



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/2862- W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Oberrat Dr. Aigner, Mag. Martin Saringer und Dr. Peter Zacherl im Beisein der Schriftführerin Fachoberinspektorin Ingrid Pavlik am 6. Mai 2003 über die Berufung des P W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Stadtgemeinde Klosterneuburg in Wien, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 28. September 2001 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe 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.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber P W. - ein EDV-Berater, der seine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei der Ermittlung seines Gewinnes gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 im Jahr 2000

netto angesetzt hatte, - nahm in seine Einnahmen - Ausgabenrechnung für das Jahr 2000 die Positionen "Diäten 1.-5./00 10% - 20.209,09, Diäten 6 - 12./00 14% - S 13.289,47" auf.

Im Gefolge eines Vorhalteverfahrens, in Rahmen dessen P W. dem Finanzamt eine Aufgliederung der Diäten in der Anlage zur Vorhaltsbeantwortung übermittelt hatte, erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, mit dem anstatt des Verpflegungskostenmehraufwands in der oben genannten Höhe lediglich Taggelder für fünf Tage - (5 x S 300 =) S 1.500 - anerkannt wurden.

Gegen diesen Bescheid erhob P W. Berufung, die das Finanzamt in der Folge mit Berufungsvorentscheidung abwies.

Mit dem Schreiben vom 12. November 2001 in Verbindung mit dem Schreiben vom 21. Jänner 2003 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Berufung gemäß § 276 BAO und - in Entsprechung des § 282 BAO in Verbindung mit § 323 BAO - die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat, welche am 6. Mai 2003 in 1031 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, Zi.Nr. 349, stattfand.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung unter Punkt 1 nach Darstellung der anzuwendenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und der diesbezüglichen Lehre und Rechtsprechung die im Schreiben vom 20. September 2001, in der Berufung, im Vorlageantrag und in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Mai 2003 geäußerte Rechtsansicht des Berufungswerbers bzw. dessen steuerlichen Vertreters der im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 sowie in der Berufungsvorentscheidung geäußerten Rechtsansicht des Finanzamts gegenübergestellt.

Unter Punkt 2 wird nach Anführung der in Anwendung zu bringenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes in der für den Spruch relevanten Fassung der Weg der Berechnung der Höhe des als Betriebsausgabe "Verpflegungsmehraufwand" anzuerkennenden Nettobetrag dargestellt.

1.)

Gesetzliche Bestimmungen

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Gemäß § 26 Z 4 leg. cit. darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu S 360 pro Tag betragen. Soweit Reisekosten nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. nicht abzugsfähig sind, dürfen sie gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Lehre und Rechtsprechung

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 leg. cit. vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, 7. Auflage, Seite 204, Tz 333 zu § 4, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 1960, 1816/59). Der Begriff "Reise" im Sinn des § 4 Abs. 5 leg. cit. entspricht dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. und gilt daher für alle Einkunftsarten (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, 7. Auflage, Seite 204, Tz 332 zu § 4, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Juni 1991, 91/14/0074).

Für den Fall, dass sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise erstreckt, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, ist nach Doralt, EStG, Kommentar, Band I, 4. Auflage, Seite 65, Tz 175 zu § 16, und dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Juni 1988, 87/14/0109, jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an diesen Orten keine Reise. Als Folge dieses Umstands kann es nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1989, 88/14/0197, auch mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit nebeneinander geben.

Für das Entstehen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach ein wiederkehrender Einsatz über einen längeren Zeitraum an

diesem Ort erforderlich, wobei der Aufenthalt an diesem Ort nur während eines Teils der Woche ausreichend ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 1991, 90/13/0101, 20. Juni 1973, 56/72; 28. Mai 1997, 96/13/0132; 2. August 1995, 93/13/0099). Gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1989, 88/14/0197; 15. November 1994, 90/14/0216; 20. Juni 1990, 87/13/0160; 26. Juni 1990, 87/14/0024; 21. September 1993, 93/14/0136, ist ein weiterer Mittelpunkt bei einer Tätigkeit bei Aufenthalt an einem Ort von zumindest einer Woche anzunehmen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 1984, 82/13/0018, fällt ein höherer Verpflegungsaufwand, als er einem Steuerpflichtigen im allgemeinen erwächst, nur dann an, wenn noch keine Kenntnis über die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten besteht. Fällt kein Verpflegungsmehraufwand an, steht dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. August 1995, 93/13/0099, nach aber auch das Tagesgeld nicht zu.

Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Im gegenständlichen Berufungsfall führte P. W. über Ersuchen des Finanzamts vom 5. September 2001 (die Diäten detailliert aufzugliedern und das Fahrtenbuch nachzureichen) im Schreiben vom 20. September 2001 aus: Der Auftraggeber habe ihm einen Firmen-Pkw für die auswärtigen Fahrten zur Verfügung gestellt, weshalb keine km-Gelder angefallen seien. Die Verpflegungskosten seien selbst zu tragen gewesen. Die betrieblichen Fahrten seien notwendig gewesen, weil P. W. für seinen Auftraggeber ein EDV-Projekt zu bearbeiten gehabt habe. Da der Kooperationspartner für dieses Projekt in W-Dorf gewesen sei, sei es notwendig gewesen, in den Büroräumlichkeiten des Kooperationspartners zu arbeiten.

