



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 22. Mai 2003 über die Berufung des Bw., im Berufungsverfahren vertreten durch Dkfm. Robert Rittmann, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wiener Neustadt, vertreten durch Oberrätin Dr. Helga Kölndorfer, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 nach in Wiener Neustadt durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 1999 Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe der Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 1999 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.) ist angestellter Handelsvertreter und bereist ständig die Gebiete südliches Niederösterreich, südliches, mittleres und nördliches Burgenland. Ferner erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 14. April 1999 erging erklärungsgemäß.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. mit Schreiben vom 27. April 1999 Berufung, "da ich nachträglich eine Werbungskostenpauschale für Vertreter im Außendienst (gem. der Verordnung des BMF vom 31.12.92) geltend mache. Weiters wurden bei meiner Lohnverrechnung 1998 keine Freibeträge berücksichtigt".

Beigelegt war eine Bestätigung des in Leobersdorf (Bezirk Baden) über seinen Firmensitz verfügenden Arbeitgebers des Bw. vom 26. April 1999, wonach der Bw. "das ganze Jahr 1998 als Außendienstmitarbeiter beschäftigt war."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 1999 wurde der angefochtene Bescheid dahingehend geändert, dass 22.567 S an "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" anstelle von 1.800 S im Erstbescheid angesetzt wurden.

Dem Erledigungsentwurf des Finanzamtes Wiener Neustadt ist zu entnehmen, dass die hohe Vorschreibung im angefochtenen Bescheid auf Grund eines hohen Freibetragsbescheides (600.600 S) für das Jahr 1998 und dem Umstand, dass bei der Veranlagung 1998 zunächst keine Werbungskosten geltend gemacht wurden, resultiere.

Der Pauschbetrag gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. Nr. 32/1993, in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch 30.000 S jährlich, wurde gewährt und wie folgt ermittelt:

KZ 210	504.733,00	
- KZ 215		
- KZ 220	53.400,00	
		451.333,00
		5 % = 22.567,00
		(höchstens 30.000,00)

Mit Schreiben vom 20. Mai 1999 er hob der erstmals einschreitende steuerliche Vertreter des Bw. "Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998" (gemeint wohl: beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung) und führte hierzu aus:

"Mein obgenannter Klient ist bei der Firma ... als Handelsvertreter beschäftigt. Im Rahmen dieser Tätigkeit fallen für [den Bw.] Werbungskosten (Reisekosten) an, die vom Dienstgeber nicht vergütet werden. [Der Bw.] unterliegt auf Grund seiner Tätigkeit bei der Firma ... dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte, in dem die Dienstreise geregelt ist. Ist eine solche Regelung vorhanden, so sind lt. Verordnung des BMF diese Reisekosten keiner Beschränkung unterworfen (BGBl II 1997/306 vom 17. Oktober 1997).

Ich ersuche daher um Abänderung des Bescheides im Sinne obiger Verordnung."

Der gestellte Antrag wurde mit Schreiben vom folgenden Tag näher präzisiert und ausgeführt:

"1. Die beantragten Reisekosten betragen 66.840,00 S (2228/12 à 30). Als Berechnungsgrundlagen liegen folgende Unterlagen bei:

- *Bestätigung des Dienstgebers, dass keine Diäten ausbezahlt wurden*
- *Kollektivvertrag für Handelsangestellte*
- *Fahrtenbücher (im Original) + Tippstreifen für die Ermittlung der Stunden.*

2. Auf Grund der bereits erfolgten Berufungsvorentscheidung ersuche ich um Vorlage bei der Behörde 2. Instanz."

Der Arbeitgeber des Bw. bestätigte mit Schreiben vom 29. Jänner 1999, dass der Bw. "*im Jahre 1998 keine Diäten bekommen hat.*"

Laut dem vorgelegten Auszug aus dem Kollektivvertrag 03 Handel – Angestellte wird bei Bewilligung der Benutzung des Privat-PKW des Angestellten ein Kilometergeld gewährt (XIII 4 e). Für die Besteitung des mit der Dienstreise verbundenen persönlichen Mehraufwandes für Verpflegung und Unterkunft erhält der Angestellte für jeden vollen Kalendertag eine Reiseaufwandsentschädigung. Diese besteht aus dem Taggeld und dem Nächtigungsgeld (XIII 5 a).

Die vorgelegten Fahrtenbücher weisen an Eintragungen auf: Datum, Reiseziel, Abfahrtszeit, Ankunftszeit, Kilometerstand sowie – offenbar von jemand Dritten mit Bleistift eingefügt – in der Spalte "Betrag" die Zahl der Reisetunden. Beispiel:

*"14.9.98 – Hainfeld – 6.30 – 17.30 – 55550 – 11*

*"15.9.98 – Pottendorf – 6.30 – 17.30 – 55705 – 11".*

§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl. II Nr. 306/1997, lautet:

*"Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift (§ 1) vorliegenden Dienstreise gezahlt werden, bleiben insoweit steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die Sätze gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG nicht übersteigen."*

Über Anforderung des Finanzamtes Wiener Neustadt richtete der Arbeitgeber des Bw. am 30. Juni 1999 ein Schreiben an das Finanzamt, in welchem dieser bekannt gab, dass der Bw.

