

GZ. RV/0680-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Melk 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 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) beantrage in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 Kilometergeld in Höhe von 92.249,00 S [6.704,00 €] und Verpflegungsaufwand in Höhe von 47.285,00 S [3.436,33 €] im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit.

Im Zuge der Veranlagung wurde nur ein Teil der beantragten Kilometergelder (40.730,00 S [2.959,96 €]) anerkannt und in der Begründung dazu ausgeführt, dass wenn ein Steuerpflichtiger die tatsächlich durch den Betrieb des Kraftfahrzeuges bedingten Kosten nicht nachweist, nur das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer gewährt werden könne, auch wenn die Zahl der beruflich gefahrenen Kilometer im Kalenderjahr 30.000 übersteige. Da ein diesbezüglicher Nachweis nicht erbracht wurde, wurde nur Kilometergeld für 30.000 Kilometer berücksichtigt.

Hinsichtlich der Tagesgelder wurde darauf hingewiesen, dass diese 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 lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleichbleibenden Routen erfolgt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 30. September 1998 erhob der Bw am 2. November 1998 Berufung und stellte fest, dass das Einkommensteuerguthaben nicht richtig errechnet worden sei, da die Diäten (Differenz) nicht berücksichtigt und die Berechnung des Kilometergeldes fehlerhaft sei.

Weiters beantragte der Bw die Berücksichtigung von Aufwendungen für das Telefon und Ausgaben für das Handy, für beide Aufwendungen legte der Bw Aufstellungen der Berufung bei, und beantragte die Berücksichtigung der Kirchensteuer.

Betreffend die Tagesdiäten führte der Bw aus, dass sich das Einsatzgebiet über die 25 km hinaus erstrecke und der Ort der Reise nie mit dem Zielpunkt der vorigen Reise übereinstimme, daher könne kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sein.

Hinsichtlich des Kilometergeldes weis der Bw darauf hin, dass wenn Kilometergeld für nur 30.000 km berücksichtigt werde, obwohl er 41.316 km dienstlich gefahren sei, auch nur der Betrag des Dienstgebers für 30.000 km berechnet werden dürfe.

Das Finanzamt erließ am 29. Jänner 1999 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in der die Telefon- und Handyaufwendungen zu 70% anerkannt wurden.

Hinsichtlich der Kilometergelder lautete die Bescheidbegründung im wesentlichen gleich wie im Erstbescheid.

Betreffend der nichtanerkannten Tagesdiäten wies das Finanzamt darauf hin, dass ein Mittelpunkt der Tätigkeit nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte

umfassendes Einsatzgebiet sein kann. Personen die ein konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen angrenzende Bezirke erstrecken. Dies treffe insbesondere auf den Bw zu, da dieser als Gebietsvertreter tätig sei.

Die beantragten Sonderausgaben wurden gewährt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung stellte der Bw am 26. Februar 1999 einen Vorlageantrag. Strittig sind weiterhin die Berechnung der Kilometergelder und die Höhe der anzuerkennenden Diäten als Werbungskosten.

Hinsichtlich des Kilometergelder verwies der Bw auf die im Jahre 1996 angewandte Methode und stellte folgende Berechnung auf:

Berechnung für	30.000 km	141.458,00
vom Dienstgeber für	30.000 km	<u>-74.440,00</u>
ergibt Werbungskosten	Kilometergeld	<u>67.018,00</u>

Die Begründung bezüglich Diätendifferenz sei eine Auslegungssache, führte der Bw weiter in seiner Berufungsbegründung aus. Es handle sich bei der Ablehnung um eine reine Willkür des Finanzamtes, da einem Kollegen, der beim gleichen Dienstgeber nur in einem anderen Bundesland beschäftigt sei, der Differenzbetrag gewährt wurde.

Da Finanzgesetze aber Bundesgesetze sind, sieht der Bw nicht ein, warum er den Betrag von 47.285,00 S [3.436,33€] nicht angerechnet bekomme.

Der Bw fordert diesen Betrag unter Berufung auf das ihm zustehende Recht auf Gleichbehandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Tagesdiäten

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 Beschäftigungsplatz 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. Hin-sichtlich 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. 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 berufungsgegenständlichen Fall

Aus den vom Bw vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 1997 ist ersichtlich, dass sich die Tätigkeit des Bw auf die Bezirke St. Pölten, Lilienfeld, Scheibbs, Melk, Krems und Tulln 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 keinem der Orte, aufgrund der obigen Ausführungen ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Die Tagesdiäten für diese Tage werden gewährt.

Die vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlten Bezüge für die eigene Verpflegung werden für die Berechnung der zu gewährenden Diäten berücksichtigt.

a) gewährte Diäten im Einsatzgebiet

Datum	Reiseziel	Bezirk		Diäten		
07. Jänner 1997	Kilb	Melk	S	360,00		
08. Jänner 1997	St. Pölten	St. Pölten	S	360,00		
09. Jänner 1997	Herzogenburg	St. Pölten	S	360,00		
13. Jänner 1997	Purgstall	Scheibbs	S	360,00		
14. Jänner 1997	Kirchberg/Piel.	St. Pölten	S	360,00		
Zwischensumme			S	1.800,00	€	130,81
minus Ersatz vom Dienstgeber für 5 Tage à 140,00 S			S	-700,00	€	-50,87
Summe			S	1.100,00	€	79,94

