



GZ. RV/1609-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 des Finanzamtes Amstetten vom 22. Juli 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage ange- schlossenen 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. genannt) bezieht aus der Tätigkeit als Versicherungsmakler Einkünfte aus Gewerbebetrieb und in geringerem Umfang nichtselbständige Einkünfte als Angestellter eines Versicherungsunternehmens (Bruttoeinkünfte 1997: ATS 37.368,--). In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Kalenderjahr 1997 brachte der Bw. Reisediäten von ATS 82.800,-- und Kfz-Aufwendungen für seinen Pkw, der ausschließlich betrieblich genutzt werde, von ATS 57.476,68 zum Abzug.

Bei der Veranlagung wurden vom Finanzamt Amstetten die Reisediäten im beantragten Umfang nicht anerkannt und nur pauschal ein Verpflegungsmehraufwand von ATS 5000,-- geschätzt. Von den Kfz-Aufwendungen wurde ein 10 %iger Privateinteil ausgeschieden (Kfz-Aufwand lt. FA ATS 51.729,--). Aus diesem Grunde wurde vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 22. Juli 1999 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (lt. Erklärung ATS 117.945,--) um ATS 83.548,-- auf ATS 201.493,-- erhöht. In einer gesonderten Bescheidbegründung vom 22. Juli 1999 führte das Finanzamt als Gründe für die Abweichung des Einkommensteuerbescheide 1997 von der Abgabenerklärung Folgendes an: "Auf Grund Ihrer landjährigen Tätigkeit im Außendienst sei es als erwiesen anzunehmen, dass Ihnen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Ihrem Betreuungsgebiet soweit bekannt seien, dass ein Verpflegungsmehraufwand praktisch nicht mehr anfalle. Im Schätzungswege werden jedoch pauschal Reisediäten von ATS 5.000,-- anerkannt. In der Niederschrift vom 25.9.1996 anlässlich einer abgabenbehördlichen Erhebung hätten Sie das Vorliegen eines 10%igen Privatanteiles bei Ihrem Pkw anerkannt, weshalb der Kfz-Aufwand diesbezüglich zu berichtigen war."

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 des FA Amstetten erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 6. August 1999, eingelangt am 10. August 1999, form- und fristgerecht Berufung. Die Berufung richtete sich gegen die Kürzung des Verpflegungsmehraufwandes (ATS 77.800,--) und das Ansetzen eines Pkw-Privatanteiles in Höhe von 10% (ATS 5.748,--).

Zur Begründung wurde Folgendes angeführt: "Die Auffassung, dass der Bw. die örtlichen günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten kennen müsse, ziele ins Leere, zumal auf Grund der aktuellen Rechtslage nicht danach zu fragen sei, ob der Steuerpflichtige die günstigsten Möglichkeiten der Verpflegung vor Ort kenne oder nicht. Es sei lediglich die zeitliche Folge von Reisen zu prüfen. Des weiteren sei anzuführen, dass die Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien erst ab dem Jahr 1998 ihre Gültigkeit hätten und deshalb im Sinne der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Gleichheitsgrundsatzes diese Regelung nicht auf das Veranlagungsjahr 1997 rückübertragen werden könne. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben stehe einen rückwirkenden Anwendung dieser Regelung entgegen.

Es habe sich überdies an den Verhältnissen zur Einnahmenerzielung nichts geändert. Es sei deshalb auf Grund des äußersten Anscheines kein Grund gegeben, den Verpflegungsmehraufwand zu streichen. Der Bw. habe bereits in den Vorjahren den Verpflegungsmehraufwand abgesetzt und dies sei von der Finanzverwaltung auch immer so anerkannt worden. Nachdem sich der äußere Anschein früherer Jahre nicht geändert habe, könne sich auch an der Behandlung dieses Aufwandes dem Grunde nach nichts ändern.