In der Anlage zum Schreiben vom 20. September 2001 wurde dem Finanzamt die nachfolgend dargestellte Aufgliederung der Diäten übermittelt:

Taggeld für Jahr 2000					
	Datum	Start	Ende	Stunden	Tagsatz
Mi	12.01.2000	07:30	22:00	14:30	360,00
Do	13.01.2000	07:30	21:30	14:00	360,00
Di	18.01.2000	07:45	22:30	14:45	360,00
Mi	19.01.2000	07:30	22:30	15:00	360,00
Do	20.01.2000	07:30	21:30	14:00	360,00
Fr	21.01.2000	07:30	21:30	14:00	360,00
Di	25.01.2000	08:00	21:30	13:30	360,00

Mi	26.01.2000	07:45	22:15	14:30	360,00
Do	27.01.2000	07:45	22:15	14:30	360,00
Fr	28.01.2000	07:00	20:00	13:00	360,00
					<u>3.600,00</u>

Di	01.02.2000	07:30	21:30	14:00	360,00
Mi	02.02.2000	07:45	22:15	14:30	360,00
Do	03.02.2000	07:15	21:45	14:30	360,00
Fr	04.02.2000	07:45	20:00	12:15	360,00
Mo	07.02.2000	08:00	20:30	12:30	360,00
Di	08.02.2000	07:15	20:45	13:30	360,00
Mi	09.02.2000	07:15	21:45	14:30	360,00
Do	10.02.2000	08:00	20:00	12:00	360,00
Fr	11.02.2000	08:15	20:00	11:45	360,00
Mo	14.02.2000	07:45	20:00	12:15	360,00
Di	15.02.2000	08:00	21:30	13:30	360,00
Mi	16.02.2000	07:30	21:00	13:30	360,00
Do	17.02.2000	07:45	21:15	13:30	360,00
Fr	18.02.2000	07:45	20:00	12:15	360,00
Mo	21.02.2000	06:45	20:15	13:30	360,00
Di	22.02.2000	07:45	22:15	14:30	360,00
Mi	23.02.2000	08:45	21:30	12:45	360,00
Do	24.02.2000	07:15	21:15	14:00	360,00
Fr	25.02.2000	07:45	20:00	12:15	360,00
Mo	28.02.2000	07:45	20:00	12:15	360,00
Di	29.02.2000	08:00	22:00	14:00	360,00
					<u>7.560,00</u>

Mi	01.03.2000	07:15	15:15	08:00	240,00
Do	02.03.2000	08:00	21:00	13:00	360,00
Fr	03.03.2000	08:00	20:00	12:00	360,00
Mo	06.03.2000	08:15	20:15	12:00	360,00
Di	07.03.2000	08:15	22:45	14:30	360,00
Mi	08.03.2000	08:15	15:15	07:00	210,00
Fr	10.03.2000	08:30	19:00	10:30	330,00
Mo	13.03.2000	08:30	19:00	10:30	330,00
Di	14.03.2000	08:30	15:30	07:00	210,00
Mi	16.03.2000	08:45	22:30	13:45	360,00
Fr	17.03.2000	09:00	20:00	11:00	330,00
Mo	20.03.2000	08:15	20:00	11:45	360,00
Mi	22.03.2000	08:00	19:00	11:00	330,00
Fr	24.03.2000	08:00	20:00	12:00	360,00
Mo	27.03.2000	08:15	19:30	11:15	360,00
Di	28.03.2000	08:00	18:00	10:00	300,00
Mi	29.03.2000	08:00	16:00	08:00	240,00

