

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 10.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 03.10.2016 betreffend Einkommensteuer für 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I.

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der **Einkommensteuererklärung 2015** vom 27.09.2016 unter der KZ 723 („Doppelte Haushaltsführung“) einen Betrag in Höhe von 5.938 Euro als Werbungskosten geltend; darin sind ua. Verpflegungsmehraufwendungen (pauschale Diäten) in Höhe von 2.508 Euro enthalten.

II.

Im - hier angefochtenen - **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 03.10.2016 wurden die o.a. Verpflegungsmehraufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt.

III.

In der **Beschwerde** vom 10.10.2016 brachte der Bf. dagegen im Wesentlichen Folgendes vor:

Er habe Aufwendungen für Wohnen (Hotelzimmer) in Höhe von 3.430 Euro und Verpflegungsmehraufwendungen (pauschale Diäten) in Höhe von 2.508 Euro für doppelte

Haushaltsführung und Familienheimfahrten angesetzt. Im Einkommensteuerbescheid seien – unter Verweis auf den Vorjahresbescheid – aber lediglich 3.430 Euro an Werbungskosten berücksichtigt worden. Diese Werbungskostenkürzung sei rechtswidrig. Die strittigen Aufwendungen lägen deutlich unter der maximalen Grenze von monatlich 2.200 Euro (jährlich 26.400 Euro) und auch deutlich unter den Aufwendungen für die Anmietung auch einer sehr günstigen Wohnung. Allein bei einer monatlichen Gesamtbelastung von 500 Euro würden die Miet- und Betriebskosten über den gesamten Werbungskosten aus Hotelzimmer und Diäten liegen. Ergänzend werde angemerkt, dass es dem Bf. in mittlerweile 18 Jahren nicht gelungen sei, eine derart günstige Wohnung mit vertretbarem Standard zu finden.

Die zum Ansatz gebrachten Diäten würden den Tagesgeldern bei beruflich veranlassten Reisen entsprechen. Diese pauschalen Diäten würden aber lediglich den Verpflegungsmehraufwand abdecken, der dadurch entstünde, wenn man sich länger als drei Stunden vom Familienwohnsitz entfernen würde. Ein solcher Verpflegungsmehraufwand würde auch bei doppelter Haushaltsführung erwachsen, wenn nicht in einer Zweitwohnung, sondern in einem Hotelzimmer genächtigt werde. Das aufwandsgünstigere Selbstkochen sei nun einmal im Hotelzimmer in der Regel nicht möglich. Das Gesetz und die diesbezüglichen Erläuterungen würden den Ansatz von Verpflegungskosten in den Hotelzimmerkosten nicht einschränken. So könnten demnach auch Vollpensionen zum Ansatz gebracht werden, wobei selbstverständlich die Ersparnis im Familienhaushalt zum Ansatz zu bringen sei. Im gegenständlichen Fall würden aber lediglich die Nächtigungskosten in Form der Aufwendungen für Hotelübernachtungen sowie die Verpflegungsmehraufwendungen in Form pauschaler Diäten angesetzt.

Ein Abgehen von der Gleichbehandlung der Kostenbestimmung bei doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten sowie Reisekosten bei Dienstreisen sei daher rechtswidrig.

Ein Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bzw. § 4 Abs. 5 EStG 1988 ginge ins Leere, da im Beschwerdefall Verpflegungsmehraufwendungen zu beurteilen seien, die im Rahmen der **doppelten** Haushaltsführung anfallen. Außerdem werde im vorliegenden Fall nur der Pauschalbetrag gemäß § 26 Z 4 lit. b ESt 1988 geltend gemacht.

Das Bundesfinanzgericht habe in der Entscheidung BFG 16.08.2016, RV/2101680/2015, betreffend das Jahr 2013 eine Prüfung der Einschlägigkeit der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ohne jegliche Begründung unterlassen. Eine derartige Prüfung ergebe aber Folgendes:

Die Entscheidung VwGH 93/13/0013 nehme tatsächlich auf den Sachverhalt der Beschwerdebegründung des Bf. Bezug. Der Verwaltungsgerichtshof anerkenne, dass ein Verpflegungsmehraufwand aus dem Grund entstünde, dass Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort nicht möglich sei und daraus eine Gasthausverpflegung resultiere (die weiteren zitierten Entscheidungen - 95/14/0156 und 2012/15/0074 -

hätten zT anders geartete Sachverhalte betroffen). Dass die Kenntnis der örtlichen Gastronomie zu einer Vermeidung eines Verpflegungsmehraufwandes führe, sei jedoch eine klare Fehleinschätzung wirtschaftlicher Zusammenhänge sowie der Grundlagen von Mindestpreiskalkulationen und Preisbildungsmechanismen auf weitgehend transparenten Märkten.

