

GZ. RV/0962-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Steuerberater Günther Klinger , gegen die Bescheide des Finanzamtes Schärding vom 20. Juli 2000 betreffend Umsatzsteuer- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe für 1998 betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der Entgelte	167.841,28 S	Umsatzsteuer	33.568,26 S
	Vorsteuer			-5.350,30 S
	Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)		Abgabenschuld in S	28.218,00 S
	bisher war vorgeschrieben			28.988,00 S
			Abgabenschuld in €	2.050,68 €

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe für 1998 betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

1998	Einkommen	54.031,00 S		
	Einkommen gerundet	54.000,00 S	Einkommensteuer	0 (Null) S
			Einkommensteuer in Euro	0 (Null) €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind auch den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

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

Zum Umsatzsteuerbescheid 1998:

Die Berufungswerberin hat mit Schreiben vom 30.08.1997 ab dem Jahr 1994 für die Veranlagung der Umsatzsteuer die Regelbesteuerung iSd § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) beantragt.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 wurden 20%ige Erlöse in Höhe von 168.674,61 S (darin enthalten sind 833,33 S Privatanteil (PA) für den Eigenverbrauch für das Telefon) und eine Vorsteuer von 6.423,65 S erklärt. Laut Umsatzsteuererklärung ergab sich eine Restschuld von 6.114,00 S (Zahllast 27.311,00 S minus Vorauszahlungen 21.197,00 S).

Das Finanzamt Schärding erhöhte die steuerpflichtigen 20%igen Umsätze um weitere 1.000,00 S als PA für das Telefon und kürzte die Vorsteuer auf 4.946,97 S. Dies führte zu einer Restschuld von 7.791,00 S (Zahllast 28.988,00 S minus Vorauszahlungen 21.197,00 S).

Zum Einkommensteuerbescheid 1998:

Die Berufungswerberin erklärte im berufungsgegenständlichen Jahr 1998 in ihrer Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 32.549,00 S aus ihrer Tätigkeit als selbständige Handelsvertreterin.

In ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (E-A-Re) machte sie **u.a.** folgende Betriebsausgaben geltend:

	lt. Erklärung
Reiseaufwand	
Km-Geld Unternehmer	62.940,50
Taggelder Inland Unternehmer	<u>13.227,27</u>
	76.167,77

Arbeitszimmer

Anteilige Betriebskosten	
Strom	2.050,00
Grundsteuer	25,60
Kanal, Müllabfuhr	<u>92,44</u>
	2.168,04
Abschreibungen	3.533,00
Dot. RL (IFB) aus Aufwand im AV	201,00

Transporte und Postkosten

Porto	7.076,40
Telefon	<u>7.669,57</u>
	14.745,97

Von den Telefonkosten wurde als Privatanteil (PA) ein Betrag in Höhe von 833,33 S netto (ohne USt) bei den Erlösen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zugerechnet.

Mit Schriftsatz vom 14. Juni 2000 wurde die Bw. ersucht, diverse Ergänzungen zu ihren Abgabenerklärungen zu machen. Die Vorhaltsbeantwortung durch den Steuerberater wurde am 18. Juli 2000 beim Finanzamt eingereicht. Es wurde eine Kopie des Vorhaltes, versehen mit handschriftlichen Antworten des steuerlichen Vertreters, und die Reisekostenaufzeichnungen für Jänner bis Dezember 1998 vorgelegt.

Der Ergänzungsvorhalt und die Vorhaltsbeantwortung hatten folgenden Inhalt:

Frage des Finanzamtes: Wie hoch war der Kilometerstand des Fahrzeuges am 01.01.1998 und am 31.12.1998? Ist das Kfz notwendiges Privatvermögen? Antwort des Steuerberaters: lt. Beilage.

Frage des Finanzamtes: Mit 833,33 S an Privatanteilen (vermutlich Telefon) kann eine 4-köpfige Familie kein Auslangen finden. Antwort des Steuerberaters: Leicht!

Frage des Finanzamtes: Bei überwiegender Außendiensttätigkeit steht kein Aufwand für ein Arbeitszimmer zu. Wie viel % an der Nutzfläche des gesamten Hauses beträgt der betriebliche Anteil? Bitte mit Plankopie nachweisen. Antwort des Steuerberaters: keine überwiegende Außendiensttätigkeit, daher relativ hoher Telefonaufwand; gesamt 150 m², davon 16 m² Büro.