Fr	31.03.2000	07:30	18:00	10:30	<u>330,00</u>	
					5.730,00	
Mo	03.04.2000	08:00	18:45	10:45	330,00	
Di	04.04.2000	08:15	19:00	10:45	330,00	
Fr	07.04.2000	08:00	21:00	13:00	360,00	
Mo	10.04.2000	08:15	19:00	10:45	330,00	
Di	11.04.2000	08:15	19:00	10:45	330,00	
Fr	14.04.2000	07:45	15:30	07:45	240,00	
Mi	26.04.2000	08:15	15:45	07:30	240,00	
Fr	28.04.2000	07:30	19:30	12:00	<u>360,00</u>	
					2.520,00	
Di	02.05.2000	07:15	19:30	12:15	360,00	
Fr	05.05.2000	08:30	18:45	10:15	330,00	
Mo	08.05.2000	08:45	19:45	11:00	330,00	
Di	09.05.2000	08:00	19:45	11:45	360,00	
Fr	12.05.2000	07:15	19:30	12:15	360,00	
Mo	15.05.2000	08:45	20:30	11:45	360,00	
Di	16.05.2000	08:30	20:30	12:00	360,00	
Fr	19.05.2000	08:00	20:00	12:00	<u>360,00</u>	
					2.820,00	22.230,00
Mi	07.06.2000	08:15	15:30	07:15	240,00	
Fr	09.06.2000	08:00	19:00	11:00	330,00	
Di	13.06.2000	08:30	19:45	11:15	360,00	
Fr	16.06.2000	08:00	17:00	09:00	270,00	
Di	20.06.2000	08:00	15:45	07:45	240,00	
Di	27.06.2000	08:00	18:30	10:30	330,00	
Fr	30.06.2000	08:45	17:30	08:45	<u>270,00</u>	
					2.040,00	
Mo	03.07.2000	08:30	18:30	10:00	300,00	
Di	04.07.2000	08:15	19:30	11:15	360,00	
Fr	07.07.2000	08:00	18:30	10:30	330,00	
Mo	10.07.2000	08:15	19:15	11:00	330,00	
Di	11.07.2000	08:00	19:30	11:30	360,00	
Fr	14.07.2000	08:15	19:00	10:45	330,00	
Mo	17.07.2000	08:00	19:00	11:00	330,00	
Di	18.07.2000	08:00	19:00	11:00	330,00	
Fr	21.07.2000	08:00	16:00	08:00	240,00	
Di	25.07.2000	08:45	18:30	09:45	300,00	
Fr	28.07.2000	08:30	16:30	08:00	240,00	
Mo	31.07.2000	08:00	16:00	08:00	<u>240,00</u>	

3.690,00

Fr	04.08.2000	07:30	16:00	08:30	270,00
Di	08.08.2000	08:30	15:30	07:00	210,00
Fr	11.08.2000	08:00	15:45	07:45	240,00
Fr	18.08.2000	08:15	15:15	07:00	210,00
Mo	21.08.2000	08:00	15:15	07:15	240,00
Do	24.08.2000	09:00	17:30	08:30	270,00
Fr	25.08.2000	08:00	15:30	07:30	240,00
Mo	28.08.2000	08:15	19:00	10:45	330,00
Di	29.08.2000	08:15	22:30	14:15	360,00
					<u>2.370,00</u>

Fr	01.09.2000	07:30	16:15	08:45	270,00
Mo	04.09.2000	08:00	19:00	11:00	330,00
Di	05.09.2000	07:00	17:30	10:30	330,00
Fr	08.09.2000	07:00	15:45	08:45	270,00
Mo	11.09.2000	08:30	19:15	10:45	330,00
Fr	15.09.2000	07:45	21:30	13:45	360,00
					<u>1.890,00</u>

Di	03.10.2000	08:00	18:30	10:30	330,00
Fr	13.10.2000	08:00	16:00	08:00	240,00
Mo	16.10.2000	08:30	18:00	09:30	300,00
Fr	20.10.2000	08:15	15:15	07:00	210,00
Mo	23.10.2000	09:30	18:45	09:15	300,00
Di	24.10.2000	08:00	19:30	11:30	360,00
					<u>1.740,00</u>

Fr	03.11.2000	08:15	15:45	07:30	240,00
Mo	06.11.2000	08:00	18:00	10:00	300,00
Fr	10.11.2000	08:15	15:30	07:15	240,00
Mo	13.11.2000	08:15	19:00	10:45	330,00
Fr	17.11.2000	07:15	17:00	09:45	300,00
Mo	20.11.2000	08:00	18:15	10:15	330,00
Fr	24.11.2000	07:30	15:30	08:00	240,00
Mo	27.11.2000	08:30	18:45	10:15	330,00
					<u>2.310,00</u>

Fr	01.12.2000	08:30	16:00	07:30	240,00
Mo	04.12.2000	08:00	18:00	10:00	300,00
Fr	15.12.2000	08:00	15:45	07:45	240,00
Mo	18.12.2000	08:15	18:45	10:30	330,00
					<u>1.110,00</u>
					15.150,00

Summe 2000 37.380,00

Der obigen Übersicht "Taggeld für Jahr 2000" wurde der Zusatz, für Dienstreisen von K nach W-Dorf (Fa. S) und zurück bzw. K - W-Dorf - 1150 Wien (Fa. S) - K, sowie die folgende Aufgliederung der Diäten für die das Streitjahr betreffenden Zeiträume Jänner bis Mai bzw. Juni bis Dezember hinzugefügt:

	1 - 5/2000	6 – 12/2000
Netto	20.209,09	13.289,47
10% MwSt.	2.020,91	
14% MwSt.		1.860,53
Brutto	22.230,00	15.150,00

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 anerkannte das Finanzamt die Tag-gelder lediglich für die ersten fünf Tage mit der Begründung: Es sei aufgrund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst als erwiesen anzunehmen, dass P W. die günstigsten Verpflegungs-möglichkeiten in den von ihm bereisten Orten soweit bekannt seien, dass ein Verpflegungs-mehraufwand ebenso ausgeschlossen werden könne, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. Durch die Dienstreisen von K nach W-Dorf (Fa S) und zurück sei der Mittelpunkt der Tätigkeit an diesem Einsatzort begründet worden, zumal sich dieser Einsatzort wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke.

