



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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 Bw erzielt selbständige Einkünfte als Steuerberater. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 beantragte der Bw unter anderem Tagesdiäten als Betriebsausgaben und brachte die darin enthaltene Vorsteuer in der Umsatzsteuererklärung zum Abzug.

Im Zuge der Veranlagung wurde der Bw aufgefordert die Reisekostenabrechnungen vorzulegen. Nach Überprüfung derselben, gewährte das Finanzamt nur einen Teil der beantragten Diäten und kürzte die Vorsteuer um den darauf entfallenden Betrag. In der gesonderten Bescheidebegründung führte das Finanzamt aus:

*"Wird ein Ort auf Grund eines durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatzes zu einem Tätigkeitsmittelpunkt, kann ein Verpflegungsmehraufwand für den Anlaufzeitraum (die erste Woche bzw. 10 Arbeitstage) grundsätzlich geltend gemacht werden. Für den darüber hinausgehenden Zeitraum ist kein Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Es konnten daher die beantragten Diäten in Höhe von 66.180,00 S und Vorsteuer in Höhe von 6.016,38 S für die Fahrten zum Büro S in X nicht anerkannt werden."*

Gegen diese Bescheide (Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 1995) erhob der Bw mit Schreiben vom 30. April 1999, am letzten Tag der verlängerten Rechtsmittelfrist, Berufung und führte darin aus, dass der im § 4 Abs. 4 EStG 1988 verwendete Begriff "ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reisen" mit dem analogen Begriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 inhaltlich übereinstimmt. Danach wären in der Folge für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Diäten insbesondere die Regelung der RZ 180 LStR 1992 zu beachten; wonach bei einer Tätigkeit, die sich über einen längeren Zeitraum erstreckt, ein "weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit" begründet wird, wenn der Dienstnehmer (bei zeitlicher Unterbrechung) insgesamt mehr als 10 Arbeitstage im Monat tätig ist.

Bei grundsätzlicher Anerkennung dieser in den Lohnsteuerrichtlinien konkretisierten Logik, wies der Bw jedoch darauf hin, dass in seinem konkreten Fall, unter Beachtung der tatsächlichen Sachverhalte, diese Regelung nicht anwendbar sei, und gab folgende Begründung an:

*"Meine Kooperation als selbständiger Steuerberater mit dem Wirtschaftstreuhänder(-Kollegen) F. S (S WT Union GmbH) war folgendermaßen konkret ausgestaltet: mein Berufskollege F. S hatte im fraglichen Zeitraum Büros in St (Hauptbüro), sowie in Wien 21 (AS) und in Wien 21 (F). Meine Anlaufstelle war in der Regel das Büro in St; in diesem Büro erfolgten regelmäßig die Einsatzbesprechungen, wonach festgelegt wurde, welche Klienten (meines StB-Kollegen) ich jeweils mit welchen konkreten Problemstellungen zu betreuen habe. Teilweise konnte die von mir zu erbringenden Dienstleistungen von diesem Büro in St erbracht werden; der überwiegende Teil konnte jedoch nur vor Ort beim Klienten realisiert werden. Dies bedeutete, dass ich im Falle der Erbringung meiner Dienstleistungen direkt beim Klienten, vom Büro in St zu diesem Klienten mit meinem PKW fahren musste, wobei sämtliche Klienten nicht in St (bzw. Umgebung) ihren Sitz hatten, sondern vielmehr im Wiener Bereich bzw. im Burgenland bzw. südlichen Niederösterreich. Es lag in der Natur meiner damaligen Hauptaufgabe, nämlich*

die Umstrukturierung des bestehenden Rechnungswesens in Richtung Controlling-Systeme, dass diese Tätigkeit überwiegend vor Ort beim Klienten erfolgen musste.

Da mit meinem WT-Kollegen F. S keine Vergütung für Reisekosten bzw. Verpflegung vereinbart war, führte ich auch keine detaillierten Aufzeichnungen diesbezüglich (nicht zumutbar erheblicher Mehraufwand), sondern setzte vielmehr als Diäten (Betriebsausgaben und Vorsteuern) regelmäßig nur diejenigen an, die sich aus der zeitlichen Beanspruchung nach der Logik – Fahrtzeit von meinem Büro in P und Hauptbüro der WT-Kollegen F. S in St ergaben.

Das dargestellte Gesamtbild zeigt somit die bloße "Verteilerfunktion" meines StB-Kollegen (da im übrigen auch die Honorarverrechnung entsprechend den berufsrechtlichen Vorschriften beim Klientel meines Kollegen nur durch ihn direkt erfolgen konnte) – und entspricht somit keineswegs dem in den Lohnsteuerrichtlinien unterstellten Bild eines "weiteren Tätigkeitsmittelpunktes", basierend auf den Denkmustern eines Dienstverhältnisses, bei dem – auch im Falle von verschiedenen Einsatzorten – doch relativ stabile, i.S. von nachvollziehbaren, Verhältnisse vorliegen.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass mein Sachverhalt somit ein anderer als der den Regeln des "weiteren Tätigkeitsmittelpunktes" unterstellt ist!"