Der Ansatz eines 10%igen Privatanteiles sei nicht korrekt. Es müsse der gesamte Sachverhalt der Familie des Bw. berücksichtigt werden. Es gebe neben dem steuerlichen angesetzten Pkw (BMW 524 TD) noch den Pkw (VW Golf), den die Gattin für sämtliche private Fahrten verwende, wie z.B. einkaufen, transportieren der Kinder, Besorgungsfahrten usw.. Zudem sei noch ein Wohnmobil vorhanden, mit dem die Familie ihren Urlaub und Kurzaufenthalte verbringe. Der Bw. sehe somit keine Möglichkeit, von seinem dritten Kfz einen Privatanteil auszuscheiden. Unter Berücksichtigung eines Fremdvergleiches sei zu sagen, dass in einem durchschnittlichen Haushalt ein Pkw, maximal zwei Pkws üblich seien, drei private Pkws würden jedoch jeden üblichen Verhältnissen widersprechen.

Vom Finanzamt wurde auf Grundlage der vom Bw. abverlangten Reiseaufzeichnungen eine Übersichtstabelle über die durchgeführten Reisen erstellt. An Hand jeder einzelnen Reise wurde ermittelt, welche Ortsgemeinde wie oft im Berufungsjahr angefahren wurde. Zudem wurden die Reiseziele in einer Reiseplankopie eingetragen. Damit wurde für die Abgabenbehörde ersichtlich, dass fast alle Reisen in die Bezirke Linz, Linz-Land, Urfahr-Umgebung, Steyr-Land, Kirchdorf, Perg, Amstetten erfolgt sind, wobei das ständige Reisegebiet zum Teil nur regionalwirtschaftlich relevante Bezirkteile, z.B. den Wirtschaftsraum Linz mit den an Linz angrenzenden Ortsgemeinden, betraf.

In den Unterlagen zum Entwurf einer Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt festgehalten, dass die angefahrenen Reiseziele – wie im Plan ersichtlich sei – innerhalb eines Einsatzgebietes gelegen seien. Mit den ATS 5.000,-- würden pauschal jene vereinzelten Reisen, die außerhalb des Einsatzgebietes erfolgt seien, in ausreichendem Umfang berücksichtigt. Die Auflistung zeige nämlich, dass nicht mehr als 14 Fahrten außerhalb des Einsatzgebietes ausgeführt worden seien.

Mit Berufungvorentscheidung vom 27. Jänner 2000 wurde die Berufung des Bw. vom Finanzamt Amstetten als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenbehörde begründete ihre Entscheidung damit, dass der Bw. ein bestimmtes Gebiet regelmäßig befahren habe. Dem Einwand einer unzulässigen, rückwirkenden Anwendung der Lohnsteuerrichtlinien sei entgegenzuhalten, dass die LStR 1999 ab 1. Jänner 1999 generell anzuwenden seien. Die Abgabenklärung des Bw. für das Jahr 1997 wurde erst am 4. Februar 1999 eingereicht, sodass ein Vertrauensschutz der Partei auf Beibehaltung der vor der Zielgebiets-Judikatur des VwGH bestehenden Rechtslage, nicht gegeben sei. Die LStR 1999 (RZ 304ff) hätten daher auch für das Veranlagungsjahr 1997 ihre Gültigkeit.

Auch wenn sich der äußere Anschein der Tätigkeit nicht geändert habe, habe sich durch den Erlass des BMF vom 15. Juni 1997 und die LStR 1999 die rechtliche Beurteilung der Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes bei regelmäßigen Reisen innerhalb eines Einsatzgebietes geändert. Aus diesem Grunde seien die erklärten Reisediäten nur zu einem geringen Teil anzuerkennen gewesen.

Auch wenn der Bw. über weitere Kraftfahrzeuge in seinem Privatvermögen verfüge, sei es nicht glaubwürdig und widerspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der im Betriebsvermögen befindliche Pkw, BMW 524 TD, ausschließlich betrieblich verwendet worden sei. Ein Fahrtenbuch, das zum Nachweis der behaupteten Nutzung gedient hätte, sei vom Bw. nicht vorgelegt worden, weshalb zu Recht ein Privatanteil von 10% angesetzt wurde.

Mit schriftlicher Eingabe vom 7. Februar 2000 beantragte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Im Vorlageantrag wurde Folgendes angeführt: "Nähere Recherchen hätten ergeben, dass der Bw. als selbständiger Versicherungsagent keinerlei Gebietsbeschränkung unterliege. Er sei auch nicht verpflichtet, ein bestimmtes Gebiet zu betreuen. Vielmehr könne er in ganz Österreich und auch im Ausland Versicherungsverträge abschließen. Nötigenfalls wäre dies durch die "I. VersicherungsAG" nachweisbar.

