



GZ. RV/0594-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Werner Siska, gegen den Einkommensteuerbescheid für 1995 des Finanzamtes Neunkirchen vom 29. Jänner 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

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 als Versicherungsangestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist bei einem österreichweit tätigen Versicherungsunternehmen beschäftigt und hat die Funktion des Bezirksstellenleiters der Zweigstelle Wiener Neustadt inne. Im Mittelpunkt seiner Aufgaben steht die Kundenbetreuung und Kundenakquisition (Verkaufsfunktion), wobei ihm einige Mitarbeiter zur Erreichung der Ziele unterstellt sind (Leitungsfunktion).

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1995 beantragte der Bw. unter anderem den Abzug von Kilometergeld (ATS 130.934,-- für 28.464 Kilometer) und von Reisediäten (Taggelder ATS 64.770,--). Zum Nachweis legte der Bw. seine Reiseaufzeichnungen unter Angabe der Abfahrts- und Ankunftszeit, des Reisezieles und des Kilometerstandes sowie des Taggeldes gemäß § 26 Z 4. EStG bei.

Das Finanzamt Neunkirchen hat im Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 29. Jänner 1997, nach Abzug der erhaltenen steuerfreien Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4. EStG (ATS 9.115,--) die geltend gemachten Fahrkosten und Taggelder pauschal gekürzt (Kilometergeld: ATS 9.660,--; Taggeld: ATS 12.954). In der Begründung wurde angeführt, dass das Kilometergeld um die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Büro zu kürzen gewesen sei. Auf Grund von allgemeinen Erfahrungswerten sei einmal wöchentlich eine solche Fahrt anzunehmen gewesen. Ferner wurde geschätzt, dass rund 20% der Fahrten im Nahbereich erfolgt seien. In diesem Umfang seien daher die Taggelder zu kürzen gewesen.

Der Bw. erhob durch seinen steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 28. Februar 1997 gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 form- und fristgerecht Berufung. Das Berufsbegehren richtete sich gegen die pauschale Kürzung des Kilometergeldes und des Taggeldes. Der Bw. begründete sein Begehren mit dem Einwand, dass er in der Zweigstelle in Wr. Neustadt keinen Innendienst im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien 1992 RZ 178 verrichtet habe. Der Dienstort des Bw. befinde sich an seinem Wohnort in Ternitz. Fahrten im Nahbereich um den Wohnort seien vom Bw. nicht in die Reiseaufzeichnungen und Reisediätenabrechnung einbezogen worden. Es liege in der Natur der Sache, dass bei jeder Reise zu Beginn und zum Ende der Nahbereich durchschritten werde.

Vom Finanzamt wurde dem Bw. mit Vorhalt vom 18. März 1997 folgender Sachverhalt zur Kenntnis gebracht: "Von der Personalabteilung des Bw. sei bestätigt worden, dass seine Funktion als Bezirksstellenleiter eine fast tägliche Anwesenheit in der von ihm geleiteten

Zweigstelle Wiener Neustadt erfordere. In den Reiseabrechnungen seien eine Vielzahl von Fahrten im Nahbereich des Dienstortes Wiener Neustadt enthalten. "

Mit Schreiben vom 14. April 1997 nahm der Bw. zu dem Vorhalt Stellung und schloss seinen Ausführungen eine Beschreibung seiner Tätigkeit durch seinen Arbeitgeber sowie eine Aufstellung der Kundenbesuche für Zeiträume im Jänner, Mai und Oktober 1995 an.