"ab Beginn seiner Tätigkeit bei unserer Firma seit 02.01.1994 als Handelsreisender tätig war und ist und in dieser Zeit die Gebiete südliches Niederösterreich, südliches, mittleres und nördliches Burgenland ständig bereist."

Mit Schreiben vom 28. Juni 1999 führte der im Berufungsverfahren einschreitende steuerliche Vertreter unter dem Betreff "Ergänzung zur Berufung" wörtlich aus:

"In Ergänzung zum Schreiben vom 21. Juni 1999 ersuche ich um Rücknahme des Punkt 2 – die Vorlage der Berufung bei der Behörde 2. Instanz, und erkläre mich mit einer 2. Berufungsvorentscheidung einverstanden."

Mit Vorlagebericht vom 9. Juli 1999 hat das Finanzamt Wiener Neustadt die Berufung der damals als Abgabenbehörde zweiter Instanz zuständigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vorgelegt. Der Akt wurde zur Zahl RV/621-17/99 protokolliert.

Neben einer Darstellung des Verfahrensganges führt darin das Finanzamt Wiener Neustadt unter anderem aus:

"Laut vorgelegten Fahrtenbüchern wurden im Jahre 1998 folgende Fahrten durchgeführt:

*18 x Baden,  
26 x Wiener Neustadt  
16 x Deutsch-Kreuz  
17 x Aspang  
15 x Rechnitz  
15 x Oberpullendorf  
16 x Schattendorf  
16 x Eisenstadt  
14 x Seewinkel  
14 x Gutenstein  
15 x Hainfeld  
15 x Pottendorf  
15 x Neunkirchen  
2 x Erlach  
1 x Berndorf  
1 x Kirchberg/Bromberg*

*Trotz kollektivvertraglicher Vereinbarung hinsichtlich Reiseaufwendungen hat der Arbeitgeber laut Bestätigung keine Diäten ausbezahlt. Laut Berufungsbegründung sind die Reisekosten auf Grund dieser kollektivvertraglichen Vereinbarung nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütung gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 keiner Beschränkung unterworfen.*

*Der steuerliche Vertreter ist der Ansicht, dass – würde der Arbeitgeber die dem Bw. laut Kollektivvertrag zustehenden Reiseaufwendungsentschädigungen bezahlen – diese steuerfrei bleiben und daher dies dann, wenn sie wie im vorliegenden Fall nicht bezahlt werden, nicht anders sein könnte (die entsprechenden Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien und anderer erlassmäßiger Weisungen hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwandes seien daher auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden).*

*Der einschreitende steuerliche Vertreter übersieht dabei allerdings nach Ansicht des Finanzamtes die Unterschiede der gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG und jene des § 26 Z 4 EStG 1988.*

*Da wiederholt – und dies seit Jahren – dieselben Orte bereist wurden, ist anzunehmen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand auszuschließen ist.*

*Dem Berufungsbegehren ist daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu entsprechen...*"

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1. Jänner 2003 auf den unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs. 10 BAO idF AbgRmRefG).

In der über Anordnung des Referenten (§ 284 Abs. 1 Z 2 BAO) am Finanzamt Wiener Neustadt am 22. Mai 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit den Parteien die Sach- und Rechtslage erörtert.

Der Bw. führte ergänzend aus, dass er regelmäßig alle drei Wochen die gleiche Tour unternehme und daher die selben Orte anfahre. Für seine beruflich veranlassten Fahrten werde ihm von seinem Arbeitgeber ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass hieraus die Anwendung der Rz 179 zweiter Teilstrich LStR 1992 (nicht durchgehender, aber regelmäßig wiederkehrender Aufenthalt an den jeweils bereisten Orten) resultiere und von einem Verpflegungsmehraufwand ab der 5. Fahrt an diesen Ort nicht mehr ausgegangen werden könne.

Der Bw. ersuchte abschließend, der Berufungserledigung die für ihn günstigere Berechnung – entweder Anwendung der Pauschalierung gemäß der Verordnung oder Ansatz der jeweiligen steuerlich anzuerkennenden Taggelder – zugrunde zu legen.

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

Das Schreiben des im Berufungsverfahren einschreitenden steuerlichen Vertreters des Bw. vom 28. Juni 1999 ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates so zu verstehen, dass der Bw. anstelle einer sofortigen Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz anregt.

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem, unstrittigen Sachverhalt auf Grund der Aktenlage und der Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung aus:

Der Bw. ist Handelsvertreter, ausschließlich mit Vertretertätigkeit befasst, und verbringt mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst.

Im Jahr 1998 unternahm er dienstliche Fahrten in dem in dieser Berufungsentscheidung dargestellten Umfang.

Kostenersätze des Arbeitgebers gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Bw. nicht erhalten.

