

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Schärding betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001, Arbeitnehmerveranlagung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Gutschrift von bisher 389,53 € ( 5.360,00 ATS ) auf 613,79 € ( 8.446,00 ATS ) erhöht wird.

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, die Berechnung des Progressionsvorbehaltens und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden 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 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und für einen kleinen Teil des Jahres Arbeitslosenunterstützung. Er ist Monteur der OÖ. BI. GmbH.

Laut einem Telefonat vom 17.02.2003 des Finanzamtes Schärding mit dem Arbeitgeber des Bw. ist dieser seit mindestens 10 Jahren als Monteur für BI-Anlagen tätig. Sein Einsatzgebiet ist ganz Oberösterreich. Der Bw. wohnt im politischen Bezirk Schärding, in E.

In dieser Verwendung verrichtete er im Berufungsjahr 2001 regelmäßig Außendienst und zwar führte er an 133 Tagen im Jahr eintägige Dienstreisen durch. Seine Reisezeit betrug immer 11 Stunden und er erhielt einen Ersatz des Dienstgebers von 15,18 Euro (= 208,88 ATS) pro Tag.

In der Einkommensteuererklärung für 2001 beantragte der Bw. die Differenzreisekosten zu diesen Dienstreisen in Höhe von 14.252,92 ATS und Arbeitskleidung in Höhe von 1.505,00 ATS. Zum Nachweis der Reisebewegungen und der angereisten Orte legte der Bw. vom Dienstgeber bestätigte Reisekostenaufstellungen mit den errechneten Differenzreisekosten vor.

Das Finanzamt Schärding versagte im Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 09.12.2002 die geltend gemachten Werbungskosten für die Arbeitsschuhe, da es sich dabei nicht um typische Berufskleidung gehandelt habe, und kürzte die Differenzreisekosten um Fahrten in die Bezirke V und R, da diese Gebiete regelmäßig bereist würden, sodass nur Differenzwerbungskosten in Höhe von 6.332,00 ATS anerkannt wurden.

Der Progressionsvorbehalt betreffend den Arbeitslosenbezug wurde berücksichtigt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid gab der Bw. an, dass er durchschnittlich pro Monat 5,5-mal in den Bezirk V und ca. 3,5-mal pro Monat in den Bezirk R reisen müsse. Da diese Dienstreisen aber immer in verschiedene Gemeinden gingen, könne eine Regelmäßigkeit nicht gegeben sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.01.2003 wies das Finanzamt die Berufung ab und ergänzte seine Begründung zum Erstbescheid mit dem Text: "*Mittelpunkt einer Tätigkeit können nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Zielgebiet einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Da er die Bezirke V und R regelmäßig (mindestens 2-mal pro Monat) bereise, können Diäten für Reisen in diese Bezirke als Werbungskosten nicht anerkannt werden.*"

Gegen diese Berufungsvorentscheidung erhob der Bw. Berufung, da seiner Meinung nach zwei Mal im Monat in verschiedenen Gemeinden tätig zu sein, noch nicht regelmäßig sein könne. Außerdem seien ihm diverse solche Fahrten 2000 anerkannt worden und 2000 nur diejenigen gestrichen worden, die über 5 Tage am selben Ort gelegen seien. Dies sei aber 2001 nicht der Fall.

Mit Vorlageantrag vom 17.02.2003 legte das Finanzamt Schärding die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vor. Es begehrte die Abweisung der Berufung, da die LSt-Richtlinien in der Rz 304 von einem Zielgebiet sprechen d.h. auch mehrere Orte könnten ein Zielgebiet sein und damit als Mittelpunkt der Tätigkeit gelten, an denen keinerlei Diäten mehr geltend gemacht werden könnten.

Am 18.05.2004 wurde in einem Telefonat zwischen der Referentin und dem Berufungswerber die Art seiner Tätigkeit erörtert. Er ist als Monteur zu 90% immer auf verschiedenen Tagesbaustellen eingesetzt, die ihn fast täglich an andere Orte führen. Er montiere in diesen Orten z.B. bei Einfamilienhäusern oder bei Kirchen die BI-Anlagen bzw. repariere diese auch. An mehreren Tagen hintereinander ist er nur dann an einem Ort, wenn er z.B. eine Reihenhausanlage oder BI-Anlagen bei mehreren ähnlichen Objekten zu installieren habe. Laut dem angegebenen Ort in den Reiserechnungen handle es sich nicht um den entferntesten Punkt seiner täglichen Reisebewegung, sondern er bereise an einem Tag nur diesen angegebenen einen Ort.

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

Strittig ist, ob sich der Bw. in manchen Bezirken so regelmäßig aufhält, dass ein Bezirk wie z.B. der Bezirk V oder der Bezirk R und alle darin befindlichen Orte als ein einheitliches Einsatzgebiet angesehen werden müssten, was zu einem oder mehreren Mittelpunkten seiner Tätigkeit ohne Anerkennung von Differenztagesgeldern führen würde.

