finanzamt die Kfz-Kosten nicht in Höhe des amtlichen Kilometergeldes von € 0,356, sondern wegen der hohen Kilometerleistung mit € 0,25 pro gefahrenem Kilometer geschätzt habe. Nach nochmaliger Durchsicht der Unterlagen seien nach Ansicht des Finanzamtes Tagesgelder für Fahrten in den Nahbereich iHv € 277,20 sowie für Fahrten in Orte, an denen der Bw. auf Grund seines wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Aufenthaltes einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und die Anfangsphase von 15 Tagen überschritten habe, € 561,00 nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Entsprechend markierte Reiseaufschreibungen waren beigelegt. Der Bw. wurde weiters gebeten, die in seinem Schreiben vom 15. Dezember 2003 global ins Treffen geführten Stenographischen Protokolle konkret anzuführen.

Ein Verwandter des Bw., der dem Bw. behilflich sei, teilte telefonisch mit, dass er die genauen Stenographischen Protokolle nicht angeben könne, es seien jene von der Zeit, in der die Reisegebühren ins EStG gekommen seien. Eine Vorhaltsbeantwortung würde noch per Mail übermittelt werden.

Trotz mehrmaliger Rückfragen beim Bw. langte eine entsprechende Vorhaltsbeantwortung nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

- | | |
|----|---|
| 1. | <i>Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat:</i> |
|----|---|

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

- | | |
|----|---|
| 1. | in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder |
| 2. | der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat. |

Über die Berufung hat gemäß § 284 Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

- | | |
|----|--|
| 1. | wenn es in der Berufung (§ 260), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder |
| 2. | wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält. |

Im gegenständlichen Fall erließ das Finanzamt am 16. Oktober 2003 den Einkommensteuerbescheid 2002, gegen den der Bw. am 15. November 2003 Berufung erhob. Weder in dieser, noch in dem mit 15. Dezember 2003 datierten Antwortschreiben auf den Mängelbehebungsauftrag war ein entsprechender Antrag enthalten. Der Bw. stellte sodann erstmals im Schreiben vom 15. April 2004 einen Antrag auf eine mündliche Verhandlung. Mag dieser – lässt doch die gewählte Formulierung beide Möglichkeiten offen – ein solcher auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat oder vor der Referentin gewesen sein, so ist er jedenfalls verspätet. Der Bw. hat folglich keinen Rechtsanspruch auf Durchführung der mündlichen Verhandlung. Beim vorliegenden Sachverhalt und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bw. hinreichend Möglichkeit zur (Gegen)äußerung hatte, erachtet die Referentin die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht für erforderlich.

- | | |
|----|--|
| 2. | <i>Tagesgelder und Kfz-Aufwendungen:</i> |
|----|--|

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Der Begriff der "Reise" iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff "Reise" iSd § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit., ist aber von der "Dienstreise" iSd § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (Doralt, EStG, Kommentar, Bd. I, Tz. 332 zu § 4 EStG 1988).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch die Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ...

| | |
|----|--|
| a) | Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen |
| b) | Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu € 26,40 pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, ... |

Eine Reise liegt dann vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Eine Reise liegt nur dann vor, wenn es sich um eine größere Entfernung handelt, als Richtwert gilt 20 bis 25 km; bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten; nach den EB liegt eine Reise bei mehr als 25 km vor (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Bd. I, Tz. 333 f. zu § 4 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Zum Themenkreis "Tagesgelder" hat der VwGH bezüglich der "Reise" iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in einer Vielzahl von Erkenntnissen 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 (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 2. 8. 1995, 93/13/0099, und die dort zitierte Judikatur).

Die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben liegt darin, 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. In dem diese Aussagen beinhaltenden Erkenntnis des VwGH vom 20. 4. 1999, 98/14/0156 (betreffend "Reisen" einer Rechtsanwaltsanwärterin), wurde die Gewährung von Werbungskosten bei wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Aufenthalten für eine Anfangsphase von 15 Tagen als nicht rechtswidrig erkannt.