Hieraus folgt in rechtlicher Hinsicht:

Gemäß § 16 Abs. 9 EStG 1988 sind als Werbungskosten abzugsfähig Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden:

*"Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers*

- *seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder*
- *so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.*

*Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.*

- a) *Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.*
- b) *Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 360 S pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.*
- c) *Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 200 S berücksichtigt werden.*
- d) *Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden.*
- e) *Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten*

*zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden. Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.“*

Von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 (§ 4 Abs 5) EStG 1988 ist die "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z 4 leg. cit. zu unterscheiden (*Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 16, Tz 185, mwN*).

Die Unterscheidung zwischen "Reise" und "Dienstreise" hat erhebliche steuerliche Konsequenzen: Während bei der Dienstreise das Tagesgeld steuerfrei ist, muss eine Reise die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, um einen dem Tagesgeld entsprechenden Betrag absetzen zu können (*Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 16, Tz 186*). Ersetzt etwa der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für die Dienstreise im Nahbereich, dann sind diese Ersätze steuerfrei; muss der Arbeitnehmer die Mehrkosten selbst tragen, sind diese bei einer Reise im Nahbereich nicht abzugsfähig (vgl *Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 16, Tz 187*).

Die Argumentation des Bw. mit dem Dienstreisebegriff und dem Kollektivvertrag der Handelsangestellten geht daher ins Leere, da unstrittigerweise der Arbeitgeber keine Kostenersätze gewährt hat, und somit nicht § 26 Z 4, sondern § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 anwendbar ist. § 26 Z 4 EStG 1988 kommt nur dann zum Tragen, wenn der Arbeitgeber Kostenersätze bezahlt; ist das – wie hier – nicht der Fall, dann sind geltend gemachte Aufwendungen nach den zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 entwickelten Grundsätzen zu beurteilen:

Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vertreten zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 verschiedene Grundsätze, die – für den Streitzeitraum von Bedeutung - vom Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass vom 15. Mai 1997, GZ 07 0305/1-IV/7/97, "Aufwendungen für beruflich veranlasste Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG; Differenzwerbungskosten bei Fahrtätigkeit" zusammengefasst wurden (vgl SWK 19/1997, S 434). Dieser Erlass lautet auszugsweise wie folgt:

*"Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht hervor, dass der Aufenthalt an einem Ort - sofern dieser über eine kurze Anfangsphase hinausgeht - als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss und daher keine Reise darstellt. In diesem Fall liegt die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG auf Grund eines in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwandes (gegenüber gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen) nicht vor. Auch wenn eine Beschäftigung an einem Ort mit Unterbrechungen ausgeübt wird, wird dieser (nach einer Anfangsphase) zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 20. 10. 1995, 94/13/0253, 0254)."*

*Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist auch dann anzunehmen, wenn ein bestimmtes Gebiet mehrmals befahren wird und aus diesem Grund ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen werden muss.*

*Die Lohnsteuerrichtlinien 1992 sind daher in folgenden Punkten abzuändern:*

**Rz. 179 1.4. Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit**

*Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn der Dienstnehmer an diesem Einsatzort*

- *durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird,*
- *regelmäßig wiederkehrend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Wird z. B. jemand regelmäßig wöchentlich an einem Tag an einem anderen Einsatzort tätig, wird dieser Einsatzort ab dem sechsten Tag zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 2. 8. 1995, 93/13/0099). Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.*
- *wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und eine Anfangsphase von 15 Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" neu zu beginnen.*

*Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Dienstnehmers erfolgt (VwGH 26. 6. 1990, 87/14/0024, betreffend Dienstzuteilung eines Beamten).*

**Rz. 180** In der Rz. 180 wird der letzte Satz wie folgt abgeändert:

*"Wird ein Ort auf Grund eines durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatzes zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit, kann ein Verpflegungsaufwand für die ersten fünf Tage nur dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten an diesem Ort tätig war."*

...

Dieser Erlass ersetzte mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1997 (also für den Streitzeitraum) die bis dahin anzuwendende Fassung der LStR 1992.

An die Stelle der LStR 1992 sind – mit grundsätzlicher Wirksamkeit ab 1. Jänner 1999 – die LStR 1999 getreten. Die Ausführungen der LStR 1999 zu den Verpflegungsmehraufwendungen bei Reisen entsprechen mit Ausnahme der Einfügung des Satzes "*Wird ein politischer Bezirk durch einen anderen politischen Bezirk umschlossen, ist von einem Bezirk auszugehen*" samt Beispiel und der Nichtanwendbarkeitserklärung des Erkenntnisses des VwGH vom 30.10.2001, 95/14/0013, jenen der nachstehend wiedergegebenen derzeit geltenden Fassung der LStR 2002:

### 5.6.7 Verpflegungsmehraufwand

#### 5.6.7.1 Allgemeines

**Rz 297**

*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 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegsmöglichkeiten 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). Die (teilweise) Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154).

### **Rz 298**

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt - abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten - eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase (fünf bzw. fünfzehn Tage; siehe Rz 300 bis Rz 310) zu. Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

### **Rz 299**

Die Berücksichtigung der Aufwendungen ist mit den in § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätzen begrenzt. Höhere Beträge sind auch im Falle des Nachweises tatsächlicher Kosten nicht zu berücksichtigen.