Frage des Finanzamtes: Die Reisekosten wollen Sie in einer Tabelle aufgliedern, welche nach dem Bezirk Schärding und den angrenzenden Bezirken einerseits und nach Reisekosten im übrigen Österreich gegliedert ist. Antwort des Steuerberaters: lt. Beilage

Frage des Finanzamtes: Die im Zusammenhang mit obigen Aufwendungen stehende Vorsteuer wolle bekannt gegeben werden. Antwort des Steuerberaters: lt. Beilage

Das Finanzamt anerkannte insgesamt Betriebsausgaben in Höhe von 98.591,15 S, statt wie beantragt 136.125,15 S. Mit folgender Begründung wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, Teile der Kfz-Kosten und Teile der Tagesgelder nicht anerkannt bzw. der Privatanteil bei den Telefonkosten um 1.000,00 S erhöht:

Zum Umsatzsteuerbescheid 1998:

1. Der Privatanteil an den Telefonkosten unterliegt der Umsatzsteuer.
2. Für Wirtschaftsgüter, die kein notwendiges Betriebsvermögen sind, gibt es keinen Vorsteuerabzug.
3. Die Vorsteuer von Reisekosten steht nur insoweit zu, als diese eine abzugsfähige Betriebsausgabe ist.

Zum Einkommensteuerbescheid 1998:

1. Nach amtlichen Erfahrungen musste der Privatanteil an den Telefonkosten um 1.000,00 S erhöht werden.
2. Nach den vorgelegten Unterlagen stellt der PKW notwendiges Betriebsvermögen dar. Ein Kilometergeld darf folglich nicht verrechnet werden. Die tatsächlichen Kfz-Kosten wurden mit 38.535,00 S geschätzt.

3. Bei Vertretern usw. gehören der eigene Bezirk und die angrenzenden Bezirke zum üblichen Einsatzgebiet d.h. zum Nahbereich. Hier gibt es keine abzugsfähigen Reisekosten. Differenz zur Erklärung. S 7.227,00.

4. Für das Arbeitszimmer können keine Kosten berücksichtigt werden. a) der betriebliche Gebäudeteil liegt unter 20% der Gesamtfläche, daher kein notwendiges Betriebsvermögen. b) bei überwiegender Außendiensttätigkeit sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer unbeachtlich.

5. Für zur Gänze notwendiges Privatvermögen steht kein IFB zu.

Gegen diese Bescheide erhob der Steuerberater der Bw. mit Schriftsatz vom 18.08.2000 Berufung mit folgenden Begründungen:

Ad 1. Laut der Bw. finde die Familie mit den im Jahresabschluss angeführten Privatanteil für den Telefonaufwand das Auslangen.

Ad 2. Aufwendungen PKW

Abschreibung Wert 01.01. 50.000 ND 2 Jahre	25.000,00
Treibstoff	19.880,40
Instandhaltung	2.453,20
Versicherung	<u>15.122,40</u>
	62.456,00
ab Privatanteil 25% lt.Fahrtenbuch	<u>-15.614,00</u>
tatsächl. Betrieb. Aufwand	46.842,00

Ad 3. Es sei nicht nachvollziehbar, bei welchen Reisen die Diäten gekürzt wurden.

Ad 4. a) AfA für Nutzung möglich

Ad 4. b) Wie aufgrund der Reisekostenabrechnungen problemlos erkennbar sei, liege eine überwiegende Nutzung des Arbeitszimmers vor.

Ad 5. Es handle sich nicht um notwendiges Privatvermögen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 26.09.2000 wurden die Berufungen vom Finanzamt als unbegründet mit folgenden Ausführungen abgewiesen:

Die Berufung ist nur zum Teil gesetzmäßig ausgeführt.