Daraus folge, dass RZ 304 der LStR 1999 nicht anwendbar sei, weil hierfür ein konkret zugewiesenes Gebiet vorausgesetzt werde. Ein solches konkret zugewiesenes Gebiet habe der Bw. definitiv nicht. Der Bw. sei vielmehr in einem größeren Gebiet (Niederösterreich und Oberösterreich) tätig. Wie sich aus RZ 307 der LStR ergebe, könne ein derart großes Gebiet kein Einsatzgebiet darstellen. Die angefahrenen Orte befänden sich nicht nur in einem Verwaltungsbezirk und in daran angrenzenden Verwaltungsbezirken. Für die Diätenansprüche

gelten daher die allgemeinen Grundsätze (sog. 5/15-Regel gemäß RZ 301 der LStR 1999). Nachdem der Bw. aber genau nach diesen Kriterien den Verpflegungsaufwand berechnet habe, wie sich aus den dazu vorgesehenen Reiseaufzeichnungen ergebe, könne es zu keiner Verringerung des Verpflegungsmehraufwandes kommen. "

Eine ergänzende Stellungnahme zum Kfz-Privatanteil oder ein Nachweis einer ausschließlich betrieblichen Nutzung durch Vorlage eines Fahrtenbuches wurde vom Bw. nicht erbracht.

Eine Prüfung der vom Bw. in seinen Reiseaufzeichnungen dargelegte Reisetätigkeit auf das Vorliegen einer regelmäßigen Bereisung eines Einsatzgebietes zeigt folgendes Ergebnis: Der Bw. führte im Berufungsjahr 240 eintägige Reise – im Regelfall mit einer Aufenthaltsdauer zwischen 10 und 12 Stunden, durch. Davon waren der Großraum Linz (also die Ortsgemeinde Linz und daran angrenzende Gebiete) 75 mal, der Bezirk Amstetten 58 mal, der Wirtschaftsraum Perg-Enns 25 mal, der Bezirk Steyr Land 27 mal und der Bezirk Kirchdorf 31 mal das Reiseziel. Lediglich 24 Fahrten führten außerhalb dieses Gebietes.

Die regelmäßige Bereisung eines regional begrenzten Gebietes entspricht vielfach dem typischen Tätigkeitsbild eines Versicherungsvertreters, weil die Kundenbetreuung und Kundenakquisition – sei es auf Grund rechtlicher oder faktischer Umstände – auf ein bestimmtes Einzugsgebiet konzentriert. Im Berufungsfall wurden vor allem die wirtschaftlich relevanten Gebiete im Einzugsbereich, des Wohnortes des Bw., der an der Grenze zwischen Oberösterreich und Niederösterreich liegt, bereist.

Diese Sachverhaltsfeststellung des Referenten wurde dem Bw. mit Schreiben vom 26. November 2003 unter Anschluss einer Auflistung über die Zuordnung der einzelnen Reisen zu dem oben definierten Zielgebiet im Rahmen des Parteiengehörs mitgeteilt.

Der Bw. gab hierzu folgende Stellungnahme ab: "Der Bw. habe sich die Mühe gemacht, sein bereistes Gebiet genau in politische Bezirke einzuteilen. Die Reisen in den vom Referenten definierten Großraum Linz, habe er ebenfalls nach politische Bezirke aufgeteilt, wobei sich einige Korrekturen ergeben würden.

Zu den Korrekturen wäre noch mitzuteilen, dass die Reise am 5.6.1997 nach Arzberg auch dem Bezirk Steyr-Land zuzuordnen sei.. Der Ort Rosenau (bereist am 25.3., 21.5., und 15.9.) gehöre nicht zum Bezirk Amstetten sondern zum Bezirk Kirchdorf (Windischgarsten). Der Ort St. Georgen (bereist am 7.1., 6.5. und 10.7.) gehöre zum Bezirk Melk und nicht zum Bezirk Perg.

