

GZ. RV/4358-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 des Finanzamtes Eisenstadt vom 15.5.2002 entschieden:

Spruch

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist 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 (i.d.F. Bw.) bezog als angestellter Versicherungsberater Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 beantragte der Bw. den Abzug von Werbungskosten in Höhe von ATS 107.386,--. Er begehrte unter anderem Verpflegungsmehraufwand von ATS 8.580,-- Kilotergeld von ATS 71.771,30 und Telefonkosten für Festnetz/Telekom, Festnetz/Rsl-com und Handy in Höhe von insgesamt ATS 8296,54. Den beruflichen Nutzungsanteil der privaten Telefonanschlüsse bezifferte der Bw. mit 90%. Der Abgabenerklärung wurde eine Werbungskostenaufstellung sowie ein Fahrtenbuch angeschlossen. Im Fahrtenbuch hatte der Bw. 216 Fahrten eingetragen, wobei er für 48 eintägige Reisen einen Verpflegungsmehraufwand gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erklärte.

Im mit Berufung vom 29.5.2002 form- und fristgerecht angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 15.5.2001 wurden vom Finanzamtes Eisenstadt folgende Werbungskosten berücksichtigt:

Werbungskosten ohne Anrechnung auf das Pauschale	ATS
Verpflegungsmehraufwand	0,--
Kilometergeld	40.271,--
Telefonspesen	4.608,--
Werbeartikel	6.664,--
Geschäftsessen	2.222,--
PC/AfA	3.079,--
Büromaterial	3.154,--
Betriebsratsumlage	798,--
Summe der Werbungskosten ohne Anrechnung auf das Pauschale	60.796,--
Werbungskostenpauschale	1.800,--
Gesamtbetrag der Werbungskosten	62.596,--

In der Bescheidbegründung wurde dargelegt, dass Diäten nicht berücksichtigt worden seien, weil auf Grund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst als erwiesen anzunehmen gewesen sei, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den bereisten Orten bekannt seien und daher kein Verpflegungsmehraufwand vorliege. Das Kilometergeld sei um die im Lohnzettel ausgewiesenen Km-Geldersätze des Arbeitgebers gemäß § 26 EStG (ATS 31.940,--) vermindert worden und der berufliche Nutzungsanteil der privaten Telefonanschlüsse sei mit 50% zu schätzen gewesen.

Der Bw. begehrte in der Berufung die erklärungsgemäße Berücksichtigung der Diäten und des Kilometergeldes, weil die Fahrten durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen seien. Die Fahrtkosten und die Diäten seien entsprechend der Broschüre des BMF "Das Steuerbuch 2001" angesetzt worden und müssten deshalb wohl Anerkennung finden. Hinsichtlich der Telefonkosten halte der Bw. maximal einen Privatanteil von 20% für gerechtfertigt. Zusätzlich beantragte der Bw.,

die anteiligen Werbungskosten für sein ausschließlich beruflich genutztes Arbeitszimmer laut Beilage zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.7.2002 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. In einer gesonderten Bescheidbegründung teilte das Finanzamt seinen Rechtsstandpunkt mit: Dem Bw. stünden keine Diäten zu, weil aus dem Fahrtenbuch ersichtlich sei, dass er ein sogenanntes Einsatzgebietes (Bezirk Eisenstadt und angrenzende Bezirke) bereist habe, wodurch er ein weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit in diesem Gebiet begründet habe. Die Kosten für ein Arbeitszimmer seien nicht absetzbar, weil die berufliche Tätigkeit des Bw. nicht überwiegend (80%) in dem Arbeitszimmer ausgeführt werde. Die Tätigkeit des Bw. würde überwiegend im Außendienst verrichtet. Das Finanzamt sei der Ansicht, dass bei einer fünfköpfigen Familie und Telefonkosten von ATS 9.218,-- es im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung liege, wenn 50% der Gesamtkosten der privaten Lebensführung zugerechnet werden. Die Kilometergelder seien nicht wie beantragt anerkannt worden, weil kein ordnungsgemäßem Fahrtenbuch vorgelegen sei. Es seien keine Aufzeichnungen über Privatfahrten erfolgt.

Mit Eingabe vom 6.8.2002 beantragte der Bw. fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag führte der Bw. Folgendes aus: Es sei richtig, dass sein Auftragsgebiet hauptsächlich der Bezirk Eisenstadt und daran angrenzende Bezirke seien. Auf Grund der geografischen Lage und der Größe dieses Gebietes ergäben sich großteils Entfernung von mehr als 25 km ausgehend von seinem Wohnort und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden. Die Tagesgelder ständen ihm in voller Höhe zu, weil er weder durchgehend länger als fünf Tage an ein und demselben Einsatzort tätig gewesen sei noch regelmäßig wiederkehrend oder unregelmäßig wiederkehrend an einem Einsatzort tätig gewesen sei und dabei die Anfangsphase von 5 Tagen bzw. 15 Tagen überschritten habe. Er habe durch seine Reisen daher keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Sein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer werde ausschließlich beruflich genutzt und bilde den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit. In dem Arbeitszimmer befindet sich seine gesamte, beruflich notwendige EDV-Ausstattung und dort würden die Vor- und Nacharbeiten für den Außendienst erledigt. Außerdem würden in diesem Büro auch alle Kundenkontakte abgewickelt. Die Durchführung seiner Tätigkeit sei ohne dieses Arbeitszimmer nicht möglich.

