



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1893-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bez. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

1. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 sowie Einkommensteuer 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

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

Strittig ist die Anerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen sowie die Absetzbarkeit von Diäten.

Beim Bw. fand für die Jahre 1996 bis 1998 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. den §§ 147 ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 11. September 2000 ausführlich dargestellt wurden:

1. Fremdarbeit (Tz. 20):

- Die Ehegattin des Bw. habe in den Jahren 1997 und 1998 monatlich ca. 2.000 S in bar für folgende Leistungen erhalten:
Fallweise telefonische Erhebung von Ersatzteilpreisen, die auf den Eurotaxlisten des Bw. nicht aufschienen, fallweise Ausfertigung von Ausgangsrechnungen sowie diverse Behördenwege.
- Obwohl die Ehegattin diese Aufgaben auch bereits 1996 ausgeführt habe, seien die Aufwendungen mangels Zahlung nicht geltend gemacht worden.
- Aufzeichnungen, aus denen der Zeiteinsatz (Umfang der Tätigkeiten) ableitbar wäre, seien nicht geführt worden.
- Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien aber die o.a. Tätigkeiten der Erfüllung der allgemeinen familiären Beistandspflicht zuzuordnen.
- Darüber hinaus sei auch mangels Fremdüblichkeit die Voraussetzung für die Anerkennung der beantragten Betriebsausgaben i.H.v. 23.500 S (1997) und 22.000 S (1998) nicht gegeben, da familienfremde Personen eine unentgeltliche Tätigkeit (1996 sei für annähernd die gleiche Tätigkeit keine Zahlung an die Ehegattin erfolgt) sicher nicht in Kauf nehmen würden.

- Weiters sei der Umfang und die Art der Tätigkeit als geringfügig einzustufen, weshalb die Tätigkeiten noch in den Bereich der familienhaften Mitwirkungsverpflichtung fallen würden.

So seien von der Ehegattin ca. 20 Rechnungen monatlich erstellt worden, wobei der dafür notwendige Zeiteinsatz von der Betriebsprüfung als marginal eingestuft worden sei.

Auch die Ablage von ca. 20 Kontoauszügen monatlich sei in wenigen Minuten möglich gewesen.

Für ca. 110 Gutschriftseingänge monatlich sei eine Kontrollzeit von max. einer Stunde anzusetzen.

Da der Bw. über ein Mobiltelefon verfüge, könne der Telefondienst der Ehegattin nur fallweise von Bedeutung gewesen sein. Aufzeichnungen darüber seien von der Ehegattin jedenfalls nicht geführt worden.

Zu den behaupteten Behördenwegen der Ehegattin werde festgehalten, dass der Bw. selbst zumindest zweimal wöchentlich die Versicherungsdirektion aufgesucht habe.

Weshalb auch die Ehegattin zweimal wöchentlich die Versicherungsdirektion aufsuchen musste, sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar.

2. Diäten (Tz. 18):

- Der Bw. sei als Kfz-Sachverständiger in Niederösterreich tätig gewesen.
Bei den beantragten beruflich veranlassten Reisen habe es sich hauptsächlich um Fahrten in den Bezirken F, R, T, V, X und Z gehandelt.
- Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die o.a. niederösterreichischen Bezirke als einheitliches Zielgebiet zu betrachten und würden aufgrund deren regelmäßigen Bereisung einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen.
Mittelpunkt der Tätigkeit könne nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein.
Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, würden daher in diesem Einsatzgebiet einen Mittelpunkt der Tätigkeit begründen.
- Für Fahrten im Bereich Z seien Diäten zur Gänze zu versagen.
- Diäten betreffend außerhalb des o.a. Zielgebietes seien von der Betriebsprüfung jedenfalls anerkannt worden.
- Betragsmäßig seien daher folgende Diäten anzuerkennen (alle Beträge in Schilling):

	1996	1997	1998
Diäten netto lt. Erkl.	28.500	43.282	42.539
Diäten netto lt. Bp	-8.455	-12.682	-10.173
= Erfolgsänderung	20.045	30.600	32.366

