

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Scheipner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bismarckstraße 14, 8330 Feldbach, über die Beschwerde vom 13.4.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 18.3.2016 betreffend **Einkommensteuer 2014** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird *teilweise Folge gegeben*.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die **Einkommensteuer für 2014** mit **€ 8.550,--** festgesetzt (*bisher laut berichtigter BVE des Finanzamtes € 8.866,--*).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind den Entscheidungsgründen sowie dem als *Beilage* angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr – neben nichtselbständigen Einkünften von der SVGW – Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Eier- und Geflügelhandel).

Da er trotz mehrmaliger Vorhalte bzw. Ersuchen des Finanzamtes keine Unterlagen vorgelegt hatte, wurden die geltend gemachten Betriebsausgaben gekürzt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im *angefochtenen Bescheid* mit € 28.727,62 angesetzt.

Mit der dagegen erhobenen *Beschwerde* wurden eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Anlagenverzeichnis, Kontoblätter und eine „Reisekostenauswertung“ vorgelegt und ersucht, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung festzusetzen.

In der *Beschwerdevorentscheidung* brachte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 27.034,20 in Ansatz; die Änderung sei auf Grund einer Besprechung mit dem Steuerberater am 13.4.2016 erfolgt.

Mit seinem *Vorlageantrag* begehrt der Bf. die „*Berücksichtigung der Diäten in Höhe von € 4.620,-- auf Grund der vorliegenden Reisekostenaufzeichnungen.*“

Im *Vorlagebericht* an das BFG führt das Finanzamt aus, die Auswertung 2014 zeige, dass schon mit Beginn des Jahres ein Einsatzgebiet vorliege, welches einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit bildet. Dieses erstrecke sich auf den politischen Bezirk Murtal und die daran angrenzenden Bezirke, insbesondere auch auf die Bezirke Murau, Liezen, Leoben und Graz-Umgebung. Für Tätigkeiten in diesen Bezirken stünden keine Betriebsausgaben iSd. § 4 Abs. 5 EStG zu. Für die Tätigkeiten in den unregelmäßig bereisten Orten Güssing (5x) und Weiz (15x) würden jedoch für die jeweilige Anfangsphase von (grundsätzlich) 15 Tagen Diäten zustehen. Es werde daher beantragt, der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Betriebsausgaben um einen Betrag von € 480,-- zu erhöhen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. begehrt in seinem Vorlageantrag die Berücksichtigung von Diäten im Gesamtbetrag von € 4.620,--. Das Finanzamt geht in den bekämpften Bescheiden zwar davon aus, dass die für das Streitjahr vorgelegten „Reiseaufzeichnungen“ des Bf. formell ordnungsgemäß und sachlich richtig sind, vertritt aber die Ansicht, dass schon mit Beginn des Jahres 2014 hinsichtlich des politischen Bezirkes Murtal und der daran angrenzenden Bezirke (Murau, Liezen, Leoben, Graz-Umgebung) ein (einziges) Einsatzgebiet vorliegt, welches einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (iSd. der einschlägigen Judikatur) bildet. Für Tätigkeiten in diesen Bezirken stünden daher nach Meinung der Abgabenbehörde keine Betriebsausgaben iSd. § 4 Abs. 5 EStG zu. Lediglich für die Tätigkeiten in den unregelmäßig bereisten Orten Weiz und Güssing würden jeweils für eine 15-tägige Anfangsphase Tagesdiäten iHv. insgesamt € 480,-- (netto) zustehen.

Der VwGH hat in seiner Rechtsprechung zur "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bereits mehrfach ausgesprochen, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen ein Ort zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (zB VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0151; uva.).

Ein längerer Aufenthalt ist dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28. Oktober 1997, 93/14/0076). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Pflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB

bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (zB VwGH 29. Oktober 2003, 2003/13/0033).

Die Verwaltungspraxis geht von einem längeren Zeitraum dann aus, wenn der Pflichtige an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (einmal wöchentlich) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen. Wird der Steuerpflichtige an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig, gilt eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr (s. LStR 301ff.).

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, 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 zu führen hat (vgl. dazu zB VwGH vom 26. April 2000, 95/14/0022; sowie vom 19.3.2002, 99/14/0317). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof auch schon ein mehrmals täglich befahrenes "Gebiet der ständigen Patrouillentätigkeit" als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit angesehen (vgl. das Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, vom 23. Mai 1996, 94/15/0045) und unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr an die gleichen Orte eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten "im betrauten Sprengel" angenommen (VwGH 28. Mai 1997, 96/13/0132; 19. März 2002, 99/14/0317; sowie 7.10.2003, 2000/15/0151).

