



GZ. RV/0619-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten 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 (in S und €) 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) erzielt nichtselbständige Einkünfte als Betriebsberater und beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 Reisekosten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit.

Im Zuge der Veranlagung wurden die beantragten Diäten nicht anerkannt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

Aufgrund Ihrer langjährigen Tätigkeit im Außendienst ist es als erwiesen anzunehmen, dass Ihnen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von Ihnen bereisten Orten soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden kann, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. Tagesdiäten konnten daher nicht berücksichtigt werden."

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw fristgerecht Berufung. Im Einzelnen wurde darin ausgeführt:

"Gemäß § 16 Abs. 1 Ziff. 9 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Ziff. 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Wie sich aus dem Gesetzeswortlaut bereits ergibt, ist eine Verpflichtung eines Arbeitnehmers, mit den vom Arbeitgeber ersetzen Reisekosten das Auslangen zu finden, dem Einkommensteuerrecht fremd.

Sinn und Zweck der Bestimmung liegt darin, einerseits Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers u.a. für auswärtige Verpflegung ausdrücklich anzuerkennen, jedoch gleichzeitig einen Höchstbetrag gegen uferlose Geltendmachung zu normieren.

Eine Verpflichtung, die billigsten Mahlzeiten zu konsumieren, kann demgegenüber nicht abgeleitet werden.

Vielmehr begnügt sich das Gesetz bereits damit, diese Kosten ohne Nachweis ihrer Höhe anzuerkennen. Ermessensspielraum der Finanzbehörde besteht nicht (arg. "sind").

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtswidrig."

In der Berufung beantragte der Bw noch zusätzliche Sonderausgaben für die Installierung einer Gasheizungsanlage, welche in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 1998 gewährt wurden.

Hinsichtlich des nicht gewährten Teiles der Reisekosten führte das Finanzamt aus:

"Eine beruflich veranlasste Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner

Tätigkeit entfernt. Die Reise muss in einem solchen Fall über den Umkreis von 25 km vom Betriebsort (Arbeitsstelle) hinausgehen.

Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liegt dann vor, wenn nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Aus der ständigen Rechtsprechung geht hervor, dass der Aufenthalt an einem Ort, sofern dieser über eine kurze Anfangsphase hinausgeht, als Mittelpunkt angesehen werden muss und daher keine Reise darstellt. Ein weiterer Mittelpunkt ist auch dann anzunehmen, wenn ein bestimmtes Gebiet mehrmals befahren wird und aus diesem Grund ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen werden muss. Aufgrund Ihrer langjährigen Außendiensttätigkeit ist es als erwiesen anzunehmen, dass Ihnen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Ihrem Bereisungsgebiet soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand gegenüber Arbeitnehmern, die an ein und demselben Ort tätig sind, ausgeschlossen werden kann."

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Mit Bericht vom 26. 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 ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. 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 berufungsgegenständlichen Fall

Aus den vom Bw vorgelegten Reisekostenabrechnungen für das Jahr 1997 ist ersichtlich, dass sich die Tätigkeit des Bw auf die Bezirke Baden, Krems, Lilienfeld, Melk, Scheibbs, St. Pölten 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 beantragten Diäten.

Hinsichtlich der beantragten Diäten für jene Tage, an denen Reiseziele außerhalb des Einsatzgebietes bereist wurden, wird festgehalten, dass in Bad Fischau, 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 Bad Fischau keine Diäten gewährt werden.

Von den beantragten Diäten laut vorgelegter Reisekostenabrechnungen entfallen 15.100,00 S auf Fahrten im Einsatzgebiet; der Rest von 5.170,00 S betrifft Reisen außerhalb des oben bezeichneten Einsatzgebietes.

a) gewährt Diäten im Einsatzgebiet

Datum	Reiseziel	Bezirk					beantragte Beträge
2. Jänner 1997	Hafnerbach	St. Pölten	S	280,00	S	330,00	S
7. Jänner 1997	Herzogenburg	St. Pölten	S	280,00	S	330,00	S

8. Jänner 1997	Gresten	Scheibbs	S	280,00	S	360,00	S	80,00
9. Jänner 1997	Kirchberg	Tulln	S	280,00	S	360,00	S	80,00
10. Jänner 1997	Hafnerbach	St. Pölten	S	0,00	S	270,00	S	270,00
Summe gewährte Diäten im Einsatzgebiet					S	530,00	€	38,52

b) gewährte Diäten für Fahrten außerhalb des Einsatzgebietes

1) von den Diäten die auf Reisen außerhalb des Einsatzgebietes entfallen, können wie oben ausgeführt folgende Tage nicht gewährt werden (16. und 17. Aufenthalt an diesem Ort).

Datum	Reiseziel	Bezirk					beantragte Beträge	
9. Dezember 1997	Bad Fischau	Wr. Neustadt	S	280,00	S	360,00	S	80,00
16. Dezember 1997	Bad Fischau	Wr. Neustadt	S	280,00	S	360,00	S	80,00
Summe							S	160,00
							€	11,63

2) verbleibende Diäten die auf Reisen außerhalb des Einsatzgebietes entfallen

beantragte Diäten laut Fahrtenbuch für Reisen außerhalb des Einsatzgebietes	S	5.170,00	€	375,72
Minus Diäten die nicht gewährt werden können (siehe Punkt 1)	S	-160,00	€	- 11,63
Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes	S	5.010,00	€	364,09

c) insgesamt anerkannte Diäten

Gewährte Diäten im Einsatzgebiet	S	530,00	€	38,52
Gewährte Diäten außerhalb des Einsatzgebietes	S	5.010,00	€	364,09
gewährte Diäten für das Jahr 1997	S	5.540,00	€	402,61

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in S

1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in €

Wien, 16. April 2004