



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vom 6. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Gutschrift von bisher **129,59** Euro auf **155,79** Euro erhöht wird.

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, die Berechnung des Progressionsvorbehaltes und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und für einen kleinen Teil des Jahres Arbeitslosenunterstützung. Er war im Jahr 2004 Baggerführer bei der Firma G in Ge.

In dieser Verwendung verrichtete er im Berufungsjahr 2004 regelmäßig Tätigkeiten im Außendienst und zwar führte er an 155 Tagen im Jahr eintägige Dienstreisen durch. Laut der vom Dienstgeber bestätigten und dem Jahresausgleich beigelegten Aufstellung erhielt der Bw. für die meisten der Reisen einen Ersatz vom Dienstgeber.

In der Einkommensteuererklärung für 2004 beantragte der Bw. als Werbungskosten die Differenzreisekosten zwischen den Taggeldern nach § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988

(EStG 1988) und dem Ersatz vom Dienstgeber in Höhe von 1.808,84 €. Zum Nachweis der Reisebewegungen und der bereisten Orte legte der Bw. vom Dienstgeber bestätigte Reisekostenaufstellungen mit den errechneten Differenzreisekosten vor.

Das Finanzamt Grieskirchen Wels versagte im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 08.06.2005 die Differenzreisekosten mit folgender Begründung: *„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.“*

Der Progressionsvorbehalt betreffend den Arbeitslosenbezug wurde berücksichtigt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid gab der Bw. an, dass sein Einsatzort vom Auftragseingang seines Arbeitgebers abhängig sei und somit ständig variere. Ein festgelegtes Einsatzgebiet wie beispielsweise bei einem Vertreter, Außendienstmitarbeiter von Behörden oder Rauchfangkehrer bestehe nicht. Auf Grund der Reisekostenaufstellung ist ersichtlich, dass die Reisen nach der Notwendigkeit der Anwesenheit auf den einzelnen Baustellen erfolgten. Die häufige Bereisung eines Gebietes an **verschiedenen** Einsatzorten mache dieses noch nicht zu einem Einsatz- oder Zielgebiet. Auch werden die einzelnen Orte so unregelmäßig bereist, dass dadurch nicht ein Ausmaß erreicht werde, das zum Wegfall des Verpflegungsmehraufwandes führen würde. Der Aufenthalt dort sei nie so lange, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein könnten. Zusätzlich sei es dem Bw. berufsbedingt nicht möglich, beispielsweise einen Gastronomiebetrieb in einem anderen Ort des Bezirkes aufzusuchen, weil dieser preisgünstigere Verpflegungsmöglichkeiten bieten würde. Er sei ausschließlich an die jeweilige örtlich ansässige Gastronomie gebunden. Seine Reisen seien daher nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Er sei nicht an ein bestimmtes Einsatzgebiet gebunden, sondern nur vom Auftragseingang beim Dienstgeber abhängig.

Mit Vorlageantrag vom 13.07.2005 legte das Finanzamt Grieskirchen Wels die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vor. Das Finanzamt begehrt die Abweisung der Berufung. Der Bw. habe nach den an das Finanzamt übermittelten Unterlagen nur wenige Dienstreisen außerhalb des Bezirkes Braunau durchgeführt. Ermittle man unter Berücksichtigung von Urlaub, Krankenstandstagen, Feiertagen und dgl. die Arbeitstage des Bw. im Streitjahr, dann komme man auf 155 Arbeitstage an denen der Bw. zu 100% im Außendienst tätig war. Nach Abzug jener Dienstreisen, die den Bw. außerhalb des Bezirkes Braunau geführt haben, verbleiben mindestens ca. 138 Dienstreisen (und damit im überwiegenden Ausmaß), die der Bw. im

Bezirk Braunau durchgeführt hat. Demnach sei der Bw. immer wieder, regelmäßig und wiederkehrend, innerhalb eines **örtlich begrenzten Einsatzgebietes**, nämlich dem Bezirk Braunau tätig. Er habe somit in diesem Einsatzgebiet einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Das bedeutet, dass in typisierender Betrachtungsweise für die Fahrten innerhalb des oben genannten Einsatzgebietes die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausgeschlossen sei, da von der Kenntnis des Bw. von den günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Bezirk ausgegangen werden müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob sich der Bw. im Jahr 2004 im Bezirk Braunau so regelmäßig aufgehalten hat, dass ein Bezirk wie Braunau und alle darin befindlichen Orte als ein einheitliches Einsatzgebiet angesehen werden müssen, was zu einem weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit ohne Anerkennung von Differenztagsgeldern führen würde.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 sind **Mehraufwendungen** des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft 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 und wurden hier auch richtigerweise vom Bw. bereits abgezogen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen 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 gerechnet werden.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten oder Differenzreisekosten, 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 (VwGH vom 5.10.1994, Zl. 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. Bei Auslandsreisen muss eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegen.

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. Liegen die Voraussetzungen für einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit vor, dann ist der Aufenthalt an einem solchen Ort oder in einem solchen Einsatz- oder Zielgebiet keine Reise mehr. Zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund eines längeren oder wiederkehrenden Aufenthalts des Steuerpflichtigen.

