

GZ. RV/0617-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck betreffend Einkommensteuer 2002, Arbeitnehmerveranlagung, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Gutschrift von bisher 505,93 € auf 685,20 € erhöht wird.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	18.386,40 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	3.341,70 € -4.026,90 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-685,20 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und die Beilage bildet 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.) bezog im Jahr 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Hafner. Sein Dienstort ist der Sitz des Unternehmens der R GmbH & Co KG in P.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2002 beantragte der Bw. die Anerkennung von Werbungskosten und zwar von Tagesgeldern für beruflich veranlasste Reisen. Eine Aufstellung mit den Reisezielen und der Reisedauer für das Jahr 2002 wurde vorgelegt. In dieser Aufstellung wurden als Werbungskosten Reisekosten im Betrag von Schilling (S) 29.350,00 = Euro (€) 2.132,95 beantragt. Laut Beilagen 1-4 ergibt sich bei der Nachrechnung der Reisekosten ein Antragsbetrag von S 29.340,00 = € 2.132,22. Vom Dienstgeber wurden keine Ersätze für Reisekosten geleistet.

Mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 31.03.2003 anerkannte das Finanzamt Tagesgelder in Höhe von € 1.083,57 und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von € 130,80. Die Abweichung vom Antrag wurde damit begründet, dass Tagesgelder nur dann Werbungskosten darstellen, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Ein weiterer Mittelpunkt einer Tätigkeit werde bei einer Fahrtätigkeit dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleich bleibenden Routen erfolgt.

Gegen den oben näher bezeichneten Bescheid erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung: Er übe seinen Beruf als Fliesenleger und Hafner nicht als Fahrtätigkeit aus, sondern auf diversen Baustellen in Oberösterreich und Salzburg. Die geltend gemachten Reisekosten betreffen ausschließlich Reisen in Verbindung mit Fliesenlegerarbeiten bzw. den dafür notwendigen Vor- und Nacharbeiten. Es liege bei ihm weder der Tatbestand der durchgehenden Tätigkeit an einem Ort, noch eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit vor. Er habe auch nur in L inklusive Ur eine Anlaufphase von 15 Tagen überschritten, sodass sich maximal daraus eine Kürzung ergeben dürfte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.07.2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da Mittelpunkt der Tätigkeit nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein könne.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung er hob der Bw. Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz mit der Begründung, dass sich seine Reisetätigkeit auf das ganze Bundesland Oberösterreich erstreckte. Im Jahr 2002 seien im Übrigen drei Bundesländer Oberösterreich, Salzburg und Niederösterreich von der Reisetätigkeit umfasst gewesen. Es könne daher kein Einsatzgebiet vorliegen. Die Reisekosten seien mit Abzug von fünf Fahrten nach L und den Fahrten nach Vo (unter 25 km) zu gewähren.

Mit Vorlageantrag vom 30.08.2002 legte das Finanzamt die Berufung mit der Frage vor, ob ein Einsatz- oder Zielgebiet im gegenständlichen Fall vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass der Bw. im Jahr 2002 von St.P bis Ha unterwegs war. Der erste Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. ist P, der Sitz der R GmbH & Co KG.

Gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde II. Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die I. Instanz – dies liegt hier nicht vor) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steurbemessungsgrundlage.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 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. Vergütungen des Dienstgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S = 26,16 € - **ab dem Jahr 2002 Euro 26,40 laut BGBl I 2001/59** - pro Tag betragen.

Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel (**ab dem Jahr 2002 Euro 2,20**) gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 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 (Verwaltungsgerichtshof = VwGH vom 5.10.1994, ZI. 92/15/0225).

Eine **Reise** i.S.d. § 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 Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, **solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist**. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen 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 bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden gegeben sein.

Die Begründung eines **weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit** ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. **Eine Differenzierung erfolgt zwischen der Bereisung eines Einsatzortes und eines Einsatzgebietes über einen längeren Zeitraum.**

Zum Begriff **Einsatzort** und längerer Zeitraum: Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei **durchgehender Tätigkeit** oder bei **Regelmäßigkeit** nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu. Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Einsatzort erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird an einem Einsatzort ein

weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bei **unregelmäßig wiederkehrende Reisen** begründet, stehen Tagesgelder für insgesamt fünfzehn Tage **pro Kalenderjahr** zu (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Zum Begriff **Einsatz- bzw. Zielgebiet** und längerer Zeitraum: Wird in einem Einsatzgebiet oder einem Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei regelmäßiger Bereisung** Tagesgelder nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage pro Kalenderjahr zu (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz in diesem Einsatzgebiet erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird in einem Einsatzgebiet oder Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit **bei unregelmäßigen, aber wiederkehrenden Reisen** begründet, stehen Tagesgelder für eine jeweilige Anfangsphase für fünfzehn Tage insgesamt **pro Kalenderjahr** zu.

