



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/2825-W/02,
miterledigt RV/1453-W/03

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Johann Hechtel und KomzIR. Anton Müller über die Berufungen des Bw., Adr., vertreten durch PKF Österreichischer-Staribacher WirtschaftsprüfungsgesmbH., 1010 Wien, Hegelgasse 8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2002, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Herr Bw. (Berufungswerber, in der Folge Bw.) ist Berufspilot bei Lauda Air und ist nebenbei seit August 1987 als Fluglehrer tätig.

Da aus der selbständigen Tätigkeit regelmäßige Verluste erwirtschaftet wurden, erfolgten ab 1995 vorerst vorläufige Veranlagungen.

Für **2000** erklärte der Bw. Einnahmen von S 8.333,33 und Ausgaben von S 40.061,64, somit einen Verlust von S 31.728,31. Im Bereich der Umsatzsteuer ergab sich bei steuerpflichtigen Umsätzen von S 8.333,33 (S 1.666,67 USt) nach Abzug der Vorsteuern von S 9.736,77 laut der Berechnung des Bw. ein Vorsteuerüberhang von S 8.070,00.

Das Finanzamt erließ am 21. Juni 2001 einen **vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2000**, wobei bezüglich der selbständigen Tätigkeit als Fluglehrer die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht anerkannt wurden, da dieses nicht Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. sei,

und die Abschreibung eines Computers um einen 40%igen Privatanteil gekürzt wurde, sodass der Verlust aus der selbständigen Tätigkeit vom Finanzamt mit S 21. 501,44 angesetzt wurde.

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit hatte der Bw. Differenzwerbungskosten für Tagesdiäten im Ausland von insgesamt S 27.641,00 sowie ein Pendlerpauschale für über 60 km von S 28.800,00 und den Jahresbeitrag für eine Visa-Karte von S 550,00 geltend gemacht.

Folgende Aufstellung (Schillingbeträge) ist der Einkommensteuererklärung beigelegt:

	Tage	Tagessatz	Vergütung	Differenz	Zus. Aufwand
Miami	54	720	594	126	6.804
Sydney	27	651	594	57	1.539
Malaysien	43	600	594	6	258
Frühstück	136	140			19.040
Gesamt					27.641

Das Finanzamt anerkannte von den geltend gemachten Werbungskosten lediglich S 32.880,00 und zwar das Pendlerpauschale und Aufwendungen für Frühstück von S 4.080,00 (136 x S 30,00). In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass das Flugzeug Mittelpunkt der Tätigkeit sei, und daher keine beruflich veranlasste Reise vorliege, die zu einem allfälligen Mehraufwand für Verpflegung führen könne. Für das Frühstück könne ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nur eine Pauschale von S 30,00 angesetzt werden. Aufwendungen für eine Visacard seien Kosten der Lebensführung, die nicht als Werbungskosten absetzbar seien.

Auch der **Umsatzsteuerbescheid 2000** wurde vorläufig erlassen, wobei die erklärte Vorsteuer auf S 7.075,17 gekürzt wurde und sich somit eine Umsatzsteuergutschrift von S 5.407,00 ergab. Diese Vorgangsweise begründete das Finanzamt mit der Kürzung der Betriebsausgaben.

Der Bw. brachte am 9. Juli 2001 eine **Berufung** gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2000 ein. Er führte aus, die Flugtätigkeit werde nicht regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeübt. In den Lohnsteuerrichtlinien seien als Fahrzeuge, die den Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, lediglich solche des Linien- oder Schienenverkehrs sowie Frachtschiffe angeführt. Aus diesem Grund sei das Flugzeug nicht Mittelpunkt der Tätigkeit und es liege daher eine beruflich veranlasste Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vor, sodass ein allfälliger Mehraufwand für Verpflegung zu Werbungskosten führe. Als Kostennachweis für das Frühstück werde eine entsprechende Rechnung beigelegt.

In den angeführten Punkten werde eine erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Der Berufung ist eine Rechnung eines Marriot Hotels vom 30. Juni 2001, 8.58 Uhr, über \$ 11.61 für „1 ADULT HLTHY BUFT“ beigelegt. Weitere Angaben sind nicht enthalten.