Nachstehende Korrekturanmerkungen wurden vom Bw. auf einer Kopie der ihm. übermittelten Aufgliederung der Reiseziele vermerkt:

Datum	Reiseziel nach der SV-Darlegung des Bw.	Zuordnung SV-Feststellung Referent	Korrektur lt. Stellungnahme Bw.	Zuordnung für Berufungsentscheidung
7.1.	St. Georgen	Perg	Melk	Perg
10.2.	Traun	GR-Linz	Linz-Land	GR Linz
20.2.	Ansfelden	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
25.2.	Haid	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
28.2.	Langenstein	Perg	Urfahr-Umgeb.	Perg
11.3.	Puchenau	GR-Linz	Urfahr-Umgeb.	GR-Linz
20.3.	Langenstein	GR-Linz	Urfahr-Umgeb.	GR-Linz
21.3.	Öd	GR-Linz	Amstetten	Amstetten
25.3.	Rosenau	Amstetten	Kirchdorf	unbekannt, kein Zielgebiet
5.4.	Kematen	Linz-Land	Amstetten	Amstetten
15.4	Hörsching	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
6.5.	St. Georgen	Perg	Melk	Perg
12.5.	Leonding	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
21.5.	Rosenau	Amstetten	Kirchdorf	unbekannt, kein Zielgebiet
22.5.	Ansfelden	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
11.6.	Puchenau	GR-Linz	Urfahr-Umgeb.	GR-Linz
18.6.	Langenstein	GR-Linz	Urfahr-Umgeb.	GR-Linz
2.7.	Hörsching	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
9.7.	Haid	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
10.7.	St. Georgen	Perg	Melk	Perg
14.7.	Öd	GR-Linz	Amstetten	Amstetten
15.7.	Leonding	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
21.7.	Traun	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
25.8.	Puchenau	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
27.8.	Ansfelden	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz

3.9.	Langenstein	GR-Linz	Urfahr-Umgeb.	GR-Linz
8.9.	Leonding	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
15.9.	Rosenau	Amstetten	Kirchdorf	unbekannt, kein Zielgebiet
29.9.	Kematen	Linz-Land	Amstetten	Amstetten
13.10.	Puchenau	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
14.10.	Narrn	Perg	Amstetten	Perg
22.10.	Hörsching	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
3.11.	Leonding	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
14.11.	Ansfelden	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
20.11.	Haid	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
21.11.	Öd	GR-Linz	Amstetten	Amstetten
10.12.	Traun	GR-Linz	Linz-Land	GR-Linz
22.12.	Puchenau	GR-Linz	Urfahr-Umgeb.	GR-Linz

Des weiteren teilte der Bw. in seiner Stellungnahme noch Folgendes mit: "Er habe die Lohnsteuerrichtlinien gewissenhaft studiert. Zum Beispiel würden nicht wie in Punkt 300 im Zuge von Reisen mehrere Gemeindebezirke regelmäßig bereist. Er sei nicht wie in Punkt 301 durchgehend an einem Einsatzort tätig. Er sei nicht regelmäßig wiederkehrend an einen Einsatzort tätig und er sei auch nicht einmal wiederkehrend aber nicht regelmäßig an einem Einsatzort tätig, da er an keinem bereisten Ort öfter als 15 mal tätig war. Die in Punkt 304 geforderte Regelmäßigkeit, die ja in Punkt 301 eindeutig beschrieben sei, treffe bei ihm nicht zu. Auch nicht eine dieser erwähnten Berufsgruppen, bei denen die regelmäßige Bereisung vorgegeben sei. Sollte dennoch durch irgendwelche Begriffe, die aus den Lohnsteuerrichtlinien hier nicht ersichtlich seien, ein Einsatzgebiet angenommen werden, möchte er auch noch auf den Punkt 305 verweisen, wonach sich ein Einsatzgebiet auf einen politischen Bezirk und auf diesen angrenzende Bezirke erstrecken könne.

Ausgangsbasis sei nach der geäußerten Meinung des Referenten der Bezirk Linz-Land, den der Bw. 22 mal bereist habe. Den Bezirk Linz habe er 49 mal bereist, sodass für ihn Linz die Ausgangsbasis sein müsse. Die daran angrenzenden Bezirke Perg seien 15 mal bereist, Urfahr-Umgebung 9 mal und Linz-Land 22 mal. Amstetten sei aus dieser Sicht kein angrenzender politischer Bezirk und somit wie unter Punkt 306 (Reisen außerhalb des Einsatzgebiets) zu beurteilen."

