



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Karl.F., K., T.W., vom 8. April 2004 gegen die Bescheide des FA., vertreten durch Hr.Dr.R., vom 12. März 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2001 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	1.602.968 S	Einkommensteuer	693.138,76 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-696.038,60 S
			Gutschrift	-2.900,00 S
			der festgesetzte Betrag ergibt in €	-210,76 €
2002	Einkommen	134.913,13 €	Einkommensteuer	59.725,11 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-59.823,36 €

			Gutschrift	-98,25 €
--	--	--	------------	----------

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit 1982 als Leiter des Verkaufs bei der H. tätig und erzielt somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Eingaben vom 10. März 2004 beantragte der Bw. die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2001 und 2002.

Dabei begehrte er ua die steuerliche Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten, Diäten, für seine Dienstreisen in Höhe von 28.710,00 S für das Jahr 2001, und 1.040,60 € für das Jahr 2002.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 des Finanzamtes datiert mit 12. März 2004 wurden die vom Bw. beantragten Tagesdiäten nicht berücksichtigt. In der Begründung gab das Finanzamt ua an:

"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 einem und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer."

Gegen diese Einkommensteuerbescheide richtet sich die Berufung vom 08. April 2004, in welcher im wesentlichen vorgebracht wird, dass es sich laut Aufzeichnungen um eine Vielzahl von Orten in ganz Österreich handeln und dass die knappe Zeit innerhalb der Dienstreisen gerade für die Terminerledigungen am Zielort ausreichen würde, nicht aber dazu um die Infrastruktur vorort zu erkunden. Aus den Aufzeichnungen geht hervor, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um eine ständige Außendiensttätigkeit handle, sondern dass Dienstreisen nur im unbedingt erforderlichen Ausmaß vorgenommen und der andere Teil der Arbeitszeit am Dienstort verbracht worden seien. Eine Gleichstellung mit einem an einem und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer sei nicht gegeben.

Bis einschließlich 2000 seien vom Arbeitgeber Tagesdiäten je nach Dauer der Dienstreise in unterschiedlicher Höhe bis zu S 360,00 steuerfrei ausbezahlt worden. Ab 2001 sei für die Verwendungsgruppe des Bw. eine pauschale Abgeltung über das Gehalt vorgenommen worden und diese Abgeltung sei in der Folge der Einkommensteuer unterworfen worden. Die Zahlung von steuerfreien Tagesdiäten seien bei anderen Verwendungsgruppen auch

weiterhin durchgeführt und behördlich anerkannt worden. Eine steuerliche Gleichstellung mit diesen Steuerzahldaten sei selbst bei Anerkennung der Dienstreisen des Bw. im Weg der Arbeitnehmerveranlagung ohnehin nicht zu erreichen. Die Nichtanerkennung stelle darüber hinaus eine besondere Ungleichbehandlung dar.

Die Berufung gegen die beiden Einkommensteuerbescheide wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen datiert mit 14. April 2004 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Abweisung damit, dass ein Verpflegungsmehraufwand sprich Tagesdiäten könne, sofern kein steuerfreier Ersatz schon von seitens des Arbeitgebers erfolgt sei, dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn nicht die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit erfolgt sei. Wobei ein Mittelpunkt der Tätigkeit nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein könne. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen würden, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Dieses von ihnen bereiste Zielgebiet werde durch das beigefügte Filialverzeichnis auch bestätigt, wobei auch die bereits langjährige Außendiensttätigkeit gegeben sei. Darauf, dass ab dem Jahr 2001 keine steuerfreie Abgeltung der Diäten seitens ihres Arbeitgebers mehr erfolgt sei, rechtfertige nicht eine nunmehrige Berücksichtigung als steuermindernde Werbungskosten. In diesem Zusammenhang werde auf das zu dieser Problematik bereits eingegangene Erkenntnis des VwGH vom 28.5.1997, Zl. 96/0013/0132 verwiesen.