Bei der in diesem Zusammenhang vorzunehmenden Vorsteuerkorrektur, sei es im Jahre 1996 zu einer Vorsteuererhöhung gekommen, da ursprünglich von den erklärten Diäten keine Vorsteuer geltend gemacht worden sei (alle Beträge in Schilling):

	1996	1997	1998
Vorsteuer lt. Bp:	845	-3.060	-3.237

3. Kfz Jeep Cherokee (Tz. 17):

- Da gem. § 12 Abs. 2 Z 2b UStG 1994 ein Vorsteuerabzug für das o.a. Fahrzeug nicht zulässig sei, sei der vorgenommene Vorsteuerabzug in den Jahren 1996 und 1997 i.H.v. 9.519 S bzw. 10.268 S zu berichtigen gewesen.
Im Jahre 1998 seien die betreffenden Kfz-Kosten bereits brutto verbucht worden.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend der o.a. Abgaben und folgte in den gem. § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung, beantragte die erklärungskonforme Veranlagung und begründet dies sowie in den Schriftsätzen vom 4. Dezember 2000, 7. Dezember 2000 und 14. März 2002 im Wesentlichen folgendermaßen:

1. Fremdarbeit (Tz. 20):

- Die Betriebsprüfung habe zu Unrecht Zahlungen an die Ehegattin des Bw. nicht als Betriebsausgaben anerkannt.
- Die Ehegattin habe in den Jahren 1997 und 1998 folgende Aufgaben durchzuführen gehabt:
Ausfertigung von Ausgangsrechnungen (handschriftlich), regelmäßige Ablage der Kontoauszüge und Kontrolle der Eingänge, Telefon- und Faxdienst, regelmäßiges disponieren der im Tagesverlauf eingehenden Eilaufträge in die laufende tägliche Route, regelmäßige telefonische Erhebung von Ersatzteilpreisen sowie Behördenwege (Berichte seien ein- bis zweimal wöchentlich in die Direktion der Versicherungsanstalt zu bringen gewesen).
- Ein schriftlicher Dienstvertrag sei zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin nicht abgeschlossen worden.
- Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reiche nach Ansicht des Bw. nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen.
- Es liege eine über die typische familienhafte Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin vor, dies ergebe sich aus dem Umfang des Aufgabengebietes und dem beträchtlichen Zeitaufwand (ca. 16 bis 20 Stunden monatlich).
- Eine Bestätigung über die mindestens wöchentlich durchgeführten Dienstreisen sei von der Versicherung ausgestellt worden.
- Auch 1996 sei diese Tätigkeit, mit etwas geringerem Ausmaß durchgeführt worden, einen Zahlungsfluss habe es aber 1996 noch nicht gegeben.
- 1998 sei gegenüber 1996 eine Umsatzsteigerung um ca. 34 % erfolgt. Diesen Mehraufwand an Besichtigungen habe der Bw. nur durch die Abtretung weiterer administrativer Arbeiten an die Ehegattin bewältigen können.
- Der Bw. beantrage daher dass die Zahlungen an seine Ehegattin i.H.v. 23.500 S (1997) und 22.000 S (1998) als Betriebsausgabe anerkannt werde.

2. Diäten (Tz. 18):

- Die Betriebsprüfung habe 5 niederösterreichische Bezirke als weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit betrachtet.
- Die Lohnsteuerrichtlinien 1992 würden nur die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit und den Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit kennen.
Dort fände sich die 15 bzw. 10 Tagesregelung für wiederkehrenden Einsatz an einem Ort bei zeitlicher Unterbrechung.
- Der Bw. sei aber immer in verschiedenen Gemeinden tätig gewesen, weshalb die 15 bzw. 10 Tagesregelung nicht überschritten worden sei.
- Das Einsatzgebiet des Bw., das mehrere politische Bezirke umfasse, könne nicht mit einem "Sprenkel" verglichen werden.
- Der Bw. stelle daher den Antrag die Diäten wie folgt anzuerkennen (alle Beträge in Schilling):

Gewinnermittlung:	1996	1997	1998
Diäten netto lt. Erkl.	28.500	43.282	42.539
- Diäten f. Wien, Klosteneuburg	-1.827	-8.536	-6.955
<i>Beantragte Diäten:</i>	<i>26.673</i>	<i>34.746</i>	<i>35.584</i>

