



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/4385-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten 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 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (in Schilling und Euro) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beantragte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 unter anderem Tagesdiäten im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit.

Im Zuge der Veranlagung wurde nur ein Teil dieser beantragten Tagesdiäten anerkannt und im Bescheid vom 19. September 2002 wurde dies wie folgt begründet:

"Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liegt dann vor, wenn nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dies ist jedoch dann der Fall, wenn einzelne Orte im Lohnzahlungszeitraum wiederholt angefahren werden und somit nach typisierender Betrachtungsweise einen Tätigkeitsmittelpunkt begründen.

Ihre Tagesdiäten wurden dahingehend gekürzt."

Mit Schreiben vom 24. September 2002 ersuchte die Bw um eine detaillierte Begründung, da für sie nicht nachvollziehbar sei, welche der von ihr beantragten Werbungskosten im Bescheid nun berücksichtigt worden seien und welche nicht.

Mit 25. September 2002 übermittelte das Finanzamt der Bw die gewünschte Bescheidebegründung.

Die Bw brachte sodann am 30. September 2002 eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2002 ein und führte darin wie folgt aus:

"Von meinen beantragten Diäten in Höhe von S 29.190,-- wurden lediglich S 2.400,-- lt. Bescheidebegründung vom 25. September 2002 als Werbungskosten berücksichtigt.

In dieser Begründung wurden beantragte Reisen aufgrund eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit in den Orten Kirchberg, Hofstetten bzw. Rabenstein nicht berücksichtigt.

Wie in meinen Antragsunterlagen ersichtlich ist, wurden Werbungskosten für diese Zielorte überhaupt nicht beansprucht. Jedoch fanden Reisen an die Zielorte Wien, Lilienfeld, Windschnur, Salzburg, Amstetten, Linz, Puchenstuben, St. Aegyd, Traismauer, Hohenberg, Droß, Feldbach, Mauerbach, Frankenfels sowie Schwarzenbach mit S 2.400,-- lt. Bescheidebegründung vom 25. September 2002 Berücksichtigung.

Da diese Fahrten keinen neuen Mittelpunkt der Tätigkeit begründet hatten und auch über die Entfernung von 25 km hinaus gingen, beantrage ich nochmals, die Diäten in voller Höhe von 29.190,-- als Werbungskosten anzuerkennen.

Zur Kontrolle lege ich nochmals die Monatsaufstellungen vor, worin die begehrten Reisen farblich hervorgehoben wurden."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2002 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und führte in der gesondert dazu ergangenen Bescheidebegründung aus:

"Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liegt vor, wenn nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Aus der ständigen Rechtsprechung geht hervor, dass der Aufenthalt an einem Ort, sofern dieser über eine kurze Anfangsphase hinausgeht, als Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden muss und daher keine Reise darstellt.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist auch dann anzunehmen, wenn ein bestimmtes Gebiet mehrmals befahren wird und aus diesem Grund ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen werden muss. Aufgrund Ihrer langjährigen Außendiensttätigkeit ist es als erwiesen anzunehmen, dass Ihnen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Ihrem Bereisungsgebiet soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden kann, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. Da Sie wie auch in den Vorjahren unter anderen das Gebiet Frankenfels-Schwarzenbach mehrmals (über 70 x) bereist haben, können diese beantragten Diäten nicht berücksichtigt werden.

Angesetzt wurden Diäten für Reiseziele außerhalb Ihrer Gebiete ausgenommen Lilienfeld und Windschnur, da eine beruflich veranlasste Reise gem. § 16 EStG 1988 unter anderem erst dann vorliegt, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt.

Die berücksichtigten Taggelder für insgesamt 170 Stunden betragen daher S 5.100,--, wobei S 2.400,-- bereits im Erstbescheid berücksichtigt wurden."

Gegen diesen Bescheid vom 23. Oktober 2002 brachte die Bw am 18. November 2002 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ein und führte darin wie folgt aus:

"Meine Berufung vom 30.9.2002 betraf den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 19.9.2002 und wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 23.10.2002 und Bescheidebegründung vom 23.10.2002 beantwortet.

