



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 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) ist Gendarmeriebeamter. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 beantragte er Reisekosten in Höhe von 11.344,00 S im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit. Weiters beantragte er den

Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für seinen Sohn, für die Monate September bis Dezember.

Im Zuge der Veranlagung wurden nur 851,00 S Reisekosten anerkannt. In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

"Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen 851,00 S. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 1.800,00 S nicht übersteigt, werden 1.800,00 S berücksichtigt."

1. *Werbungskosten: Gemäß § 16 Abs. 1 Ziffer 9 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) können Reisekosten unter bestimmten Voraussetzungen abgesetzt werden. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass bei den Reisen in den Bez. Neusiedl/S bis Oberpullendorf ein Gebiet vorliegt und somit hier ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Es stehen bei diesen Reisen keine Werbungskosten zu. (Kürzung S 10.493, --)*
2. *Außergewöhnliche Belastungen: Berufsausbildungskosten von Kindern sind dann absetzbar, wenn sich der Ausbildungsort außerhalb des Einzugsbereiches (= 80 km vom Wohnort entfernt) befindet. Da sich die Ausbildungsstätte Ihres Sohnes A innerhalb dieses Bereiches befindet, können die Ausbildungskosten nicht abgesetzt werden."*

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw mit Schreiben vom 17. April 2000 Berufung und ersuchte um Änderung in 2 Punkten. In der Berufsbegründung führte der Bw aus, dass er als Angehöriger der Verkehrsabteilung des Landesgendarmeriekommendos für das Burgenland gemäß § 94a Straßenverkehrsordnung 1960 als Organ des Amtes der Burgenländischen Landesregierung mit der Handhabung der Verkehrspolizei im gesamten Burgenland betraut ist. Weiters führte der Bw in der Berufung aus:

"Das Finanzamt Eisenstadt ist der Ansicht, bei meinen Reisen liegt ein Gebiet vor und somit ein weiterer Mittelpunkt meiner Tätigkeit begründet wird."

Als Mittelpunkt meiner Tätigkeit kann der Innendienst angesehen werden, da ich im Rahmen meiner unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (zB Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten) im Innendienst tätig werde. Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung.

Verrichtet ein Arbeitnehmer eben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.97, 93/14/90076,0077)"

In der Folge verwies der Bw auf die Lohnsteuerrichtlinien 1999 und zitierte einige Randziffern daraus. Es führte aus, dass laut den Lohnsteuerrichtlinien Niederösterreich als gesamtes Bundesland nicht als Einsatzgebiet gerechnet werde; aus einem Umkehrschluss ergibt sich, dass das Bundesland Burgenland ebenfalls als größeres Gebiet gewertet werden kann und somit kein Einsatzgebiet vorliegt. Da die örtliche Zuständigkeit des Bw das ganze Bundesland Burgenland betreffe, könne sich ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit nicht auf ein Einsatzgebiet beziehen.

Der Bw gab weiters an, dass die Reisen größtenteils in die Bezirke Neusiedl und Oberpullendorf führten, welche geografisch nicht nebeneinander liegen, sondern durch die Bezirke Eisenstadt und Mattersburg voneinander getrennt sind. Er verwies auf die RZ 305 der LSTR hin, in der festgehalten wird, dass sich ein Einsatzgebiet auf einen politischen Bezirk und an diesen angrenzende Bezirke erstrecken kann. Es liege somit in seinem Fall kein Einsatzgebiet vor und die Reisen wären nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Der Bw führt in seiner Berufung weiter aus, dass ein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit somit an einem Einsatzort nicht aber in einem Einsatzgebiet begründet werden könnte. Es sei in keinem Fall an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig geworden, daher könne eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr angenommen werden. Er hätte auch in keinem Fall die Anfangsphase von 5 Tagen überschritten und innerhalb von 6 Monaten keinen Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit geleistet. Die Aufstellung seiner Reisen - eine Aufstellung der Reisen gegliedert nach den Orten war der Berufung beige schlossen - bestätigt die Richtigkeit der gesetzlich erlaubten Anfangsphase.