Dieser Bescheidebegründung entgegnete P W. in seiner Berufung, nicht die Zeit und auch nicht die Absicht zu haben, am Einsatzort (W-Dorf) nach günstigen Verpflegungsmöglichkeiten zu suchen. Da P W., wenn er dort tätig sei, seine Arbeit erledigen müsse, sei es unrichtig, ihm zuzumuten, statt seiner Arbeit nachzugehen, in W-Dorf nach günstigen Verpflegungsmöglich-keiten zu suchen. Da der Arbeitseinsatz vollkommen unregelmäßige Essenszeiten bedinge, könnten vom P W. auch beispielsweise Tagesmenüangebote nicht wahrgenommen werden.

Den Berufungsausführungen entgegnete das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nach Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988: P W. sei in W-Dorf (=Einsatzort) regelmäßig wiederkehrend tätig und habe die Anfangsphase von 5 Tagen überschritten, weshalb ihm keine Tagesdiäten zustünden. Ob P W. Zeit und/oder Mühe aufwende, die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten zu suchen, sei für die steuerliche Beurteilung unerheblich. Die Rechtfertigung für die Annahme von Aufwen-dungen liege in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungs-mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und im Sinne des § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen.

Dem Gesagten hielt der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag gem. § 276 BAO entgegen: Es sei unrichtig, dass P W. einen weiteren Tätigkeitsort für seine Berufsausübung gebildet hätte. Es habe sich in zufälliger Art und Weise eine mehrmalige Reise nach N ergeben. Die Begründung in der Berufungsvorentscheidung entspreche in keiner Weise der Gesetzeslage und sei daher rechtswidrig. "Bei einer Rechtsauslegung, wie der gegenständlichen, müsste jeder Handelsvertreter, der regelmäßig seine Kunden besucht, überhaupt keinerlei Verpflegungsmehrspesen absetzen können, was wohl den Gesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, sodass der angefochtene Bescheid rechtswidrig ist" (Zitat Ende).

In der am 6.Mai 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass P W. nicht ständig im Außendienst tätig, sondern als EDV-Spezialist im Wesentlichen für einen Auftraggeber in Wien tätig sei. Im Streitjahr habe P W. EDV-Probleme einer Betriebsstätte dieser Firma in W-Dorf - dieser Ort liege ca. 15 km südlich von N entfernt - zu lösen gehabt. Da P.W an vielen Tagen von K nach W-Dorf anreisen habe müssen, sei zu beachten, dass es staubedingt zu längeren Fahrzeiten komme, weshalb P W. zwischendurch Pausen machen habe müssen, die in den Raststätten ebenfalls essens- und getränkebedingte Mehraufwendungen verursacht hätten.

Unter Bezugnahme auf die dem Senat vorgelegten Speisekarten führte der steuerliche Vertreter aus, dass in Rechnung zu stellen sei, dass es in W-Dorf selbst nur zwei Lokale gebe. Daraus ergebe sich, dass diese Lokale eher teuer seien. Eine mögliche Reise nach N sei allerdings zeitaufwendig. Da P W. nach Stunden entlohnt werde, hätte nicht die Möglichkeit bestanden, diesen Zeitaufwand zu rechtfertigen. Dieser Zeitaufwand werde auch nicht bezahlt.

Weiters wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der Grund für die Anerkennung von nur S 300,-- Tagsatz für die ersten fünf Tage (, wie wohl aus der Aufstellung "Taggeld für Jahr 2000" klar erkennbar sei, dass P W. nur für diese ersten fünf Tage der volle Tagsatz von S 360 zustehen "würde",) nicht verständlich sei. Da die betriebsbedingten Aufenthalte in W-Dorf im Laufe des Jahres 2000 ständig zurückgegangen seien, sei keineswegs erkennbar, "ob die Fünf- Tagesfrist jeden Monat neu beginnend berechnet werden müsste" (Ende des Zitats).

Die Rechtsansicht des Finanzamtes sei auch deshalb verfehlt, weil der Verwaltungsgerichtshof bei seiner "Fünf-Tages-Regel" offenbar den Fall in Betracht gezogen habe, dass jemand beispielsweise 14 Tage mit Übernachtung an einem Einsatzort verbringen habe müssen.

Des Weiteren wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass P W. den Wagen von seinem Auftraggeber zur Verfügung gestellt bekommen und deshalb auch keine Kilometergelder abgesetzt habe. Daraus sei der Wille P W.'s, möglichst kostengünstig zu agieren, erkennbar.