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 und wurden hier auch richtigerweise vom Bw. bereits abgezogen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 ATS = 26,16 € (erst 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, 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. Eine Differenzierung erfolgt zwischen der Bereisung eines Einsatzortes und eines Einsatzgebietes über einen längeren Zeitraum:

Zum Begriff anderer 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 begründet, stehen bei **unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit** 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 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 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 2001 ist auszuführen:

Zu den Differenzen bei den Tagesgeldern:

Der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. liegt bei seinem Wohnort in E. Es wird dem Bw. geglaubt, dass seine beruflich veranlassten Reisen nach der betrieblichen Notwendigkeit Tagesbaustellen sind. Dies entspricht auch der Art seiner Tätigkeit als Monteur von Bl-Anlagen, die zumeist an einem Tag montiert werden können. Aus dem Bereisen von unterschiedlichen Orten in diversen Bezirken ist ersichtlich, dass ihm nahezu ganz Oberösterreich, nämlich Orte in den Bezirken Gr, L, L-L, R, Ro, Sch und St zum Bearbeiten im Jahr 2001 zugeteilt worden sind. Seine Tätigkeit als Monteur bringt es mit sich, dass er sich **wiederkehrend, aber nicht regelmäßig** auch an gleichen Einsatzorten aufzuhalten muss z.B. hat er sich im Jahr 2001 acht Tage lang in Fr, Bezirk V (am 21., 22., 27.03.; 5., 6.6.; 26., 27. und 28.11.2001) aufgehalten.

Die wenn auch an verschiedenen Tagen in einem Monat in **einem** Bezirk z.B. im April 2001 im Bezirk V sieben mal ausgeübte Beschäftigung macht diesen Bezirk zu **keinem** weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit, da die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung im selben Bezirk kein Ausmaß erreicht, das zum Wegfall des in typisierender Betrachtungsweise zu überprüfenden Verpflegungsmehraufwandes führt. Da der Bw. tatsächlich verschiedene Orte an verschiedenen Tagen in einem Bezirk bereist, hält er sich dort nirgends so lange auf, dass ihm die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein könnten. Weiters erschweren die laufenden Veränderungen bei den Gastronomiebetrieben (Schließen von Lokalen, Änderungen bei den Sperrtagen etc.) die Kenntnis von günstigen Verpflegungsmöglichkeiten in ländlichen Bezirken.

Nur dann wenn ein Dienstnehmer von den einzelnen Einsatzorten her über einen längeren Zeitraum an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und eine Anfangsphase von 15 Tagen im Jahr überschritten wird, entfällt der Verpflegungsmehraufwand. Nach Ablauf dieses ersten Zeitraumes befindet sich der Bw. nämlich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt (VwGH 20.4.1999, 98/14/0156) und dessen Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind.

Beim hier vorliegenden Sachverhalt aber werden die einzelnen Orte in den politischen Bezirken so **unregelmäßig** bereist – siehe Beilagen 1 bis 6 - , dass hier nicht ein Ausmaß erreicht wird, das zum Wegfall des Verpflegungsmehraufwandes führt.

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

- Reisen, die vom ursprünglichen Mittelpunkt der Tätigkeit in E. nicht mindestens 25 km entfernt waren. Das waren die Reisen nach Vi, Utz, Or, Ne und Ka. Laut Routenplaner aus dem Internet ( [www.tiscover.at](http://www.tiscover.at), Anreise, Routenplaner ) beträgt die Entfernung zwischen E und diesen Orten unter 25 km.

Der Bw. selbst gibt an, dass er sich durchschnittlich pro Monat 5,5-mal im Bezirk V und ca. 3,5-mal im Bezirk R. aufhält, dies jedoch auch immer nur in verschiedenen Gemeinden und nicht in denselben Orten. Aus den tatsächlichen Reiseaufstellungen geht deutlich hervor, dass z.B. der Bezirk V im August und Oktober 2001 nur 1-mal bereist oder der Bezirk R im März 2001 gar nicht bereist wurde. Eine undifferenzierte Betrachtung auf Grund der Angaben des Bw., die seinen tatsächlichen Reisebewegungen widersprechen, können nicht als Begründung dienen, Differenzen beim Verpflegungsmehraufwand zu streichen.

In den Reisekostenaufstellungen wurde als Differenz zwischen den gesetzlich möglichen Tagesdiäten und dem Ersatz des Dienstgebers ein Betrag von 8,80 € und nicht 7,80 € von der Referentin errechnet.

Auf die Darstellung der Reisebewegungen in den Beilagen 1 – 6 wird hingewiesen. Die Beilagen stellen einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung dar.

Es werden insgesamt nach Abzug des Ersatzes des Dienstgebers Werbungskosten in Höhe von 14.894,00 ATS ( = 1.082,40 € ) aus dem Titel der Reisekosten für das Jahr 2001 anerkannt.

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 235.640,00 ATS durch 288 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 291.930,97 ATS ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 19,41% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann, wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf die Einkünfte (Einkommen 228.930,00 ATS) angewendet.

Beilagen: 1 bis 6 Berechnungsblätter für die Tagesgelder für das Jahr 2001, 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer in ATS und Euro, 1 Kontrollrechnung für das Jahr 2001

Linz, 27.05.2004