

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Mag. AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Dr. D, Adresse1, über die Beschwerde vom 8.3.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 des FA E vom 10.2.2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 beantragte der Beschwerdeführer (Bf), der in diesem Jahr in F als Pfarrprovisor tätig war, Aufwendungen in Höhe von 17.734,58 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Ergänzend erklärte er, seit 1990 Vorgesetzter von zwei neuen römisch-katholischen Ordensgemeinschaften in Polen zu sein. Seine jährlichen Reisen nach Polen im Juli (ein Monat) wie auch zu anderen Terminen (für sechs bis 13 Tage) hätten dienstlichen Charakter und dienten ausschließlich der Beratung und Überprüfung der genannten Ordensgemeinschaften auf ihre apostolische Tätigkeit gemäß ihren Statuten.

Die Pfarre F, in welcher der Bf seit 1997 tätig sei, sei ein Wallfahrtsort mit tausendjähriger Tradition. Vor 200 Jahren habe Kaiser Josef II diesem Ort einen empfindlichen Schlag versetzt, woraufhin der gewaltige Zustrom von Pilgern nach F weitgehend ausgeblieben

sei. Seiner Meinung nach sei außer einer normalen seelsorglichen Tätigkeit für die Pfarre die Sorge um die Entwicklung dieses Wallfahrtortes wichtig. Das oftmalige Treffen mit in der Marienseelsorge tätigen Priestern und religiösen, in der Diözese Linz und der Diözese nicht zugehörigen Gruppen, auch außerhalb seines engeren Wirkungsbereiches, sei notwendig, um diesen den Ort näher zu bringen und diese zu einem Besuch einzuladen. Er habe, um verschiedene Aktivitäten in der Pfarre selbst zu beleben, einen Kreuzweg mit 14 Stationen von der Kirche zum Kalvarienberg und eine Statue der Mutter Gottes von Fatima für Prozessionen gestiftet sowie andere Anschaffungen getätig.

Im nunmehr angefochtenen **Einkommensteuerbescheid** vom 10.2.2010 erkannte das Finanzamt von den beantragten Werbungskosten lediglich ein Betrag von 4.227,37 € an.

In der Bescheidbegründung verwies es im Wesentlichen auf die Begründung des Vorjahres und die Begründung zur Berufungsvorentscheidung für 2003.

Die Reisekosten (Kilometergelder samt Diäten) für Reisen nach Polen und in Zusammenhang mit privaten Verrichtungen (Aufenthaltsgenehmigung, Service Pkw, Treffen polnischer Priester, Flohmarkt, Arztbesuch uä.) hätten nicht berücksichtigt werden können. Die (umfangreiche) Begründung möge dem Vorjahresbescheid entnommen werden.

Nicht anerkannt worden seien 18.914 km und darauf entfallend 97 Stunden für die Diätenberechnung. Die Reisekosten seien für 7.899 km und 325 Stunden berechnet und als Werbungskosten abgezogen worden.

Folgende Aufwendungen seien keine Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Aufwendungen für den privaten Unterhalt:

Krankenscheingebühr (14,52 €); Reparatur Fernsehapparat (56,10 €); Skiservice (32,45 €); Kaffeemaschine, Wasserkocher und Toaster (74,88 €); GIS-Gebühren (100,00 €); Statue (1.520,00 €); Hotel/Nächtigung in Polen (229,00 €).

Hinsichtlich der Kosten für die Statue als Geschenk für die Pfarre sei auf die Begründung des Vorjahres (Kreuzweg Bilder) zu verweisen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Berufung** wandte der Bf im Wesentlichen ein, dass sämtliche Reisen laut vorgelegtem Fahrtenbuch im Rahmen der Ausübung seines Berufes als Pfarrer bzw. zu Seelsorgezwecken durchgeführt worden seien. Somit werde die Anerkennung sämtlicher geltend gemachter Kilometergelder, Diäten und Nächtigungskosten beantragt.

Alle Fahrten seien vom Gesichtspunkt der Seelsorge her notwendig und keinesfalls privat mitveranlasst gewesen (zB Wall- und Pilgerfahrten mit Gläubigen).

Zu den Polenfahrten sei auszuführen, dass der Bf im Sinne einer globalen, über staatliche Grenzen gehenden Einheit der Kirche nicht nur katholischer Priester in Österreich sei, sondern auch weiterhin den Status eines Priesters in Polen habe, wobei sein Vorgesetzter in Österreich der Bischof von Linz, in Polen aber der dort zuständige Bischof sei. Den Bf treffe in Polen die Aufgabe, zwei Ordensgemeinschaften zu betreuen. Er sei dort

Ordensleiter, und ihn treffe dort auch eine Anwesenheitspflicht, der er jährlich immer wieder nachkommen müsse.