Aufgrund der Änderungen lt. den Tz. 17, 18 und 19 des Bp-Berichtes ergeben sich lt. Bw. folgende berichtigte Vorsteuerbeträge (alle Beträge in Schilling):

Umsatzsteuer:	1996	1997	1998
Vorsteuern lt. Erkl.	20.332	41.831	28.604
Tz. 17	-9.519	-10.268	
Tz. 18	2.667	-854	-696
Tz. 19		-1.643	
<i>Beantragte Vorsteuer:</i>	<i>13.480</i>	<i>29.066</i>	<i>27.908</i>

3. Kfz Jeep Cherokee (Tz. 17):

- Lt. Bw. verstosse der Ausschluss des Vorsteuerabzugs beim o.a. Kfz gegen Art. 17 Abs. 2 der 6. Mwst-RL.
- Der Bw. beantrage daher den Vorsteuerabzug bezüglich der Betriebskosten des o.a. Kfz wie folgt zu berücksichtigen (alle Beträge in Schilling):

	1996	1997	1998
<i>Vorsteuer lt. Bw. f. Kfz</i>	<i>9.519</i>	<i>10.268</i>	<i>10.095,48</i>

Da damit zu rechnen war, der Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO ([in der für die Streitjahre geltenden Fassung](#)) legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Die frühere Lebensgefährtin und spätere Ehegattin des Bw. unterstützte diesen bei Bürotätigkeiten, Telefondienst und Botengängen.
- Ein schriftlicher Dienstvertrag wurde zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin nicht abgeschlossen.
- Tätigkeitsaufzeichnungen wurden nicht geführt und ein Nachweis eines tatsächlichen Zahlungsflusses in Zusammenhang mit der Bürotätigkeit wurde nicht erbracht.
- Aufzeichnungen über die Berechnung der Höhe des Honorars wurden ebenfalls nicht vorgelegt.
- Es ist daher davon auszugehen, dass die Ehegattin zu den Arbeiten im Bedarfsfalle herangezogen wurde, ohne dass eine darüber hinaus bestehende schriftliche oder

konkrete mündliche Vereinbarung bestand, welche Arbeiten wann und gegen welches Honorar durchgeführt werden sollten und wann diese entlohnt werden sollten.

- b) Der Bw. betreute als Kfz-Sachverständiger in den Streitjahren mehrmals mehrere politische Bezirke in Niederösterreich.
- c) Das Kfz Jeep Cherokee (geschlossener Kasten) wurde für betriebliche Fahrten verwendet und die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen enthaltene Umsatzsteuer beträgt in den einzelnen Jahren 9.519 S (1996), 10.268 S (1997) und 10.095,48 S (1998).

Diese Feststellungen wurden auf Grund der Aktenlage des gegenständlichen Verwaltungsverfahrens sowie den vorgelegten Nachweisen (Fahrtenbücher) getroffen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

1. Fremdarbeit:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Liegen Leistungen an Angehörige im Sinne des § 25 BAO vor - was unstrittigerweise im gegenständlichen Fall bei den Zahlungen an die Lebensgefährtin bzw. Ehegattin der Fall ist - ist diese betriebliche Veranlassung im Besonderen zu prüfen.

Da es bei Angehörigenvereinbarungen am zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz (= Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners) fehlt und die Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich besteht, hat der VwGH in ständiger Judikatur (siehe u.a. das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) allgemeine Kriterien für deren Anerkennung festgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können somit vertragliche Vereinbarungen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung

zulassen, zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 4.6.2003, 2001/13/0300).

Damit die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen gegeben ist, müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stets alle drei Voraussetzungen erfüllt sein.

Der Vertrag muss für Dritte erkennbar werden. Eine nachträgliche Mitteilung an das Finanzamt im Zuge der Erklärung reicht dafür grundsätzlich nicht aus.

Im gegenständlichen Fall liegt eine fremdübliche schuldrechtliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin nicht vor, denn lt. Bw. gibt es keinen schriftlichen Dienstvertrag zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin, aber auch die eventuell mündlich vereinbarten Bedingungen wurden vom Bw. trotz Aufforderung nicht dargelegt, es kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass die Abrede in einer objektiv überprüfbaren Weise nach außen zum Ausdruck gekommen ist.