Das Finanzamt erließ am 3. bzw. 21. August 2001 **endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 – 2000**. Hinsichtlich 1995 – 1999 wurden anders als in den vorläufigen Einkommensteuerbescheiden die Verluste aus selbständiger Tätigkeit nicht berücksichtigt. Es handelt sich dabei in den einzelnen Jahren um folgende Verluste: (Schillingbeträge)

	1995	1996	1997	1998	1999
Einnahmen	12.000,00	8.333,34	8.500,00	15.500,00	13.333,33
Ausgaben	77.310,23	51.237,63	41.261,83	48.396,88	38.508,11
Verlust	65.310,23	42.904,29	32.761,83	32.896,88	25.174,78

Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung der Verluste damit, dass von 1988 – 2000 jeweils Verluste insgesamt in Höhe von S 462.800,00 erklärt worden seien. Bereits die Kosten für Telefon und Km-Gelder hätten die Einnahmen bei weitem überstiegen. Lediglich 1989 habe es einen Gewinn (S 8.138,00) gegeben. Die Tätigkeit sei daher nicht als Einkunftsquelle, sondern als Liebhaberei zu werten.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit wurden unverändert in den endgültigen Einkommensteuerbescheiden übernommen, sodass die geltend gemachten Tagesdiäten der Jahre 1996 – 1999 weiterhin berücksichtigt wurden. (Im Jahr 1995 wurden vom Bw. keine Tagesdiäten beantragt, Aufwendungen für Frühstück wurde erstmals 2000 beantragt.)

Für 2000 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gleichlautend wie im vorläufigen Bescheid und die Verluste aus der Fluglehrertätigkeit gar nicht angesetzt, was zu einer Nachforderung an Einkommensteuer von S 10.750,00 führte. Dazu wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 – 2000 erhobenen **Berufungen** vom 7. September 2001 führte der Bw. aus, als Flugkapitän bei der Lauda Air beschäftigt zu sein und nebenbei als Linienpilotenlehrer tätig zu werden.

Es sei ihm bisher nicht möglich gewesen, Überschüsse zu erzielen. Nach 2 1/2 Jahren Verhandlungen gebe es nunmehr eine Arbeitszeitregelung, die jener der Austrian Airlines entspreche. Ab 2001 werde er daher erheblich mehr Schul- und Lehrtätigkeit absolvieren und somit höhere Einnahmen und Gewinn erzielen können. Die Nichtanerkennung der Einkunftsquelle sei unrichtig und es werde eine erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

In den Jahren **2001 – 2003** erklärte der Bw. folgende Einkünfte:

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

	2001	2002	2003
Einnahmen	32.500,00 S	1.250 € 17.200 S	1.875,00 € 25.800,00 S
Ausgaben	14.999,67 S	687,46 € 9.460 S	1.335,75 € 18.380,00 S
Gewinn	17.500,33 S	562,54 € 7.741 S	539,25 € 7.420,00 S

Werbungskosten bei der nichtselbständigen Tätigkeit:

	2001	2002	2003
Tagesdiäten Differenzwerbungskosten	12.374,00 S	1.335,40 € 18.375,50 S	989,60 € 13.617,19 S
Pendlerpauschale	34.560,00 S	1.450,00 € 19.952,44 S	2.100,00 € 28.896,63 S
Telefon	7.841,75 S	532,92 € 7.333,14 S	388,23 € 5.342,16 S
Beitrag für mitversicherte Angehörige	16.905,88 S	753,75 € 10.371,83 S	
Gesamt	71.681,63 S	3.318,32 € 45.661,08 S	3.477,83 € 47.855,98 S

Das Finanzamt veranlagte die **Umsatzsteuer 2001 und 2002** erklärungsgemäß und setzte eine Umsatzsteuer von 6.196,00 S (2001) und 126,49 € (2002) fest. Da das Rechtsmittelverfahren für die Vorjahre noch nicht abgeschlossen war, wurden die Bescheide vorläufig erlassen.

Die **Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002** wurden ebenfalls unter Hinweis auf das anhängige Rechtsmittelverfahren vorläufig erlassen. Hinsichtlich der Abweichungen vom Antrag des Bw. verwies das Finanzamt jeweils auf die Begründung des Vorjahres. Mit Ausnahme der Tagesdiäten wurden die geltend gemachten Werbungskosten anerkannt; die Aufwendungen für Frühstück jedoch lediglich in Höhe von 30,00 S (bzw. 2,18 €) pro Tag statt 140,00 S (10,17 €). Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden nicht der Besteuerung unterzogen.

Der Bw. brachte gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 14. Juli 2003 eine **Berufung** ein und beantragte, die Bescheide endgültig und gemäß den eingebrachten Steuererklärungen zu erlassen. Denn die Erfordernisse für eine vorläufige Veranlagung seien nicht gegeben. Da eine Bescheidbegründung nicht zugestellt worden sei, sei daher eine Begründung für die Abweichungen von den Steuererklärungen derzeit nicht klar. Er wolle eine diesbezügliche Begründung abwarten.

