



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber, vom 17. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 16. Dezember 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die beiden Berufungswerber (in der Folge kurz Bw. bzw. BwE und BwF), BwE, und BwF, kauften 1995 je zur Hälfte eine Liegenschaft in 4802 Ebensee, aus deren gemeinschaftlicher Bewirtschaftung sie seit diesem Jahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.

In der „Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2002 – Projekt Ebensee“ machten die Bw. als Werbungskosten Reisekosten nicht nur in der Form von Kilometergeld (BwF: 128 Fahrten \times 150km \times 0,356 = 6.835,20 € und BwE: 22 Fahrten \times 160 km \times 0,356 = 1.253,12 €) sondern jeweils auch Diäten in Höhe von 360,00 € (BwF: 15 \times 26,40 und BwE: 15 \times 360,00) geltend:

Nach einem Vorhalteverfahren betreffend insbesondere Instandhaltungskosten in dem umfangreiche Unterlagen vorgelegt wurden, stellte das Finanzamt mit **Bescheid** vom **16. Dezember 2004** gemäß **§ 188 BAO** für das Kalenderjahr **2002** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 25.162,82 € fest (erklärt 24.442,82) und erhöhte die anteiligen Einkünfte der beiden Bw. um je 360,00 € (BwE: 455,41 statt der erklärten 95,41 €

und BwF: 24.707,41 statt der erklärten 24.347,41 €). Das Finanzamt begründete dies mit gesondertem Schreiben vom 15. Dezember 2004, wobei es den Bescheid (hinsichtlich des Jahres offensichtlich unrichtig) als „Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2003“ bezeichnete, wie folgt:

Auf Grund ihrer langjährigen Vermietungstätigkeit sei es als erwiesen anzunehmen, dass den Bw. die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihnen bereisten Orten soweit bekannt seien, dass ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen werden könne und die Aufwendungen als solche der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG einzustufen seien.

Mit Schriftsatz vom **17. Jänner 2005** erhoben die Abgabepflichtigen dagegen **Berufung** (die falsche Bezeichnung des Jahres ist offensichtlich der Irreführung durch die genannte Bescheidebegründung zuzuschreiben – der Feststellungsbescheid für das Jahr 2003 ist hingegen erst am 5. Jänner 2006 ergangen) beantragten die erklärungsgemäße Feststellung der Einkünfte und begründeten dies wie folgt:

Im angefochtenen Bescheid sei der in der Erklärung geltend gemachte Verpflegungsmehraufwand nicht berücksichtigt worden.

Da es hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Reisekosten eine divergierende Rechtsprechung gebe, habe das Bundesministerium für Finanzen in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) den Umfang der zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwendungen geregelt. Die EStR stellten für die Behörde einen Auslegungsbehelf mit dem Ziel, eine einheitliche Vorgangsweise im Bundesgebiet sicherzustellen, dar. Unabhängig von anderen Argumenten werde durch die Nichtberücksichtigung dieser Auslegung durch den angefochtenen Bescheid der Gleichheitsgrundsatz verletzt und sei der Bescheid insoweit verfassungswidrig. Außerdem sei die Behörde auf Grund des Weisungsrechtes des Bundesministeriums für Finanzen an dessen Auslegung gebunden und müsse dieses Ministerium im Falle einer Höchstgerichtsbeschwerde klaglos stellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Werbungskosten sind in **§ 16 Einkommensteuergesetz**, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 (EStG 1988) wie folgt geregelt:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

...

9. Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 26 Z 4 lit. b EStG 1988** in der ab dem Veranlagungsjahr 2002 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 100/2002 ist das Tagesgeld wie folgt geregelt:

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß **§ 20. Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 106/1999 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) 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.

b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

Die Bw. machen geltend, das Finanzamt müsse hinsichtlich des zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes die Einkommensteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen beachten. Zu diesem Thema finden sich folgende Aussagen (Fettdruck mit Ausnahme der Überschriften durch die Berufungsbehörde) in den hier von den Bw. offensichtlich gemeinten **Lohnsteuerrichtlinien 2002** (LStR 2002):

5.6.7 Verpflegungsmehraufwand

5.6.7.1 Allgemeines

Rz 297

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.03.2000, 95/13/0167, VwGH 28.05.1997, 96/13/0132; VwGH 29.05.1996, 93/13/0013; VwGH 20.09.1995, 94/13/0253; VwGH 20.09.1995, 94/13/0254). Die (teilweise) Verköstigung

in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen (VwGH 16.03.1988, 85/13/0154).

Rz 298

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt - abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten - eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige **Anfangsphase** (fünf bzw. **fünfzehn Tage**; siehe Rz 300 bis 310) zu. Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

5.6.7.2 Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort

Rz 300

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gilt als Einsatzort hingegen der jeweilige Gemeindebezirk. Werden allerdings im Zuge von Reisen nach Wien mehrere Gemeindebezirke regelmäßig bereist, ist keine willkürliche Zuordnung des Reisezieles in jeweils bestimmte (andere) Bezirke vorzunehmen, sondern von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen (siehe Rz 304 ff).