In der Folge stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz betreffend die Jahre 2001 und 2002 .

Ergänzend gab der Bw. an:

"Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen Bezirk und an diesem Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken (Rz 304). Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (zB ganz Niederösterreich), liegt kein Einsatzgebiet vor. Diesfalls sind die Reisen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (Rz 307)."

Wie aus den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen sei, seien die vom Bw. getätigten Dienstreisen in einem Gebiet vorgenommen worden, das sowohl ganz Oberösterreich, Salzburg und Teile der Steiermark umfassen sowie Reisen nach Niederösterreich und Tirol beinhalten würde. Aufgrund der zeitlichen Lagerung der durchgeführten Reisen wie auch der zeitlichen Knappeit sei es keinesfalls möglich mit örtlichen Verhältnissen vertraut zu werden. Der jeweilige Aufenthalt an den Zielorten sei ausschließlich auf die Erledigung dienstlicher Angelegenheiten und unbedingt notwendiger Maßnahmen für die Verpflegung beschränkt.

Aus dem geführten Telefonat mit dem Bw. vom 1. September 2004, das mittels Aktenvermerk festgehalten wurde, geht hervor, dass der Bw. schon seit Jahren für das Gebiet Oberösterreich, für einen Teil Salzburgs und der Steiermark als Verkaufsleiter zuständig

gewesen sei. Zum Nachweis, werde der Bw. eine Firmenbestätigung beibringen aus der sein Verantwortungsbereich hervorgehe.

Am 16. September 2004 langte die Firmenbestätigung beim unabhängigen Finanzsenat ein.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2003/71 sind Werbungskosten, Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Werbungskosten für Reiseverpflegung setzt voraus, 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 der ständigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. 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 für Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand, gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 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 setzt daher voraus, dass durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die 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, Zl. 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der VwGH zu § 4 Abs 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend 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 bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis, Zl. 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: "Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen." Auch im Erkenntnis, Zl. 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Diese Rechtsauffassung hat auch Vertreter in der Rechtslehre: 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 typisierende 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 (Doralt, EStG<sup>4</sup> zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Verpflegungsmehrausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen. In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup> zu § 16 RZ 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Im Regelfall hat der ortsunkundige Tagesreisende es in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (z.B. Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst Verpflegungsmehrausgaben getragen werden. Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise und führen zu keinen Werbungskosten bildenden Verpflegungsmehraufwendungen.

Die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages werden aber durch eine Reise überschritten, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss.

Diese Rechtsauffassung beruht auf einem erweiterten Mehraufwandsbegriff im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG. Die Systematik und der Wortlaut der Rechtsnorm sprechen, dafür den Reise- und Mehraufwandstatbestand getrennt zu beurteilen. Ein Mehraufwand der Verpflegung liegt in typisierender Betrachtungsweise nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes bzw. durch bestimmte Fahrtätigkeiten Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat oder nur während des Tages reist. Der Weg einer indirekten Prüfung des Mehraufwandes über das Vorliegen einer Reise führt zum selben

Ergebnis, aber mit einer für den Rechtsunterworfenen weniger verständlichen und überzeugenden Argumentation.

Die geänderte Rechtsauslegung des VwGH zum Verpflegungsmehraufwand des § 16 EStG (bzw. § 4 Abs 5 EStG) steht mit der gesetzlichen Regelung des steuerfreien Tagesgeldes aus Anlass einer Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG in keinem Widerspruch. Der Verweis des § 16 Abs 1 Z 9 EStG bezieht sich nur auf die Pauschalsätze für Verpflegung und Unterkunft zur Festlegung von Obergrenzen. Für die Auslegung des Reisebegriffes und des Tatbestandes der "Mehraufwendungen für Verpflegung" im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG gibt der § 26 Z 4 EStG weder eine Orientierung noch eine Beschränkung.