#### 5.6.7.2 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

### **Rz 300**

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gilt als Einsatzort hingegen der jeweilige Gemeindebezirk. Werden allerdings im Zuge von Reisen nach Wien mehrere Gemeindebezirke regelmäßig bereist, ist keine willkürliche Zuordnung des Reiseziels in jeweils bestimmte (andere) Bezirke vorzunehmen, sondern von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen (siehe Rz 304 ff.).

### **Rz 301**

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

### **Rz 302**

Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Arbeitnehmers erfolgt (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024, betr. Dienstzuteilung eines Beamten).

### **Rz 303**

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise (VwGH 9.4.1986, 85/14/0146; VwGH 2.8.1995, 93/13/0099), sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist - in typisierender Betrachtungsweise - davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten

bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 5.10.1994, 92/15/0225). Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. fünfzehn Tagen als Werbungskosten zu.

#### 5.6.7.3 Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet)

##### Rz 304

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Dies wird insbesondere auf Rauchfangkehrer, Vertreter oder Außendienstmitarbeiter von Behörden (zB Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer, Patrouillentätigkeit der Exekutive) zutreffen. Grundsätzlich ist es dabei unmaßgeblich, ob sich die Wohnung des Arbeitnehmers innerhalb oder außerhalb des Einsatzgebietes befindet.

##### Rz 305

Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken.

*Beispiel:*

*Ein Vertreter bereist ständig die Bezirke Baden, Bruck a. d. L., Mödling und Wiener Neustadt. Es liegt ein einheitliches Zielgebiet vor.*

*Wird ein politischer Bezirk durch einen anderen politischen Bezirk umschlossen, ist von einem Bezirk auszugehen.*

*Beispiel:*

*Innsbruck-Stadt und Innsbruck-Land sind wie ein Bezirk zu beurteilen.*

##### Rz 306

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (siehe Rz 300 bis Rz 303).

*Beispiel:*

*Der oben angeführte Vertreter für die Bezirke Baden, Bruck a. d. L., Mödling und Wiener Neustadt besucht fallweise Kunden in Wien und St. Pölten. Wien und St. Pölten gehören nicht zum Einsatzgebiet. Diese Reisen sind daher gesondert nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.*

##### Rz 307

Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (zB ganz Niederösterreich), liegt kein Einsatzgebiet vor. Diesfalls sind die Reisen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

##### Rz 308

Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Tagesgeld zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

#### 5.6.7.4 Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit

...

#### 55.6.7.5 Inlandsreisen

##### Rz 311

(geänderte RZ gemäß Erlass des BMF vom 18.03.2003, GZ. 07 0104/2-IV/7/03)

Der Werbungskostenabzug für den Verpflegungsmehraufwand beträgt 26,40 € für 24 Stunden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung bis zu drei Stunden löst keinen 24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht auch dann kein Werbungskostenabzug aus dem Titel "Verpflegungsmehraufwand" zu, wenn sie innerhalb eines von einer längeren Reise ausgelösten 24-Stunden-Zeitraums mit noch nicht vollem Tagesgeldanspruch anfallen. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisetunde ein Zwölftel von 26,40 € absetzbar. Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz zu. Das VwGH-Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden."

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu seinem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, folgenden Rechtssatz erstellt:

*Der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, führt zu keiner Reise. Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (Hinweis Erkenntnis 28. Mai 1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (Hinweis Erkenntnis 29. Mai 1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Werden verschiedene berufliche Tätigkeiten im selben Ort im örtlichen Nahebereich ausgeübt, führt dies nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwendungen (Hinweis E 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Einem Steuerpflichtigen stehen auch dann 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 (Hinweis Erkenntnis 28. Jänner 1997, 95/14/0156)."*

Folgte man diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, wäre die Sache schon entschieden, und stünde dem Bw. für sämtliche geltend gemachten Reisen kein Verpflegungsmehraufwand (Taggeld) allein deswegen, weil es zu keinerlei Übernachtungen im Zuge der Reisen kam, zu. Freilich handelt es sich hierbei um eine Einzelentscheidung, da der Gerichtshof in späteren Entscheidungen (zB 25.9.2002, 99/13/0034; 26.6.2002, 99/13/001) nicht auf diese Argumentationslinie zurückgegriffen hat, und einer Anwendung Rz 311 LStR 2002 idF Erlass des BMF vom 18.03.2003, GZ. 07 0104/2-IV/7/03 iVm § 117 BAO (siehe unten) entgegensteht.