In seiner Stellungnahme führte der Bw. sinngemäß Folgendes aus: "Er sei als Außendienstmitarbeiter beschäftigt und beziehe sein Gehalt ausschließlich über Provisionen. Seine ureigenste Aufgabe sei es Neugeschäfte zu akquirieren, die Bestandskunden zu betreuen und Schadensmeldungen bzw. Kfz-Anmeldungen zu bearbeiten. Zusätzlich zu dieser Tätigkeit seien ihm noch andere Außendienstmitarbeiter unterstellt. Diese Mitarbeiter unterstütze er vor Ort bei den Kunden in fachlicher und verkäuferischer Hinsicht. Für diese zusätzliche leitende Tätigkeit sei jedoch keineswegs eine fast tägliche Anwesenheit im Büro erforderlich. Seine Kollegen würden ihn bei Bedarf telefonisch erreichen, bzw. man treffe sich auch gleich beim Kunden.

Das Büro besuche er lediglich um Anträge, Schadensanzeigen etc. abzugeben und um sich mit seinen Kollegen zu besprechen. Es gebe daher keine ausschließlichen Fahrten zwischen Wohnung –Büro – Wohnung. Das Büro werde kurzfristig im Zuge der Außendiensttour am Nachhauseweg von einem Kunden oder bei der Durchfahrt durch Wr. Neustadt aufgesucht.

Die Dienstreisen werden täglich am Morgen vom Wohnsitz aus angetreten und enden auch dort, weshalb der Wohnsitz sein Dienstort sei.

Vom Arbeitgeber wurde folgende Tätigkeitsbeschreibung erstellt:

1. Aufgabe als HBM:

Zu den primäre Aufgaben des Bw. zähle das Anwerben von Neugeschäften, die Pflege der Bestandskunden sowie Serviceleistungen für die Versicherungskunden.

2. Aufgaben als Regionaldirektor (Bezirksstellenleiter)

Unterstützung der unterstellten Mitarbeiter in fachlicher und verkaufsfördernder Hinsicht, Steuerung deren Arbeitseinsatzes sowie Erreichung der gesetzten Ziele des Bezirks.

3. Arbeitsgebiet

Niederösterreich und das nördliche Burgenland, wobei es weder einen Gebietsschutz noch einen Kundenschutz gebe.

4. Anwesenheit

Eine Verpflichtung zur täglichen Anwesenheit im Büro in Wr. Neustadt bestehe nicht.

5. Planung des Arbeitstages:

Die Planung des Arbeitstages obliege im Wesentlichen dem Bw. und sei durch Faktoren wie Kundenbesuche, Arbeitstagungen oder Anwesenheit im Büro für Mitarbeiterbesprechungen, Bürotätigkeiten etc. bestimmt. Bei Kfz-Anmeldungen und Kundenbesuchen am Vormittag werden die Fahrten direkt vom Wohnort aus angetreten. Über die Reisetätigkeit sei ein Reisebericht zu führen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 1997 (ohne Zustellnachweis zugestellt) wurde vom Finanzamt Neunkirchen die Berufung als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid zum Nachteil des Bw. abgeändert. An Stelle der pauschalen 20%igen Kürzung der Taggelder wurden auf Grundlage der Reiseaufzeichnungen konkret für jene Fahrten die Taggelder ausgeschieden, bei denen der Nahbereich von 25 Kilometer um die Betriebsstätte nicht verlassen wurde. Die zu Unrecht beantragten Reisediäten wurden vom Finanzamt mit ATS 37.620,-- ermittelt. Für nachfolgend angeführte Fahrten wurde ein Verpflegungsmehraufwand wegen Reisetätigkeit innerhalb des Nahbereiches von 25 km um den Tätigkeitsmittelpunkt ausgeschlossen. Die Entfernungsermittlung zum Tätigkeitsmittelpunkt erfolgte an Hand des Internet-Routenplaners "viamichelin" (<http://www.viamichelin.com> – "von Michelin empfohlene Route").

