



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. E., geb. xx.xx.xxxx, 0001 S, AW-Weg, vorher wohnhaft in 0002 M, D.straße 6, vom 31. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 9. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer **2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens:

Der Berufungswerber (Bw) hat **am 15. Juni 2007** seine Einkommensteuererklärung 2006 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. Der Bw bezog im Jahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als G. in Frühpension, Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Musiker und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gab der Bw Einnahmen in Höhe von 10.250.- € und Ausgaben in Höhe von 8.000,15 €, Reise- und Fahrtspesen von 2.093,73 und Werbe- bzw.

Repräsentationsspesen von 60.- € bekannt. Daraus errechneten sich Einkünfte in Höhe von 94,12 €.

Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Eigentumswohnungen in Salzburg, I-StraßeNr. Wohnungen TopNr.0 und TopNr.00 gab der Bw einen von ihm errechneten Gewinnanteil von 146,51 € an. Anmerkung der Berufungsbehörde: Der Bw erklärte für die Jahre 2005 und 2006 seine Vermietungseinkünfte entsprechend seiner eigenen Rechtsansicht als Gewinnanteil der von ihm in Salzburg gegründeten A. Verwaltungs-KG.

Mit Vorhalt vom 29. Juni 2007 verlangte das Finanzamt Aufklärung darüber, warum die Mieteinnahmen im Verhältnis zu den Vorjahren so zurückgegangen seien und die Aufgliederung der Reise- und Fahrtspesen in Höhe von 2.093,73 €.

Mit Schreiben vom 03. August 2007 teilte der Bw mit, dass es bei der Vermietung keinen nennenswerten Rückgang bei den Einnahmen gegeben habe, der Bescheid der A. Verwaltungs-KG aber noch nicht rechtskräftig sei. Als Fahrtenbuch lege er eine von handschriftlichen Aufzeichnungen übertragene EDV Liste für die Reisekosten für seine selbständige Arbeit als Musiker vor.

Mit zweitem Vorhalt vom 06. August 2007 verlangte das Finanzamt neuerlich eine Stellungnahme, warum die Mieteinnahmen von 10.191,48 € im Jahr 2005 auf 3.781,19 € im Jahr 2006 gefallen wären bzw. es wurden Kopien der Mietverträge und eine jeweils für die Wohnungen getrennt erstellte Gewinnermittlung gefordert.

Mit Erinnerung vom 14. September 2007 urgierte das Finanzamt die Vorhaltsbeantwortung.

Mit Schreiben vom 28. September 2007 gab der Bw an, dass bei den Mieteinnahmen kein Rückgang zu verzeichnen war und der Feststellungsbescheid von der KG noch nicht rechtskräftig sei. Weiters wurden die Mietverträge in Kopie angeschlossen und mitgeteilt, dass keine nach den Wohnungen getrennte Gewinnermittlung vorgenommen wurde. Eine Aufstellung der gesamten Mieteinnahmen und –ausgaben wurde auch bei diesem Schreiben nicht vorgelegt.

Auf Seite 23 (= Aktseite des Jahres 2006) rechnete das Finanzamt die Mieten anhand der Mietverträge, berücksichtigte die Afa entsprechend dem Vorjahr und schätzte diverse Betriebsausgaben. Im Einkommensteuerbescheid vom 09. Oktober 2007 wurden die Einkünfte für die selbständige Tätigkeit laut Erklärung mit 94,12 € und die Einkünfte aus der Vermietung mit 10.810,62 € angesetzt.

Mit Berufung vom 31. Oktober 2007 begehrte der Bw im Wesentlichen Folgendes:

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Diese seien zu Unrecht erhöht worden. Es werde beantragt, diese in Höhe von 146,50 € anzusetzen. Es handle sich im vorliegenden Fall um eine Nettofruchtgenussüberlassung, wobei die A. Verwaltungs-KG unternehmerisch tätig sei. Neben den Mieteinnahmen habe die KG sämtliche Agenden rund um die Vermietung und Verpachtung der Liegenschaften in der I-StraßeNr. in Salzburg übernommen und trage dabei auch die anfallenden Aufwendungen. Dies sei mit Schreiben vom 1. August 2005 den Mietern ordnungsgemäß angezeigt worden (siehe Beilage 9 zur Berufung des Jahres 2005). Dem zivilrechtlichen Eigentümer und Fruchtgenussbesteller werde nur die Substanzabgeltung in Höhe der bisherigen Abschreibung (3.634,68 €) sowie der Anteil aus der einheitlichen Gewinnfeststellung der KG (146,50 €) zugewiesen.