---

Auch die erstmals in den LStR 1999 vertretene "Gebietsregelung" entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Anlass für diese Regelung war das einen mehrere burgenländische Bezirke bereisenden Beamten der Staatsanwaltschaft betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.5.1997, 96/13/0132. Mit Erkenntnis 26.6.2002, 99/13/0001, betreffend einen Gendarmeriebeamten, hat der VwGH seine diesbezügliche Rechtsansicht aufrecht erhalten:

"Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 bzw 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt auseinander gesetzt. Zutreffend hat die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 96/13/0132, hingewiesen, in welchem der Verwaltungsgerichtshof bei einem Beamten der Staatsanwaltschaft die Ansicht der damals belangten Behörde bestätigt hat, dass bei den besuchten Orten mehrerer Bezirksgerichtssprengel in Anbetracht der in einer Aufstellung der Reisebewegungen aufscheinenden Häufigkeit der Wiederkehr an die gleichen Orte sowie hinsichtlich der in den betreffenden Gerichtssprengeln liegenden Orte, an denen Ortsaugenscheinsverhandlungen durchgeführt wurden, von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden könne. Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde hinsichtlich der vom Beschwerdeführer bereisten Gebiete von der gleichen Vertrautheit ausgegangen, wobei sie auf Grund der Auswertung der vorgelegten Aufstellung über die Reisebewegungen zur Ansicht gelangt ist, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer bereisten Gebieten um den Bereich der politischen Bezirke Oberwart, Güssing und Jennersdorf gehandelt habe. Der Beschwerdeführer räumt ein, dass es "teilweise" zutreffe, dass er das so umschriebene Gebiet bereist habe, aus den vorgelegten Reiseaufzeichnungen gehe aber hervor, dass es sich bei seinem Einsatzgebiet nicht um wiederkehrende "Tätigkeitsorte", auch nicht um eine bestimmte Wegstrecke, sondern um immer wieder wechselnde "Einsatzgebiete (regional und zeitlich)" gehandelt habe. Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf: Abgesehen davon, dass das Vorbringen, die Einsatzgebiete seien keine immer wiederkehrenden "Tätigkeitsorte", in der von ihm vorgelegten Aufstellung der Reisebewegungen keine Deckung findet, weil darin jeweils die (größtenteils auch mehrfach aufgesuchten) Zielorte, an welchen die als Einsatz umschriebenen Laser-, Radar-, Alkomat- und Gewichtskontrollen durchgeführt wurden, ausdrücklich angeführt sind, ändert auch der Umstand, dass es sich gegebenenfalls nicht um "Tätigkeitsorte", sondern um "Einsatzgebiete" handelte, nichts an der entscheidenden, vom Beschwerdeführer aber nicht bestrittenen Vertrautheit des Beschwerdeführers mit diesen Gebieten. Soweit der Beschwerdeführer ausführt, dass es sich nicht um "immer wiederkehrende" Tätigkeitsorte, sondern um "immer wieder wechselnde" Einsatzgebiete gehandelt habe, ist - abgesehen davon, dass die Zielorte größtenteils auch mehrfach angefahren wurden - darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde nicht davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an verschiedenen Orten ausgeübt und damit ebenso viele verschiedene Mittelpunkte der beruflichen Tätigkeit begründet hat, sondern davon, dass dem Beschwerdeführer das von ihm regelmäßig bereiste Gebiet der politischen Bezirke Oberwart, Güssing und Jennersdorf hinsichtlich der Verpflegungsmöglichkeiten in einer einen Verpflegungsmehraufwand nicht notwendig nach sich ziehenden Weise ausreichend vertraut war.... Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers setzte sich die belangte Behörde mit dem in der Beschwerde erwähnten, schon in der Berufung zitierten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (der für den Verwaltungsgerichtshof überdies keine bindende Rechtsquelle darstellt) nicht in Widerspruch, weil es sich bei dem von der belangten Behörde umschriebenen Gebiet durchaus um einen lokal eingegrenzten Bereich handelt. Der Beschwerdeführer zeigt in der Beschwerde nicht auf, welche der in der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Aufstellung enthaltenen Zielorte

---

außerhalb der von der belangten Behörde angeführten Region (etwa - wie in der Berufung erwähnt - in Salzburg) gelegen gewesen wären...".

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung allerdings auf § 117 BAO idF AbgRmRefG zu verweisen, der lautet:

"§ 117. Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen 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."

Die Nichtberücksichtigung der Änderung der Rechtsauslegung zum Nachteil der betreffenden Partei ist von Amts wegen zu beachten. Das Verböserungsverbot "bindet" auch weisungsfreie Behörden wie zB den unabhängigen Finanzsenat (vgl *Ritz*, BAO-Handbuch, 76).

Wenngleich sich der angefochtene Bescheid nicht ausdrücklich auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.5.1997, 96/13/0132, bezieht, ist doch ersichtlich, dass dieses Erkenntnis der gegenüber der von den LStR 1992 abweichenden Bescheiderlassung zugrunde liegt (vgl *Ritz*, BAO-Handbuch, 75).

Im Hinblick auf das in § 114 BAO verankerte Gleichbehandlungsgebot aller Abgabepflichtigen einerseits und § 117 BAO andererseits folgt der unabhängige Finanzsenat nicht der für den Bw. ungünstigeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sondern der für den Bw. insoweit günstigeren Verwaltungspraxis.