Reiseziel	km	Datum
Wr. Neustadt Umgebung		5.1., 13.1., 26.1., 2.2., 17.2., 27.2., 2.3., 10.3., 31.3., 5.5., 11.5., 26.5., 13.6., 14.6., 28.7., 29.8., 28.9., 6.10., 2.11., 7.11., 17.11., 27.11., 1.12., 22.12., 29.12.
Lichtenwörth	5	25.8., 3.11., 18.12
Katzelsdorf	6	7.4., 4.7.,
Teresienfeld	6	23.8., 17.10.
Eggendorf	8	8.3., 9.5.
Sauerbrunn	8	27.4.
Zillingdorf	8	3.2., 17.5., 20.10.
Felixdorf	9	16.1., 25.1., 19.7., 24.7., 25.7., 21.9.
Steinabrückl	10	17.1., 24.4., 22.5., 14.7., 3.8., 25.9., 28.11.,

Sollenau	10	18.1., 6.2., 21.2., 21.4., 26.7., 3.10., 15.11., 22.11., 15.12.
Schwarzau	12	27.1., 16.2.
St. Egyden	12	30.8.
Ebenfurth	12	17.8., 7.12.
Neufeld	13	19.1., 19.5., 2.6., 13.7., 9.8., 26.9., 5.12.
Wiesen	13	1.3., 29.5., 10.10., 31.10., 23.11.
Enzesfeld	13	22.3., 31.5.
Breitenau	14	1.9.
Pitten	14	18.4.,
Hohe Wand	15	14.2.
Pisting	15	7.3., 28.3., 8.5., 16.5., 3.7., 7.8., 16.8., 13.12.
Neunkirchen	16	16.10., 10.11., 20.11., 4.12.
Willendorf	16	2.1., 6.4., 20.4., 4.8.
Maiersdorf	16	13.2.
Steinbrunn	18	3.4., 6.6.
Waldegg	21	10.1., 28.3., 23.5., 6.7.
Leobersdorf	21	2.5., 30.5.
Gloggnitz*	34	1.2., 27.3., 9.10., 30.10., 27.12.
Reichenau*	42	4.5.
Hirschwang*	44	18.9., 4.10.

Semering*	43	9.11.
Aspang*	35	22.8.
Breitenbrunn	52	23.3.

Für die mit * gekennzeichneten Reiseziele wurde vom Finanzamt ein weiterer Nahbereich im Umkreis von 25 Kilometer um den Wohnort (Ternitz) der Entscheidung zu Grunde gelegt (Gloggnitz 11 km, Reichenau 19 km, Hirschwang 21 km, Semering 22 km, Aspang 33 km).

Der Bw. beantragte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 7. August 1997 firstgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wurde das Finanzamt um Bekanntgabe der detaillierten Entscheidungsgrundlagen ersucht. Allgemein wurde darauf hingewiesen, dass ein eventuelles Aufsuchen des Versicherungsbüros in Wr. Neustadt im ausschließlichen mittelbaren Zusammenhang mit den beruflichen Obliegenheiten (z.B. Abholen und Abgeben von Unterlagen und Informationen) erfolgt sei. Ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit ergebe sich dadurch nicht. Der Nahbereich sei bei den Reisen lediglich durchquert worden. Es seien aber keine Reisen innerhalb des Nahbereiches ausgeführt worden.

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 diese Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO), unversetzbar (§ 16 Abs. 4 UFG) und unabsetzbar (§ 6 Abs. 3 UFG).

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

1. Rechtliche Grundlagen:

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit 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.

1.1. Fahrtkosten

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Fahrtkosten sind unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen Kfz - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer ein privates Kfz, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu.

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sind. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber) eine ebenso verlässliche Beurteilung möglich ist.

1.1.1. Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für Fahrten auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht berücksichtigt werden.