Es war somit für die Abgabenbehörde nicht erkennbar, dass eine derartige Vereinbarung überhaupt bestand und welchen Inhalt sie hatte. Die Bekanntgabe der bezahlten Honorare in der Erklärung reicht dafür nicht aus.

Dadurch ist der Abgabenbehörde eine klare Abgrenzung von auf wirtschaftlichem Gehalt beruhender Beziehung und familienhafter Mitwirkung im gegenständlichen Fall nicht möglich.

Bestritten wird insbesondere die Fremdüblichkeit dieser Tätigkeiten, da kein fremder Dritter ohne konkrete Vereinbarung über Umfang der Leistung und des Honorars tätig werden würde.

Klarer Inhalt eines Werkvertrages bedeutet, dass festgelegt sein muss, wann welche Arbeiten erbracht werden müssen, in welcher Höhe und auf welche Art diese entlohnt werden.

Ein derart klarer und feststehender Inhalt konnte jedenfalls vom Bw. nicht nachgewiesen werden, da es weder schriftliche Vereinbarungen oder Aufzeichnungen über die von der Ehegattin erbrachten Leistungen gibt und auch nicht nachvollziehbar ist, wie die Höhe der geltend gemachten Beträge berechnet worden ist. Auch ein Zahlungsnachweis wurde nicht erbracht, weshalb daher den Zahlungen kein eindeutiger, klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt einer Vereinbarung zu Grunde liegt.

Maßgebend für die Prüfung, ob die betreffende Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält, ist die im Wirtschaftsleben allgemein geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhaltes auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte. Maßgeblich ist somit für die steuerliche Anerkennung, ob mit dem nahen Angehörigen eine auch sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt wird.

Im gegenständlichen Fall deuten aber die o.a. Umstände und die Vielfältigkeit der Aufgaben darauf hin, dass es sich bei den ausgeführten Arbeiten der Ehegattin um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen handelt, wie sie unter Familienmitgliedern üblich ist, die jedoch steuerlich unbeachtlich ist.

Bei dem vorliegenden Arbeitsverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin handelt es sich somit auf Grund der o.a. Gestaltung und Abwicklung dieser Leistungsbeziehung um familienhafte Mitarbeit und ist daher den diesbezüglichen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung zu versagen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 1.7.2003, 98/13/0184).

Auch kann bei vom Bw. behaupteten (aber nicht durch entsprechende Zeitaufzeichnungen nachgewiesenen und somit auch nicht überprüfbaren) 16 bis 20 Arbeitsstunden pro Monat nicht von einem die familienhafte Mitwirkung übersteigendem Ausmaß gesprochen werden.

Weiters spricht die annähernd gleichbleibende Entlohnung in den Streitjahren nicht für ein über die familienhafte Mitwirkung hinausgehendes Ausmaß, da unter Annahme einer tatsächlichen wesentlichen Steigerung der Arbeitsbelastung von bis zu einem Drittel (aufgrund der erzielten Umsatzsteigerungen) sicherlich kein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen weiter gearbeitet hätte bzw. überhaupt auf eine Entlohnung (wie im Streitjahr 1996) verzichtet hätte.

Die vom Bw. angeführten Tätigkeiten, wie Telefondienst oder Botengänge, seiner Ehegattin stellen jedenfalls typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit unter Ehegatten dar (vgl.

VwGH-Erkenntnis vom 24.6.1999, 97/15/0070), weshalb die beantragten Betriebsausgaben in den Jahren 1997 (23.500 S) und 1998 (22.000 S) nicht berücksichtigt werden können.

2. Diäten:

Gem. § 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.

Gem. § 26 Z 4 leg. cit. darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360 S 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.

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. Aufl., Tz 333 zu § 4, und die dort zitierte Judikatur).

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. Aufl., Tz 332 zu § 4).

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. Aufl., Tz 175 zu § 16, 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 27.6.1989, 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 21.11.1991, 90/13/0101, 20.6.1973, 56/72; 28.5.1997, 96/13/0132; 2.8.1995, 93/13/0099).

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.