Er habe die Verpflichtung, seinen Aufgaben in Österreich und Polen nachzukommen, beide Tätigkeiten würden ineinander fließen und seien als Einheit aufzufassen. Der Bf verstehe sein Priesteramt als aktiver Priester, der sein Amt breit gefächert sehe und sich nicht auf enge Grenzen zurückziehe.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben für die Polenfahrten mit den österreichischen Einnahmen liege auch insofern vor, als es im Rahmen einer internationalen Zusammenarbeit wiederholt zu gemeinsamen Veranstaltungen komme (zB gemeinsame Gebetswochen, diverse Einladungen, etc.). Auch daraus lasse sich die inhaltliche Verbundenheit der Funktionen in beiden Ländern ersehen und die Kausalität der Werbungskosten ableiten.

Zur Gottesmutterstatue (1.520,00 €) führte der Bf aus, dass er die Kosten für deren Ankauf übernommen habe. Diese als Werbung zu sehende Investition diene vor allem dazu, F als Wallfahrtsort attraktiv zu gestalten, besonders für Wallfahrtsgruppen, die Wallfahrten und Andachten im Freien abhalten wollten. Der Bf habe die Kosten übernommen, da die zuständigen kirchlichen Stellen die Kosten aus Budgetgründen nicht übernehmen hätten können, und trage dazu bei, dass F als Wallfahrtsohort mit sämtlichen Attraktionen, die geboten werden müssten, beworben werden könne, wobei er damit auch seinen Arbeitsplatz absichere.

Er beantrage daher, sämtliche Reisekosten (Kilometergelder, Diäten, Nächtigungen) sowie die Kosten für die Statue (1.520,00 €) als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (ab 1.1.2014: Bundesfinanzgericht) ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (ab 1.1.2014: Beschwerdevorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 28.7.2016 ersuchte die Richterin die Diözesanfinanzkammer der Diözese Linz um Beantwortung nachstehender Fragen:

„1) Enthielt das von der Diözesanfinanzkammer bezahlte Gehalt auch eine Abgeltung für die Tätigkeit für die römisch-katholischen Ordensgemeinschaften in Polen, oder erhielt Herr B dieses Gehalt ausschließlich für seine in Österreich ausgeübte Tätigkeit?“

2) Erhielt Herr B für diverse Aufwendungen (zB Fahrtkosten im Zusammenhang mit Pilgerfahrten, Krankenbesuchen, Krankensalbungen usgl., für die Reinigung der Priesterkleidung oder Büromaterial) steuerfreie Kostenersätze? Wenn ja, in welcher Höhe?“

Mit Eingabe vom 17.8.2016 bestätigte die Befragte, dass das Gehalt der Diözese Linz ausschließlich für die in Österreich ausgeübte Tätigkeit bezahlt werde.

Der Bf erhalte jährlich von der Pfarre eine Fahrtkostenpauschale von 700,00 € für sämtliche Kostenersätze steuerfrei ausbezahlt. Sollten höhere Kosten angefallen sein, seien diese nicht abgegolten worden.

Nachdem ein an den Bf gerichtetes Ersuchen um Stellungnahme, unter Beifügung des Schreibens der Diözesanfinanzkammer, dem Bundesfinanzgericht mit dem Vermerk „verzogen“ rückübermittelt worden war, im Zentralen Melderegister für den Bf keine Daten gefunden wurden und auch der steuerliche Vertreter des Bf auf Anfrage der Richterin bekannt gab, zum Bf seit Jahren keinen Kontakt mehr zu haben und dessen aktuellen Aufenthaltsort nicht zu kennen, ergab ein Anruf bei der Diözesanfinanzkammer der Diözese Linz, dass diese ihre Schreiben an die nunmehrige Zustelladresse des Bf richte.

In der Folge wurde dem Bf das Ersuchen um Stellungnahme an diese neue Adresse zugestellt. Dieses Schreiben, das laut Rückschein von einem Mitbewohner übernommen wurde, hatte nachstehenden Wortlaut:

"Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Ausgaben, die beruflich veranlasst sind.

Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen.

Nach § 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Erfolgt die Ausübung einer Funktion unentgeltlich und werden daraus keine Einnahmen erzielt, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sodass die durch die Funktionsausübung bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können (vgl. VwGH 23.5.2000, 99/14/0301).

Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gehören auch freiwillige Zuwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben.

Darüber hinaus dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge ebenso wenig abgezogen werden wie Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Laut beiliegendem Schreiben der Diözesanfinanzkammer erhalten Sie Ihr Gehalt ausschließlich für Ihre Tätigkeit in Österreich.

*Die nachstehenden privat veranlassten Ausgaben bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit in Polen sind daher **nicht als Werbungskosten zu qualifizieren**:*

Fahrten laut Fahrtenbuch:

Datum	Zweck	Km	Tage
13.2.	Aufsuchen der polnischen Botschaft in Wien, neuer Pass	368	

14.3.-27.3.	Polenreise	3.240	14 Tage
31.3.	Treffen polnischer Priester	190	
7.4.	Aufenthaltsgenehmigung	73	
16.4.	Aufsuchen der polnischen Botschaft in Wien, neuer Pass	388	
21.4.	Aufenthaltsgenehmigung	75	
28.4.	Aufenthaltsgenehmigung	72	
3.5.	Treffen polnischer Priester	395	
23.5.-29.5.	Gespräch mit Bischof, Polen	2.678	7 Tage
3.6.	Autoservice	86	
12.6.	Möbelkauf auf dem Flohmarkt	69	
28.6.	Treffen polnischer Priester	239	
1.7.-31.7.	Polenreise	5.182	31 Tage
6.9.	Polenreise	388	
24.9.	Arztbesuch	79	
3.10.-5.10.	Polenreise	1.312	3 Tage
20.10.	Autoservice	72	
4.11.	Krankenhaus	197	
5.11.	Krankenhaus	192	
21.11.-4.12.	Polenreise	3.493	14 Tage
16.12.	Autoservice	87	
26.12.	Treffen polnischer Priester	39	
Summe		18.914	69 Tage Polen
			64 Nächte Polen

Einem Steuerpflichtigen stehen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einem neuen Ort 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 (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013). Die üblichen (nicht abzugsfähigen) Verpflegungsmehraufwendungen während eines Arbeitstages werden nur im Falle einer Reise überschritten, wenn diese so lange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151), wenn also eine Nächtigung erforderlich ist.

Für eintägige Reisen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes daher keine Verpflegungsmehraufwendungen (in Form von Tagesdiäten) als Werbungskosten anzuerkennen.

Auf Grund obiger Ausführungen können nachstehende Kilometergelder, Tagesdiäten und Nächtigungsgelder als Werbungskosten berücksichtigt werden:

a) Kilometergeld	Kilometer	Kilometergeld
laut Fahrtenbuch	26.813	
abzüglich	-18.914	
verbleiben	7.899 (x 0,36)	2.843,64 €
abzüglich Fahrtkostenpauschale Arbeitgeber		-700,00 €
anzuerkennen		2.143,64 €

b) anzuerkennende Tagesdiäten (für berufliche Fahrten inklusive Nächtigung) und Nächtigungsgelder:

Datum	Zweck	Tagesdiäten	Nächtigung
9.2.-11.2.	Pastoralkurs	3	2
13.4.-14.4.	Pilgerfahrt	1 + 7/12	1
15.6.-16.6.	Pilgerfahrt	2	1
19.9.-20.9.	Pilgerfahrt	1 + 5/12	1
Summe		8 volle Tage	5
		26,40 x 8 = 211,20 €	15,00 x 5 = 75,00 €

Nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind weiters nachstehende Ausgaben:

Gebietskrankenkasse (14,52 €); Reparatur Fernsehgerät (56,10 €); Porto für einen Brief nach Polen (5,60 €); Telefonkosten in Polen + geschätzte Handykosten (in Summe 100,00 €)¹⁾; Literatur (126,35 €)²⁾; Büromaterial (7,10 €)³⁾; geringwertige Wirtschaftsgüter (120,33 €; Skiservice, Fotoausarbeitung, Wasser- und Eierkocher, Akkuschrauber); GIS (100,00 €); Hotelkosten in Polen (229,00 €); sonstige Unkosten (in Summe 410,20 €: Spende für die Pfarre: 30,00 €⁴⁾; Botschaft Wien: 96,00 €; Bezirkshauptmannschaft G: 134,20 €; 150,00 € für alte Priester in Polen); Statue der Mutter Gottes von Fatima: 1.520,00 €⁵⁾.

1) zu den Telefonkosten in Polen und den geschätzten Handykosten:

Sämtliche Ausgaben im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit in Polen können nicht bei den Einkünften für Ihre Tätigkeit in Österreich abgezogen werden.