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten wieder die oben angeführten allgemeinen Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit je nach Einsatzort oder Einsatzgebiet.

Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet wie z.B. auf ein ganzes Bundesland, so liegt kein Einsatzgebiet vor und die Reisen sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 **nicht abzugängigen** (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. 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 oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet 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 abzugängig 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 vom Bw. vorgelegten Anträge zur Geltendmachung von Werbungskosten für das Jahr 2002 ist auszuführen:

Zu den Tagesgeldern im Inland:

Weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort und bei längerem Zeitraum:

Der Bw. hält sich im Jahr 2002 in L 20-mal auf. Seine Reisetätigkeit nach L findet unregelmäßig, aber wiederkehrend von 1- bis 3-mal pro Monat statt. Die Tätigkeit des Bw. als Hafner oder Fliesenleger bringt es mit sich, dass er sich wiederkehrend, aber nicht regelmäßig in L aufhalten muss und aufhält. Er begründet nach einer Anlaufphase ab dem 16. Tag in L inklusive Ur einen zweiten Mittelpunkt seiner Tätigkeit; siehe Beilagen 1-4.

Der Bw. hat sich im Jahr 2002 ab der 28. Kalenderwoche vier Wochen lang mindestens jede Woche im Ort Wi aufgehalten, sodass er dort auf Grund der regelmäßigen Wiederkehr über einen längeren Zeitraum einen dritten Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet hat. Weiters ist der Bw. ab der 37. Kalenderwoche drei Wochen lang mindestens einmal in den Ort St gereist und hat dort einen vierten Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet. Diese in diesen Wochen geleisteten regelmäßigen Fahrten nach Wi und St erfolgten regelmäßig und über einen längeren Zeitraum, sodass nach einer Anfangsphase von fünf Tagen keine Tagesgelder für das zweite Halbjahr 2002 zustehen; siehe Beilagen 1-4.

Sowohl die Häufigkeit der Reisen nach L, als auch die regelmäßigen Fahrten nach Wi und St erreichen ein Ausmaß der Vertrautheit mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten, dass der Bw. ab dem 16. Reisetag nach L und ab dem 6. Reisetag nach Wi und St einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet. Wenn ein Dienstnehmer an einem Einsatzort über einen längeren Zeitraum wiederkehrend, regelmäßig oder nicht regelmäßig tätig wird und eine Anfangsphase pro Kalenderhalbjahr überschritten wird, entfällt der Verpflegungsmehraufwand. Nach Ablauf dieses 15 tägigen oder 5 tägigen Zeitraumes befindet sich der Bw. nämlich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegen muss (VwGH 20.4.1999, 98/14/0156) und dessen Aufwendungen dafür als Teil der Kosten der Lebensführung **nicht abzugfähig** sind. Es waren daher alle Reisen ab dem 16. Tag nach L und ab dem 6. Tag nach Wi und nach St aus der Reisekostenaufstellung auszuscheiden.

Auf Grund der Reisekostenaufstellung ist ersichtlich, dass die Reisen nach der Notwendigkeit der Anwesenheit auf den einzelnen Baustellen erfolgten. Die häufige Bereisung einzelner politischer Bezirke macht diese nicht zu einem Einsatz- oder Zielgebiet.

Auf die Darstellung aller Reisebewegungen in den Beilagen 1 – 4 wird hingewiesen. Die Beilagen stellen einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung dar.

Es werden insgesamt Werbungskosten in Höhe von 1.628,00 Euro für Tagesgelder und 130,80 Euro sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag anerkannt.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Geltendmachung von Sonderausgaben nach § 18 EStG 1988 ist auszuführen, dass gemäß § 18 Abs. 3 EStG 1988 nur ein Sonderausgabenviertel für die Topfsonderausgaben für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und – sanierung, Genusscheine und junge Aktien und gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 die Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften höchstens im Ausmaß von 75,00 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Beilage: 1 bis 4 Berechnungsblätter für die Tagesgelder für das Jahr 2002, 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer in Euro

Linz, 4. Oktober 2004