Bei der Anwendung dieser oben wiedergegebenen Verwaltungspraxis ist allerdings darauf zu achten, dass die sogenannte "Gebietsregelung" (Rz 304 ff LStR 1999 und LStR 2002) erstmals in die ab 1. Jänner 1999 anzuwendenden LStR 1999 aufgenommen wurde und für Zeiträume zwischen 1. Jänner 1997 und 31. Dezember 1998 (also auch für den Streitzeitraum) die für den Bw. günstigere Regelung der LStR 1992 idF Erlass vom 15. Mai 1997, GZ 07 0305/1-IV/7/97, anzuwenden war.

Nach Rz 179 LStR 1992 idF Erlass vom 15. Mai 1997, GZ 07 0305/1-IV/7/97 kann ein Verpflegungsaufwand bei – im vorliegenden Fall gegebener – regelmäßiger Tätigkeit jeweils für die ersten fünf Tage geltend gemacht werden, wobei mit dieser "Anfangsphase" nach einer Nichttätigkeit an diesem Ort durch sechs Monate hindurch neu zu beginnen ist. Da der Bw. alle drei Wochen die gleiche Tour fährt, liegt eine "regelmäßige" und nicht eine "wiederkehrende, aber nicht regelmäßige" Tätigkeit an einem Einsatzort vor. Rz 179 LStR 1992 kennt – anders als Rz 301 LStR 1999 bzw LStR 2002 – keine Begrenzung der "regelmäßigen" Tätigkeit mit "mindestens einmal wöchentlich", sodass auch bei einer Fahrt

alle drei Wochen davon auszugehen ist, dass der StPfl längstens nach fünf Fahrten die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten kennt.

Dass Rz 301 LStR 1999 insoweit eine für den Bw. günstigere Regelung enthält, ist nicht entscheidungsrelevant, da im Geltungsbereich der LStR 1999 nicht Rz 301, sondern auch die Gebietsregelung (Rz 304 ff) anzuwenden und insoweit der Bw. im Ergebnis schlechter gestellt wäre.

Wendet man die Verwaltungspraxis auf den vorliegenden Fall an, ergibt sich das in den folgenden Tabellen dargestellte Ergebnis.

Allerdings ist zu beachten, dass nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine "Reise" sowohl im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 als auch im Sinne des § 4 Abs 5 EStG 1988 nur dann vorliegt, wenn eine Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit von zumindest etwa 25 km erreicht wird (vgl für viele *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 Tz 2; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 81; VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Da Leobersdorf als Ort der ständigen Tätigkeit des Bw. anzusehen ist, scheiden folgende Fahrten (mit "#####" wurden Mehrfachziele an einem Tag gekennzeichnet) als "Reise" jedenfalls aus (die Entfernungsermittlung erfolgte an Hand des Internet-Routenplaners "viamichelin" (<http://www.via.michelin.com>) mittels "von Michelin empfohlener Route"):

### **Baden (9 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
29. Jänner 1998	Baden	Baden	11	330	330	
19. Februar 1998	Baden	Baden	11	330	330	
12. März 1998	Baden	Baden	11	330	330	
02. April 1998	Baden	Baden	11	330	330	
22. April 1998	Baden	Baden	11	330	330	
24. April 1998	Baden	Baden	11	330		330
14. Mai 1998	Baden	Baden	11	330		330
05. Juni 1998	Baden	Baden	5	150		150
19. Juni 1998	Baden	Baden	##### ##	##### ##		
25. Juni 1998	Baden	Baden	10	300		300
16. Juli 1998	Baden	Baden	11	330		330

06. August 1998	Baden	Baden	10	300		300
27. August 1998	Baden	Baden	10	300		300
04. September 1998	Baden	Baden	5	150		150
17. September 1998	Baden	Baden	11	330		330
08. Oktober 1998	Baden	Baden	11	330		330
30. Oktober 1998	Baden	Baden	10	300		300
19. November 1998	Baden	Baden	11	330		330
11. Dezember 1998	Baden	Baden	10	300		300

1650 3780

**Berndorf (10 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
13. März 1998	Berndorf	Baden	6	180	180	

180 0

**Pottendorf (16 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
17. Februar 1998	Pottendorf	Baden	11	330	330	
10. März 1998	Pottendorf	Baden	11	330	330	
31. März 1998	Pottendorf	Baden	12	360	360	
21. April 1998	Pottendorf	Baden	11	330	330	
12. Mai 1998	Pottendorf	Baden	11	330	330	
03. Juni 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
23. Juni 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
14. Juli 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
04. August 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
25. August 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
15. September 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
06. Oktober 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
28. Oktober 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
17. November 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330
09. Dezember 1998	Pottendorf	Baden	11	330		330

1680 3300

### Wiener Neustadt (18 km)

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
27. März 1998	Wr. Neustadt	Wr. Neustadt	##### ##	##### ##		
03. April 1998	Wr. Neustadt	Wr. Neustadt	6	180	180	
19. Juni 1998	Wr. Neustadt	Wr. Neustadt	##### ##	##### ##		
28. August 1998	Wr. Neustadt	Wr. Neustadt	4	120	120	
27. November 1998	Wr. Neustadt	Wr. Neustadt	5	150	150	
04. Dezember 1998	Wr. Neustadt	Wr. Neustadt	5	150	150	

