

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 19. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 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 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Arzt und beantragte neben anderen Aufwendungen in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 52 Tagesdiäten á S 360,- und 43 pauschale Nächtigungsgelder á S 200,- im Zusammenhang mit einer arbeitsmedizinischen Fortbildung in L in Höhe von insgesamt S 27.320,- als Werbungskosten zu berücksichtigen. Das Finanzamt verweigerte bis auf die Tagesgelder und die pauschalen Nächtigungsgelder für die ersten 5 Tage bzw. Nächte die Gewährung der geltend gemachten Reiseaufwendungen mit der Begründung, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG unter anderem dann vorliegen würde, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden würde. Dies sei bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig gewesen sei, nur in den ersten 5 Tagen der Fall. Die Werbungskosten seien daher um S 24.520,- zu kürzen gewesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass unter Berücksichtigung, dass bei einer Entfernung von mehr als 100 km es unzumutbar sei an den Ausgangsort täglich zurückzukehren, für die Fahrten nach Linz 15 Tagesdiäten sowie die insgesamt 43 Nächtigungen angesetzt werden könnten.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass die Ausbildung zum Arbeitsmediziner in Kursblöcken von jeweils sechs Tagen abgehalten worden wäre. Die Unterbrechung zwischen den Kursblöcken hätte nie länger als sechs Monate gedauert. Eine beruflich veranlasste Reise liege daher nur in den ersten fünf Tagen vor. Pauschale Tages- und Nächtigungsgelder könnten auch nur für diesen Zeitraum anerkannt werden. Für die restlichen Kurse könnten nur die tatsächlichen Nächtigungskosten berücksichtigt werden. Solche seien aber trotz Aufforderung nicht nachgewiesen worden.

Im Vorlageantrag wird dem entgegengehalten, dass laut LStR 2001, RZ 301, die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit anzunehmen sei, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecken würde. Er sei am Einsatzort für die Kursdauer (mehrere Kursblöcke zu unterschiedlichen Zeiten) wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und daher sei die Anfangsphase von 15 Tagen heranzuziehen. Laut LStR 2001, RZ 302, gelte dies auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Arbeitnehmers dienen würde. Laut LStR 2001, RZ 315, sei die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Nächtigungsgeldern grundsätzlich das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung. Bei der Geltendmachung von pauschalen Nächtigungsgeldern gelte bei einer Entfernung von mindestens 120 km zwischen Einsatzort und Wohnort die Nächtigung als glaubhaft, d.h., es seien keine Nachweise erforderlich. Eine Anknüpfung der Regelung bezüglich der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit bei Überschreiten der 5 bzw. 15 Tage sei für die Nächtigungsgelder aus den Lohnsteuerrichtlinien nicht herauszulesen, denn hier werde ausdrücklich von Tagesdiäten gesprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988, BGBl Nr. 400/1988, i.d. für den strittigen Zeitraum geltenden Fassung, sind Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, beziehungsweise Dienststelle) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen, Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleich lautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand

führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, wäre - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Mit den Erkenntnissen vom 30.10.2001, 95/14/0013, und vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0151, folgte der Verwaltungsgerichtshof dieser Rechtsprechung.

Diese Rechtsauffassung wird auch von Vertretern der Lehre geteilt: "Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt4, EStG zu § 16 RZ 176/1)".

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt zu Recht in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur und Literatur die Berücksichtigung von Verpflegungskostenmehraufwendungen über die Anfangsphase von 5 Tagen hinaus versagt. Es ist nämlich entsprechend der oben zitierten Judikatur des VwGH davon auszugehen, dass dem Berufungswerber nach der Anfangsphase von ca. einer Woche die am weiteren Tätigkeitsort günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt gewesen sind. Der Forderung des Berufungswerbers auf Anerkennung des Verpflegungskostenmehraufwandes in der Anfangsphase für 15 Tage ist im Hinblick auf die oben dargestellte Judikatur des VwGH nicht nachzukommen, da nach den unwidersprochen gebliebenen Aussagen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung die Anfangsphase von ca. einer Woche bereits nach dem durchgehend 6 Tage dauernden ersten Kursblock verbraucht war.