1. Der Telefonprivatanteil von S 833,33 scheine für eine Familie mit zwei Kindern eher zu niedrig gegriffen.

2. Zur Untermauerung der in der Berufung angegebenen Zahlen wurden keine Beweismittel vorgelegt.
3. Von der in der Bescheidbegründung angeführten Differenz von S 7.227,00 wurden 220 Stunden für Fahrten im Bezirk Sch. und Gr. ausgeklammert. Bei Durchsicht des Fahrtenbuches fiel auf, dass eigentlich noch weitere Fahrten im Erstbescheid ausgeschieden hätten werden müssen (U., Bad Sch., L. u.s.f.).
4. Aus den Reisekostenabrechnungen scheint eher eine überwiegende Außendiensttätigkeit gegeben zu sein.
5. Der betriebliche Anteil beträgt nach der Aktenlage lediglich 10,66%.

Mit Schriftsatz vom 30.10.2000 beantragte der Steuerberater die Vorlage der Berufung vom 18.08.2000 an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Begründend führte er im wesentlichen aus, dass

- ad 1) die Höhe der Telefonkosten trotzdem stimme und diese nicht mehr als 1.000,00 S seien;
- ad 2) Belege vorhanden seien – ohne diese jedoch vorzulegen;
- ad 3) Es sei kein weiterer Mittelpunkt begründet worden, daher nicht richtig;
- ad 4) Aufgrund der Höhe der Diäten unmöglich.

Mit Ergänzungsschreiben vom 27.11.2000 wurden vom Finanzamt Schärding Belege zum Kfz-Aufwand angefordert, die am 31.01.2001 vorgelegt wurden (Treibstoffrechnungen von 19.880,40 S, Rechnung über die Instandhaltung von 2.453,20, Versicherung 15.122,40 S). Weiters wurde bekanntgegeben, dass es sich beim Kfz um einen Audi 100 CC, Baujahr 1985 handelt.

Mit Vorlageantrag vom 03.04.2001 teilte das Finanzamt der II. Instanz mit, dass im vorliegenden Fall einer Handelsvertreterin beim Reiseaufwand von den Fahrtkosten (nämlich der geschätzte Ansatz von tatsächlichen Kosten statt Kilometergeld) und von den beantragten Diäten Kürzungen vorgenommen wurden. Weiters sei der Aufwand für ein Arbeitszimmer nicht anerkannt worden und der Privatanteil beim Telefon sei erhöht worden. Obwohl auch nach der Korrektur durch das Finanzamt keine Einkommensteuer anfiel und der Steuerberater die Ansicht einer überwiegenden beruflichen Nutzung des Fahrzeuges offensichtlich akzeptierte, blieben Auffassungsunterschiede bestehen, sodass ein Vorlageantrag die Folge war.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Zum Umsatzsteuerbescheid 1998:

Zum Privatanteil der Telefonkosten:

Grundsätzlich handelt es sich bei Telefonkosten um ein Gesamtentgelt für eine Vielzahl von Leistungen eines Fernmeldeunternehmens. Soweit Privatgespräche geführt werden, wird die Leistung des Fernmeldeunternehmens unmittelbar an die private Sphäre erbracht. Ein Vorsteuerabzug für einen Privatanteil bei den Gesprächskosten ist somit von vornherein ausgeschlossen. Bei der Führung von Telefongesprächen handelt es sich nicht um die Verwendung eines Gegenstandes, sodass der auf die Privatgespräche entfallende Teil der Telefonkosten keinen Eigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z 2 lit b UStG 1994 darstellt.

Von den Telefonkosten in Höhe von 7.669,57 S netto (ohne USt) laut E-A-Re wird der von der Bw. erklärte Privatanteil in Höhe von 833,33 S als richtig geschätzt angesehen. Dieser Betrag ist nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung bei den Erlösen mit 20% Umsatzsteuer zu unterziehen, sondern es ist die darauf entfallende Vorsteuer in Höhe von 166,67 S zu kürzen.

Hinsichtlich der Vorsteuer auf die Grundgebühr (oder der Vorsteuer betreffend die Anschaffungskosten der Telefoneinrichtungen) kommt es für den nicht unternehmerischen Anteil zu einem Eigenverbrauch. Im gegenständlichen Fall ist dieser Anteil zu geringfügig, sodass keine Korrektur erfolgt ist (vgl. Kolacny-Mayer, UStG, 2.Aufl., § 1 Anm 40).