Vielmehr weisen § 16 Abs 1 Z 9 EStG und § 26 Z 4 EStG sowohl hinsichtlich des Reisebegriffes als auch des Mehraufwandbegriffes einen eigenständigen nicht deckungsgleichen Norminhalt auf. Während im § 16 Abs 1 Z 9 EStG der Mehraufwandstatbestand ausdrücklich und getrennt vom Reisetatbestand normiert ist, hat der § 26 Z 4 EStG diesbezüglich einen völlig anderen Wortlaut, der eine integrierte Beurteilung des Mehraufwandes innerhalb des Dienstreisebegriffes verlangt. Dies führt zwangsläufig zu unterschiedlichen Ergebnissen und zwar sowohl hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwandes als auch der Reisekriterien. So ist es systemkonform, dass eine Dienstreise ums Eck oder mit einer Mindestdauer von knapp über drei Stunden zu steuerfreien Diäten berechtigt, während im Rahmen des § 16 EStG der Reisetatbestand und/oder der Mehraufwandstatbestand nicht erfüllt sind.

Die Fortsetzung dieses Gedanken führt schließlich zu der Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen, wenn sowohl das Frühstück als auch das Abendessen im eigenen Haushalt eingenommen werden können, in typisierender Betrachtungsweise kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG vorliegt. Damit wurde nur der logische nächste Schritt der Weiterentwicklung der sogenannten Zielgebietsjudikatur gesetzt.

a) Reisen; Dauer vier bis zwölf Stunden:

Der Bw. war vom 01. Jänner 1982 bis 31. Mai 2003 bei der H. als Verkaufsleiter in S. tätig. Er absolvierte laut vorliegenden Aufstellungen im Jahr 2001 einhunderteinunddreissig und im Jahr 2002 achtundsechzig eintägige Reisen im Bereich Oberösterreichs, Salzburgs und der Steiermark. Drei eintägige Reisen führten den Bw. im Jahr 2002 nach T., zur Niederlassung in R. sowie zur Niederlassung in Tr..

Unstrittig ist, und wurde vom Bw. durch Vorlage einer Firmenbestätigung auch nachgewiesen, dass er als Leiter des Verkaufs für die zweiundvierzig Filialen in Oberösterreich, für zehn Filialen in Salzburg und für zwei Filialen in der Steiermark zuständig ist.

Weiters steht außer Streit, dass die Filialen in diesem Bereich schon seit Jahren in einem regelmäßigen (1 bis 3 Monats) Zyklus vom Bw. bereist werden.

Aus dem Unterlagen geht hervor, dass sich seine ständige Reisetätigkeit nicht auf das gesamte Bundesland Oberösterreich erstreckt, sondern nur auf jene Orte bzw. Bereiche wo, die Filialen der H. angesiedelt sind. So sind beispielsweise im Bereich L. 11 Filialen, Se. 4 Filialen, W. 6 Filialen, oder S.S. 5 Filialen etc platziert, und vom Bw. zu bereisen.

Der Einwand des Bw., er habe entsprechend der Lohnsteuerrichtlinien ganz Oberösterreich zu bereisen, und die Reisen seien daher nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen, ist somit verfehlt.

Abgesehen davon, ob ein Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegt oder nicht, muss, damit Diäten bei eintägigen Reisen als Werbungskosten berücksichtigt werden können, neben dem Reisetatbestand auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein.

Nicht abzugsfähig außerhalb der Reisebewegung sind jedenfalls das häusliche Frühstück und Abendessen und auch das Mittagessen außer Haus (VwGH 10.4.1997, 94/15/0212). Der Abgabepflichtige ist hiebei nicht mit Abgabepflichtigen, die ihre Mahlzeiten regelmäßig zu Hause einnehmen, sondern mit Abgabepflichtigen, die aus beruflichen Gründen genötigt sind, regelmäßig einen Teil ihrer Mahlzeiten (z.B. Mittagessen) außer Haus einzunehmen, zu vergleichen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0045).