Hinsichtlich der nicht gewährten außergewöhnlichen Belastung führt der Bw aus, dass sein Sohn seit 1. September 1999 bei der ÖBB als Lehrling beschäftigt sei. Während seiner Ausbildung sei der Sohn verpflichtet im Lehrlingsheim der ÖBB zu wohnen. Die monatlichen Heimkosten betragen 1.991,00 S und die monatliche Verpflegung 1.434,00 S. Der Sohn werde im Auftrag der ÖBB bei der Telekom Austria im Ausbildungszentrum Wien Sievering ausgebildet. Dort ist er zur Einnahme des Mittagessens verpflichtet. Die monatlichen Kosten betragen 900,00 S. Die gesamten Kosten betragen somit monatlich 4.325,00 S. Die Nettolehrlingsentschädigung des Sohnes betrage zur Zeit 4.634,52 S monatlich.

Der Berufung beigelegt war eine Schreiben der ÖBB, in der diese bestätigt, dass der Sohn Lehrling bei den ÖBB ist und bis zum Ende seiner Lehrzeit verpflichtet ist von Sonntag bis Donnerstag im Lehrlingsheim der ÖBB zu wohnen. Weiters eine Bestätigung über die monatlichen Heimkosten und den monatlich zu bezahlenden Betrag für die Verpflegung und einen Monatslohnzettel seines Sohnes.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2000 wies das Finanzamt die Berufung als un begründet ab und führte hierzu aus:

"Gemäß § 16 Abs. 1 Ziffer 9 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten."

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- *sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt;*
- *die Entfernung mindestens 25 km beträgt;*

- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt;
- an dem Ort, an den sich der Steuerpflichtige begibt, kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit vorliegt oder begründet wird.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.5.1997, ZI 96/13/0132, nicht als rechtswidrig erachtet, dass der Sprengel mehrerer Bezirke als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Beamten angesehen wird.

Ihre vertretene Meinung, ihr Einsatzgebiet erstrecke sich auf das gesamte Burgenland ist ungenau und resultiert aus der Unkenntnis der Organisation der Landesgendarmerie, der zufolge die Verkehrsabteilung als solche für das Gebiet des gesamten Bundeslandes, und das Landesgendarmeriekommando Eisenstadt für das Gebiet der politischen Bezirke Neusiedl, Eisenstadt, Mattersburg und Oberpullendorf zuständig ist.

Da Sie auf Grund Ihrer Reisen in den oben angeführten Bezirken einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet haben, liegen bezüglich dieser Fahrtätigkeiten entgegen Ihrem Vorbringen in der Berufung keine Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziffer 9 EStG 1988 vor.

Die beantragten Tagesdäten konnten daher nicht zugesprochen werden."

Auf den zweiten Berufungspunkt – Berufsausbildung des Sohnes außerhalb des Wohnortes (außergewöhnliche Belastung) – wurde in der Berufung nicht eingegangen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte der Bw einen Vorlageantrag ein in dem er im wesentlichen wie in der Berufung ausführte. Als Beilagen fügte er diesem Vorlageantrag unter anderem eine Kopie des § 94a StVO bei.

Mit Bericht vom August 2000 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:

1. Verpflegungsmehraufwand

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 aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht 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 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. 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 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.

