



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 17

GZ. RV/0033-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. August 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart vom 29. Juli 1998 betreffend Einkommensteuer 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 S und in €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt nicht selbständige Einkünfte als Filialgeschäftsführer. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 beantragte er unter anderem Taggelder in der Höhe von 35.233 S im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit.

Diese Taggelder wurden mit der Begründung, dass aufgrund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst es als erwiesen anzunehmen ist, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den bereisten Orten soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden kann, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer, nicht anerkannt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erhob der Bw fristgerecht Berufung, ersuchte den Einkommensteuerbescheid 1997 abzuändern, die beantragten Werbungskosten zu berücksichtigen und führte wie nachstehend aus:

*"Die beantragten Reisekosten lt. Par. 16 Z 9 bzw. lt. Par. 26 Z 4 wurden nicht anerkannt.*

*Der Mittelpunkt meiner Taetigkeit ist die Fil. in F. (lt. beiliegender Bestaetigung). Meine Reisen fuehren staendig ueber den Nahebereich hinaus; ich fahre nicht laenger als eine Woche und nicht oeffter als 10x im Monat in eine gleiche Filiale.*

*Laut Lohnsteuerrichtlinien 1992 handelt es sich bei mir um berufliche Reisen und Taggelder waeren daher als Werbungskosten wie in den Vorjahren zu beruecksichtigen."*

Mit Bericht vom 6. November 1998 legte das Finanzamt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO war zur Entscheidung über die Berufung ab 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2004 wurden dem Bw das Ergebnis der durchgeführten Ermittlung und die aufgrund der Auswertung der Reiseaufzeichnungen beabsichtigten Änderungen zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge der Ausfertigung der Berufungsentscheidung stellte die zuständige Referentin fest, dass das Finanzamt am 16. Juni 2004, ohne dem Unabhängigen Finanzsenat dies mitzuteilen, eine Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1997 erlassen hatte. Durch diese Berufungsvorentscheidung, gegen die keine Berufung erhoben wurde, war das Berufungsverfahren aber bereits abgeschlossen und die Erlassung einer Berufungsentscheidung nicht mehr möglich.

Am 21. September 2004 hob das Finanzamt gemäß § 299 BAO diese Berufungsvorentscheidung wieder auf, wodurch das Verfahren in die Lage zurücktrat, in der es sich vor der Erlassung der Berufungsvorentscheidung befunden hat.

Am 12. Jänner 2005 legte das Finanzamt die Berufung abermals dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Kilometergeld**

Für die am 7. (90 km) und am 8. Jänner 1997 (230 km) durchgeführten Fahrten wurde ein Kilometergeld in Höhe von 5.299 S beantragt.

Bei richtiger Berechnung ergibt sich ein Betrag von 1.472,00 S (90 km + 230 km = 320 km x 4,60 S) vermindert um den Ersatz des Dienstgebers in Höhe von 1.152,00 S verbleiben 320,00 S zu berücksichtigende Werbungskosten.

#### **2) Nächtigungsgeld**

Laut Auskunft des Dienstgebers des Bw wurden die Aufwendungen für die Nächtigung vom Dienstgeber getragen.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24.2.1993, 91/13/0252 ausgeführt hat, ist Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung von Nächtigungskosten, auch in Form von pauschalierten Werbungskosten, dass Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt anfallen (Hinweis E 17.5.1989, 88/13/0091; E 28.3.1990, 89/13/0183). Dabei erwachsen dem Arbeitnehmer nicht nur dann keine Aufwendungen für die Nächtigung, wenn ihm vom Arbeitgeber eine Unterkunft unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird; auch dann, wenn der Arbeitgeber die Nächtigungskosten dem Arbeitnehmer in vollem Umfang ersetzt und damit diesen Aufwand an Stelle des Arbeitnehmers trägt, ist der Arbeitnehmer mit einem Nächtigungsaufwand nicht belastet. Bei einem solchen vollen Ersatz der Nächtigungskosten durch den Arbeitgeber kann somit gleichfalls eine pauschale Berücksichtigung von Reisekosten iSd § 16 Abs. 1 Z 9 zweiter Satz EStG 1988 nicht zum Zug kommen.

### **3) Tagesgelder**

#### **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 bzw. Werbungskosten 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 vom Bw vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 1997 ist ersichtlich, dass sich die Tätigkeit des Bw auf die Bezirke Weiz, Graz, Graz-Umgebung, Feldbach, Fürstenfeld, Hartberg und Bruck an der Mur erstreckt. Diese Bezirke, in denen der Bw hauptsächlich seine Tätigkeit ausübt stellen das Einsatzgebiet des Bw dar. Aufgrund der langjährigen Tätigkeit in diesem Gebiet (seit 1992) wird davon ausgegangen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt waren.

Hinsichtlich der beantragten Diäten für jene Tage, an denen Reiseziele außerhalb des Einsatzgebietes bereist wurden, wird festgehalten, dass in Wiener Neudorf, 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 an denen nur der Einsatzort bzw. das Einsatzgebiet und der Einsatzort bereist wurden keine Diäten gewährt werden.

Die vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlten Bezüge für die eigene Verpflegung (54.000,00 S) werden für die Berücksichtigung bei der Berechnung der zu gewährenden Diäten, wie dem Bw mit Schreiben vom 6. Juli 2004 mitgeteilt, durch 254 Tage (= Anzahl der Tage für die Diäten beantragt wurden) dividiert. Es ergibt sich somit ein Betrag von 212,60 S pro Tag als Ersatz vom Dienstgeber, der bei der Berechnung der gewährten Tagesdiäten berücksichtigt wird.

Von den beantragten Tagesdiäten verbleiben somit 7.004,80 S als Werbungskosten.

Die insgesamt anerkannten Werbungskosten betragen somit:

im Erstbescheid anerkannte Werbungskosten	S	2.183,00
Kilometergeld	S	320,00
Tagesdiäten	S	7.004,80
<b>Summe Werbungskosten</b>	<b>S</b>	<b>9.507,80</b>

Beilagen: 2 Berechnungsblätter in ATS und Euro

Wien, am 1. Februar 2005