Laut den Mietverträgen sei ersichtlich, dass die Mieten inklusive der Betriebskosten den Mietern verrechnet werden. Er verstehe nicht, wieso diese Betriebskosten nicht von den Mieten bei den Berechnungen durch das Finanzamt abgezogen wurden.

Mit drittem Vorhalt vom 29. November 2007 des Finanzamtes wurde dem Bw vorgehalten, dass er nie eine detaillierte Überschussrechnung vorgelegt habe. Das Finanzamt könne daher die Ausgabenpositionen wie z.B. Versicherungen, Finanzierungskosten etc. nur schätzen. Weiters habe das Finanzamt Salzburg-Stadt in einem Bescheid vom 06.11.2006 für das Jahr 2005 festgestellt, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus der Vermietung zu unterbleiben habe. Dieser Bescheid sei zwar nicht rechtskräftig, aber zu diesem Zeitpunkt seien die Einkünfte dem Bw zuzurechnen.

Mit Erinnerung vom 11. Jänner 2008 urgierte das Finanzamt die Vorhaltsbeantwortung.

Laut einem **Aktenvermerk vom 19. Februar 2008** über ein Telefonat zwischen dem Bw und dem Finanzamt wurden die Betriebskosten mit einer Höhe von 429,26 € (172,58 und 256,68 €) angegeben, sodass die Betriebskosten in Höhe von 5.151,12 € vom Finanzamt berechnet wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 01. Februar 2008 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit laut Erklärung mit 94,12 € und die Einkünfte aus Vermietung mit 6.859,59 € angesetzt.

Mit Berufung vom 18. Februar 2008 beehrte der Bw erneut die Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung nur in Höhe von 146,50 €.

Mit Vorlageantrag vom 12. März 2008 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und beehrte Zurechnung der Vermietungseinkünfte beim Bw als Eigentümer der Eigentumswohnungen, da eine Feststellung der Einkünfte beim Finanzamt Salzburg-Stadt bisher unterblieben sei.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13. November 2009 wurde der Bw vom UFS ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen, folgende Beträge aufzuklären bzw. Stellung zu nehmen: Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Musiker für 2006: Vorlage einer Liste der Einnahmen, ein Anlageverzeichnis und Aufklärung des Afa-Betrages von 8.000,13 € und Stellungnahme zu den Reise- und Kilometergeldern. Zu den Einkünften aus Vermietung wurde eine ordentliche Aufstellung betreffend die Einnahmen und Werbungskosten verlangt.

Im Zuge dieser Erhebungen wurde das **Finanzamt am 13. November 2009** vom UFS ersucht, die im Ergänzungsersuchen angeführten Unterlagen beim Bw anzuschauen, Kopien anzufertigen und teilweise in diverse Originalbelege Einsicht zu nehmen.

In Beantwortung dieses Erhebungsauftrages wurde das Ergebnis einer vom Finanzamt am **23. Dezember 2009 durchgeführten Nachschau** mittels Übermittlung der Niederschrift (NS) mit dem Bw und diversen kopierten Unterlagen an den UFS bekannt gegeben:

Beilage A zur NS: Liste der Einnahmen 2006 aus den Auftritten als Musiker;

Beilage B zur NS: Vom Bw wurde bekannt gegeben, dass sich in der von ihm in der Einkommensteuererklärung erklärten Position zur Afa sich nicht nur die Afa für die Musikgeräte in Höhe von 1.801,61 € befindet, sondern auch **alle** laufenden Aufwendungen in Höhe von 6.258,54 € inklusive Telefon von 60.- €. Das ergibt insgesamt einen Betrag von 8.060,15 €. Eine Auflistung der Aufwendungen mit Datum, Begründungstext und Aufwandssumme wurde in Kopie zur NS genommen. Diverse Belege wurden vom Prüfer des Finanzamtes eingesehen.

Beilage C zur NS: handgeschriebene Liste für die Fahrten mit dem Kraftfahrzeug z.B. zu den Auftritten und zu den Einkäufen.

Beilage E zur NS: Einnahmen-/Werbungskostenabrechnung 2006 für die Vermietung mit einem Ergebnis für 2006 von 7.325,21 €.

Beilage F zur NS: Kopie des Mietvertrages für die Wohnung TopNr.00.