Jedoch fanden Reisen an die Zielorte Frankenfels und Schwarzenbach wieder keine Berücksichtigung. Da diese Fahrten nach Frankenfels und Schwarzenbach wiederkehrend aber nicht regelmäßig sind, beantrage ich die Tagesgelder für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr für beide Orte als Werbungskosten.

(siehe beiliegende Kopie aus den Lohnsteuerrichtlinien Randzahl 301)."

Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion. Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über diese Berufung seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zuständig.

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 Beschäftigungsort 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 anerkennt.

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. VwGH 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 berufsgegenständlichen Fall

Aus den von der Bw vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 1997 ist ersichtlich, dass die Bw ihre Tätigkeit hauptsächlich im Bezirke St. Pölten ausübt. Dieser Bezirk stellt daher das Einsatzgebiet der 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 beantragten Diäten.

Datum	Reiseziel	Bezirk		Betrag
7. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	330,00
7. Jänner 1997	Frankenfels	St. Pölten	S	
7. Jänner 1997	Loich	St. Pölten	S	

7. Jänner 1997	Rabenstein	St. Pölten	S	
7. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	
10. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	240,00
10. Jänner 1997	Schwarzenbach	St. Pölten	S	
10. Jänner 1997	Kirchberg	St. Pölten	S	
10. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	
13. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	
13. Jänner 1997	Frankenfels	St. Pölten	S	300,00
13. Jänner 1997	Schwarzenbach	St. Pölten	S	
13. Jänner 1997	Loich	St. Pölten	S	
13. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	
16. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	300,00
16. Jänner 1997	Schwarzenbach	St. Pölten	S	
16. Jänner 1997	Loich	St. Pölten	S	
16. Jänner 1997	Rabenstein	St. Pölten	S	
16. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	
Zwischensumme			S	1.170,00

Datum	Reiseziel	Bezirk		Beträge	
Übertrag			S	1.170,00	
17. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S	300,00	
17. Jänner 1997	Frankenfels	St. Pölten	S		
17. Jänner 1997	Kirchberg	St. Pölten	S		
17. Jänner 1997	Rabenstein	St. Pölten	S		
17. Jänner 1997	Hofstetten	St. Pölten	S		
Summe Diäten im Einsatzgebiet			S	1.470,00	€ 106,83

Hinsichtlich der beantragten Diäten für jene Tage, an denen Reiseziele außerhalb des Einsatzgebietes bereist wurden, wird festgehalten, dass an keinen dieser Ort ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Die beantragten Diäten für diese Tage werden daher gewährt.

Von den beantragten Diäten laut vorgelegter Reisekostenabrechnungen entfallen 23.850,00 S auf Fahrten im Einsatzgebiet (= Bezirk St. Pölten); der Rest von 5.340,00 S betrifft Reisen außerhalb des oben bezeichneten Einsatzgebietes.

Die insgesamt anerkannten Diäten betragen somit:

Gewährte Diäten im Einsatzgebiet	S	1.470,00	€	106,83
Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes	S	5.340,00	€	388,07
gewährte Diäten für das Jahr 1997	S	6.810,00	€	494,90

Die im Bescheid berücksichtigten Werbungskosten setzen sich daher wie folgt zusammen:

Km-Geld lt. Veranlagung	S	119.323,00	
Werbematerial lt. Veranlagung	S	28.725,00	
Werbehelfer lt. Veranlagung	S	63.118,00	
Telefon lt. Veranlagung	S	7.985,00	
Werbung lt. Veranlagung	S	1.824,00	
Büromaterial, Postgebühren lt. Veranlagung	S	1.985,00	
Diäten lt. Berufungsentscheidung	S	6.810,00	
	S	229.770,00	
minus Ersatz Dienstgeber	S	-97.600,00	
Werbungskosten gesamt	S	132.170,00	€ 9.605,17

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in S

1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in €

Wien, am 27. Oktober 2005