Hierzu ist anzumerken, dass der Bw. –übereinstimmend mit der Sachverhaltsbeurteilung des Referenten - in seiner Stellungnahme auch die Reisen in die Bezirke Steyr-Land (27 mal) und Kirchdorf (31 mal) aufgelistet hatte. Von den 240 Reisen wurden somit nur Folgende außerhalb eines regelmäßig bereisten Gebietes, das den Großraum Linz (Stadt Linz und angrenzende Gebiete), den Bezirk Perg einschließlich das angrenzenden Wirtschaftsgebiet Enns, sowie die Bezirke Steyr-Land, Kirchdorf und Amstetten umfasst, ausgeführt:

Datum	Reiseziel	Reisedäten in ATS
9.1.	Marchtrenk	360,--
23.1.	Konradsheim	360,--
24.1.	Ried	360,--
30.1.	Thalheim	360,--
11.2.	Wels	360,--
24.2.	Sattledt	360,--
24.3.	Weißkirchen	360,--
3.4.	Wels	300,--
24.4.	Blindenmarkt	360,--
14.5.	Sattledt	360,--
15.5.	Konradsheim	360,--
4.6.	Thalheim	360,--
17.7.	Konradsheim	360,--
23.7.	Weißkirchen	360,--
2.9.	Konradsheim	360,--
9.9.	Ried	360,--
17.9.	Marchtrenk	360,--
23.9.	Thalheim	360,--
27.10.	Blindenmarkt	360,--
28.10.	Wels	360,--
11.11.	Sattledt	360,--
25.11.	Wels	360,--
3.12.	Marchtrenk	360,--
23.12.	Thalheim	360,--

1997	Gesamtbetrag/Reisediäten	8.580,--
------	--------------------------	----------

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

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 unersetzbar (§ 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).

**1. Reisediäten:**

**1.1. Sachverhalt**

Entscheidungsgrundlage bildet der oben dargestellte Sachverhalt. Sachverhaltswidersprüche bestehen lediglich bei einzelnen Reisen auf Grund der Korrekturanmerkungen, die der Bw. im Rahmen des Parteiengehörs zu den behördlichen Sachverhaltsfeststellungen vorgenommen hat. Hierzu ist anzumerken, dass die Untergliederung einzelner Reisen innerhalb des klar definierten Großraumes Linz auf die politischen Bezirke Linz-Land und Urfahr-Umgebung – wie nachstehend noch näher begründet wird – für die rechtliche Beurteilung unmaßgeblich ist.

Die Reiseziele wurden auf Grund und nach Maßgabe der Offenlegung des Bw. mittels des Ortsverzeichnisses des Österreichischen Amtskalenders den jeweiligen Gebieten zugeordnet. Den Korrekturanmerkungen des Bw. ist entgegenzuhalten, dass es ein St. Georgen an der Gusen (Bez. Perg) und ein St. Georgen am Ybbsfeld (Bez. Amstetten) gibt. Eine entsprechend exakte Ortsangabe, die ein zweifelsfreie Zuordnung ermöglichen würde, hat der Bw. nicht vorgenommen. Keinesfalls jedoch gibt es im Bezirk Melk, wie der Bw. vermeint, eine gleichnamige Ortschaft, sodass nach den Gesetzen der Wahrscheinlichkeit die Zuordnung zum Bez. Perg (nächstgelegen zum Wohnort des Bw.) erfolgte. Eine Zuordnung zum Bezirk Amstetten (im Falle der Bereisung von St. Georgen im Ybbsfeld) hätte keine steuerliche Auswirkung. Die Ortschaft Langenstein liegt nächst Mauthausen und St. Georgen an der Gusen und zählt zum Bezirk Perg und nicht, wie der Bw. behauptet, zum Bezirk

Urfahr-Umgebung. Eine gleichnamige Ortschaft existiert weder in Urfahr-Umgebung noch sonst in Oberösterreich. Eine Ortschaft Rosenau (insb. als Gemeindeteil bzw. Eingemeindung) findet sich in den Bezirken Grieskirchen, Vöcklabruck, Freistadt, Wels, Melk, Hollabrunn und Amstetten. Nach Angaben des Bw. habe er Rosenau im Bezirk Kirchdorf bereist.