Beilage G zur NS: Kopien von Gewinnzuweisungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind folgende Punkte: bei den **1)** Einkünften aus selbständiger Arbeit die Höhe der Reisekosten betreffend die beruflich gefahrenen Kilometer, die Tagesgelder und die Abzugsfähigkeit diverser Aufwendungen; bei den **2)** Einkünften aus der Vermietung: der Bw verweist in seiner Erklärung und seinen Schreiben auf die Veranlagung eines Feststellungsbescheides der A. Verwaltungs-KG, deren Veranlagungsakt beim Finanzamt Salzburg-Stadt geführt wird. Er beantragt den Ansatz seines Gewinnanteils aus dieser A. Verwaltungs-KG anstelle des Ansatzes der gesamten Überschussrechnung aus der Vermietung.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Bw bezog im Jahr **2006** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als frühpensionierter G.. Laut Aktenlage ist er ab dem Jahr 2006 in Frühpension. Weiters ist er seit 01.01.1982 als Musiker mit Einkünften aus selbständiger Arbeit tätig und seit 1998 bezieht er auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zu 1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker

Für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker im Jahr 2006 hat der Bw eine "Liste Einnahmen Musik" mit 36 Veranstaltungen und deren Veranstaltungsort, eine Afa-Liste Musik (Beilage B zur NS in Höhe von 1.801,61 €), eine Auflistung seiner Ausgaben und drei handgeschriebene Seiten für seine beruflichen Fahrten mit dem PKW (Beilage C zur NS) bzw. dieselbe Liste mit Computer erstellt, eingereicht.

Laut Aufstellung der Honorarnoten spielt der Bw allein oder mit einem Partner auf Hochzeiten, diversen Tanzveranstaltungen z.B. in einem Pensionistenheim bzw. bei Feiern die übliche Unterhaltungs- und Tanzmusik (siehe z.B. Webseite yourm.at unter S-Duo: Evergreens, Standardtänze etc.).

An Kilometern für diese Tätigkeit wird statt 4.484 km laut Antrag des Bw eine Kilometeranzahl von 4.116 km anerkannt - siehe Beilage **1** Fahrten 2006. Tagesgelder für eintägige Reisen werden keine anerkannt.

Nicht anerkannt werden folgende Fahrten und folgender Aufwand:

Fahrt vom 09. Mai 2006 betrifft die Fahrt M-München-M 352 Kilometer mit dem Text „Weiterbildung“. Bei der Nachschau des Finanzamtes kam hervor, dass der Bw zu einem Santana Konzert nach München gefahren ist und dies unter dem Titel Weiterbildung geltend gemacht hat.

Der Besuch eines Santana Konzertes stellt auch für einen Musiker keine Weiterbildung dar, da hier keine berufsspezifischen Kenntnisse vermittelt werden, sondern Unterhaltung für ein interessiertes Publikum.

Ebenso nicht anerkannt wird der Aufwand für die Konzertkarten für das Santana Konzert am 09. Mai 2006 in Höhe von 94,80 €.

Die drei Fahrten M-Fuschl-M werden von 43 km auf 37 km laut den Routenplanern gekürzt – Beilage **1**. Auf die Begründung in der Berufungsentscheidung vom 23. Oktober 2009 zu RV/0701-L/07 für die Einkommensteuer des Jahres 2005 wird verwiesen.

Diese Kürzungen führen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit im Jahr 2006 in Höhe von 737,79 € - siehe Beilage **2**.

Zu 2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Der Bw ist laut Grundbuchsatzug vom 27.08.2008 und aktueller vom 18.10.2009 Eigentümer von zwei Eigentumswohnungen auf der Liegenschaft Grundbuch Lehen (KG 00000 Salzburg), EZ 0000X (am Grundbuchsatzug scheint nur die EZ XXX auf) an der Adresse I-StraßeNr., 5020 Salzburg.

Er hat mit Kaufvertrag vom 02.04.1983 die Eigentumswohnung TopNr.0 (Grundbuchsatzug = laufende Nummer B-Blatt Nr. 19 Veranlagungsjahr 2005) erworben und mit Einantwortungsurkunde vom 02.09.1997 die Eigentumswohnung TopNr.00 (Grundbuchsatzug = laufende Nummer B-Blatt Nr. 23 Veranlagungsjahr 2005) erhalten.

Der Bw vermietete ab 1998 zuerst eine (Wohnung TopNr.00) und ab 2001 beide Eigentumswohnungen (Wohnung TopNr.0 und Wohnung TopNr.00).