Da der Wille des Steuerpflichtigen, die Tätigkeit in W-Dorf in möglichst wenig Arbeitstagen zu erledigen, bedacht werden müsse, habe P W. aus betriebswirtschaftlichen Gründen nicht nach der kostengünstigsten Verpflegung durch Rundfahrt um seinen Einsatzort gesucht, sondern habe in möglichst ökonomischer Weise die notwendige Verpflegung zu sich genommen. Dies, weil er ein Stundenhonorar von etwa S 1.000,-- erhalte und die Fahrtzeiten zwischen K und W-Dorf vom Auftraggeber nicht bezahlt worden seien. Daher sei es im wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen gelegen gewesen, die Einsatztage zu minimieren und nicht um "Essensausflüge" den Einsatz hinauszuzögern.

In der nachfolgenden Tabelle werden die Speisen und Getränke samt den Preisen in Euro laut den vom Vertreter in der Verhandlung vorgelegten und zum Akt genommenen Speisepläne dargestellt:

P-Wirt	
Aperitif	
Fruchtwodka mit Dörrzwetschke	3,30
Glas Sekt mit Hollersaft	3,50
1/16 österr. Sherry (WG. Haus Moser, St. Georgen	2,60
Sangria (spanisches Gesöff für heiße Tage)	3,30
Für Kinder; Hollersaft aufgespritzt	1,50
Vorspeisen	
Mozarella mit Tomaten und frischen Basilikum	6,20
Beefsteak Tartare (zum selber abmachen!)	7,60
Rindfleisch – Gemüsesulz mit roten Zwiebel u. Kernöl	6,10
gegrillte Putenstreifen auf Blattsalaten	6,90
Blunzenradl ´n mit Erdäpfel-Vogerlsalat u. Kernöl	5,80
Bauern-Rohschinken mit Melone	6,90
Suppen	
Brenness ´l-Rahmsuppe mit Knoblauchbrot	3,50
Rindsuppe mit Leberknödel oder Frittaten	2,40
unser Sommerhit:	
geeiste Paradeissuppe mit Mozarellastücken und Basilikum	3,30
Hauptspeisen	
Hausgemachte Nudeln mit Eierschwammerl	8,20
Eierschwammerlsauce mit Knödel	9,50
Gnocci in Tomatensauce	6,40

Rehbockfilet in Rotwein-Waldbeersauce mit Erbsenschoten u. Serviettenknödel	20,30
Rinderfiletspitzen mit Spargel + Schwammerl dazu bunte Spätzle	11,20
heimischer Rindfleischteller "gesotten und gebraten" mit Schnittlauchsauce u. Erdäpfelschmarr'n	10,40
Schweinsrücken-Steak mit Grammlgröst'l und warmen Speck-Krautsalat	10,20
Schweinslungenbraten am Spieß mit Frühlingsgemüse und Pommes	11,20
Eierschwammerlrostbraten mit Serviettenknödel	11,50
Fisch	
Gebratenes Zanderfilet mit Knoblauch, Sommergemüse und Petersilerdäpfeln	10,60
Lachs auf Gurken-Dillsauce mit Eierschwammerl'n und Safranrisotto	12,30
Hausmannskost	8,40
Bauern-Cordon bleu mit Erdäpfeln (gefüllt mit Hausgeselchten + Bergkäs)	6,60
Putenschnitzel gebacken mit Reis	5,50
Schmalzpfand'l- Schnitzel	
Steak's	17,80
Pfeffersteak mit Broccoli und Mandelbällchen	17,80
Steak mit Spiegelei, Braterdäpfeln, Kräuterbutter u. Sommergemüse	17,80
Steak auf frischer Paprikasauce mit Nudeln	
die Steak's braten wir medium!	
Salat vom Buffet Teller 2,80	
Nachspeise	
.....	
weißes Schokoladenparfait auf Melonensalat	4,40
Tiramisu	3,10
Himbeer- Panna-cotta	4,40
Marillenknödel mit Marillenschaum	3,10
Eispalatschinke	3,80
Gasthaus S	
Mittags-Menü	
Eierschwammerl-Tatare mit Wildschwein-Rohschinken	
Rinder-Carpaccio mit Parmigiano, mariniert in Trüffelöl	
Vichysoisse (Kalte Erdäpfel-Lachssuppe) mit kanad. Wildlachs	
Klare Pilzsuppe mit Gemüsewürfel	
Rindsuppe mit Einlage nach Wahl	

Eierschwammerl in Rahmsauce mit Serviettenknödel
 Waldpilz-Ravioli
 Gebratenes Lachsforellenfilet mit Fisolen und Erdäpfel
 Wiener Backhuhn (ohne Haut und Knochen, mit Leber) mit Petersilienerdäpfel und Blattsalat
 Schweinslungenbraten mit Pilzen und Erdäpfelgebäck
 Kalbs-Wiener oder – Naurschnitzel mit Salat
 Tafelspitz mit hausgemachten Cremespinat, Apfelkren, Schnittlauchsauce und Rösterdäpfel
 Rosa gebratene Entenbrust mit Polenta und Karotten

Geeister Haselnuß-Spitz auf Erdbeerspiegel
 Sorbets
 Kastanienreis mit frischen Früchten
 Nougat-Mousse und - Parfait mit frischen Früchten
 Geeiste Malakoff-Schnitte mit Beerenragout
 Marillenkuchen