600

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
30. Jänner 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150	150	
13. Februar 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150	150	
20. März 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150	150	
10. April 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150	150	
25. April 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150	150	
08. Mai 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
22. Mai 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
29. Mai 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
26. Juni 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
03. Juli 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
10. Juli 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
31. Juli 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
14. August 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
21. August 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
25. September 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
02. Oktober 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
09. Oktober 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
06. November 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
20. November 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	5	150		150
19. Dezember 1998	Neustadt Umgebung	Wr. Neustadt	12	360		360

750

2460

**"Umgebung"**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 55 Tage	weitere Tage
06. März 1998	Umgebung		5	150	150	150
					150	

Hinsichtlich folgender Fahrten liegt grundsätzlich eine "Reise" vor, allerdings kommt ein Verpflegungsmehraufwand nach der – siehe oben im Streitzeitraum anzuwendenden Verwaltungspraxis - nur für die ersten fünf Tage (der Neubeginn der Berechnung nach sechs Monaten Pause kommt, da eine derartige Pause nicht erfolgt ist, nicht zum Tragen) in Betracht:

**Aspang (51 km), Taggeld**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
03. Februar 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330	330	
26. Februar 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330	330	
17. März 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330	330	
27. März 1998	Aspang	Neunkirchen	5	150	150	
07. April 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330	330	
28. April 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330		330
18. Mai 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330		330
09. Juni 1998	Aspang	Neunkirchen	12	360		360
30. Juni 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330		330
11. August 1998	Aspang	Neunkirchen	12	360		360
01. September 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330		330
21. September 1998	Aspang	Neunkirchen	12	360		360
13. Oktober 1998	Aspang	Neunkirchen	12	360		360
03. November 1998	Aspang	Neunkirchen	11	330		330
24. November 1998	Aspang	Neunkirchen	12	360		360
15. Dezember 1998	Aspang	Neunkirchen	12	360		360

1470

3810

**Deutschkreutz (65 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
02. Februar 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	12	360	360	
23. Februar 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330	330	
16. März 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330	330	
06. April 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330	330	
27. April 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	12	360	360	
15. Mai 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	10	300		300
08. Juni 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	12	360		360
29. Juni 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330		330
17. Juli 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330		330
10. August 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330		330
31. August 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	12	360		360
20. September 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	12	360		360
12. Oktober 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330		330
02. November 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	12	360		360
23. November 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330		330
14. Dezember 1998	Deutschkreutz	Oberpullendorf	11	330		330

1710 3720

**Eisenstadt (38 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
10. Februar 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360	360	
03. März 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360	360	
24. März 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360	360	
16. April 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360	360	
05. Mai 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360	360	
26. Mai 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360
16. Juni 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360
07. Juli 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360
28. Juli 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	11	330		330
18. August 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360

08. September 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	11	330		330
29. September 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360
12. November 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	11	330		330
13. November 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	6	180		180
01. Dezember 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360
28. Dezember 1998	Eisenstadt	Eisenstadt	12	360		360

1800 3690

**Erlach** (30 km)

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
20. Februar 1998	Erlach	Wr. Neustadt	5	150	150	
07. August 1998	Erlach	Wr. Neustadt	5	150	150	

300 0

**Gutenstein** (37 km)

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
12. Februar 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	11	330	330	
05. März 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300	300	
26. März 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300	300	
17. April 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	8	240	240	
07. Mai 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300	300	
28. Mai 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	##### ##	##### ##		
18. Juni 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	9	270		270
09. Juli 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300		300
30. Juli 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	11	330		330
20. August 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	11	330		330
01. Oktober 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	11	330		330
11. November 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300		300
12. November 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300		300
03. Dezember 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	11	330		330
30. Dezember 1998	Gutenstein	Wr. Neustadt	10	300		300

1470 2790

**Hainfeld** (40 km)

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
16. Februar 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330	330	
09. März 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330	330	
30. März 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330	330	
20. April 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330	330	
11. Mai 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330	330	
02. Juni 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
22. Juni 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
13. Juli 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
03. August 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
24. August 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
14. September 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
05. Oktober 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
27. Oktober 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330
16. November 1998	Hainfeld	Lilienfeld	12	360		360
07. Dezember 1998	Hainfeld	Lilienfeld	11	330		330

1650 3330

**Kirchberg am Wechsel (55 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
18. September 1998	Kirchberg	Neunkirchen	6	180	180	

180 0

**Neunkirchen (31 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
18. Februar 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330	330	
11. März 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330	330	
01. April 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330	330	
23. April 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330	330	
13. Mai 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330	330	
04. Juni 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330
24. Juni 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330

15. Juli 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330
05. August 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330
26. August 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	12	360		360
16. September 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330
07. Oktober 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330
29. Oktober 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330
18. November 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	12	360		360
10. Dezember 1998	Neunkirchen	Neunkirchen	11	330		330