Der auf die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung entfallende Fahrtkostenaufwand ist auch dann gemäß § 16 Abs. 1 Z 6. EStG abgegolten, wenn diese Wegstrecke nicht direkt zurückgelegt wird. § 16 Abs. 1 Z 6. EStG kommt auch dann zur Anwendung, wenn Außendienst versehende Arbeitnehmer nach der Reise oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst die Arbeitsstätte aufsuchen und am selben Tag zu ihrer Wohnung zurückkehren. Die Dauer und die Art des Innendienstes spielen keine Rolle. Der Tatbestand ist erfüllt, wenn der Arbeitnehmer an seinem Arbeitstag eine Reisebewegung Wohnung – Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt hat. Wird diese Reisebewegung durch auswärtige Arbeiten z.B. Besprechungen, Kunden-, Lieferanten- oder Behördenbesuche unterbrochen und somit über "Umwege" ausgeführt, so sind nur die Fahrtkosten des "Umweges" und nicht die der Gesamtwegstrecke als Werbungskosten abzugsfähig. Der Aufwand für die Fahrtstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6. EStG schon abgegolten und daher von den Fahrtkosten der Gesamtstrecke abzuziehen.

Außendienstmitarbeiter haben daher die Tage, an denen sie Innendienst versehen, im Fahrtenbuch ersichtlich zu machen und die Fahrkilometer des nicht abzugsfähigen Wegstreckenteiles Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bei der Ermittlung des Kilometergeldes auszuscheiden.

1.1.2. Anwendung auf den Berufungsfall

Aus den vorliegenden Beweismitteln (Parteienaussagen, Stellungnahme des Arbeitgebers) ist zweifelsfrei zu erschließen, dass der Bw. regelmäßig Innendienstverrichtungen geleistet hat. Die Innendiensttätigkeiten (u.a. Mitarbeiterbesprechungen, Bürotätigkeiten, Abgabe von Versicherungsanträgen, Schadensanzeigen usw.) erfolgten zum einen auf Grund der untergeordneten Leitungsfunktion des Bw., zum anderen im Zusammenhang mit der Kundenanwerbung und -betreuung. Die Innendienstverrichtungen stehen in einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit des Bw. als Versicherungsangestellter. Der Bw. bestätigt auch in seiner Vorhaltbeantwortung, dass er am Nachhauseweg von seinen Kunden oder wenn er sich auf der Durchfahrt durch Wr. Neustadt befindet, kurzfristig für die genannten Innendiensttätigkeiten das Büro aufsuchte.

Das Versicherungsbüro in Wiener Neustadt stellt daher für den Bw. eine Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6. EStG dar. Eine bestimmte Mindestdauer des Innendienstes, eine Anwesenheitsverpflichtung im Büro (z.B. tägliche Anwesenheit) oder eine bestimmte Art der Innendienstverrichtung ist keine Voraussetzung für die Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit am Ort der Betriebsstätte. Maßgeblich ist lediglich, dass mit einer gewissen

Regelmäßigkeit eine unmittelbare Arbeitsleistung (z.B. Mitarbeiterbesprechungen, diverse Abschlussarbeiten) im Büro erbracht wird. Das trifft im gegenständlichen Fall zu.

Der Bw. hat in seinen Reiseaufzeichnungen weder das Aufsuchen der Arbeitsstätte in Wiener Neustadt erfasst, noch den Teil der Fahrtstrecke seiner Reisen, die auf die Wegstrecke Wohnung/Ternitz – Arbeitsstätte/Wr. Neustadt – Wohnung/Ternitz entfallen, bei der Berechnung des Kilometergeldes ausgeschieden.