Die **Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003** ergingen erklärungsgemäß, jedoch ebenfalls vorläufig. Der Gewinn aus selbständiger Arbeit von € 539,25 wurde bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt. Diese Bescheide sind rechtskräftig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (*Ritz*, BAO-HB, Seite 228).

Festzustellen ist, dass bei Erlassung der angefochtenen Bescheide durch das Finanzamt in folgender Hinsicht gegen die Ermittlungspflicht verstoßen wurde:

- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 1995 - 2002**

Strittig ist, ob hinsichtlich eines Linienpiloten im Fernflugverkehr eine "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG vorliegt und **Verpflegungsmehraufwendungen** in Form der Diätendifferenz steuerlich geltend gemacht werden können.

Von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wird die Meinung des Finanzamtes nicht geteilt, wonach das Flugzeug den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt und daher generell mangels Vorliegen einer Reisebewegung keine Tagesgelder anzuerkennen sind. Dazu wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.9.2002, 99/13/0034, verwiesen, in dem die von der Finanzverwaltung vertretene Meinung hinsichtlich eines Kraftfahrers eines Mineralölvertriebsunternehmens verworfen wurde, nach welcher bei einer auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit beispielsweise als LKW-Lenker alleine deshalb, weil "im LKW" ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes zu versagen sei.

Denkbar wäre jedoch, dass wegen wiederkehrenden Aufenthalts an einem Einsatzort im Ausland ein weiterer Mittelpunkt (weitere Mittelpunkte) der Tätigkeit entstanden ist, sodass nach der Anfangsphase der Aufenthalt am ausländischen Einsatzort keine Reise mehr darstellt.

Für den Fall, dass der Bw. keine weiteren Mittelpunkte der Tätigkeit begründet hat, können Werbungskosten bzw. Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG jedenfalls nur

insoweit geltend gemacht werden, als ein abzugeltender eigener Aufwand dem Grunde nach entstehen kann. Für Tage, an welchen das fliegende Personal vom Arbeitgeber im Flugzeug voll gepflegt wird, stehen Tagesgelder daher nicht zu. Für Tage im Ausland, an denen eine Verpflegung im Flugzeug nicht erfolgt (Stehtage), können Tagesgelder geltend gemacht werden, sofern der Bw. überhaupt für weitere Mahlzeiten (zusätzlich zum Frühstück) aufzukommen hatte.

Außer der Anzahl der Tage und dem Ziel der Flüge wurden vom Bw. keine näheren Berechnungsgrundlagen der geltend gemachten Tagesdiäten bekannt gegeben. Es sind daher vom Finanzamt Ermittlungen durchzuführen (insbesondere, ob dem Bw. an Bord Mahlzeiten kostenlos zur Verfügung gestellt wurden, Anzahl und Gestaltung der Stehtage bzw. Dauer der arbeitsfreien Zeit zwischen Hin- und Rückflug,...), um beurteilen zu können, ob und wie viele (Differenz)Tagessätze steuerlich zu berücksichtigen sind.

Konsequenterweise hat eine Beurteilung der Tagesdiäten für alle berufsgegenständlichen Jahre zu erfolgen.

Zum **Frühstück**:

Trägt der Steuerpflichtige die Kosten des Frühstücks bei ansonsten unentgeltlicher Übernachtung, sind die tatsächlichen Kosten abziehbar, wenn sie mit Belegen nachgewiesen werden. Ohne Nachweis sind die Kosten des Frühstücks gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen

Das Finanzamt hat daher vorerst unter Wahrung des Parteigehörs Feststellungen darüber zu treffen, ob der Bw. die Kosten des Frühstücks selbst zu tragen hatte. In diesem Fall hat auch hinsichtlich der Anzahl der Frühstücksmahlzeiten eine Überprüfung durch das Finanzamt stattzufinden.

Der Bw. hat ab 2000 zusätzlich zu den Tagesdiäten Aufwendungen für Frühstück geltend gemacht und hat dabei die Anzahl der Frühstücksmahlzeiten mit der Anzahl der Tagesgebühren gleichgesetzt (mit Ausnahme des Jahres 2000, in dem die Zahl der Tagesgebühren geringer sind). Die Anzahl der Reisetage muss jedoch a priori nicht zwingend mit der Zahl der Übernachtungen und damit der Zahl der Frühstücksmahlzeiten übereinstimmen.

Hinsichtlich der Höhe der Kosten für das Frühstück wurde nur ein einziger Beleg über \$ 11,61 vom 30. Juni 2001 vorgelegt. Wegen des Fehlens von weiteren Belegen sind daher die Aufwendungen für Frühstück nicht nachgewiesen und der Höhe nach vom Finanzamt zu schätzen mit dem Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen.

Vom Finanzamt wurden 30 S bzw. 2,18 € pro Frühstück berücksichtigt.