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurden keine weiteren Ermittlungen durchgeführt, ob die Bw. für das Jahr 1998 (d.h. vor fünf Jahren) noch irgendeinen Nachweis oder Unterlagen für die Glaubhaftmachung des betrieblichen oder privaten Anteils bei den Telefonaufwendungen bringen könnte. Aus den Informationen zur Familienbeihilfe wurde festgestellt, dass im Jahr 1998 der Sohn der Familie (geboren 1988) erst 10 Jahre alt und die Tochter (geboren 1992) erst 6 Jahre alt waren. Nach der Lebenserfahrung verursachen Kinder in diesem Alter noch keine höheren Telefonkosten.

Die Gesamtumsätze sind mit 167.841,28 S (= 168.674,61 S minus 833,33 S) anzusetzen.

Zu den Reisekosten:

Tagesgelder:

Ein Vorsteuerabzug aus den Tagesgeldern ist nur nach Maßgabe des § 13 UStG 1994 möglich. Da die als Betriebsausgaben geltend gemachten Reisekosten um 330,00 S brutto, das sind 300,00 S netto (für Fahrten nach Gr. am 11.11., 23.11. und 30.11.1998 mit beantragten

Tagesgeldern von 11 Stunden x 30,00 S) zu kürzen waren (siehe Begründung zur Einkommensteuer), ist auch die Vorsteuer zu vermindern.

Zum Arbeitszimmer 1998:

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Versagung des Vorsteuerabzuges ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 zu beachten, dem zufolge Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind. Für die Frage der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer ist der § 20 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung **vor** der Novelle BGBI 1996/201 anzuwenden. Vor 1996 konnten nach der Rechtsprechung – mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung – Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird. Diese ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung wurde dann bejaht, wenn für die ausgeübte Tätigkeit ein Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig war und wenn tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und benutzt wurde (VwGH 24.09.2002, 98/14/0198).

Die Bw. ist selbständige Handelsvertreterin für Modeschmuckwaren. Laut ihren Angaben vom 30.06.1996 in der Niederschrift anlässlich einer Nachschau des Finanzamtes Schärding bei der Betriebseröffnung liegt ihre Tätigkeit in der Kundenberatung und laut Reisekostenaufstellung in der Präsentation und Auslieferung der Waren. Aus den Reisekostenaufstellungen geht hervor, dass die Bw. die Kundenbetreuung hauptsächlich in den Abendstunden ausübt. Eine Präsentation dauert ca. durchschnittlich 5 bis 7 Stunden inklusive Fahrzeit und findet beim jeweiligen Kunden statt. Aus diesem Sachverhalt geht eindeutig hervor, dass der Tätigkeitsschwerpunkt der Bw. entsprechend dem Berufsbild des Vertreters bzw. einer Vertreterin außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers und zwar am Wohn- oder Betriebsort der betreuten Kunden oder Kundinnen liegt.

Bei dieser Tätigkeit der Warenpräsentation am Ort der Kunden ist ein Arbeitszimmer nicht notwendig. Für die Aufwendungen für das Arbeitszimmer steht daher kein Vorsteuerabzug zu.

Als Neuberechnung der Vorsteuer ergibt sich in ATS:

Vorsteuer 1998

lt. Erklärung	6.423,65
Kürzung Vorsteuer für Telefonaufwand	-166,67
Tagesgelder Kürzung Vorsteuer	-30,00
Strom Kürzung Vorsteuer	-410,00
Kanal, Müll Kürzung Vorsteuer	-18,48
Gebäudezugang Kürzung VSt (Ako 2.241,00 S netto)	-448,20
abzugsfähige Vorsteuer	5.350,30

Da die Anerkennungsvoraussetzung "Notwendigkeit" beim Arbeitszimmer nicht gegeben ist, war nicht mehr zu prüfen, ob der Raum entsprechend eingerichtet war oder nicht.

Durch die Neuberechnung der Umsatzsteuer ergibt sich rechnerisch eine Restschuld von 7.021,00 S (Zahllast 28.218,00 S minus Vorauszahlungen 21.197,00 S).

Zum Einkommensteuerbescheid 1998:**Zum Privatanteil der Telefonkosten:**

Der Privatanteil bei den Telefonkosten wird mit 833,33 S entsprechend in der E-A-Re zum Ansatz gebracht und in dieser Höhe für 1998 als richtig geschätzt angesehen.