b) gewährte Diäten für Fahrten außerhalb des Einsatzgebietes

Datum	Reiseziel	Bezirk	Diäten
10. Jänner 1997	Salzburg Tagung	Salzburg	S 360,00
17. Jänner 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
31. Jänner 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
7. Februar 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
13. Februar 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
21. Februar 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
28. Februar 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
7. März 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
14. März 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
28. März 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
4. April 1997	Schönbach	Zwettl	S 360,00
10. April 1997 bis 12. April 1997	Salzburg Messe	Salzburg	S 1.080,00
18. April 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
25. April 1997	Schönbach	Zwettl	S 360,00
16. Mai 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
23. Mai 1997	Salzburg Tagung	Salzburg	S 360,00
13. Juni 1997	Guttenbrunn	Gmünd	S 360,00
27. Juni 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
11. Juli 1997	Martinsberg	Zwettl	S 360,00
18. Juli 1997	Schönbach	Zwettl	S 360,00
22. August 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
23. August 1997	Salzburg Tagung	Salzburg	S 360,00
29. August 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
5. September 1997	Schönbach	Zwettl	S 360,00
12. September 1997	Traunstein	Zwettl	S 360,00
26. September 1997	Purk	Zwettl	S 360,00
3. Oktober 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
10. Oktober 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
17. Oktober 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
24. Oktober 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
31. Oktober 1997	Schönbach	Zwettl	S 360,00
7. November 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
21. November 1997	Kottes	Zwettl	S 360,00
12. Dezember 1997	Ottenschlag	Zwettl	S 360,00
19. Dezember 1997	Salzburg Tagung	Salzburg	S 360,00
		Zwischensumme	S 13.320,00 0
minus Ersatz vom Dienstgeber für die gewährten Tage			S -5.155,00 € - 374,63
Summe			S 8.165,00 € 593,37

c) insgesamt anerkannte Diäten

Gewährte Diäten im Einsatzgebiet	S	1.100,00	€	79,94
Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes	S	8.165,00	€	593,37
gewährte Diäten für das Jahr 1997	S	9.265,00	€	673,31

2. Kilometergelder

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen Kfz - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 8.10.1998, 97/15/0073 aus:

"Die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw entwickeln sich bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv. Werden die Werbungskosten für Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergibt sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht (vgl. Doralt, EStG³, Seite 731).

Eine am Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Interpretation ergibt daher ebenfalls, dass Fahraufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe (anteilige AfA, Benzinkosten, etc.) als Werbungskosten abzusetzen sind.....

Ergibt sich nun, dass Fahraufwendungen stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, so wird es dennoch vielfach, mangels vorliegender Informationen über die exakte Höhe der Aufwendungen zu einer Schätzung der Höhe dieser Aufwendungen kommen. Dabei wird die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen.

Die belangte Behörde ist im Beschwerdefall davon ausgegangen, dass die Fahrtkosten bei einer Fahrtleistung von über 30.000 Kilometer jährlich in ihrer tatsächlichen Höhe zum Ansatz gebracht werden müssen. Diese Rechtsansicht entspricht sohin dem Gesetz."

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde die tatsächlichen angefallenen Kosten nicht nachgewiesen, sondern das amtliche Kilometergeld in Höhe von 4,60 S bzw. ab 1. August 1997 4,90 S für die 41.316 beruflich gefahrenen Kilometer beantragt.

Aufgrund der Ausführungen in dem oben zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis müsste die Behörde die tatsächlichen Kosten im Wege einer Schätzungen ermitteln.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurde im Zuge der Bearbeitung der Berufung davon ausgegangen, dass die tatsächlichen Aufwendungen, die vom Bw weder nachgewiesen noch

glaublich gemacht wurden, jedenfalls diejenigen Kosten, die sich bei Ansatz des Kilometergeldes für 30.000 Kilometer ergeben, nicht übersteigen. Dabei wurde berücksichtigt, dass das amtlichen Kilometergeld im Jahre 1997 von 4,60 S auf 4,90 S erhöht wurde. Diese Erhöhung ist mit Stichtag 1. Juni 1997 in Kraft getreten.

In den einzelnen Monaten wurden lt Reisekostenabrechnung die in der folgenden Aufstellung enthaltenen Kilometer gefahren:

			Insgesamt
Jänner	3.536	Juni	3.921
Februar	3.918	Juli	3.355
März	3.642	August	2.288
April	4.099	September	3.900
Mai	3.126	Oktober	3.817
		November	3.313
		Dezember	2.401
Summe	18.321		22.995
			41.316

Von den 41.316 Kilometern entfallen 18.321, das sind 44,34 % der insgesamt gefahrenen Kilometer, auf den Zeitraum bis Ende Mai 1997 in dem das Kilometergeld 4,60 S betragen hat.

Die restlichen Kilometer (22.995) wurden im Zeitraum Juni bis Dezember gefahren. Es ergibt also folgendes Bild:

Zeitraum	gefahrene Kilometer	
Jänner - Mai	18.321	44,34 %
Juni - Dezember	22.995	55,66 %
Insgesamt	41.316	100 %

Wendet man die so ermittelten Prozentsätze auf 30.00 Kilometer an und multipliziert man die dadurch ermittelten Kilometer mit den im jeweiligen Zeitraum gültigen amtlichen Kilometergeld, so ergibt dies:

Zeitraum	Kilometer	amtliches Kilometergeld
Jänner - Mai	44,34 %	13.302 á 4,60 61.189,20 S
Juni – Dezember	55,66 %	16.698 á 4,90 81.820,20 S
Insgesamt	100 %	30.000 143.009,40 S

Der Ersatz vom Dienstgeber für die 41.316 Kilometern betrug 102.520 S. Es entfällt auf 30.000 Kilometer ein Betrag von 74.440,90 S.

Es werden somit Kilometergelder in Höhe von 68.568,50 S (d.s. 143.009,40 vermindert um den Ersatz vom Dienstgeber für 30.000 Kilometer) gewährt.

Wien, 13. Juni 2003