Die übrigen geschätzten Telefonkosten wurden weder nachgewiesen noch der berufliche Zusammenhang zumindest glaubhaft gemacht.

2) zur Literatur:

Aus den vorgelegten Zahlungsbelegen geht weder hervor, welche Bücher Sie gekauft haben (ausgenommen: „Heilige und Namenspatrone“ um 9,95 € und der handschriftliche Vermerk auf einem Zahlungsbeleg über 28,20 € „Maria spricht zur Welt“), noch wurden der Inhalt der angeschafften Druckwerke und der Zusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit erläutert.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 30.9.2009 (Einkommensteuer 2003) ausgeführt wurde, stellt Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse ist, keine Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202).

3) zum Büromaterial:

Aus dem polnischen Zahlungsbeleg ist weder erkennbar, welche Gegenstände gekauft wurden, noch welcher Zusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit besteht.

4) zur Spende für die Pfarre:

Nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr 2004 geltenden Fassung sind Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 als Sonderausgaben (nicht als Werbungskosten) abzugsfähig.

Außer den im Gesetz ausdrücklich genannten absetzbaren Spenden sind freiwillige Zuwendungen prinzipiell steuerlich nicht absetzbar.

Freiwillige Zuwendungen an kirchliche Einrichtungen sind im Gesetz nicht angeführt und fallen daher unter das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 fallen.

5) zur Statue der Mutter Gottes von Fatima:

Siehe Punkt 4), wonach freiwillige Zuwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig sind.

Die in der Beschwerdeergänzung vom 5.4.2010 vorgebrachte Werbewirksamkeit der Gottesmutterstatue wäre nicht nur zu behaupten, sondern nachzuweisen.

Nach derzeitigem Verfahrensstand sind daher im Ergebnis nachstehende Ausgaben als Werbungskosten abzugsfähig:

Kilometergeld	2.143,64 €
Taggeld	211,20 €
Nächtigungsgeld	75,00 €
Kosten für die Vertretung	100,00 €
Reinigung Priesterkleidung	11,20 €

Summe	2.541,04 €
--------------	-------------------

Eine Stellungnahme dazu langte bis dato nicht ein.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2016 wegen Pensionierung des zuständigen Richters neu zugeteilt.

Rechtliche Beurteilung

Nach § 279 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012) hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach dem Wortlaut des § 279 Abs. 1 – der im Wesentlichen der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO aF entspricht – besteht daher kein Verböserungsverbot.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 erster Satz Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der **Einnahmen**.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind daher Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden.

Erfolgt die Ausübung einer Funktion unentgeltlich, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sodass die durch die Funktionsausübung bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können (VwGH 23.5.2000, 99/14/0301; VwGH 26.7.2000, 2000/14/0084).

Werbungskosten sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) und **Mehraufwendungen** des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei

ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988). Letztere sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Dem gegenüber dürfen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z 2 lit. a).

Diese Gesetzesbestimmung behandelt jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, die gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind daher jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen.

Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Nicht abzugsfähig sind ferner freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988.

Darunter sind Ausgaben zu verstehen, denen keine wirtschaftlichen Gegenleistungen gegenüberstehen und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebens getätigten werden; sie dürfen auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie im Einzelfall durch berufliche Erwägungen mitveranlasst sind.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte ferner Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Soweit daher Aufwendungen mit steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können sie nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden; einer fehlenden Steuerpflicht der Einnahmen steht somit das Abzugsverbot der Ausgaben gegenüber.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 kommt dort zur Anwendung, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist.

Die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes im Zuge von Reisebewegungen als Werbungskosten ist damit zu rechtfertigen, dass typischerweise ein Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen entsteht.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat erstmals im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, die Auffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält.

Mit Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen dieser Rechtsprechung. Darin wurde ua. ausgeführt:

"Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich 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."

Erst durch eine Nächtigung wird der Steuerpflichtige dazu verhalten, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

In einem weiteren Erkenntnis (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151) wurde diese Judikatur bestätigt.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

Seinen Angaben zufolge war der Bf im Beschwerdejahr nicht nur Pfarrprovisor in F, sondern auch Vorgesetzter von zwei neuen römisch-katholischen Ordensgemeinschaften in Polen. Da, wie vom Bf unwidersprochen blieb, seine Tätigkeit für diese Ordensgemeinschaften in keinem Zusammenhang mit den österreichischen Einkünften stand, konnten die damit zusammenhängenden Aufwendungen, insbesondere die **Reisekosten** (Kilometer- und Nächtigungsgeld, Tagesdiäten) nach und in Polen, nicht als Werbungskosten bei den inländischen Einkünften abgezogen werden.