Die geltend gemachten Telefonkosten würden sein überwiegend beruflich genutztes Handy und das Festnetztelefon betreffen. Der Privatanteil von 20% sei bereits ausgeschieden

worden. Die Annahme des Finanzamtes, dass eine 50%ige Privatnutzung vorliege, sei entschieden zurückzuweisen. Die durchschnittlichen monatlichen Gesamtkosten hätten ATS 768,- betragen.

In den Fahrtenbuchaufzeichnungen sei der Km-Stand zum 1.1. und zum 31.12.2001 angeführt. Die privat gefahrenen Kilometer könnten ohne weiteres errechnet werden, indem von den Gesamtkilometern der beruflich zurückgelegte Kilometeranteil abgezogen wird. Im übrigen sei ein zweiter Pkw vorhanden und für den größten Teil der Privatfahrten verwendet worden. Weil er wisse, dass die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien, habe er dafür kein Kilometergeld beansprucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliche Grundlage

Gemäß § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate über Berufungen der Finanzämter zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist. Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird beantragt oder vom Referenten verlangt (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO), unabsetzbar (§ 6 Abs. 3 UFSG) und unversetzbare (§ 16 Abs. 4 UFSG).

Der UFS ist berechtigt den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

2. Materielle Rechtslage

2.1. Verpflegungsmehraufwand

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, ZI. 95/1470156 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, ZI. 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, EStG⁴ 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, EStG³ 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 ortskundige 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 Mehraufwandsbegriffes 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 ein-tägigen Reisen, wenn sowohl das Frühstück als auch das Abendessen im eigenen Haushalt eingenommen werden können, in typisierender Betrachtungsweise kein steuerlich zu berück-sichtigender Verpflegungsmehraufwand gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG vorliegt. Damit wurde nur der logische nächste Schritt der Weiterentwicklung der sogenannten Zielgebietsjudikatur gesetzt.

Der Bw. führte als Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmes im Streitjahr ins-gesamt 216 Fahrten mit seinem Pkw durch. Unstrittig und vom Bw. bestätigt ist, dass seine Reisetätigkeit hauptsächlich im Bezirk Eisenstadt und in den daran angrenzenden Bezirken erfolgt ist.

Der Einwand des Bw., er habe entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien an keinem seiner Ein-satzorte einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, ist verfehlt, weil er durch die laufende Bereisung einer bestimmten Region, bestehend aus dem Bezirk Eisenstadt und den daran angrenzenden Bezirken, Kenntnis über die Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet erworben hat und daher ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist.

Ein Verpflegungsmehraufwand liegt aber auch deshalb nicht vor, weil der Bw. ausschließlich eintägige Reisen, deren Dauer die übliche Tagesarbeitszeit nicht überschritten haben, aus-führte. Das Vorliegen einzelner Reisen außerhalb des Einsatzgebietes oder einer Anfangsphase war somit nicht mehr relevant zu beurteilen. Vom Finanzamt wurde zu Recht kein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten angesetzt.

2.1.1. Vertrauensschutz gemäß § 117 BAO

Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinie bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde oder einer Abgabenerklärung zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des

Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden (§ 117 BAO).

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Rechtsauslegung der Lohnsteuerrichtlinien 1999 und 2002 (RZ 304) zu Grunde. In der Berufungsentscheidung wird eine für den Bw. nachteiligere Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stützt, vertreten. Diese Rechtsauslegung hat ihre Wurzeln in dem zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156 und wurde mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013 wiederholt. Dieses Folgeerkenntnis betraf den im gegenständlichen Fall anzuwendenden § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Das Erkenntnis wurde am 29.11.2001 abgefertigt und stand nach diesem Zeitpunkt der interessierten Öffentlichkeit zur Verfügung. Zu dem Erkenntnis folgten eine Reihe von Publikationen und Kommentierungen in den Fachzeitschriften (vgl. LVaktuell 2002 Heft 2, 17 ca. ab 20. des jeweilige Monats im Fachhandel erhältlich; Höfle, ASok 2002, Heft 3, 95, Knörzer, FJ, Heft 3, 2002, 111).