Die vom Bw. bloß allgemein ins Treffen geführten, trotz Aufforderung nicht konkretisierten "Stenographischen Protokolle zu den Reisekosten bei Gesetzwerdung" vermögen in Anbetracht obiger Ausführungen dem Begehr des Bw. nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu gewährenden Tagesgelder für Aufenthalte an konkret genannten Tagen im Nahbereich von K. (€ 277,20) sowie nach Ablauf der Anfangsphase von 15 Tagen an den "weiteren Mittelpunkten" W., V. und Sp. und ihrem Nahbereich (€ 561,00) wurden dem Bw. bekannt gegeben und von ihm nicht beanstandet. Obigen Ausführungen folgend sind daher Tagesgelder iHv brutto € 838,20 nicht zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen, netto sind dies € 762,00 (anstatt bisher netto € 696,00).

Was nun die Fahrtkosten anlangt, stellen diese unabhängig davon Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 erster Satz bzw. Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 dar, ob das genannte Erfordernis einer Reise erfüllt ist. Fahrten im Nahbereich führen somit zur steuerlichen Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtaufwendungen, nicht aber zu Anerkennung eines Tagessatzes. Die Höhe der Fahrtkosten hängt nicht davon ab, ob die Fahrt im Nahbereich verbleibt oder darüber hinausgeht.

Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gehört zu den wesentlichen Merkmalen der Einkommensteuer, es bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, wenn in einem Teilbereich vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen werden soll. Die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw entwickeln sich bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv. Werden Werbungskosten für Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergibt sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht. Eine am Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Interpretation ergibt daher ebenfalls, dass Fahrtaufwendungen stets in tatsächlicher Höhe (anteilige Afa, Benzinkosten, etc.) als Werbungskosten anzusetzen sind.

Bei dieser Interpretation entsprechen die Regelungen für die einkünftemindernde Berücksichtigung von Fahrtaufwendungen im außerbetrieblichen jenem im betrieblichen Bereich. Damit ist auch der einkommensteuerlichen Systematik entsprochen, nach welcher die Geschäftsreise iSd § 4 Abs. 5 inhaltlich mit der beruflich veranlassten Reise iSd

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 übereinstimmt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 8. 10. 1998, 97/15/0073).

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund der überwiegenden betrieblichen Nutzung das Kfz Betriebsvermögen und sind die Fahraufwendungen in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Mangels entsprechender Informationen wird die Schätzung auf Basis des amtlichen Kilometergeldes vielfach zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Wenn nun das Finanzamt bei einer über 30.000 km liegenden jährlichen Fahrleistung nicht das amtliche Kilometergeld iHv € 0,356, sondern – dem degressiven Verlauf der Fixkosten bei hoher Kilometerleistung Rechnung tragend – im Schätzungswege pro gefahrenem Kilometer € 0,25 gewährte, so entsprach es hiebei dem Erfordernis des Ansatzes der tatsächlichen Kosten. Zumal gegen die Höhe von € 0,25 auch im weiteren Berufungsverfahren keine Einwendungen erhoben wurden, besteht kein Grund, von den vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid berücksichtigten Kfz-Kosten abzugehen, es bleibt somit an abzugsfähigen Kfz-Kosten iHv € 8.160,00.

Die Berufung ist daher abzuweisen und der Einkommensteuerbescheid 2002 zum Nachteil des Bw. abzuändern. Hinsichtlich der Kilometergelder tritt gegenüber dem Erstbescheid keine Änderung ein, die Tagesgelder sind um netto € 762,00 (anstatt bisher netto € 696,00) gewinnerhöhend zu erfassen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen nunmehr € 28.281,28 (€ 28.215,28 abzüglich € 696,00 zuzüglich € 762,00).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 1. Februar 2005