Zu den Reisekosten:**a) Tagesgelder**

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 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Begriff der Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff Reise im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Zur Beurteilung der Frage, ob Verpflegungsaufwendungen in Form von Tagesgeldern als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, ist auch die Judikatur zu den Werbungskosten, die nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden können, heranzuziehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen 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.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S pro Tag betragen. Die Berücksichtigung von einem aliquoten Tagesgeld setzt eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisestunde ein

Zwölftel (= 30,00 S) von 360,00 S absetzbar. Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz (für 24 Stunden), maximal 360,00 S, zu.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit. c). Zu den nach § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH vom 5.10.1994, Zl. 92/15/0225).

Eine **Reise** im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahbereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, solange der aufgesuchte Ort nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist. Zusätzlich muss für eine Reise die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit bzw. einem Mittelpunkt der Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; vgl. Hofstätter – Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2) und die Reise über drei Stunden dauern. Das Tagesgeld kann maximal 360,00 S pro Reisetag betragen.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist nur dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung oder die Tätigkeit auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt

1. eine tägliche Dienstverrichtung an mehreren aufeinanderfolgenden Tagen oder
2. eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit d.h. 1 mal wöchentlich oder
3. eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit d.h. mehr als 15 Tage pro Jahr

an einem Einsatzort bzw. in einem Einsatzgebiet ergibt. Wird an einem Einsatzort oder in einem Einsatzgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf (bei 1. und 2. Sachverhalt) bzw. fünfzehn Tage (beim 3. Sachverhalt) zu (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Keine Reise liegt vor, wenn die tägliche Fahrtstrecke zwar 25 km übersteigt, aber kein Punkt der Fahrt weiter als 25 km von der Betriebsstätte oder einem Mittelpunkt einer Tätigkeit entfernt ist (VwGH 17.6.1981, 2966/79).

Das Entstehen von Betriebsausgaben bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort idR nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatzgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Auf Grund der von der Bw. vorgelegten Anträge zur Geltendmachung von Tagesgeldern als Reisekosten ist auszuführen:

Die Bw. ist als selbständige Handelsvertreterin für die Fa.P.L. überwiegend im Außendienst tätig. Für die Bw. ist daher ihre Wohnadresse in E. als Ort der Betriebsstätte anzusehen. Von hier beginnt die Bw. regelmäßig ihre berufsbedingten Fahrten. Die Wohnsitzadresse ist als Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des Ausgangspunktes der Reisebewegungen zu verstehen.

Richtigerweise wurde in den Reisekostenaufstellungen von der Bw. für diejenigen Reiseaufwendungen keine Tagesgelder geltend gemacht, die sie in Orte unter 25 km Entfernung von ihrer Betriebsstätte geführt hat oder deren zeitliche Reisedauer unter 3 Stunden lag

Laut der Niederschrift vom 30.06.1996 über die Erhebung bzw. Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme durch das Finanzamt Schärding übt die Bw. folgende Tätigkeit bzw. Art der Tätigkeit aus: " Die Tätigkeit der Bw. besteht darin, dass sie keine Verkäufe tätigen darf, sondern nur Beratungen durchführt. Die aus den Beratungen entstehenden Bestellungen

werden direkt an die Fa.P.L. – W. von den Kunden eingesandt. Aus diesen Bestellungen werden Provisionen bezahlt. ..."

Aus den Reisekostenaufstellungen bzgl. der gefahrenen Kilometeranzahl und den geltend gemachten Tagesgebühren ist ersichtlich, dass die Beratungstätigkeit der Bw. zum größten Teil abends bei den Kunden stattfindet. Eine weitere Tätigkeit besteht darin, Waren an die Kunden zu liefern.

Aus den Reisekostenaufstellungen ist weiters ersichtlich, dass die Bw. 1998 **unregelmäßig** an verschiedenen Einsatzorten hauptsächlich in den Bezirken Br., R., Gr. und Sch. tätig war.