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28. Mai 1997, 96/13/0132). Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und die angrenzenden Bezirke erstrecken. Betrifft die ständige Reisetätigkeit ein größeres Gebiet (zB ganz Niederösterreich), liegt kein Einsatzgebiet vor (LStR 305 und 307).

Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten 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 (VwGH 20. September 1995, 94/13/0253, 0254). Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise ist nach der Rechtsprechung im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen

Gegebenheiten ausgegangen werden kann (zB VwGH vom 26. Juni 2002, 99/13/0001; vom 25. September 2002, 99/13/0034; vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0151). Auch hier gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0132).

In Anbetracht dieser Rechtslage gilt für den vorliegenden Fall Folgendes:

Fahrten nach Murau, Murtal, Graz-Stadt, sowie Peggau (Graz-Umgebung):

Der Bf. bereiste – den dem BFG vorgelegten Reiseaufzeichnungen zufolge - im Streitjahr insbesondere die politischen Bezirke Murau (insgesamt 77 Fahrten bzw. geltend gemachte Tagessätze), Murtal (95) und die Landeshauptstadt Graz (42). Im Jahr 2013 machte er für die genannten Bezirke Diäten für 84 Tage (Murau), 85 Tage (Murtal) sowie 57 Tage (Graz-Stadt) geltend.

Die Reisetätigkeit in den politischen Bezirk Murau umfasste die Orte Neumarkt (33 Fahrten bzw. Tagessätze), St. Peter (17), Scheifling (11), Murau, Teufenbach, Niederwölz, Lind, Mühlen und St. Veit. Im Murtal suchte der Bf. die Stadt Zeltweg (66 Tagessätze), sowie St. Oswald (12), Weißkirchen (9), Möderbrugg und Judenburg auf.

Im Streitjahr gab es lediglich in 10 Kalenderwochen (KW 3, 4, 13, 16, 18, 21, 25, 39, 43 und 52) keine Reisen in den Bezirk Murau; der Bezirk Murtal wurde lediglich in 3 Kalenderwochen (KW 3, 13 und 39) nicht angefahren.

Für das Vorjahr (2013) ergeben die Reiseaufzeichnungen folgendes Bild:

Ab der Kalenderwoche 40 reiste der Bf. zumindest einmal wöchentlich in den Bezirk Murau. Davor suchte er diesen Bezirk lediglich in acht Kalenderwochen (nämlich in den KW 15, 19, 22, 25, 29, 33, 38 und 39) *nicht* auf. In den Bezirk Murtal reiste der Bf. mit Ausnahme der Kalenderwochen 15 und 16 in allen Wochen des Jahres (zumindest einmal pro Woche). Die Landeshauptstadt Graz wurde in 47 Kalenderwochen - zumindest einmal pro Woche – bereist (lediglich für die KW 15, 16, 23, 31 und 39 scheint in den vorliegenden Aufstellungen keine Fahrt nach Graz auf).

Auf Grund obiger Rechtsausführungen sind die Landeshauptstadt Graz und die Bezirke Murau sowie Murtal jedenfalls jeweils als (eigene) Einsatzgebiete zu betrachten, welche vom Bf. (zumindest) schon ab 2013 regelmäßig und wiederkehrend (übers gesamte Kalenderjahr gesehen großteils nahezu wöchentlich) bereist wurden. In Anbetracht der in den vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen aufscheinenden Häufigkeit der Wiederkehr an die gleichen Orte (bzw. Einsatzgebiete) muss in der laut VwGH gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis des Bf. von den Verpflegungsmöglichkeiten an diesen Orten ausgegangen werden. Für die in diese Bezirke führenden Fahrten ist daher nach den oa. von der Rechtsprechung – und darauf aufbauend von der Praxis – aufgestellten Grundsätzen die fünftägige Anfangsphase längst überschritten und kann daher im Streitjahr ein Verpflegungsmehraufwand steuerlich nicht (mehr) berücksichtigt werden.

Das gilt auch für die Fahrt nach Peggau (im Juli; 2 Tagessätze), da der Bezirk Graz-Umgebung sowohl an den Bezirk Weiz als auch an Graz-Stadt grenzt und Peggau daher auf Grund der räumlichen Nähe diesen beiden Einsatzgebieten zuzurechnen ist.

Weiz, Güssing:

Was die Fahrten nach Weiz und Güssing anlangt, geht das Finanzamt im Vorlagebericht nach Ansicht des BFG zutreffend davon aus, dass diese Orte im Streitjahr zwar wiederkehrend, aber unregelmäßig besucht wurden. Das gilt ohne jeden Zweifel insbesondere für Güssing (5 Tagessätze). Für diese Reisebewegungen kann daher jeweils für eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr ein Verpflegungsmehraufwand steuerlich berücksichtigt werden.