Der Bw. reichte seine Abgabenerklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 am 5. 3. 2002 beim Finanzamt ein. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging am 15.5.2002. Der Berufungsentscheidung liegt daher keine spätere Änderung der Rechtsauslegung im Sinne des § 117 BAO zu Grunde, weil bereits im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung des Bw. diese Änderung der Rechtsauslegung in der Öffentlichkeit bekannt war. Der Bw. konnte deshalb nicht darauf vertrauen, dass die Änderung der Rechtsauslegung zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 30.10.2001, 95/15/0013 nicht dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 zu Grunde gelegt werde. Da im Zeitpunkt der Einbringung der Abgabenerklärung des Bw. die Änderung der Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof in der Öffentlichkeit bereits bekannt war, ist ein Vertrauen, dass noch die günstigere Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen zur Anwendung gelangen könnte, nicht mehr gesetzlich geschützt.

Der Vertrauenschutz des § 117 BAO kommt dem Bw. nicht zugute, weil dem Einkommensteuerbescheid 2001 keine spätere Änderung der Rechtsauslegung zu Grunde liegt. Das Tatbestandsmerkmal "spätere Änderung der Rechtsauslegung" des § 117 BAO wird im gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

2.2. Fahrtkosten/Kilometergeld

Fahrtkosten in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei den nichtselbständigen Einkünften sind die Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten.

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (z.B. Reisekostenabrechnung gegenüber dem Arbeitgeber) eine verlässliche Beurteilung möglich ist. Ein Fahrtenbuch bildet nur dann einen tauglichen Nachweis der Fahrtkosten, wenn es fortlaufend und übersichtlich geführt wird, das Datum der beruflichen Fahrten, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und Ende der Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer enthält.

Vom Finanzamt wurden sowohl im Einkommensteuerbescheid vom 15.5.2002 sowie in der Berufungsvorentscheidung die vom Bw. auf Grundlage eines Fahrtenbuches ermittelten Kilometergelder in Höhe von ATS 72.211,-- insoweit berücksichtigt, als diese Werbungskosten lediglich um die vom Arbeitgeber an den Bw. geleisteten steuerfreien Fahrtkostenersätze gemäß § 20 Abs. 2 EStG vermindert wurden.

Der Grund und die Höhe der steuerfreien Fahrtkostenersätze (ATS 31.940,--) ist durch Bestätigung des Arbeitgebers erwiesen und steht zwischen den Parteien nicht in Streit. Vom Bw. wird anerkannt, dass bei beim Kilometergeld nur die Differenzwerbungskosten, also der Unterschiedsbetrag zwischen dem gesamten Kilometergeld und dem steuerfreien AG-Ersatz zu berücksichtigen sind. Er hat in der Beilage zur Berufung in genau derselben Weise die Werbungskosten aus dem Titel des Kilometergeldes ermittelt.

Der angefochtene Bescheid ist insofern rechtmäßig. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass Kilometergeld nicht, wie in der Berufung beantragt, anerkannt worden sei, weil kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliege, stimmt nicht mit dem Spruch des Bescheides überein, weil die Kilometergelder – wie vorstehend dargelegt – gewährt worden sind. Diese Begründung ist auch inhaltlich nicht nachvollziehbar, weil Privatfahrten im Fahrtenbuch ausgewiesen sind und daher nicht erkennbar ist, aus welchem Grunde das Finanzamt meinte, dass kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt worden sei.

In der Berufungsentscheidung wurde, wie im angefochtenen Bescheid, das Fahrtenbuch als geeigneter Nachweis der Fahrtkosten beurteilt. Die Verminderung der Gesamtfahrtkosten um die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers ist unstrittig und kein Anfechtungspunkt.

2.2. Telefonkosten

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, Band III B, Tz. 4 zu § 16 EStG 1988 allgemein) und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss

der Steuerpflichtige die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176). Fehlt ein Nachweis der Höhe nach, ist die Abgabenbehörde zwar zur Schätzung berechtigt (VwGH 1.3.1983, 82/14/0199), nicht aber dazu, den geltend gemachten Aufwand überhaupt nicht anzuerkennen (VwGH 7.11.1981, 418/80). Nur wenn Aufwendungen schon dem Grunde nach nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist die Abgabenbehörde davon enthoben, über deren Höhe Beweise aufzunehmen (VwGH 7.2.1958, 83/56).