Die Reisekostenaufstellung für das Jahr 1998 wurde dahingehend überprüft, wie oft die Bw. die verschiedenen Orte in den einzelnen Bezirken anfahren hat: Beispielsweise werden drei Orte herausgegriffen z.B. A. (Bezirk Br.) am 15.01., 09.02., 23.04., 23.10., 19.11., 28.11., 03.12. und 18.12.1998; La. (Bezirk R.) am 29.05., 03.07., 17.09. und 07.01.1998; Na. (Bezirk Gr.) am 05.03., 11.03., 01.04., 27.08., 30.10., 10.11., 04.12., und 18.12.1998.

Schon aus diesen beispielhaft aufgelisteten Reisebewegungen ist ersichtlich, dass die Bw. weder an einem der Einsatzorte durchgehend noch an einem Einsatzort regelmäßig d.h. mindestens einmal wöchentlich tätig wurde. Auch wenn die Bw. an manche Orte öfter wiederkehrte, so überschritt sie an keinem der Orte bis auf Gr. eine Anfangsphase von 15 Tagen.

Aus den Reisekostenaufstellungen geht hervor, dass sie nur an dem Einsatzort Gr. unregelmäßig, aber 18 mal wiederkehrend tätig war. Es können daher die für den Einsatzort Gr. geltend gemachten Reisekosten ab dem 16. Tag im Sinne der oben dargelegten Ausführungen nicht mehr anerkannt werden, da ab dem 15. Tag ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt begründet wird. Dies führt zu einer Reduktion der Tagesgelder in Höhe von 330,00 S brutto (inkl.USt) bzw. 300,00 S netto (ohne USt).

Auch alle anderen Orte in den einzelnen Bezirken werden von der Bw. unregelmäßig angefahren. Es ist auf Grund dieser unregelmäßigen Reisen an unterschiedlichen Wochentagen, teilweise mit großen zeitlichen Abständen nicht von einem oder mehreren weiteren Mittelpunkten der Tätigkeit auszugehen. Die Bw. bereist mit den vier Bezirken im Jahr 1998 ein ziemlich großes Gebiet. Auf Grund der Unregelmäßigkeit und den zeitlichen Abständen zwischen dem Bereisen der einzelnen Orte sind für das Jahr 1998 diese vier Bezirke nicht als ein einheitliches Einsatzgebiet anzusehen.

Die geltend gemachten Tagesgelder stehen in Höhe von 12.927,27 S zu (das sind 13.227,27 S abzüglich der 300,00 S).

b) Kfz-Aufwand oder Kilometergelder

Auf Grund der Reisekostenaufstellungen ist ersichtlich, dass die Bw. im Jahr 1998 mit ihrem PKW insgesamt 17.164 km gefahren ist. Davon wurden ca. 75%, das sind 12.845 km, betrieblich und ca. 25% , das sind 4.319 km, privat gefahren. Da das Fahrzeug 1998 überwiegend betrieblich genutzt wurde, sind die Betriebsausgaben von den tatsächlich angefallenen Aufwendungen zu rechnen:

Die Berechnung des Steuerberaters ist glaubhaft. Es wird ein Kfz-Aufwand von 46.842,00 S als betrieblicher Aufwand anerkannt.

Zum Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 idF BGBl 1996/201 (gültig ab 1996) dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften **nicht** abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten der Einrichtung abzugfähig.

Für die Definition, dass das Arbeitszimmer als Mittelpunkt der gesamten und betrieblichen Tätigkeit anzusehen ist, ist die ausgeübte beruflichen Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen d.h. die Art der Tätigkeit der Steuerpflichtigen muss den Arbeitszimmeraufwand unbedingt **notwendig** machen. Die Mittelpunktdefinition für den Sachverhalt des Arbeitszimmers hat einen anderen Regelungsinhalt und einen anderen Regelungszweck wie die Mittelpunktdefinition im Rahmen der Reisekosten. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.11.2000, 99/14/0008 bei einem Versicherungsangestellten, der überwiegend Außendienst verrichtet, festgestellt, dass der Begriff "Mittelpunkt" nicht ortsgebunden zu verstehen ist. Die Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt einer Tätigkeit darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild , zu erfolgen. Nach der Judikatur des VwGH (vgl etwa VwGH 27.05.1999, 97/15/0142, mwN) können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nämlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird **und** die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer **notwendig** macht.