1650 3360

**Neusiedl am See (72 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
11. Februar 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360	360	
04. März 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360	360	
25. März 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360	360	
15. April 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360	360	
06. Mai 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360	360	
27. Mai 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
17. Juni 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
08. Juli 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
29. Juli 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
19. August 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
30. September 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
10. November 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
02. Dezember 1998	Seewinkel	Neusiedl	12	360		360
29. Dezember 1998	Seewinkel	Neusiedl	11	330		330

1800 3210

**Oberpullendorf (70 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
05. Februar 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	11	330	330	
27. Februar 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	10	300	300	
19. März 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360	360	

09. April 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360	360	
30. April 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360	360	
20. Mai 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360
12. Juni 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	11	330		330
02. Juli 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360
13. August 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	11	330		330
03. September 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360
24. September 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360
15. Oktober 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	10	300		300
05. November 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360
26. November 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360
17. Dezember 1998	Oberpullendorf	Oberpullendorf	12	360		360

1710 3480

**Raiding** (68 km)

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
24. Februar 1998	Raiding		11	330	330	

330 0

**Rechnitz** (99 km)

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
04. Februar 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360	360	
25. Februar 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360	360	
18. März 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360	360	
08. April 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360	360	
29. April 1998	Rechnitz	Oberwart	11	330	330	
19. Mai 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
10. Juni 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
01. Juli 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
12. August 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
02. September 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
22. September 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
14. Oktober 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360

04. November 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
25. November 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360
16. Dezember 1998	Rechnitz	Oberwart	12	360		360

1770 3600

**Schattendorf (48 km)**

Datum	Reiseziel	Bezirk	Stunden	x 360/12=	erste 5 Tage	weitere Tage
09. Februar 1998	Schattendorf	Mattersburg	10	300	300	
02. März 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330	330	
23. März 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330	330	
14. April 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330	330	
04. Mai 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330	330	
25. Mai 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
15. Juni 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
06. Juli 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
27. Juli 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
17. August 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
07. September 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
28. September 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
16. Oktober 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330
09. November 1998	Schattendorf	Mattersburg	12	360		360
30. November 1998	Schattendorf	Mattersburg	12	360		360
18. Dezember 1998	Schattendorf	Mattersburg	11	330		330

1620 3690

Insgesamt besteht daher ein steuerlich anzuerkennender Verpflegungsmehraufwand wie folgt:

Aspang (51 km),	1.470,00
Deutschkreutz (65 km),	1.710,00
Eisenstadt (38 km),	1.800,00
Erlach (30 km),	300,00
Gutenstein (37 km),	1.470,00
Hainfeld (40 km),	1.650,00

Kirchberg am Wechsel (55 km),	180,00
Neunkirchen (31 km),	1.650,00
Neusiedl am See (72 km),	1.800,00
Oberpullendorf (70 km),	1.710,00
Raiding (68 km),	330,00
Rechnitz (99 km),	1.770,00
Schattendorf (48 km),	1.620,00
<b>SUMME</b>	<b>17.460,00</b>

Da der Bw. von seinem Arbeitgeber keine Kostenersätze erhalten hat, wäre nach der für den Streitzeitraum anzuwendenden Verwaltungspraxis ein Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 17.460 S als dem Bw. tatsächlich entstandene Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dieser Betrag liegt unter dem vom Finanzamt Wiener Neustadt in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 1999 als Werbungskosten auf Grund des § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. Nr. 32/1993, anerkannten Werbungskostenpauschbetrag von 22.567 S.

Der Werbungskostenpauschbetrag auf Grund der zitierten Verordnung steht, sofern er beantragt wird, auch dann zu, wenn die tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall abweichend sein sollten (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 17 Anm 44), wobei der Antrag auf Anwendung des Pauschbetrages jederzeit während des offenen Veranlagungsverfahrens gestellt bzw zurückgenommen (und statt dessen auf die tatsächlichen Kosten abgestellt) werden kann (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 17 Anm 237; VwGH 27. 2. 2003, 99/15/0143).

Da der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung den Antrag auf Anwendung der für ihn günstigeren steuerlichen Regelung gestellt hat, war diesem Antrag im Einklang mit dem VwGH (27. 2. 2003, 99/15/0143), wonach ein diesbezügliches Wahlrecht bestehe, zu folgen und das "Vertreterpauschale" anzusetzen.

Der Berufung war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 1999 Folge zu geben. Die Voraussetzungen für das "Vertreterpauschale" liegen auf Grund der unbedenklichen Bescheinigung des Arbeitgebers des Bw., deren materielle Richtigkeit vom Finanzamt Wiener Neustadt nicht bestritten wird, vor.

Bemerkt wird, dass für die Folgejahre die "Gebietsregelung" zur Anwendung kommen wird und daher Fahrten im Bezirk Baden und in den angrenzenden Bezirken Bruck an der Leitha, Mödling, Lilienfeld, Wiener Neustadt, Wien Umgebung und Eisenstadt als Fahrten "im Einsatzgebiet" keinen Verpflegungsmehraufwand mehr vermitteln.

Wien, 23. Mai 2003