Käse vom Wagen

3 Gänge zu einem Fixpreis von Euro 21.50 (\$ 295,85)

Menü I:

Gelber Löwenzahnsalat mit gebratener Hühnerleber	6,50
Vichysoisse (geeiste Erdäpfel-Lauchsuppe)	
mit kanad. Wildlachs und Forellenkaviar	7,50
Schweinsmedaillons mit Pilzen und Erdäpfelgebäck	16,00
Marillenkuchen	2,00
Euro	28,00

Menü II:

Gratiniertes Steinpilz-Carpaccio	13,00
Bouillabaise	10,00
Gebratene Lachsforelle mit Fisolen und Erdäpfel	14,00
Marillknödel mit Ragout	6,00
Euro	38,00

Menü III:

Variation von der Gänseleber mit hausgemachten Brioche	15,00
Klare Waldpilzsuppe mit Wachtelei und Gemüsewürfel	7,00
*) Rotzunge (Wildfang) mit Nektarinen, Banane, Ingwer und Fisolen (mit Petersilienerdäpfel)	13,-/23,-
Filetsteak mit Gemüse und Folienerdäpfel	22,-
*) Käse vom Wagen	ab 5,50
Gratinierte Baby-Ananas	8,00

6-gängig Euro 59,-

*) 4-gängig (ohne Zackenbarsch, Käse) Euro 45,-

Menü IV:	
Rucola-Salat mit gratinierten Riesengarnelen mit Tomaten-Basilikum-Vinaigrette	16,-
Pilz- Ravioli mit schwarzen Sommertrüffeln	13,-/17,-
Rosa gebratene Entenbrust mit Polenta und Baby-Karotten	16,-
Nougat-Variation (Knöderl, Mousse, Parfait)	7,50
Euro 45,-	
Unsere Klassiker:	
Rinder-Carpaccio mit Rucola und Parmigiano, mariniert in Trüffelöl	10,-
Rindsuppe mit Leberknödel, Grießnockerl oder Frittaten	3,50
Rindsuppe mit Lungenstrudel	4,-
Eierschwammerl in Rahmsauce mit Serviettenknödel	13,-
Kalbs-Wienerschnitzel oder Naturschnitzel mit Reis oder Petersilienerdäpfel	11,-
Wiener Backhuhn (ohne Haut und Knochen, mit Leber) mit Petersilienerdäpfel	9,50
Tafelspitz mit Schnittlauchsauce, Apfelkren, hausgemachtem Cremespinat und Rösterdäpfel	15,-
Nachtisch:	
Geeister Haselnuß-Spitz im Erdbeerspiegel	8,-
Nougat-Variation (Knöderl, Mousse, Parfait)	7,50
Marillenknödel mit Ragout	6,-
Gartinierte Baby-Ananas	8,-
Kastanienreis mit frischen Früchten	5,50
Sorbet-Variation	5,-
Marillenkuchen	2,-
dazu servieren wir Ihnen gerne ein Glas	
2000 Beerenauslese Cuvée Kracher/Illmitz/Neusiedlersee	4,70
Bouteillenweine glasweise: Degustationsglas 1/10 lt.	
2001 Grüner Veltliner Gärtling WG.Nigl/Senftenberg/Kremstal Gl. 2,50/ Fl. 18,-	1998 Blauer Burgunder WG. Waldherr/Neudörf/Neusiedlersee-Hügelland 3,-/21,-
WBG Jamek 4,-/28	1998 Blaufränkisch "Creitzer" WG Gesellmann/Deutschkreutz/Mittelbgld. 4,50/26
2000 Riesling Federspiel Viesslinger Bruck WG. Freie Weingärtner Wachau 4,-/ 28,-	1004 CS-ME 1998 6,-/40,-
1995 Riesling Dürnsteiner Hollerin Smaragd WG.Prager/Weißenkirchen/Wachau 7,50/ 52,-	1995 Montiano IGT (ME) Falesco Latium/Italien 8,-/55,-
Zur Gänseleber: 1995 Muskateller Kollmütz Auslese	

Aus folgenden Gründen sind Taggelder nur für die ersten 5 Aufenthaltstage in W-Dorf anzuerkennen:

Mit dem Vorbringen des Berufungswerbers im Schreiben vom 20. September 2001, für seinen Auftraggeber an einem EDV-Projekt in den Büroräumlichkeiten des Kooperationspartners in W-Dorf gearbeitet zu haben, kann ebenso wie mit den Ausführungen in der Berufung (und im Vorlageantrag) und der Erklärung der steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Mai 2003, P W. sei als EDV-Spezialist im Wesentlichen für EINEN AUFTRAGGEBER in Wien tätig, habe im Streitjahr EDV-Probleme EINER BETRIEBSSTÄTTE dieser Firma in W-Dorf zu lösen gehabt und habe an VIELEN TAGEN von K nach W reisen müssen, schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 aufgezeigt werden, weil P W. in keiner Weise den Ausführungen des angefochtenen Bescheides entgegengetreten ist, dass die Reisebewegungen wiederholt denselben Ort (W-Dorf) betroffen haben.