Auf Grund der Angaben des Steuerberaters ist das von der Bw. benützte Büro ca. 16m² groß. Es befindet sich im Wohnungsverband des übrigen Wohnhauses, das eine Gesamtnutzfläche inklusive des Büros von 150m² aufweist.

Aus dem hier vorliegenden Sachverhalt geht hervor, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit der Bw. bildet. Bei der Bw. als Handelsvertreterin für Modeschmuck liegt die Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers nämlich bei der Warenpräsentation und Kundenbetreuung am Ort der Kunden. Aus den Reisekostenaufstellungen ist ersichtlich, dass die Bw. für eine Präsentation meist zwischen 5 bis 7 Stunden inklusive der Fahrzeit an den einzelnen Tagen benötigte. Wenn man nach der Lebenserfahrung von einem normalen Acht-Stunden-Arbeitstag ausgeht, so liegt der überwiegende Anteil der Arbeitszeit der Bw. in der Außendiensttätigkeit. Ebenso ist das Liefern der Waren als Außendiensttätigkeit anzusehen.

Wenn man die Außendienstage der Bw. pro Monat inklusive der Warenauslieferungstage nach den vorgelegten Reisekostenaufstellungen mit den möglichen Arbeitstagen in den einzelnen Monaten bei einer durchschnittlichen 5 Tage Woche pro Monat vergleicht , ist ersichtlich, dass die Bw. eine überwiegende Außendiensttätigkeit hat. Das entspricht auch dem Berufsbild des Vertreters oder einer Vertreterin, die die überwiegende Zeit im Außendienst bei den Kunden und bei der Kundenbetreuung verbringen.

1998	AD-Tage	Arbeitstage pro Monat bei 5 TageWo	
Jänner	14	20	70,00%
Februar	15	20	75,00%
März	16	22	72,73%
April	15	21	71,43%
Mai	9	19	47,37%
Juni	9	20	45,00%
Juli	14	23	60,87%
August	16	21	76,19%
September	19	22	86,36%
Oktober	21	21	100,00%
November	21	21	100,00%
Dezember	9	21	42,86%
	178	251	

Die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer können daher bei einer Vertreterin mit überwiegender Außendiensttätigkeit nicht anerkannt werden, da die ausgeübte Tätigkeit ein Arbeitszimmer nicht notwendig macht. Da die Anerkennungsvoraussetzung "Notwendigkeit des

Arbeitszimmers" hier nicht gegeben ist, unterblieben weitere Ermittlungen zur ausschließlich betrieblichen Nutzung des Raumes.

Eine Neuberechnung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergibt folgende Beträge in ATS:

<u>Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</u>	1998	1998	Differenzen
	lt. Erklärung	lt. Beruf.entscheidung	
Gesamterlöse (20% Ust)	167.841,28	167.841,28	
Privatanteil Telefon	833,33	833,33	0,00
Privatanteil Kfz	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	
Einnahmen	168.674,61	168.674,61	
Werbeaufwand	14.187,50	14.187,50	
anteilige Betriebskosten - Arbeitszimmer	2.168,04	0,00	2.168,04
Reiseaufwand - Aufwand PKW	62.940,50	46.842,00	16.098,50
Tagesgelder Inland Unternehmer	13.227,27	12.927,27	300,00
Instandhaltung u. Instandsetzung	251,44	251,44	
steuerl.Beschr.abzugsf.Fuhrpark	0,00	0,00	
Abschreibungen - Arbeitszimmer	3.533,00	0,00	3.533,00
Gebühren u. Beiträge	0,00	0,00	
Umlagen u. Pflichtbeiträge	22.658,59	22.658,59	
Transporte d.h. Porto	7.076,40	7.076,40	
Postkosten d.h. Telefon	7.669,57	7.669,57	
anderer verschied. Aufwand	2.211,84	2.211,84	
Dotierung von Rücklagen - WG Arbeitszimmer	<u>201,00</u>	<u>0,00</u>	<u>201,00</u>
Ausgaben gesamt	136.125,15	113.824,61	22.300,54
Gewinn = Ek aus Gewerbebetrieb Kz 330	32.549,46	54.850,00	22.300,54

Die Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 ergibt einen Betrag von 54.850,00 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter USt in ATS und Euro, 2 Berechnungsblätter ESt in ATS und Euro

Linz, 08. August 2003