Der weiteren vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht, dass die Nächtigungskosten ebenso wie die Tagesgelder nur für die ersten 5 Tage als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, weil derartige Kosten nicht nachgewiesen wurden, kann sich der UFS aus folgenden Gründen nicht anschließen:

In dem Erkenntnis vom 15. 11. 1994, 90/14/0216, führt der VwGH dazu aus: "Wiederholt hat der Gerichtshof festgestellt, dass die pauschale Berücksichtigung von Reisekosten nach § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG nur dann Platz greift, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen der abzugeltenden Art überhaupt (dem Grunde nach) zu tragen hatte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Februar 1990, 89/14/0031, m.w.N.). Insbesondere hat der

Gerichtshof dargelegt, dass das Nächtigungsgeld dann nicht zum Zuge kommt, wenn Aufwendungen der pauschal (typisiert) abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für die Unterkunft (das Nächtigungsquartier) überhaupt nicht angefallen sind (vgl. dazu etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1989, 88/13/0066, und vom 11. Juni 1991, 90/14/0182)." Der Pauschbetrag kann demnach nicht zum Ansatz kommen, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer (z.B. durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber oder durch andere Personen, bei Ersatz der Nächtigungskosten durch den Arbeitgeber) gar nicht anfallen (vgl. VwGH 24.2.1993, 91/13/0252, VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Sind solche Aufwendungen (dem Grunde nach) angefallen, dann hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Tages- bzw. Nächtigungsgeld, ohne die Höhe seiner Aufwendungen nachweisen zu müssen.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist das Finanzamt für die ersten 5 Tage von einer tatsächlichen Nächtigung des Berufungswerbers in Linz und einem damit zusammenhängenden Aufwand dem Grunde nach ausgegangen, indem es die beantragten pauschalen Nächtigungsgelder gewährt hat. Warum nunmehr nach 5 Tagen die Aufwendungen "dem Grunde nach" für weitere Nächtigungen weggefallen sein sollen, hat das Finanzamt nicht bekannt gegeben. Dass dem Berufungswerber eine Nächtigungsmöglichkeit unentgeltlich zur Verfügung gestellt oder von seinem Arbeitgeber ersetzt worden wäre, somit dem Berufungswerber aus der Nächtigung "dem Grunde nach" kein Aufwand entstanden ist, ergibt sich weder aus dem Akt noch wird dies vom Finanzamt in irgendeiner Weise festgestellt.

Das Finanzamt geht offensichtlich von der nicht nachvollziehbaren Annahme aus, dass dem beruflich Reisenden in Analogie zu den Verpflegungskosten nach ca. einer Woche die günstigen Nächtigungskosten am Ort der Reise bekannt sein müssten, berücksichtigt aber nicht, dass zum Unterschied zu den Verpflegungskosten die Nächtigungskosten während einer beruflich bedingten Reise am Wohnort und am Ort der Nächtigung anfallen und damit der Nächtigungskostenmehraufwand dauernd und nicht nur in der Anfangsphase gegeben ist. Das bedeutet, dass ein dem Grunde nach anerkannter Nächtigungsaufwand nicht gleichzeitig mit dem für die Anfangsphase als Werbungskosten gewährten Verpflegungskostenmehraufwand zwingend wegfallen muss. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Aufwendungen für die Nächtigungen belegmäßig nachgewiesen oder mit dem Nächtigungspauschale geschätzt werden.

Die folgende Übersicht zeigt die vom Finanzamt im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Streitpunkt bereits vom Finanzamt anerkannten und nunmehr vom UFS zusätzlich zu berücksichtigenden Werbungskosten:

	Antrag des Berufungswerbers	Finanzamt	UFS
Tagesgelder	360x52 Tage = S 18.710	360x5 Tage = S 1.800	wie Finanzamt S 1.800
Nächtigungsgelder	200x43 Nächtig. = S 8.600	200x5 Tage = S 1.000	wie Bw S 8.600
Summe	S 27.320	S 2.800	S 10.400
Differenz			+ S 7.600

Der angefochtene Bescheid wird daher insoweit abgeändert, als zusätzliche Werbungskosten im Zusammenhang mit den strittigen Reiseaufwendungen in Höhe von S 7.600,-, insgesamt aber S 103.026,- anstatt bisher in Höhe von S 95.426,-, berücksichtigt werden.

Über die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Graz, am 9. Mai 2006