Vom Finanzamt wurde im angefochtenen Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung geschätzt, dass die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zumindest einmal in der Woche zurückgelegt wurde (50 Fahrten im Jahr). Die kürzeste Entfernung zwischen Ternitz und Wr. Neustadt beträgt 21 Straßenkilometer. Der Bw. tritt inhaltlich dieser - auf allgemeinen Erfahrungswerten beruhenden - Schätzung des Finanzamtes nicht entgegen. Er legt auch keine Nachweise vor, aus denen erschlossen werden könnte, dass er weniger als 50 mal das Büro während oder am Ende der Reise für (kurzfristige) Innendienste aufgesucht hat. Der Bw. vermeinte nur, dass es keine direkten Fahrten zwischen Wohnung-Büro-Wohnung gegeben habe und aus diesem Grunde die Werbungskosten nicht um errechnete Fahrkosten, für die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, vermindert werden dürften. Der Einwand des Bw. ist aber unberechtigt, weil das direkte Zurücklegen der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitstätte kein Tatbestandskriterium des § 16 Abs. 1 Z 6. EStG ist. Die Innendienstverrichtung von Außendienstmitarbeitern begründet in ständiger Rechts- und Vollzugspraxis – ein Überwiegen vorausgesetzt – den Anspruch auf Pendlerpauschale und hat umgekehrt zur Folge, dass auch der Abgeltungstatbestand des Verkehrsabsetzbetrages bzw. Pendlerpauschales zur Anwendung kommt.

Das Finanzamt war zur Schätzung der Fahrtkosten berechtigt, weil im Fahrtenbuch des Bw. keine Abgrenzung zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte vorgenommen wurde. Insgesamt hat der Bw. im Berufungsjahr 225 beruflich veranlasste Fahrten mit seinem Pkw durchgeführt. Im Fahrtenbuch ist bei 123 Reisen Wr. Neustadt als Zielort vermerkt. Die maßvolle Annahme, dass davon zumindest in 50 Fällen das Büro zur Innendienstverrichtung aufgesucht wurde, hat eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich und steht mit den Denkgesetzen der Logik und den allgemeinen Erfahrungswerten im Einklang. Dem angefochtenen Bescheid haftet insoweit keine Rechtswidrigkeit an. Der geschätzten Häufigkeit der Innendienste ist der Bw. auch nicht entgegengetreten.

1.2. Verpflegungsmehraufwand

Werbungskosten sich auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Als Reisekosten kommen insbesondere Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungsaufwand in Betracht. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4. EStG ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 1 Z 9. EStG).

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten für die Verpflegung bei Reisebewegungen liegt in dem 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, Zl. 94/13/0253 und 0254).

In einem Nahgebiet im Umkreis von 25 Kilometer um den Mittelpunkt der Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) wird davon ausgegangen, dass jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten vorliegt, welches die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließt. Reisebewegungen innerhalb dieses Nahgebietes stellen daher in ständiger Rechtsprechung des VwGH keine Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG dar. Eine Reise liegt auch dann nicht vor, wenn die tägliche Fahrtstrecke zwar 25 km übersteigt, aber kein Punkt der Fahrt weiter als 25 km von der Betriebsstätte entfernt ist.

1.2.1. Mittelpunkt der Tätigkeit bei "Innendienst"

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Arbeitgebers, in welcher der Arbeitnehmer "Innendienst" verrichtet. Als "Innendienst" gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (z.B. Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten eines Vertreters oder eines im Außendienst tätigen Prüfungsorgans, Abhalten von Dienstbesprechungen). Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden ist als "Innendienst" anzusehen. Auch bei Außendienstmitarbeitern, die ihren Außendienst ständig von der Wohnung aus antreten, aber regelmäßig während oder am Ende der Reise die Betriebsstätte für Dienstverrichtungen aufsuchen, ist die Betriebsstätte und nicht die Wohnung Mittelpunkt ihrer Tätigkeit. Von der Wohnung wird lediglich die Reise angetreten und beendet, hingegen liegt die größere Bedeutung für die Erwerbstätigkeit in

diesen Fällen am Ort der Betriebsstätte. (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077, 24.04.2002, 96/13/0152).