Den Ausführungen im Vorlageantrag, es habe sich in zufälliger Weise eine mehrmalige Reise nach N ergeben, ist das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2002, 99/13/0034, entgegenzuhalten, dem zufolge sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen können, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat.

Den Ausführungen in der Berufung über den Zeitmangel und die unregelmäßigen Essenszeiten des Berufungswerbers ist entgegenzuhalten, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass sich Berufstätige wie der Berufungswerber im Allgemeinen außer Haus verpflegen. Ein mit dem Tagesgeld abzugeltender steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand liegt daher nur vor, solange P W. die Kenntnis über die Verpflegungsmöglichkeiten an einem bestimmten Ort fehlt, weil er sich erst seit kurzer Zeit an diesem Ort aufhält. Entsprechend der bereits oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1989, 88/14/0197; 15. November 1994, 90/14/0216; 20. Juni 1990, 87/13/0160; 26. Juni 1990, 87/14/0024; 21. September 1993, 93/14/0136, liegt daher ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand ab dem Aufenthalt

in W-Dorf von einer Woche nicht mehr vor. Fällt kein Verpflegungsmehraufwand an und ermittelt P W. seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach der Nettomethode, steht dem Berufungswerber in analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. August 1995, 93/13/0099, aber auch das Tagesgeld nicht in der geltend gemachten Höhe, sondern nur in der Höhe des Nettobetrages von dem im § 26 Z 4 leg. cit. mit S 360 ausgewiesenen Bruttobetrag für 5 Tage zu.

Dem im Vorlageantrag thematisierten Verpflegungsmehraufwand von Handelsvertretern ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 28. Mai 1997, 96/13/0132, und vom 19. März 2002, 99/14/0317 ausgesprochen hat, dass unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr an die gleichen Orte eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten "im betrauten Sprengel" angenommen werden kann. Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reisekosten ist nach der zitierten Rechtsprechung im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2002, 99/13/0001). Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, zufolge kann auch ein allfälliger, aus der Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden.

Vor diesem Hintergrund vermochte der im Vorlageantrag angesprochene Vergleich der Mitarbeit des Berufungswerbers an einem EDV-Projekt mit dem Tätigkeitsbereich eines Handelsvertreters eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides nicht offen zu legen.

Soweit der steuerliche Vertreter auf die gastronomische Ausstattung des Beschäftigungsortes W-Dorf und staubedingte Konsumationskosten in Raststätten verweist, ist zu erwidern, dass die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise in der Beurteilung des Zustehens der von P W. geltend gemachten Betriebsausgaben eine Berücksichtigung der vom steuerlichen Vertreter behaupteten Besonderheiten nicht zulässt.

Solcherart ist aus der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Mai 2003 anhand von dem Senat vorgelegten Speisenübersichten erfolgten Charakterisierung von zwei in W-Dorf befindlichen Lokalen als eher teuer für die Frage, ob Taggelder in der von P W. geltend gemachten Höhe anzuerkennen sind, nichts zu gewinnen. Lediglich der Vollständigkeit halber sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 96/13/0132 verwiesen, mit dem die Beschwerde eines Tagesgelder als

Werbungskosten geltend machenden Staatsanwaltes gegen den Arbeitnehmerveranlagungsbescheid für das Jahr 1995 abgewiesen wurde. Der Begründung des letztzitierten Erkenntnisses nach hat der Beschwerdeführer in seiner Berufung vorgebracht: "Es koste ein Mittagsmenü schon in einem durchschnittlichen Lokal inklusive Getränk etwa S 100; auf Grund seiner gesundheitlichen Situation sei der Beschwerdeführer gezwungen, Speisen zu sich zu nehmen, die nicht als billiges Menü angeboten würden. Auch sei es dem Beschwerdeführer gesundheitlich nicht zuzumuten, sich ständig von heißem Leberkäse zu ernähren. Er müsse daher weitaus mehr für seine Verpflegung aufwenden." Aus der dem Senat vorgelegten Speisekarte des P-Wirts vom 9. August 2002 ist abzuleiten, dass die Bestellung von einfachen Speisen in der Kombination einer Portion Rindsuppe (mit Frittaten oder Leberknödel zu einem Preis von € 2,40) und einer Portion Marillenknödel mit Marillenschaum (zu einem Preis von € 3,10), Eispalatschinke (zu einem Preis von € 3,80), Schmalzpfand 1 Schnitzel (zu einem Preis von € 5,50), Gnocchi in Tomaten (zu einem Preis von € 6,40), Putenschnitzel gebacken mit Reis (zu einem Preis von € 6,60) Kosten innerhalb einer Bandbreite von € 5,50 und € 9,00 verursacht hätten. Da der Verwaltungsgerichtshof in der Begründung seines abweisenden Erkenntnisses von 28. Mai 1997, 96/13/0132, offen gelegt hat, über die Beschwerde unter Beachtung des oben zitierten Berufungsvorbringens des Beschwerdeführers abgesprochen zu haben, ist auch aus diesem Grund die - in der Berufungsverhandlung vom 6. Mai 2003 protokollierte - Ableitung des steuerlichen Vertreters aus den dem Senat vorgelegten Speisekarten, dass diese Lokale eher teuer seien, nicht dazu geeignet, eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides nachzuweisen.