Wendet man diese Überlegungen auf den gegenständlichen Fall an, dann zeigt sich, dass die beruflich veranlassten Reisen niemals über Nacht und tagsüber zwischen vier und maximal zwölf Stunden gedauert haben. Da Aufwendungen für das Mittagessen außer Haus am jeweiligen Aufenthaltsort steuerlich nicht abgezogen werden können, bleiben beim Bw. allein Mehraufwendungen für Frühstück und Abendessen zu betrachten. Bei täglicher Heimkehr zum Ausgangsort und einer Reisedauer von vier bis zwölf Stunden kann in der Regel wohl davon ausgegangen werden, dass sowohl das Frühstück als auch das Abendessen im eigenen Haushalt eingenommen werden.

Zudem besteht - wie bereits oben ausgeführt - auch die Möglichkeit, durch entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten und - in Einzelfällen - auch durch Mitnahme von Verpflegung entsprechende reisebedingte Mehraufwendungen zu vermeiden.

Hinsichtlich der fehlenden Verpflegungsmöglichkeiten ist im übrigen noch anzumerken, dass der Bw. sehr wohl die Möglichkeit gehabt hätte, aus dem gesamten Sortiment der H. diesbezüglich entsprechend auszuwählen, zumal sein Ziel als Verkaufsleiter ausschließlich H.F. waren.

Außerdem hat der Bw., durch die jahrelange und regelmäßige Bereisung der Orte in denen die H.F. in Oberösterreich, Salzburg und der Steiermark angesiedelt sind, Kenntnis über die

Verpflegungsmöglichkeiten erworben, sodass ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben sein kann.

Worin ein Verpflegungsmehraufwand zu sehen ist, wurde vom Bw. weder in der Berufung noch im Vorlageantrag näher ausgeführt.

Aufgrund der Ausführungen bedeutet dies für den gegenständlichen Fall, dass die vom Bw. geltendgemachten Tagesgelder sprich Diäten für die eintägigen Reisen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

b) Hinsichtlich der in der folgenden Tabelle angeführten Reisen wird ausgeführt:

Datum	Abfahrt	Rückkehr	Reiseziel	Zwölfel
24.01. bis 25.01.01	6:40	18:45	NL Ha.	24
21.03.bis 02.03.01	6:15	17:00	NL R.	24
17.07. bis 18.07.01	07:45	18:30	NL R.	24
11.09. bis 12.09.01	07:50	18:30	NL Tr.	24
26.09. bis 28.09 01	14:05	12:50	Seminar P.	34
14.11. bis 15.11.01	6:45	18:45	NL St.	24
19.2. bis 20.02.02	08:00	18:20	NL Ha.	24
09.04 bis 10.04.02	06:15	19:00	NL R.	24

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort bzw. die allgemeinen Grundsätze.

Unbestritten ist, dass der Bw. für die gesamten Filialen in Oberösterreich, für zehn Filialen in Salzburg und für zwei Filialen in der Steiermark zuständig ist.

Die in der Tabelle angeführten Orte gehören somit nicht zu seinem Einsatzgebiet.

Da aufgrund der Aufenthaltsdauer ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit nicht anzunehmen ist und es sich um Reisen außerhalb des Einsatzgebietes des Bw. handelt, sind die Diäten für diese Reisen im Jahr 2001 in Gesamthöhe von S 4.620,00 und im Jahr 2002 in Gesamthöhe von 105,60 € (1.453,00 S) anzuerkennen.

Folgende Werbungskosten werden daher steuerlich berücksichtigt:

<b>Jahr 2001</b>	
AfA PC laut Finanzamt	2.861,00 S
Tagesgelder laut unabhängiger Finanzsenat	4.620,00 S
insgesamt	7.481,00 S
<b>Jahr 2002</b>	
AfA PC laut FA	207,94 €
Tagesgelder laut unabhängiger Finanzsenat	105,60 €
insgesamt	313,54 €

Aufgrund der Ausführungen war der Berufung teilweise statzugeben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 11. Oktober 2004