1.2.2. Anwendung auf den Berufungsfall

Wie auch schon unter 1.1.2. angeführt, sind die Arbeiten des Bw. im Versicherungsbüro, das zudem seiner Leitung untersteht, als "Innendienst" zu qualifizieren. Von unbedeutenden manipulativen Verrichtungen, die nur mittelbar durch seine beruflichen Obliegenheiten als Versicherungsangestellter veranlasst sind, kann im gegenständlichen Fall keineswegs gesprochen werden. Die Tätigkeiten im Versicherungsbüro erfolgen unmittelbar zur Erfüllung seiner Berufspflichten und –ziele. Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. ist daher die Betriebsstätte, das Versicherungsbüro – Dienstleistungszentrum der B. Versicherungs-AG in Wiener Neustadt. Es entspricht zudem auch den allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen, dass das vom Bw. geleitete Versicherungsbüro für seine Erwerbstätigkeit größere Bedeutung hat als seine Wohnung. Dies indiziert auch sein Fahrtenbuch, indem der Raum Wr. Neustadt den Tätigkeitsschwerpunkt bildet.

Für die Fahrten im Nahgebiet von 25 km um die Betriebsstätte in Wr. Neustadt wurde daher vom Finanzamt zu Recht der Werbungskostenabzug von Taggeldern ausgeschlossen, weil keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG vorliegt.

Ein weiteres Nahgebiet im Umkreis von 25 km um einen weiteren Tätigkeitsmittelpunkt wird von Lehre und Rechtsprechung nicht vertreten. Diese Überlegungen sind Inhalt der sogenannten "Gebietsregelung" oder "Zielgebiet-Rechtsprechung" des VwGH. Diese Rechtsauslegung wurde vom VwGH erstmals im Erkenntnis vom 28.05.1997, 96/13/0132 vorgenommen: Danach kann Mittelpunkt der Tätigkeit nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein bestimmtes Gebiet (Zielgebiet) regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Dies wird insbesondere auf Vertreter, Rauchfangkehrer, behördlichen Außendienstorganen zutreffen. Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen oder auf mehrere politische Bezirke erstrecken.

Im Hinblick auf die Vertrauensschutzregelung des § 117 BAO kann die für den Steuerpflichtigen nachteiligere Gebietsregelung erst angewendet werden, wenn die Abgabenerklärung nach Bekanntgabe der Änderung der Rechtsauslegung des VwGH mit dem oben bezeichneten Erkenntnis eingebracht worden ist. Eine Verletzung des Vertrauens durch die geänderte Rechtsauslegung, welche noch vor Einreichung der Abgabenerklärung

eingetreten ist, ist nicht möglich. Das Tatbestandsmerkmal einer "späteren" Änderung der Rechtsauslegung wird nicht erfüllt.

Da im gegenständlichen Fall die Abgabenerklärung am 3.12.1996 eingereicht worden ist, greift der besondere Vertrauensschutz des § 117 BAO hinsichtlich der Anwendung der "Gebietsregelung". Für jene Fahrten außerhalb des Nahbereiches steht daher der Abzug des Taggeldes zu, auch wenn dieses Gebiet, z.B. der Bezirk Neunkirchen als Zielgebiet regelmäßig bereist wurde.

Für die Reisen in Orte, die in der oben angeführten Tabelle mehr als 25 km von der Betriebsstätte entfernt sind, waren die geltend gemachten Diäten als Werbungskosten zu berücksichtigen. Auf Grundlage der vom Bw. in seinen Reiseaufzeichnungen ausgewiesenen Taggeldsätzen gem. § 26 Z 4. EStG waren die vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwand (ATS 27.150,--) um ATS 4.170,-- zu erhöhen. Für die in der obigen Tabelle ausgewiesenen Fahrten im Nahgebiet war kein Verpflegungsmehraufwand anzuerkennen (Taggeldausweis des Bw. in seiner Reiserechnung im Gesamtbetrag von ATS 33.450,--).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Berufung des Bw. als unbegründet abzuweisen war und die Bemessungsgrundlage des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1995 anzuheben war. Im Hinblick auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde aber die Bemessungsgrundlage um die erläuternden ATS 4.170,-- herabgesetzt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in EURO und Schilling)

Wien, 7. August 2003