Nachdem ohne weitere Ermittlung das tatsächliche Reiseziel nicht festgestellt werden kann und die steuerlichen Auswirkung geringfügig ist, wurden die dafür ausgewiesenen Diäten (25.3., 21.5., 15.9. a`ATS 360,--) berücksichtigt. Die Ortschaft Öd bzw. Oed oder Ödt gibt es nicht nur im Bezirk Linz-Land, sondern auch in Amstetten. Die Gebietszuteilung erfolgte nach den Angaben des Bw. zum Bezirk Amstetten. Kematen an der Krems liegt im Bezirk Linz-Land und Kematen an der Ybbs im Bezirk Amstetten. Nachdem der Bw. nunmehr anführt Kematen in Amstetten bereist zu haben, erfolgt die Zuordnung gemäß seiner Darlegung. Die Ortsgemeinde Naarn befindet sich im Bezirk Perg und nicht, wie der Bw. angab, in Amstetten. Eine gleichnamige Ortschaft existiert im Bezirk Amstetten nicht.

In Streit steht, ob für die Reisetätigkeit des Bw. die beantragten Reisediäten zustehen oder ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit in einem sogenannten Einsatzgebiet begründet wurde, sodass in diesem Umfang auf Grund typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen ist.

## 1.2. Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für die Verpflegung für durch den Betrieb veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der Reisebegriff im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG entspricht dem Begriff der "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG und gilt daher für alle Einkunftsarten, ist aber von der Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG zu unterscheiden.

Eine Reise gemäß § 4 Abs. 5 bzw., § 16 Abs. 1 Z 9 EStG liegt 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 bei Reisebewegungen liegt in dem dabei, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand,

gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH vom 28.5.1997, Zl. 96/13/0132, vom 29.5.1996, Zl. 93/13/0013 und vom 20.9.1995, Z. 94/13/0253 und 0254).

Im Nahgebiet im Umkreis von 25 Kilometer um die Betriebsstätte wird davon ausgegangen, dass jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten vorliegt, welches die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließt. Reisebewegungen im Umkreis von weniger als 25 Kilometer um die Betriebsstätte stellen daher keine Reisen im Sinne der §§ 4 Abs. 5 und 16 Abs. 1 Z 9 EStG dar. Dieselben Überlegungen sind nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungspraxis auch bei regelmäßigen Außendiensttätigkeiten innerhalb eines örtlich begrenzten Einsatzgebietes anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet, entsteht ein vergleichbares Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten, wie im Nahgebiet um den ständigen Dienstort. Nach dem gebotenen abstrakten Beurteilungsmaßstab einer typisierenden Betrachtungsweise ist bei Reisen innerhalb eines Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 99/13/0001 bestätigte, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten (Ortsgemeinden) beschäftigt war.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Auf Grund der dem Einkommensteuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedarf es keiner förmlichen Gebietszuweisung. Es genügt das regelmäßige Bereisen eines bestimmten örtlich, begrenzten Gebietes.

Die laufende Tätigkeit in dem Einsatzgebiet führt zu einer Vertrautheit mit den lokalen Gegebenheiten, sodass Werbungskosten wegen eines Verpflegungsmehraufwandes für die Reisebewegungen innerhalb des Einsatzgebietes ausgeschlossen sind.

Ein Einsatzgebiet kann einen politischen Bezirk oder mehrere politische Bezirke - insbesondere wenn sie aneinandergrenzen - umfassen. Ein Einsatzgebiet erfordert eine geographische Grenzziehung, wobei sich auch Wirtschaftsräume oder Regionen (z.B. Salzkammergut) zur

Gebietesdefinition eignen. Erstreckt sich die Reisetätigkeit ständig auf ein noch größeres Gebiet (z.B. auf ganz Niederösterreich) liegt kein Einsatzgebiet vor.

Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet und für Reisen außerhalb des Einsatzgebietes stehen Tagesgelder bzw. die Differenzreisekosten nach den allgemeinen Bestimmungen zu.

### **1.3. Anwendung auf den Berufungsfall**

#### **1.3.1. Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet**

Der Bw. führte im Streitjahr 240 eintägige Reisen durch. Dabei wurde – unter Berücksichtigung der Korrekturen auf Grund der Sachverhaltsäußerung des Bw. der Großraum Linz (die Ortsgemeinde Linz und daran angrenzende Gebiete) 75 mal, der Bezirk Amstetten 55 mal, der Wirtschaftsraum Perg-Enns 25 mal, der Bezirk Steyr-Land 27 mal und der Bezirk Kirchdorf 31 mal bereist. Lediglich 27 Fahrten führten außerhalb dieses Gebietes. Den unternehmerischen Einzugsbereich bildeten somit in typischer Weise, die wirtschaftlich relevanten Gebiete ausgehend vom Betriebsort des Bw, der sich an der Grenze zwischen Oberösterreich und Niederösterreich befand.

Die regelmäßige Bereisung innerhalb eines bestimmten Gebietes entspricht auch dem typischen Tätigkeitsbild eines Versicherungsvertreters, weil die Kundenbetreuung und Kundenakquisition und die sonstigen Geschäftskontakte (z.B. Behördetermine) sich - schon auf Grund faktischer Umstände – im Regelfall auf ein bestimmtes Einzugsgebiet konzentrieren. Der Bw. bestätigte auch, dass im äußeren Erscheinungsbild seiner Tätigkeit keine Änderung eingetreten sei.

Mit diesem Sachverhalt steht aber schon das Schicksal der Berufung fest. Es ist durch die unbestrittenen Aufschreibungen und Ausführungen des Bw. erwiesen, dass er regelmäßig innerhalb eines örtlich, begrenzten Gebietes tätig gewesen ist. Die regionale Größe des Gebietes und die Intensität seiner Bereisung führen zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit innerhalb eines Einsatzgebietes. Das hat zur Folge, dass in typisierender Betrachtungsweise für die Fahrten innerhalb des oben definierten Einsatzgebietes die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausgeschlossen ist.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ständig wechselnden Tätigkeitsort zu unterschiedlichen Zeiten innerhalb des Zielgebietes aufgesucht wurden (vgl. VwGH, 99/13/0001 vom 26. Juni 2002).

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auf die Überprüfung der Reisekostenabrechnung des Vorjahres verzichtet und werden für die Anfangsphase von fünf Tagen für die Reisen in das Zielgebiet Reisediäten gewährt. Das betrifft die Anerkennung der Tagesgelder für die Reisen am 2.1., 3.1., 7.1., 8.1., und 10.1. in Gesamthöhe von ATS 1.650,--. Darüber hinaus stehen für die Reisen außerhalb des Zielgebietes (einschließlich der drei Reisen nach Rosenau), Reisediäten von insgesamt ATS 9.660,-- zu. Für die Reisen innerhalb des Einsatzgebietes besteht kein Anspruch auf Werbungskosten wegen eines Verpflegungsmehraufwandes.

### **1.3.2. Vertrauensschutz – Treu und Glauben**

Hingewiesen wird, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, in Abweichung seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen ist, dass nur im Falle einer mit einer Nächtigung verbundenen Reise von einem Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden kann. Diese Rechtsprechung führt nach Ansicht des Referenten zu einer sachgerechteren Behandlung des beruflichen veranlassten Verpflegungsmehraufwandes. Die Werbungskosten durch Verpflegung entstehen bei Reisen in der Regel nicht in Folge örtlicher Unkenntnis, sondern durch die im Vergleich zur häuslichen Verpflegung teurer Gastronomie. Diese Mehrkosten betreffen das Frühstück und Abendessen, während hinsichtlich des Mittagessens, der Steuerpflichtiger auf einer beruflich veranlassten Reise, mit dem Steuerpflichtigen der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar ist (Doralt, EStG<sup>4</sup> zu § 16 RZ 176/1).