Ob damit bei Auslandsaufenthalten an den vom Arbeitgeber vorgegebenen Quartieren für die Schätzung des Mehraufwandes das Auslangen gefunden werden kann, wird das Finanzamt an Hand der vom Bw. vorzulegenden Belege zu beurteilen haben.

Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Für einfache Fahrtstrecken über 20 km, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, bzw. ist im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar, ist zusätzlich ein Pendlerpauschale (in unterschiedlicher Höhe) zu berücksichtigen.

Für die Berechnung der Einkommensteuer des Bw. wurde folgendes Pendlerpauschale abgezogen:

1995	27.200 S
1996 – 2000	28.800 S
2001	34.560 S
2002	1.450 €
2002	2.100 €

Vom Finanzamt sind Ermittlungen nachzuholen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales gegeben sind, insbesondere ob in Hinblick auf die häufigen Dienstreisen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an mehr als der Hälfte der Arbeitstage stattfinden.

Telefonkosten 2001 und 2002:

Ab dem Jahr 2001 werden vom Bw. unter den Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit Telefonkosten (7.841,75 S für 2001 und 7.333,14 S für 2002) geltend gemacht.

Die berufliche Veranlassung dieser Kosten der Höhe nach wäre vom Bw. nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

• Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Der Bw. ist seit 1987 neben seiner nichtselbständigen Beschäftigung als Berufspilot bei Lauda Air auch als Fluglehrer tätig. Vom Finanzamt wurde diese Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, da seit 1988 bis 2000 mit Ausnahme von 1989 jährliche Verluste, insgesamt von S 462.800,00, angefallen waren. Von 2001 bis 2003 erwirtschaftete der Bw. hingegen Gewinne insgesamt von S 32.661,33. Dies ist darauf zurückzuführen, dass höhere

Einnahmen erzielt wurden, weniger Km-Gelder und Tagesdiäten (Reisekosten) angefallen sind und der Bw. keine Telefonaufwendungen verzeichnet hat.

Um beurteilen zu können, ob Liebhaberei vorliegt, ist zunächst festzustellen, ob und in welchem Umfang Verluste gegeben sind (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh I/2, Anm 3).

Das Finanzamt hat – mit Ausnahme betreffend das Arbeitszimmer und einen Computer im Jahr 2000 - keine inhaltliche Überprüfung der erklärten Einnahmen und Ausgaben des Bw. durchgeführt. Die Liebhabereibeurteilung wurde offensichtlich allein an Hand der Höhe der insgesamt geltend gemachten Verluste vorgenommen.

Nach der Aktenlage scheint zweifelhaft, ob die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses der berufsgegenständlichen Jahre den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften entspricht. Dies deshalb, da aus den geringen Einnahmen auf eine eher sporadische Tätigkeit des Bw. zu schließen ist, was mit den erklärten Ausgaben der Höhe und dem Grunde nach ohne weitere Abklärung mit dem Bw. nicht in Einklang zu bringen ist. Auch der Umstand, dass die höheren Einnahmen ab 2001 mit – im Vergleich zu den Vorjahren - stark gesunkenen Reisekosten bzw. gar nicht angefallenen betrieblichen Telefonkosten einhergehen, ist unplausibel.

Für das weitere Verfahren sind daher unter Wahrung des Parteiengehörs Ermittlungen betreffend die Betriebsausgabeneigenschaft der geltend gemachten Aufwendungen voranzustellen. Erst danach kann eine Überprüfung dahingehend stattfinden, ob Liebhaberei vorliegt.

- **Umsatzsteuer 2001 und 2002:**

Diesbezüglich ist lediglich das Ergehen dieser Bescheide als vorläufig strittig. Der Vollständigkeit halber sei hier angemerkt, dass für den Fall einer Kürzung der Betriebsausgaben im Bereich der Einkommensteuer dies eine Kürzung der abziehbaren Vorsteuern im Bereich der Umsatzsteuer nach sich ziehen kann. Daher waren auch die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 aufzuheben.

Da somit die durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen können, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Darüber hinaus hat das Finanzamt damit Gelegenheit, auf den vom Bw. behaupteten Begründungsmangel betreffend die Bescheide 2001 und 2002 einzugehen. Eine etwaige Beeinträchtigung berechtigter Interessen der Partei durch die Zurückverweisung an die erste Instanz ist hingegen aus der Aktenlage nicht zu erkennen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht kann gemäß § 284 Abs. 3 BAO von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. In Hinblick darauf wurde von einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand genommen, da dem Bw. im Rahmen des Parteiengehörs vom Finanzamt ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben sein wird.

Wien, am 10. August 2005