Rz 301

Von einem längeren Zeitraum ist in folgenden Fällen auszugehen:

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 02.08.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Rz 303

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise (VwGH 04.03.1986, 85/14/0146; VwGH 02.08.1995, 93/13/0099), sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist - in typisierender Betrachtungsweise - davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29.05.1996, 93/13/0013; VwGH 05.10.1994, 92/15/0225). **Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. fünfzehn Tagen als Werbungskosten zu.**

5.6.7.5 Inlandsreisen

Rz 311

Der Werbungskostenabzug für den Verpflegungsmehraufwand beträgt 26,40 Euro für 24 Stunden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung bis zu drei Stunden löst keinen 24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht auch dann kein Werbungskostenabzug aus dem

*Titel "Verpflegungsmehraufwand" zu, wenn sie innerhalb eines von einer längeren Reise ausgelösten 24-Stunden-Zeitraums mit noch nicht vollem Tagesgeldanspruch anfallen. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisestunde ein Zwölftel von 26,40 Euro absetzbar. Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz zu. **Das Erkenntnis des VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden.***

Im gegenständlichen Fall sind die beiden Bw. im streitgegenständlichen Jahr 2002 128-mal (BwF) bzw. 22-mal (BwE) von ihrem Wohnort zum Mietobjekt und zurück gefahren (gleiche Strecke von 150km –BwF bzw. 160km – BwE) und machen außer dem hier unstrittigen Kilometergeld auch für die ersten 15 Fahrten im Kalenderjahr iSd Rz 301 iVm Rz 298 und Rz 303 LStR 2002 die Diäten als Verpflegungsmehraufwand geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt hingegen folgende Rechtsauffassung (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013):

Mit dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinander gesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, zu keiner Reise führt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (vgl. VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vgl. VwGH 29.05.1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Werden verschiedene berufliche Tätigkeiten im selben Ort im örtlichen Nahebereich ausgeübt, führt dies nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwendungen (VwGH 28.01.1997, 95/14/0156).

Da sich der von der Beschwerdeführerin besuchte Kursort im örtlichen Nahebereich ihrer Arbeitsstätte befindet, sind die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Überdies wären die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Tagesgelder selbst dann nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sich der Kursort nicht im örtlichen Nahebereich ihrer Arbeitsstätte befunden hätte.

Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich auch dann 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 (vgl. das bereits erwähnte hg Erkenntnis VwGH 28.01.1997, 95/14/0156).

Da sich die Beschwerdeführerin nur an Samstagen am Kursort aufgehalten hat, wobei sie täglich zu ihrem Wohnort zurückgekehrt ist, wären auch aus diesem Grund die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Aus der von der Beschwerdeführerin behaupteten - allenfalls - rechtswidrigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde gegenüber Dritten kann sie für sich keinen Anspruch auf vergleichbare Rechtswidrigkeit ableiten.

Im gegenständlichen Fall fahren die Bw. schon seit Jahren immer wieder zum selben Mietobjekt und haben dies auch im Berufungsjahr sehr häufig (BwF: 128 Fahrten und BwE: 22 Fahrten). Bei einer derartigen Häufigkeit besteht kein Zweifel, dass die Bw. ausreichend Kenntnis von den aktuellen günstigen Verpflegungsmöglichkeiten im dortigen Umfeld haben.

Die von den Bw. ins Treffen geführten **LStR 2002** stellen nach deren Präambel **lediglich** einen „**Auslegungsbehelf**“ zum EStG 1988 dar, „der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird“ aus dem „über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können“ und **keine Weisung** an die Abgabenbehörden. Durch eine solche Präambel werden regelmäßig die Qualifikation derartiger Richtlinien als Verordnungen durch den Verfassungsgerichtshof und dessen Überprüfung derselben auf ihre Gesetzmäßigkeit vermieden (vgl. Art. 139 B-VG).

Nach der Verfassungsbestimmung des **§ 6 iVm § 2 UFSG**, BGBl I 2002/97, sind jedenfalls die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates ua bei Besorgung der ihnen durch Abgabenvorschriften übertragenen Vorschriften weisungsfrei. § 271 BAO bestätigt dies („Die

Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisung gebunden.“)

Die Berufungsbehörde sieht daher im Lichte der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund, den von den Bw. bekämpften Bescheid als rechtswidrig zu beurteilen. Dies entspricht auch der ständigen Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates (zB UFS 03.09.2008, RV/0690-I/07; 10.01.2006, RV/0520-L/03; 18.06.2004, RV/0561-I//02; 26.03.2004, RV/4358-W/02) und der Literatur (Zorn, in Hofstätter-Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 2).

Im gegenständlichen Fall kommt zur in typisierender Betrachtungsweise mehr als **hinreichenden Kenntnis der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten** noch der Umstand, dass **keine Nächtigungen** angefallen sind, was wegen der Möglichkeit der Vermeidung eines Mehraufwandes von Verpflegskosten ebenfalls der Zuerkennung von Tagesdiäten entgegensteht (nochmals VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, und 07.10.2003, 2000/15/0151).

Zum von den Bw. ins Treffen geführten Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) wird bemerkt, dass ein Rechtsanspruch auf rechtswidrige Vollziehung nicht durch eine derartige Praxis in vergleichbaren Fällen entsteht. Es gibt **keine „Gleichheit im Unrecht“** (VwGH 23.06.2008, 2007/05/0150; 17.10.2002, 2002/07/0092).

Am Rande sei noch darauf hingewiesen, dass das **Bundesministerium für Finanzen** seit 2003 (§ 300 BAO idF BGBl. I 2002/97) Bescheide der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr aufheben kann und diesem daher die von den Bw. geforderte **Klaglosstellung** bei Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungs- und/oder Verfassungsgerichtshof **nicht mehr möglich** ist.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 3. März 2009