Nach dieser vom VwGH im obigen Erkenntnis vertretenen Rechtsauffassung, wären im gegenständlichen Fall überhaupt keine Reisediäten als Werbungskosten anzusetzen, weil nur eintägige Reisen ausgeführt wurden. Im Hinblick auf die Vertrauensschutzregel des § 117 BAO wird im Berufungsfall von dieser für den Bw. nachteiligen Änderung der Rechtsauslegung Abstand genommen.

Der Anwendung der sogenannten Zielgebietsjudikatur steht die besondere Vertrauensschutzregelung des § 117 BAO aber nicht entgegen. Der Bw. hat seine Abgabenerklärung erst nach dieser Änderung der Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis, Zl. 96/13/0132 vom 28. 5. 1997 am 4. 2.1999 beim Finanzamt eingereicht. Diese für den Bw. nachteiligere Rechtsauslegung des § 16 Abs. 1 Z 9 bzw. § 4 Abs. 5 EStG hat somit schon vor der Erstellung und Einreichung seiner der Abgabenerklärung bestanden, sodass ein Vertrauen auf eine günstigere Regelung nicht mehr geschützt ist. Das Tatbestandsmerkmal der "späteren Änderung der Rechtsauslegung" des § 117 BAO ist nicht erfüllt.

## 2. Kfz-Aufwand - Privatanteil

Aufwendungen für den überwiegend betrieblich genutzten Pkw sind Betriebsausgaben. Das Verhältnis der privaten zur betrieblichen Nutzung ist an Hand der gefahrenen Kilometer zu ermitteln und vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Der Nachweis hat mittels eines Fahrtenbuches bzw. durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen zu erfolgen.

Der Bw. behauptet eine ausschließliche betriebliche Nutzung seines Pkws und versuchte diese Behauptung mit dem Vorhandensein weiterer Kraftfahrzeuge, eines Pkws für seine Frau und eines Wohnmobils, glaubhaft zu machen. Dieses Argument ist aber weder geeignet eine 100% betriebliche Nutzung als den wahrscheinlichsten Sachhergang darzutun, noch diesen Sachverhalt nachzuweisen. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Pkw der einem Steuerpflichtigen in vollem Umfang zu Verfügung steht, gelegentlich auch für private Zwecke verwendet wird. Hierfür spricht noch dazu der Umstand, dass es sich um das größere und repräsentativere bzw. komfortablere Fahrzeug handelt und ein Wohnmobil üblicher Weise nur einen einzigen Verwendungszweck hat.

Nachdem der Bw. den betrieblichen Nutzungsanteil an seinem Pkw nicht nachgewiesen hat, war dieser vom Finanzamt zu schätzen. Bei der vom Bw. in der Niederschrift vom 25.9.1996 selbst vorgenommenen Einschätzung seiner privaten Nutzung des BMW 524 TD im Ausmaß von 10%, ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass diese Schätzung jedenfalls nicht zum Nachteil des Bw. gereicht. Nachdem keine stichhaltigen Indizien eines größeren privaten Nutzungsanteiles vorlagen, bestand kein Grund, von der Schätzung des Finanzamtes abzuweichen. Der Kfz-Aufwand wurde daher zu Recht im Umfang eines 10%igen Privatanteiles vermindert.

## 3. Zusammenfassung

Der Berufung war teilweise statzugeben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt zu vermindern.

3.1. Reisediäten gemäß Pkt. 1 der Berufungsentscheidung:

Anfangsphase	1.650,--
3 Fahrten in den Ort "Rosenau"	1080,--
Fahrten außerhalb des Zielgebietes	8.580,--

---

<b>Gesamtbetrag in ATS</b>	<b>11.310,--</b>
----------------------------	------------------

---

3.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	Berufungs-werber	Finanz-amt	Berufungs-entscheidung
1. Reisediäten	82.000,00	5.000,00	11.310,00
Differenzbetrag	0,00	77.800,00	71.490,00
2. Kfz-Aufwand	57.476,68	51.728,68	51.728,68
Differenzbetrag	0,00	5.748,00	5.748,00
<b>3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>117.945,00</b>	<b>201.493,00</b>	<b>195.183,00</b>

Das Berechnungsblatt weist die Beträge in EURO aus. Informativ erfolgt zusätzlich auch eine Umrechnung in ATS.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in Schilling und Euro)

Wien, 20. Jänner 2004