In seinem Erkenntnis vom 26.6.2002, 99/13/0001, hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend die Reisekosten eines Gendarmeriebeamten der Verkehrsabteilung – Außenstelle Oberwart, ausgeführt:

"Zutreffend hat die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 96/13/0132, hingewiesen, in welchem der Verwaltungsgerichtshof bei einem Beamten der Staatsanwaltschaft die Ansicht der damals belangten Behörde bestätigt hat, dass bei den besuchten Orten mehrerer Bezirksgerichtssprengel in Anbetracht der in einer Aufstellung der Reisebewegungen aufscheinenden Häufigkeit der Wiederkehr an die gleichen Orte sowie hinsichtlich der in den betreffenden Gerichtssprengeln liegenden Orte, an denen Ortsaugenscheinsverhandlungen durchgeführt wurden, von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden könne. Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde hinsichtlich der vom Beschwerdeführer bereisten Gebiete von der gleichen Vertrautheit ausgegangen, wobei sie auf Grund der Auswertung der vorgelegten Aufstellung über die Reisebewegungen zur Ansicht gelangt ist, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer bereisten Gebieten um den Bereich der politischen Bezirke Oberwart, Güssing und Jennersdorf gehandelt habe."

Vom Landesgendarmeriekommando Burgenland mit Sitz in Eisenstadt werden die Bezirke Neusiedl, Eisenstadt, Mattersburg und Oberpullendorf betreut. Die südlichen Bezirke – Jennersdorf, Güssing und Oberwart – werden von der Außenstelle Oberwart der Verkehrsabteilung betreut. Der Bw hat seine Dienststelle in Eisenstadt und bereiste regelmäßig laut seiner Aufstellung das Gebiet der politischen Bezirke Neusiedl und Oberpullendorf. Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass der Bw in dem von ihm bereisten Gebiet (siehe oben) hinsichtlich der Verpflegungsmöglichkeiten in einer einen Verpflegungsmehraufwand nicht notwendig nach sich ziehenden Weise ausreichend vertraut war. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auf die Überprüfung des Vorjahres, inwieweit auch damals bereits dieses Gebiet der "Einsatzgebiet" anzusehen ist, verzichtet und für die ersten 5 Tage die beantragten Differenzwerbungskosten gewährt ($5 \times 74,00 \text{ S} = 370,00 \text{ S}$).

Hinsichtlich der Reisen in die Bezirke Oberwart und Jennersdorf sowie nach Wien ergeben sich keine Änderung zu den bereits durch das Finanzamt gewährten Differenzwerbungskosten (851,00 S).

Die anerkannten Werbungskosten betragen somit 1.221,00 S. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 1.800,00 S nicht übersteigt, werden 1.800,00 S berücksichtigt.

2. Außergewöhnliche Belastung

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 S [110,00 €] pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, erging eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 (im Folgenden Verordnung genannt).

Gemäß § 1 dieser Verordnung liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2 der Verordnung hat folgenden Wortlaut:

(1) *Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrtzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte bleiben jeweils für Wegstrecken bis 1500 m außer Ansatz.*

(2) *Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist.*

(3) *Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des*

Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

Da die Gemeinde M in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 als Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, genannt ist, kommt § 2 Abs. 2 der Verordnung, BGBl 1995/624, zum Tragen. Die in Wien gelegene Ausbildungsstätte gilt daher zwingend als innerhalb des Einzugsbereichs von M gelegen. § 2 Abs. 2 der Verordnung stellt rechtstechnisch eine unwiderlegliche Vermutung auf.

Bei der Beurteilung des vorliegenden Falles ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass der Sohn als Lehrling in Wien tätig ist und bis zum Ende seiner Lehrzeit im Lehrlingsheim der ÖBB, laut vorgelegter Bestätigung von der ÖBB, wohnen muss. Es ist somit zu prüfen, ob § 2 Abs. 3 der Verordnung zur Anwendung kommt.

Gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

Die Entfernung laut Routenplaner <http://www.map24.de/map24/routingform.php3> von M (Hauptwohnort) nach Wien (Ausbildungsort) beträgt rund 56 Kilometer. Aufgrund der Entfernung und der Tatsache, dass der Sohn außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort (Lehrlingsheim der ÖBB) von Sonntag bis Donnerstag bewohnt, wird der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 für die Monate September bis Dezember 1999 gewährt.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 9. Oktober 2003