Abschließend sei bemerkt, dass ein Stau ein Hemmnis ist, dessen Folgen nicht nur der Berufungswerber, sondern alle die an dem Stau beteiligten Verkehrsteilnehmer zu tragen haben. Wenngleich auch die für die Nahrung nötigen Aufwendungen eine Voraussetzung der betrieblichen Tätigkeit darstellen, sind die pausenbedingten Konsumationskosten Folge des infolge längerer Fahrtzeiten getroffenen Entschlusses P W. 's, die Fahrten von K nach W zwecks Erholung zu unterbrechen und die Fahrtpausen zur Einnahme von Speisen und Getränken zu nutzen. P W. ist es unbenommen gewesen, Nahrungsmittel und Getränke anlässlich seiner Reisen von seinem Wohnsitz an seinen Dienstort mitzunehmen, um sie dort bzw. während Fahrtpausen am Parkplatz einnehmen zu können. Seine Situation ist nicht anders zu sehen, als die Situation solcher Personen, die sich täglich außer Haus verköstigen müssen. Auf die durch Termindruck im konkreten Fall möglichen Besonderheiten Bedacht zu nehmen, verbietet die durch die gesetzliche Regelung für die Annahme des Verpflegungsmehraufwandes gebotene typisierende Betrachtungsweise. Im Übrigen hätten

der längere Aufenthalt in W-Dorf in Verbindung mit den Fahrten von K nach W-Dorf und zurück bzw. K - W-Dorf- 1150 Wien (Fa S) es dem Berufungswerber ermöglicht, Erfahrungswerte betreffend möglicher Stauzeiten zu sammeln und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Betriebsausgaben statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt.

Da die oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen samt den ebenfalls oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes in einem unauflösbaren Widerspruch zu sämtlichen Ausführungen (samt den dem Berufungssenat vorgelegten Beweismittel) des Berufungswerbers und dessen steuerlichen Vertreters gestanden sind, ist die Anerkennung der vom Berufungswerber geltend gemachten Kosten in voller Höhe zu versagen.

2.)

Gemäß § 13 Abs. 1, Satz 1 UStG 1994 kann jeder Unternehmer für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen. Da P W. beruflich am 12., 13., 18., 19. und 20. Jänner des Streitjahres in W-Dorf tätig gewesen ist, ist die abziehbare Vorsteuer gemäß § 13 Abs. 1 UStG 1994, Satz 3 in der im Monat Jänner 2000 geltenden Fassung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 aus den Pauschbeträgen herauszurechnen.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung eines Steuersatzes von 20 % aus dem Bruttobetrag (S 1.800) herausgerechnet hat, obwohl § 10 des letztgenannten Absatzes einen Steuersatz in Höhe von 10% vorsieht, ist die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung eines Steuersatzes von 10 % aus dem Bruttobetrag der vom Finanzamt in Höhe von S 1.500 netto anerkannten Taggeldern herauszurechnen und der Verpflegungsmehraufwand in Höhe von S 1.636,364 anzuerkennen.

Verpflegungsmehraufwand	Jänner bis Mai 2000/Juni bis Dezember 2000
-------------------------	--

Verpflegungsmehraufwand lt. Finanzamt	1.500,000	0,00
Verpflegungsmehraufwand lt. BE (brutto)	1.800,000	0,00
10 % USt.	163,636	0,00
Verpflegungsmehraufwand lt. BE (netto)	1.636,364	0,00

Aufgrund der obigen Ausführungen ist der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 teilweise Folge zu geben.

Einkommensteuer für das Jahr 2000 in	S	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	880.877	64.015,83
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>880.877</u>	64.015,83
Einkommen	880.877	64.015,83
Rundungszuschlag	<u>23</u>	<u>1,67</u>
<u>Gerundetes (Welt-)Einkommen</u>	<u>880.900</u>	64.017,50
Die Einkommensteuer beträgt:		
0 % für die ersten 50.000 S/3.634 €	0,00	0,00
21 % für die weiteren 50.000 S/3.634 €	10.500,00	763,00
31 % für die weiteren 200.000 S/14.535 €	62.000,00	4.505,00
41 % für die weiteren 400.000 S/29.069 €	164.000,00	11.918,00
50 % für die restlichen 180.900 S/13.147 €	90.450,00	<u>6.573,00</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	326.950,00	23.760,38
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-500,00	36,35
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	<u>326.450,00</u>	<u>23.724,05</u>
Einkommensteuer	<u>326.450,00</u>	<u>23.724,05</u>

Wien, 13. Mai 2003