



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart 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 ist dem am Ende als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 Werbungskosten unter dem Titel Reisekosten in Höhe von 51.480,00 S.

Im Zuge der Veranlagung wurden diese Aufwendungen nicht anerkannt und in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass Tagesgelder nur dann Werbungskosten darstellen, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird bei einer Fahrtätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokaleingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleichbleibenden Routen erfolgt.

Am 14. August 1998 brachte der Bw eine Berufung ein und stellte den Antrag den Bescheid ersatzlos aufzuheben, da das Parteiengehör nicht gewahrt wurde.

Im Zuge der Erledigung der Berufung wurde mit dem Bw eine Besprechung abgehalten, in der ihm erklärt wurde, dass aufgrund der geänderte Rechtslage Differenz-Tagesgelder als Werbungskosten nicht in Betracht kommen, wenn ein Gebiet wiederholt bereist wird, da die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein müssten und daher keine Mehraufwendungen an Verpflegung zu verzeichnen seien.

Der Bw zeigte sich damit nicht einverstanden, und wollte innerhalb einer Frist von 14 Tagen einen Nachtrag zu seiner Berufung einbringen, in der er seine beruflichen Reisen näher erläutere.

Am 13. Oktober 1998 wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und in der Begründung darauf hingewiesen, dass durch die ständige Bereisung des selben Gebietes von der Vermutung auszugehen sei, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht werde.

Der Bw brachte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und beantragte die Erlassung eines Bescheides auf Grundlage seines Erstantrages. In der Begründung führte der Bw aus, dass die Werbungskosten aufgrund der geänderten RZ 179 und 180 der Lohnsteuerrichtlinien, verlautbart 1997, ermittelt und beantragt wurden, wobei in der Beilage ersichtlich sei, das die Anfangsphase nur bei einzelnen Orten überschritten wurde. Die in der Bescheidbegründung vermutete Kenntnis und Inanspruchnahme der jeweils günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten wird bestritten.

Der Dienstgeber des Bw hat nach Aufforderung die Aufteilung der steuerfreien Bezüge gemäß § 26 EStG 1988, welche im Jahre 1997 an den Bw ausbezahlt wurden, wie folgt mitgeteilt:

eigene Verpflegung	S	4.637,00
sonst. Ersätze (Taxi, öffentliche Verkehrsmittel, Parkgebühr, usw.)	S	4.840,00
Ausgaben im Interesse der Firma	S	79.204,00

Gesamt (Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 lt. Lohnzettel)	S 88.681,00
---	-------------

Diese Aufgliederung wurde sowohl dem Bw als auch dem Finanzamt mitgeteilt und hinsichtlich der Berücksichtigung der ausbezahlten steuerfreien Bezüge für die eigene Verpflegung (4.637,00 S) ein Betrag von 23,42 S pro Tag für die Kürzung der Diäten berechnet.

Weder der Bw noch das Finanzamt haben, innerhalb der gesetzten Frist von 2 Wochen, gegen die übermittelte Berechnung eine Stellungnahme abgegeben.

***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 Beschäftigungsstandort 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 anerkannt.

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. cVwGH 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 Oberwart, Oberpullendorf, Güssing und Hartberg erstreckt. Diese Bezirke, in denen der Bw hauptsächlich seine Tätigkeit ausübt stellen das

Einatzgebiet 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 Leibnitz, 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 Tage keine Diäten gewährt werden.

Von den Diäten laut vorgelegter Reisekostenabrechnungen entfallen 21.240,00 S auf Fahrten im Einsatzgebiet; der Rest von 50.040,00 S betrifft Reisen außerhalb des oben bezeichneten Einsatzgebietes.

Die vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlten Bezüge für die eigene Verpflegung (4.637,00 S) werden für die Berücksichtigung bei der Berechnung der zu gewährenden Diäten, wie dem Bw und dem Finanzamt mit Schreiben vom 27. März 2003 mitgeteilt, durch 198 Tage (= Anzahl der Tage für die Diäten beantragt wurden) dividiert. Es ergibt sich somit ein Betrag von 23,42 S pro Tag als Ersatz vom Dienstgeber, der bei der Berechnung der gewährten Tagesdiäten berücksichtigt wird.

### a) gewährt Einsatzgebiet

Datum	Reiseziel	Bezirk		Diäten		
3. Jänner 1997	Bernstein	Oberwart	S	360,00		
8. Jänner 1997	Bernstein	Oberwart	S	360,00		
10. Jänner 1997	Kukmirn	Güssing	S	360,00		
23. Jänner 1997	Anger	Güssing	S	360,00		
24. Jänner 1997	Bad Tatzmannsdorf	Oberwart	S	360,00		
Zwischensumme			S	1.800,00	€	130,81
minus Ersatz vom Dienstgeber für 5 Tage à 23,42 S			S	- 117,10	€	- 8,51
<b>Summe</b>			<b>S</b>	<b>1.682,90</b>	<b>€</b>	<b>122,30</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.

Datum	Reiseziel	Bezirk	Anzahl der Aufenthalt e		Diäten
24. September 1997	Leibnitz	Leibnitz	16	S	360,00
09. Oktober 1997	Leibnitz	Leibnitz	17	S	360,00
03. November 1997	Leibnitz	Leibnitz	18	S	360,00
20. November 1997	Leibnitz	Leibnitz	19	S	360,00
28. November 1997	Leibnitz	Leibnitz	20	S	360,00
23. Dezember 1997	Leibnitz	Leibnitz	21	S	360,00
<b>Summe</b>					<b>2.160,00</b>
					€ <b>156,97</b>

2) verbleibende Diäten die auf Reisen außerhalb des Einsatzgebietes entfallen

Diäten laut Fahrtenbuch für Reisen außerhalb des Einsatzgebietes (139 Tage)	S	50.040,00	€	3.636,55
Minus Diäten die nicht gewährt werden können (siehe Punkt 1) (6 Tage)	S	- 2.160,00	€	- 156,97
minus Ersatz vom Dienstgeber für 133 Tage (139 Tage - 6 Tage) à 23,42 S	S	- 3.114,86	€	- 226,37
<b>Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes</b>	<b>S</b>	<b>44.765,14</b>	<b>€</b>	<b>3.253,21</b>

**c) insgesamt anerkannte Diäten**

Gewährte Diäten im Einsatzgebiet	S	1.682,90	€	122,30
Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes	S	44.765,14	€	3.253,21
<b>gewährte Diäten für das Jahr 1997</b>	<b>S</b>	<b>46.448,04</b>	<b>€</b>	<b>3.375,51</b>

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 25. April 2003