Eine wirtschaftliche Prüfung der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes führe zu folgendem Ergebnis:

Der Verwaltungsgerichtshof begründe das Nichtanerkennen des Verpflegungsmehraufwands über einen längeren Zeitraum mit der Möglichkeit, dass der Reisende besonders preisgünstige Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort kennenlernen könne. Ein Verpflegungsmehraufwand im Vergleich zu einer Zubereitung im Rahmen eines Haushaltes entstünde demnach nur, wenn sich der Reisende wegen Unkenntnis nicht in der örtlich günstigsten Gastronomie verköstige. Diese Begründung entspringe aber der Unkenntnis wirtschaftlicher Zusammenhänge und verkenne die Ursachen, warum eine Verköstigung auch in der örtlich günstigsten Gastronomie teurer sei als bei Zubereitung im Rahmen eines Haushaltes.

Eine Mahlzeit in der Gastronomie koste jedenfalls mehr, da der Gastronom / die Gastronomin zwingend in der Preisgestaltung Lohnkosten und Kapitalverzinsung berücksichtigen müsse. Ein einfaches, allgemein nachvollziehbares Beispiel mag dies verdeutlichen: Auch die teuerste Form der Kaffeezubereitung im Rahmen eines Haushaltes mittels Nespresso-Kapseln werde auch unter Berücksichtigung von anteiligen Gerätabschreibungen sowie Wasser und Stromkosten wenig mehr als 0,50 Euro je Tasse kosten. Einen Espresso unter 1 Euro werde man aber auch in der billigsten Gastronomie nicht finden.

Lohnkosten und Kapitalverzinsung seien aber nicht die einzigen Komponenten der verfahrensgegenständlichen Mehraufwendungen. In die Mindestpreiskalkulationen einer Mahlzeit fließen auch die anteiligen Küchenkosten für Raum, Geräte, Schränke, etc. ein. Miete man eine Wohnung mit Küche, werden diese Küchenkosten als Werbungskosten anerkannt, da diese Kosten in doppelten Haushalten auch doppelt anfallen. Verköstige man sich in einem Gasthaus, bezahle man selbstverständlich auch anteilige Küchenkosten und damit wiederum Kosten für eine doppelte Küche. Ein Nichtanerkennen des Verpflegungsmehraufwands führe dann klarerweise zu einer Ungleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Tatbestände.

Die Vermutung einer (preis)günstigen Gastronomie unterstelle zudem, dass das Verhältnis zwischen Preis und Wert einer Dienstleistung verschieden sein könne. Auf einem transparenten Markt bei ausreichendem Wettbewerb sei dies aber ausgeschlossen. Welcher Kunde werde über einen längeren Zeitraum bereit sein, eine überteuerte Dienstleistung in Anspruch zu nehmen? Das wäre nur denkbar, wenn ein Gastronom / eine Gastronomin ihr Geschäftsmodell auf einmalige, nicht wiederkehrende Kunden

aufbaue. Dies gelinge nicht einmal in Tourismuszentren. Auch nach langem Suchen werde man daher nur billige Gastronomie mit entsprechend geringerer Leistungsqualität finden.

Die Argumentation der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verkenne die wirtschaftlichen Gründe für den Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung. Der Verpflegungsmehraufwand durch die Unmöglichkeit einer Zubereitung im Rahmen eines Haushaltes könne auch bei längerer Anwesenheit am doppelten Wohnsitz nicht vermieden werden. Der Ansatz von pauschalen Diäten für den Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung sei daher gerechtfertigt.

IV.

Darüber wurde mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung** vom 31.05.2017 entschieden. Als Begründung wurde auf die das Jahr 2013 betreffende Entscheidung BFG 16.8.2016, RV/2101680/2015, verwiesen.

V.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag** vom 06.06.2017.

VI.

Mit **Vorlagebericht** vom 30.05.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor („Nichtanerkennen von Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung“).

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Das Bundesfinanzgericht hat in der an den Bf. ergangenen Entscheidung **BFG 06.07.2017, RV/2100654/2017**, betreffend Einkommensteuer 2014 (Abweisung der Beschwerde) ua. ausgeführt wie folgt:

„(...) Auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung gilt, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1996, 93/13/0013, und vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Die Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes (...) ist im Grunde

des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mehr möglich, wenn sich der Steuerpflichtige - wenn auch mit Unterbrechungen - länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (vgl. etwa auch das hg. Erkenntnis vom 2. August 1995, 93/13/0099) [VwGH 24. März 2015, 2012/15/0074].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage hatte das BFG bereits in seinem das Jahr 2013 betreffenden Erkenntnis vom 16. August 2016, RV/2101680/2015, zum Ausdruck gebracht, dass die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes aus nachstehenden Erwägungen nicht möglich sei:

„Da der Verwaltungsgerichtshof in dem vorhin zitierten Erkenntnis im Falle der doppelten Haushaltsführung einen Verpflegungsmehraufwand nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist, anerkennt, erweist sich mit Rücksicht auf die Tatsache, dass der Bf. bereits seit 17 Jahren einen berufsbedingten Doppelwohnsitz in Wien unterhält, die gänzliche Kürzung des geltend gemachten Verpflegungsmehraufwandes als rechtmäßig (in diesem Sinne auch BFG 16.12.2015, RV/5100309/2014 - unter Verweis auf VwGH 24.3.2015, 2012/15/0074 - wonach "aufgrund der eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sohin Verpflegungsmehraufwendungen nur für die erste Woche (= fünf Tage) des Aufenthaltes als Werbungskosten in Ansatz gebracht werden konnten")“.