Der Bw beantragte die im Wege der Veranlagung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer des Jahres 1995 zunächst nicht anerkannten Diäten in Höhe von 66.180,00 S und die Vorsteuer in Höhe von 6.016,38 S im vollen Umfang als Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. August 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

*"Der Aufenthaltsort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden muss stellt keine Reise dar. Aufgrund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird ein Ort zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit.*

*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 hat (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132)."*

Mit Schreiben vom 18. September 1998 stellte der Bw einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (§ 276 Abs. 2 BAO) und verwies auf die Berufung vom 30. April 1998. Den Vorlageantrag gemäß § 276 BAO begründete der Bw mit dem Hinweis auf die Grundsätze des § 93 BAO, wonach der Bescheid (Berufung) insbesondere eine (sachliche) Begründung zu enthalten habe. Die in der Berufungsvorentscheidung vom 21. August angeführte Begründung gehe auf die in der Berufung ausgeführten Argumente in keiner Weise ein, es werde vielmehr ausschließlich

ein VwGH-Erkenntnis auszugsweise zitiert ohne jedweden Versuch einen Konnex zum gegenständlichen Sachverhalt bzw. zur Argumentationsführung der Berufung herzustellen.

Mit Bericht vom 16. Februar 1999 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 ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

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

Streitpunkt ist die Anerkennung von Diäten als Betriebsausgaben.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Begriff der Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, ist aber von der Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (VwGH 23.5.1984, 83/13/0087, 8.10.1998, 97/15/0073, 15.9.1999, 93/13/0057).

Eine Reise liegt dann vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt (VwGH 30.3.1960, 1816/59), ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird und es sich um eine Entfernung von der Betriebsstätte von mehr als 25 km handelt.

Die gesetzliche Regelung, wonach bei Vorliegen einer Reise Verpflegungsmehraufwand im Wege pauschaler Taggelder als Betriebsausgabe zu qualifizieren ist, findet ihre Begründung darin, dass einerseits einem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind, und andererseits der Dispositionsrahmen bezüglich der Einnahme der Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt ist.

Hält sich jedoch ein Steuerpflichtiger aus beruflichen Gründen über einen längeren Zeitraum (in der Regel eine Woche) an demselben Ort auf, so kann nicht mehr vom Vorliegen einer Reise gesprochen werden (vgl. für viele VwGH 18.12.1990, 87/14/0149).

In seinem Erkenntnis vom 2.8.1995, 93/13/0099 hat der VwGH ausgesprochen, dass bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens ein Mal wöchentlich) Tätigkeit an einem Einsatzort ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zustehen.

Korrekt geführten Aufzeichnungen, aus der das Ziel und die Dauer einer Reise ersichtlich ist, bilden die Grundlage für die Beurteilung, ob dem Grunde nach eine Reise vorliegt und somit, ob pauschale Reisekosten gewährt werden können.

Nach der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Verwaltungspraxis und nach den oben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ist ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen wenn der Dienstnehmer an diesem Einsatzort

- durch mehr als eine Woche (bei Fünftagewoche mehr als 5 aufeinanderfolgende Arbeitstage) tätig ist (durchgehender Einsatz) oder
- (bei zeitlicher Unterbrechung) insgesamt mehr als zehn Arbeitstage im Monat tätig ist (wiederkehrender Einsatz).

Wird ein Ort aufgrund eines durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatzes zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit, kann ein Verpflegungsmehraufwand für die erste Woche (die ersten 10 Arbeitstage im Monat) nur dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als 6 Monaten an diesem Ort tätig war (vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232).

Was die Ausführungen in der Berufung bezüglich der tatsächlichen Reiseziele betrifft, so wird darauf hinweisen, dass dem Bw aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit die Rechtslage für die Gewährung von Tagesdiäten (Führung eines Fahrtenbuches bzw. von Aufzeichnungen) bekannt gewesen sein musste.

Da nach eigenen Angaben des Bw keine detaillierten Aufzeichnungen geführt wurden, kann nicht geprüft werden inwieweit, wie vom Bw in der Berufung behauptet, zusätzliche Diäten, die nicht aus der von ihm vorgelegten Aufstellung zu entnehmen sind, zustehen würden. Aufgrund der Angaben des Bw kann keine Festlegung über die Höhe etwaiger zusätzlicher Diäten getroffen werden.

Die von vom Bw vorgelegte Aufstellung weist überwiegend Fahrten zur Kanzlei des WT-Kollegen S auf. Aufgrund dieser vorgelegten Aufstellung können nach den obigen Ausführungen, zu den in der Veranlagung bereits gewährten Diäten, zusätzlich noch die ersten 10 beantragten Tagesdiäten für Fahrten zur Kanzlei S gewährt werden.

### C) Auswirkung

Aufgrund der obigen Ausführungen ergeben sich folgende Änderungen:

#### a) Einkommensteuer

Überschuss lt. Veranlagung	S	538.000,00
minus zusätzlich anerkannter Betriebsausgaben (Tagesdiäten)	S	- 2.782,00
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>S</b>	<b>535.218,00</b>

#### b) Umsatzsteuer

Vorsteuer lt. Veranlagung	S	36.414,42
plus zusätzlich e Vorsteuer von den anerkannten Tagesdiäten	S	+278,18
<b>Vorsteuer</b>	<b>S</b>	<b>36.692,60</b>

Wien, 1. September 2003