Weiters sind sich Lehre (Zorn aaO, Tz. 5.2, Stichwort "Fernsprech- und Telefaxgebühren") und Rechtsprechung in der Ansicht einig, dass Fernsprechgebühren Werbungskosten sind, soweit sie aus beruflichen Gründen anfallen. Mangels beweiskräftiger Unterlagen über Zeit, Dauer der Gespräche und Gesprächspartner kann der beruflich veranlasste Teil geschätzt werden. Dabei erscheint eine Schätzung mit 25% der Gesamtkosten bei einem Vierpersonenhaushalt berechtigt und schlüssig (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Wendet man diese Rechtsansichten auf den Berufungsfall an, ergibt sich Folgendes:

Unbestritten ist der Sachverhalt, dass der Bw. sein privates Festnetztelefon sowie sein Mobiltelefon für berufliche Gespräche benutzte. Der Bw. hat über die Anzahl der beruflich geführten Telefongespräche, deren Dauer, Zeit und die entsprechenden Gesprächspartner keine Aufzeichnungen geführte und daher auch keine Unterlagen zum Nachweis oder zur Glaubhaftmachung des beruflichen Nutzungsanteiles vorgelegt. Der Anteil der beruflich veranlassten Telefonkosten ist daher im Schätzungswege zu ermitteln.

Der Bw. hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag versucht plausibel darzulegen, aus welchen Gründen bei ihm ein bestimmtes berufliches Nutzungsausmaß vorliege. Die Behauptung, das Festnetz- und das Mobiltelefon nur zu 10% bzw. 20% privat zu nutzen, erlangt auch durch ihre Wiederholung keine Glaubwürdigkeit. Die Berufungsvorentscheidung hat die Wirkung eines Vorhaltes und der Bw. hat es unterlassen, der schlüssigen Sachverhaltsannahme des Finanzamtes widerlegend entgegenzutreten. Vom Finanzamt wurden daher zu Recht die vom Bw. behaupteten Telefonkosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Verfahrensschritte zur allfälligen Änderung der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung wurden schon aus verwaltungsökonomischen Gründen vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Erwägung gezogen.

2.3. Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl 1996/202 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht

abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwändungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Dient das Arbeitszimmer allerdings einer Tätigkeit, die im wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig. Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn die betriebliche / berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (z.B. bei Politikern, Lehrern, Außendienstvertretern). (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar III B, Tz. 6.1. zu § 20; Doralt. EStG⁴ zu § 20 TZ 104/6).

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzuwenden sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl. Hofstätter - Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, sowie etwa E 19. 12. 2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001/330).

Der Bw. ist als Versicherungsvertreter im Außendienst tätig. Der Umstand, dass er im Jahr 2001 laut seinen Fahrtenbuchaufzeichnungen an 216 Arbeitstagen berufliche Reisen ausführte zeigt, dass der Außendienst und nicht die Arbeiten in seinem Arbeitszimmer das materielle Schwergewicht seiner Tätigkeit bildeten. Übereinstimmend dazu erklärt der Bw. das Arbeitszimmer für die Vor- und Nacharbeiten zu seinen Außendiensten zu benötigen. Außerdem würde er auch Kundenkontakte im Büro abwickeln.

Daraus ist im Einklang mit den berufsspezifischen Erfahrungen zu schließen, dass weder inhaltlich noch zeitlich das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner Berufsausübung gebildet hat. Den anteiligen Wohnungskosten für das Arbeitszimmer musste daher die Abzugsfähigkeit versagt werden.

2.4. Werbungskosten ohne Anrechnung auf das Pauschale

Gemäß § 16 Abs 3 EStG ist für Werbungskosten, die bei den nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von ATS 1.800,-- jährlich abzusetzen.

Sind die tatsächlichen Werbungskosten höher als das Pauschale, dann ist grundsätzlich das Pauschale nicht mehr zu berücksichtigen. Die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten stehen aber nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschale zu, sondern sind auf dieses anzurechnen. Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern und die Werbungskosten um das Werbungskostenpauschale zu vermindern.

2.5. Werbeaufwand/Inserat

In der Berufung korrigiert der Bw. die Bewirtungsspesen für Geschäftsfreunde von ATS 4.444,-- auf ATS 3.184,--. Er führt an, dass irrtümlich in diesem Betrag Ausgaben für ein Inserat von ATS 1.260,-- enthalten gewesen seien.

Das Finanzamt ist diesem Sachverhalt nicht entgegengetreten. Es sind daher entsprechend den Angaben des Bw. Bewirtungsspesen von ATS 1.592,-- und Inseratkosten von ATS 1.260,- - zu berücksichtigen. Vom Finanzamt wurden aus diesem Titel Werbungskosten von ATS 2.222,-- angesetzt, sodass sich die Werbungskosten um ATS 630,-- erhöhen.

3. Zusammenfassung

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen sind betragsmäßig folgende Werbungskosten anzusetzen:

	ATS
Werbungskosten/angefochtener Bescheid	60.796,-- 1.800,--
Änderungen durch Berufungsentscheidung	-1.800,-- + 630,--
Werbungskosten/Berufungsentscheidung	61.426,--

Das einen Spruchbestandteil bildende Berechnungsblatt gibt die Beträge in EURO an.

Informativ ist auch ein auf Schilling lautendes Berechnungsblatt angeschlossen.

Wien, 26.3.2004