Wird in einem Einsatzgebiet oder einem Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, so stehen **bei regelmäßiger Bereisung** Tagesgelder nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage 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 begründet, stehen **bei unregelmäßigen, aber wiederkehrenden Reisen** 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 abzugsfähigen (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 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 oder die Häufigkeit des Aufenthalts in einem Gebiet 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 2004 ist auszuführen:

Die in der Reisekostenaufstellung angegebenen Orte wurden – soweit eine Identifikation des Ortes nach der Schreibweise möglich war – über das Internet und zwar mit dem Routenplaner www.at.24.map.com überprüft. Daraus ergab sich, dass nahezu alle bereisten Orte im politischen Bezirk Braunau lagen. Bei vielen der Orte handelte es sich um Ortsteile, die wiederum zu einer größeren Gemeinde oder Ortschaft gehören, deren Entfernung untereinander zwischen ca. 2 und ca. 6 km beträgt und denen dieselbe Postleitzahl zugeordnet ist. Beispielhaft wird angeführt: 5145 Neukirchen an der Enknach, 5145 Dietzing, 5145 Friedrichsdorf, 5145 Österlehen, 5145 Gsothhub.

Weiters wurde aus der Reisekostenaufstellung festgestellt, dass der Bw. im Jahr 2004 an 155 Tagen im Außendienst war und davon 139 Tage im Bezirk Braunau und nur 16 Tage an übrigen Orten (siehe beiliegende Auflistung).

Zu den Differenzen bei den Tagesgeldern:

Der erste Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. liegt am Sitz seines Arbeitgebers in Ge. Es wird dem Bw. geglaubt, dass seine beruflich veranlassten Reisen nach der betrieblichen Notwendigkeit bei seinem Dienstgeber eingeteilt sind. Dies entspricht auch der Art seiner Tätigkeit als Baggerführer. Dies ändert jedoch nichts an der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes. Aus der Reiseauflistung (siehe Anhang) ist ersichtlich, dass an 139 von 155 Außendiensttagen verschiedene Einsatzorte im Bezirk Braunau bereist wurden, viele Orte davon auch öfter. Dies führte 2004 zu einer nahezu durchgehenden täglichen Tätigkeit im Bezirk Braunau, das damit zu einem Einsatzgebiet und damit zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. wurde.

Durch die regelmäßige und wiederkehrende Bereisung entfällt der Verpflegungsmehraufwand, weil in typisierender Betrachtungsweise davon ausgegangen wird, dass sich der Bw. mit den günstigeren örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte. Nach Ablauf einer Anfangsphase von 5 Tagen pro Kalenderjahr befindet sich der Bw. nämlich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes

verpflegt (VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) und dessen Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind. Es stellen daher alle Tagesgelderdifferenzen ab dem 5. Tag im Bezirk Braunau keine Werbungskosten dar.

Auch die tatsächliche Unmöglichkeit aus berufsbedingten Gründen preisgünstige Verpflegungsmöglichkeiten aufsuchen zu können oder nicht, hat bei einer typisierenden Betrachtungsweise, die für alle Steuerpflichtigen gleichartige Regelungen schaffen soll, keinen Platz. Es ist dem Steuerpflichtigen auch freigestellt, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch Verzehr im Bereich des Dienstortes die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156), wodurch keine Mehraufwendungen im Sinne von steuerlich relevanten Werbungskosten entstehen.

Es werden weiters folgende Tagesgelder bei den Inlandsdienstreisen nicht als Verpflegungsmehraufwand anerkannt und zwar diejenigen für

Reisen, die vom ursprünglichen Mittelpunkt der Tätigkeit in Ge nicht mindestens 25 km entfernt waren. Das waren die Reisen nach Niederentern, Arming, Rottenbach und Eberschwang. Laut Routenplaner aus dem Internet (www.at.24.map.com) beträgt die Entfernung zwischen Ge und diesen Orten unter 25 km.

Anerkannt werden 8 Reisen in Ortschaften von anderen Bezirken.

Auf die Darstellung der Reisebewegungen in den Beilagen 1 – 7 wird hingewiesen. Die Beilagen stellen einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung dar.

Es werden insgesamt nach Abzug des Ersatzes des Dienstgebers Werbungskosten in Höhe von 198,75 Euro, aufgerundet **199,00** Euro, aus dem Titel der Reisekosten für das Jahr 2004 anerkannt (siehe beiliegende Auflistung).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt wegen des Arbeitslosenbezuges) wurde von den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 16.670,22 € durch 319 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 18.643,09 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 17,16% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann, wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf die Einkünfte (Einkommen 16.267,93 €) angewendet.

Zur weiteren Information wird mitgeteilt: Im Erstbescheid vom 08.06.2005 wurde bereits das jedem aktiven Arbeitnehmer ohne besonderen Nachweis zustehende Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 132,00 € berücksichtigt. Auf Grund der

Neuberechnung der Werbungskosten in dieser Berufungsentscheidung werden abzugsfähige Werbungskosten in Höhe von 199,00 € anerkannt. Diese nur sehr geringfügige Erhöhung der Werbungskosten führt für den Bw. auch nur zu einer sehr geringfügigen Erhöhung des Steuerguthabens.

Beilagen: 1 bis 7 Blätter für die Auflistung der Tagesgelder für das Jahr 2004, 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer in Euro

Linz, am 11. Mai 2007

Eine Ausfertigung ergeht auch an:

Finanzamt Grieskirchen Wels (FA 54) zu StNr. 102/2828