Zum Umfang der nicht anzuerkennenden Reisekosten war zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die detaillierte Aufstellung im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 6.9.2016 zu verweisen.

Die weiteren in Polen getätigten Ausgaben (Porto für einen Brief nach Polen, Telefonkosten in Polen, Zahlung für alte Priester in Polen) konnten mangels

Zusammenhang mit den österreichischen Einkünften ebenfalls zu keinen Werbungskosten führen.

In Übereinstimmung mit der oa. Judikatur ging das Bundesfinanzgericht davon aus, dass dem Bf auf seinen eintägigen Reisen in Österreich kein unter den Werbungskostenbegriff fallender Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist.

Zur Höhe der als Werbungskosten anzuerkennenden Kilometer- Tages- und Nächtigungsgelder war ebenfalls auf das obige Schreiben vom 6.9.2016 zu verweisen.

Für die an die Gebietskrankenkasse getätigten Zahlungen von 14,52 € (**Krankenscheingebühr**) bestünde allenfalls eine unter § 34 EStG 1988 (außergewöhnliche Belastungen) zu subsumierende Abzugsfähigkeit, wobei jedoch zu bedenken war, dass außergewöhnliche Belastungen im Allgemeinen erst nach Übersteigen eines nach den Einkommens- und Familienverhältnissen zu berechnenden Selbstbehaltens (§ 34 Abs. 4) zu berücksichtigungsfähigen Kosten führen können.

Die Kosten für ein **Skiservice**, eine **Fotoausarbeitung**, einen **Wasser- und Eierkocher**, eine **Kaffeemaschine**, einen **Akkuschrauber**, die **Reparatur eines Fernsehgerätes** sowie die anteiligen **GIS-Gebühren** waren, wie bereits das Finanzamt zu Recht feststellte und wogegen sich die Beschwerde des Bf auch nicht explizit wandte, dem privaten Lebensbereich zuzurechnen und daher nicht abzugsfähig.

Die ebenfalls als Werbungskosten beantragten geschätzten **Handykosten** wurden weder nachgewiesen, noch wurde der berufliche Zusammenhang zumindest glaubhaft gemacht.

Zur Nichtanerkennung der Aufwendungen für **Literatur**, für **Büromaterial**, eine **Spende für die Pfarre** sowie für eine **Statue der Mutter Gottes von Fatima** war abermals auf das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 6.9.2016 zu verweisen.

Staatsbürgerschaftskosten (Ausstellung eines neuen Reisepasses, Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Aufenthaltsgenehmigung) gehören ebenfalls zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung (Jakom/Vock EStG, 2016, § 20, Rz 90, ABC der nicht abzugsfähigen Aufwendungen).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 daher abzuändern.

Berechnung der Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
Diözesanfinanzkammer	22.531,08 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.541,04 €	19.990,04 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	19.990,04 €
----------------------------	-------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung	-551,82 €
Kirchenbeitrag	-75,00 €
Einkommen	19.363,22 €
Die Einkommensteuer beträgt:	
0 % für die ersten 3.640,00 €	0,00 €
21 % für die weiteren 3.630,00 €	762,30 €
31 % für die restlichen 12.093,22 €	3.748,90 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.511,20 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-714,47 € ¹⁾
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.451,73 €
Steuer sonstige Bezüge	178,32 €
Einkommensteuer	3.630,05 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-4.728,18 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.098,13 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.098,13 €
Bisherige Abgabengutschrift	- 1.688,34 €
Abgabennachforderung	590,21 €

1) Nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung stand jedem Steuerpflichtigen ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von 1 264,00 € jährlich zu. Der allgemeine Steuerabsetzbetrag verminderte sich gleichmäßig einschleifend für die Einkommensteile

von 10 000 Euro bis 15 000 Euro um 375 Euro,
 von 15 000 Euro bis 21 800 Euro um 272 Euro,
 von 21 800 Euro bis 35 511 Euro um 617 Euro.

Der allgemeine Steuerabsetzbetrag war im vorliegenden Fall daher wie folgt zu berechnen bzw. einzuschleifen:

1.264,00 € abzüglich 375,00 € = 889,00 €;

$[(19.363,22 - 15.000,00) : (21.800 - 15.000,00)] \times 272 = 174,53 \text{ €}$;

889,00 € abzüglich 174,53 € = **714,47 €** = verbleibender allgemeiner Absetzbetrag.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Linz, am 9. November 2016