Die Betriebsausgaben sind daher um den Betrag von € 480,-- (Weiz: 15x € 26,40 sowie Güssing: 5x € 26,40 ergibt brutto € 528,-- bzw. netto € 480,--) zu erhöhen.

Leoben, Eisenerz, St. Gallen:

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass hinsichtlich des Bezirkes Murtal und der angrenzenden Bezirke Murau, Liezen, Leoben und Graz-Umgebung ein (einziges) Einsatzgebiet vorliege. Bei dieser Beurteilung wäre rund die halbe Fläche des Bundeslandes Steiermark als *ein* Zielgebiet anzusehen. Diese Zusammenfassung mehrerer politischer Bezirke zu einem Einsatzgebiet geht im vorliegenden Fall auf Grund der räumlichen Ausdehnung des betreffenden Gebietes nach hg. Ansicht jedenfalls zu weit (vgl. dazu zB VwGH vom 19.3.2002, 99/14/0317). Allenfalls könnte in Erwägung gezogen werden, den Bezirk Leoben (Leoben-Stadt, Eisenerz) und St. Gallen (Bezirk Liezen) als an den Bezirk Murtal angrenzende Gebiete mit diesem zu einem (einzigem) Einsatzgebiet zusammenzufassen.

Hier ist allerdings nach Meinung des BFG zu beachten, dass sich sowohl Eisenerz als auch St. Gallen in einer nicht zu vernachlässigenden Entfernung von den im Bezirk Murtal aufgesuchten Orten befinden. Dazu kommt, dass Eisenerz und St. Gallen topografisch vom Bezirk Murtal aus nur über Gebirgspässe (insbes. Präbichl, Triebener Tauern) oder alternativ durch eine weiträumige Umfahrung über die A9 (Wald/Schoberpass, im Weiteren nach Abfahrt von der Autobahn: Ardning, Buchauer Sattel) zu erreichen sind. Eine Abfrage mittels Routenplaner im Internet (zB *Google Maps*) ergibt schon für die rund 70 km lange Strecke von Leoben nach St. Gallen eine Fahrzeit von 1 Stunde und 9 Minuten; die Fahrt von Möderbrugg nach St. Gallen wird – über zwei Gebirgspässe - mit 1 Stunde und 7 Minuten (65 km) angegeben. Die Orte Eisenerz und St. Gallen sind daher auf Grund ihrer Entfernung zum Bezirk Murtal sowie der dargelegten topografischen Verhältnisse nicht (mehr) dem „Einsatzgebiet Murtal“ zuzuordnen. Die Gesamtfläche der Bezirke Murtal, Leoben und (der östliche Teil des Bezirkes) Liezen kann nach Auffassung des BFG auf Grund der gegebenen räumlichen Ausdehnung und der herrschenden Topografie - ungeachtet der Tatsache, dass die Bezirke aneinander grenzen - nicht als einheitliches Zielgebiet im Sinne der oa. Rechtsprechung qualifiziert werden (vgl. nochmals VwGH vom

19.3.2002, 99/14/0317). Vielmehr bilden die Orte Eisenerz und St. Gallen im Streitjahr gemeinsam mit Leoben-Stadt ein gemeinsames Einsatzgebiet.

Aus den vorliegenden Reiseaufzeichnungen geht hervor, dass der Bf. die Orte im Jahr 2014 wiederkehrend, aber nicht regelmäßig besucht hat (Leoben 13 Tagessätze, Eisenerz 9x, St. Gallen 15x). Daher ist für Fahrten in dieses Zielgebiet nach der oben dargestellten Rechtslage ein Verpflegungsmehraufwand für 15 Tage (= € 360,-- netto) steuerlich in Ansatz zu bringen.

Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage lt. BFG:

Im Ergebnis sind daher die Betriebsausgaben des Bf. im Vergleich zur Beschwerdeverentscheidung um den Betrag von insgesamt € 840,-- zu erhöhen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. berichtigter BVE (nach Abzug des GFB*): € 25.868,97
abzüglich -€ 840,--

zzgl. anteilige (auf die Ausgabenerhöhung entfallende) GFB-Korrektur € 109,20

Einkünfte laut BFG € 25.138,17

*(GFB = Gewinnfreibetrag von 13%)

Zur (Nicht-)Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG konnte sich bei seiner Entscheidung auf zahlreiche VwGH-Erkenntnisse stützen (s. die zitierte Judikatur im oa. Begründungstext). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 5. Juni 2018