Im gegenständlichen Fall ist aufgrund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst es als erwiesen anzunehmen, dass dem Bw. nach Ablauf der Anfangsphase (5 Tage Diäten wurden anerkannt) die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihm bereisten Orten F, R, T, V, X und Z soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden kann, wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer.

Da die in Tz. 18 des Bp-Berichtes angeführten politischen Bezirke vom Bw. über einen die Anfangsphase von 5 Tagen übersteigenden Ausmaßes wiederkehrend bereiste, wurde dadurch jeweils ein neuer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet, weshalb die o.a. Kriterien einer Reise u.a. mangels Entfernung nicht mehr erfüllt sind und schon auch aus diesem Grunde kein Verpflegungsmehraufwand anerkannt werden kann.

Dass die Lohnsteuerrichtlichen 1992 bzw. 1999 in diesem Zusammenhang eine etwas andere Schwerpunktsetzung bei der Beurteilung, wann Tagesgebühren in Anspruch genommen

werden können, in den Vordergrund stellten, ändert nichts an der gesetzlichen Forderung des § 4 Abs. 5 EStG 1988, wonach Tagesgelder nur im Falle eines tatsächlichen Verpflegungsmehraufwandes als Betriebsausgabe anerkannt werden dürfen.

Da aber im gegenständlichen Fall (unter Berücksichtigung der Anfangsphase) ein derartiger Verpflegungsmehraufwand aus den o.a. Gründen nicht vorliegt und die "üblichen Verpflegungsaufwendungen" gem. § 20 EStG 1988 als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind, waren die erklärten Tagesgelder zu Recht nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und auch umsatzsteuerlich (Vorsteuer) zu berichtigen (vgl. Tz. 18 des Bp-Berichtes).

3. Betriebs-Kfz Jeep Cherokee (Klein-LKW):

Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen (ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen) berechtigen gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug.

Die genannte Gesetzesbestimmung wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 übernommen.

Der EuGH hat mit Urteil vom 8. Jänner 2002, C-409/99, aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes aus Anlass der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung der Kraftfahrzeuge Pontiac TransSport und Fiat Ulysse ausgeführt:

Die Regelung eines Mitgliedstaates, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG (für Österreich ist diese Richtlinie zum Zeitpunkt des

Beitrittes zur EU am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten) die bestehenden Vorsteuerauschlussstatbestände erweitere und sich damit vom Ziel der Richtlinie entferne, verstoße gegen deren Art. 17 Abs. 2 und stelle keine nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 zulässige Ausnahme dar.

Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie enthalte eine "Stand-still"-Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlussstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsehe, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in Geltung gestanden seien.

Mit dieser Bestimmung sollten die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des innerstaatlichen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich angewandt hätten.

"Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Artikel 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats".

Der EuGH betont im o.a. Urteil, es sei einem Mitgliedstaat nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Richtlinie verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie für solche Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Mitgliedstaates gewährt worden sei.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich aus der Entscheidung des EuGH für den gegenständlichen Fall, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb des Kleinlastkraftwagens "Jeep Cherokee (geschlossener Kasten)" (siehe auch die vom BMF veröffentlichte Liste der Kleinlastkraftwagen vom 30. September 1995) zu Recht besteht.

Da für das o.a. Betriebs-Kfz bis 14. Februar 1996 ein Vorsteuerabzug bestand, die Verordnung (BGBl. 273/1996) basierend auf der Ermächtigung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 lt. dem o.a. EuGH-Urteil für gesetzwidrig erkannt wurde und das EuGH-Urteil in allen nicht

rechtskräftigen Fällen anzuwenden ist, steht ein Vorsteuerabzug für den Klein-LKW wie folgt zu (alle Beträge in Schilling):

Klein-LKW Jeep Cherokee	1996	1997	1998
<i>Vorsteuer:</i>	<i>9.519</i>	<i>10.268</i>	<i>10.095,48</i>

Da die Kfz-Kosten im Jahre 1998 brutto verbucht wurden, sind die Betriebsausgaben um den Umsatzsteuerbetrag i.H.v. 10.095,48 S zu verringern, wodurch sich die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf insgesamt 830.201 S (= 820.106 + 10.095) erhöht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 8 Berechnungsblätter

Wien, 10. März 2004