Das BFG schließt sich im gegenständlichen, den Verpflegungsmehraufwand für das Jahr 2014 betreffenden Verfahren dieser Rechtsauffassung an und macht diese auch zum Inhalt der Entscheidung.

Dazu kommt weiters, dass sich die zusätzlichen vom Bf. im gegenständlichen Verfahren vorgebrachten Argumente im Wesentlichen in einer Kritik an der vom BFG seinem Erkenntnis vom 16. August 2016, RV/2101680/2015, zugrundegelegten VwGH-Judikatur (VwGH 24.3.2015, 2012/15/0074, und die dort zitierte Judikatur) erschöpfen, wonach der VwGH in seiner Argumentation "die wirtschaftlichen Gründe für den Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung" verkenne; einer Kritik, der sich das BFG im Übrigen aus nachstehenden Erwägungen nicht anschließen vermag:

Es geht nämlich iZm der steuerlichen Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand keineswegs darum, dass - wie der Bf. vermeint - "das aufwandsgünstigere Selbstkochen nun einmal im Hotelzimmer nicht möglich" sei - also nicht um den Vergleich "zum Kochen daheim", sondern darum, dass auch im Falle der doppelten Haushaltsführung die Rechtfertigung für die steuerliche Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen zumindest hinsichtlich eines kurzen Zeitraumes auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, was wiederum - gleich wie bei Geschäfts- und Berufsreisen - eben nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist, zutrifft; ein Argument für die ausnahmsweise Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen für einen kurzen Zeitraum, das jedoch

gegenständlichenfalls - der Bf. ist mittlerweile seit 17 Jahren beruflich in Wien tätig, kennt also sicherlich die örtliche Gastronomie - nicht zum Tragen kommt.

Schließlich vermag auch das Argument des Bf., wonach die Gesamtbelastung der von ihm einschließlich der Diäten geltend gemachten Werbungskosten nicht einmal 500 € monatlich betragen würde - ein Betrag, der also deutlich unter den Aufwendungen für die Anmietung einer auch sehr günstigen Wohnung läge (was allerdings in mittlerweile 17 Jahren nicht gelungen sei) - nicht zu überzeugen:

Zu beurteilen war gegenständlichenfalls die steuerliche Anerkennung der Diäten als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung und ist dabei die Beantwortung der Frage, ob diese pauschalen Diäten allenfalls in den als Werbungskosten anzuerkennenden Mietkosten betraglich Deckung fänden oder nicht, nicht von rechtlicher Relevanz.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden (...).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich im gegenständlichen - den Verpflegungsmehraufwand für das Jahr 2015 betreffenden - Verfahren der o.a. Rechtsauffassung an und gründet darauf auch diese Entscheidung.

Im Ergebnis folgt das Bundesfinanzgericht somit der in Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 29.05.1996, 93/13/0013; VwGH 24.03.2015, 2012/15/0074; BFG 16.12.2015, RV/5100309/2014; BFG 16.08.2016, RV/2101680/2015; BFG 06.07.2017, RV/2100654/2017) und Literatur (vgl. zB Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Tz 25 (Stand 1.7.2016, rdb.at); Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 56; Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (58. Lfg 2015) zu § 16 Abs 1 Z 6 EStG Tz 82) vorherrschenden Rechtsauffassung, woraus auch für den Fall einer doppelten Haushaltsführung im Inland [hier: berufsbedingter Doppelwohnsitz in Wien seit über 17 Jahren] folgt, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Arbeitsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, nur für die [hier: längst verstrichene] erste Woche abzugsfähig ist.

Dem folgt im Übrigen auch die Verwaltungspraxis (vgl. zB LStR 2002 Rz 297f, mwN, wonach bei längeren Aufenthalten in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen ist, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind, und die Verköstigung in Gasthäusern für sich allein nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen führt).

Somit erweist sich die steuerliche Nichtberücksichtigung der streitgegenständlichen Verpflegungsmehraufwendungen durch die belangte Behörde als rechtmäßig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Die Entscheidung, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Arbeitsort zurückzuführen ist, nur für die erste Woche abzugsfähig ist, folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 24.03.2015, 2012/15/0074, mwN).

Graz, am 4. Juli 2018