Im Jahr 2005 hat der Bw die A. Verwaltungs-KG mit Sitz in der I-Straße Nr., 5020 Salzburg gegründet. Die Rechtsform Kommandit-Erwerbsgesellschaft bzw. nun Kommanditgesellschaft besteht laut Firmenbuchsatzug FN 000000w seit 29.06.2005.

Grundlage dafür ist der Gesellschaftsvertrag vom 10.02.2005. Der Geschäftszweig lautet Verwaltung von Immobilien und Vermögen. Der Bw vertritt seit 29.06.2005 als persönlich haftender Gesellschafter dh als Komplementär selbständig. Kommanditisten mit einer Einlage von je 27.- € sind seine minderjährigen Kinder V. A., geb. xx.xx.xxx1, und R. A., geb. xx.xx.xxx2.

Der Bw hat bis 06.12.2006 einen mündlich abgeschlossenen Fruchtgenussvertrag zwischen ihm als Fruchtgenussgeber und der A. Verwaltungs-KG als Fruchtniesserin als Basis für die Tätigkeit der KG beim Finanzamt Salzburg-Stadt angegeben.

In der Präambel des am 07.12.2006 abgeschlossenen Fruchtgenussvertrages steht: „ *Mit diesem Vertrag wird die zwischen denselben Parteien seit Juli 2005 bestehende mündliche Vereinbarung über die Übertragung der Einkunftsquelle aus der Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Wohnungen dokumentiert. Ziel dieser Vereinbarung ist die finanzielle Versorgung und Absicherung, insbesondere während der Ausbildung, der ehelichen Kinder des*

Fruchtgenussgebers, V. A., geb. xx.xx.xxx1 und R. A., geb. xx.xx.xxx2, beide wh. D.str. 6 , 0002 M, welche auch Mehrheitsgesellschafter der Fruchtnießerin sind, wobei ihre Beteiligung vom BG M am 15.02.2005 mit der AZ pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde.

Dies wurde mit Wirkung vom 1.August 2005 den Mietern beider Wohnungen schriftlich mitgeteilt, wodurch diese schuldbefreiend nunmehr an die Fruchtnießerin leisten konnten. Auch wurden seit dem 1.August 2005 sämtliche Verwaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen durch die A. Verwaltungs-KEG veranlasst und erbracht. Beginnend mit diesem Zeitpunkt wurden daher die Erträge aus Vermietung und Verpachtung durch die Fruchtnießerin erwirtschaftet."

Im Jahr 2005 hat der Bw beim Finanzamt Salzburg-Stadt (StNr. 000/0000) die Aufnahme der Vermietungstätigkeit durch die A. Verwaltungs-KEG (bzw. jetzt KG) angezeigt.

Mit Bescheid vom 06. November 2006 des Finanzamtes Salzburg-Stadt erging für das Jahr **2005** die Mitteilung, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 zu unterbleiben hat. Der Bw hat gegen diesen Bescheid Berufung erhoben.

Mit Bescheid vom 05. Februar 2009 des Finanzamtes Salzburg-Stadt erging für das Jahr **2006** die Mitteilung, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 zu unterbleiben hat. Der Bw hat gegen diesen Bescheid Berufung erhoben.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. Februar 2010 wurde unter der Geschäftszahl RV/0083-S/09 vom Unabhängigen Finanzsenat in Salzburg entschieden, dass die Berufungen für die Jahre 2005 und 2006 betreffend die A. Verwaltungs-KG als unbegründet abzuweisen waren. Das heißt, dass eine Feststellung der Einkünfte unterbleibt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher entsprechend der Auflistung der Einnahmen und Ausgaben für die A. Verwaltungs-KG für das Jahr **2006** in Höhe der Überschussrechnung für das Jahr 2006 mit 7.325,21 € dem Bw selbst als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen – siehe auch Beilage **3**.

Beweismittel - Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen laut Veranlagungsakt des Finanzamtes verwendet und die Niederschrift vom 23. Dezember 2009 und alle Beilagen (Beilagen A bis G) zur Niederschrift.

Zu 1) Einkünften aus selbständiger Arbeit als Musiker:

Zu den Reisekosten bzw. den Aufwendungen aus der Tätigkeit als Musiker:

Mit Schreiben vom 03. August 2007 hat der Bw eine mittels Computer gefertigte Liste über seine beruflichen Fahrten vorgelegt. Weiters wurde im Zuge der Nachschau die händisch geführte Liste zum Akt genommen.

Zu 2) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

Die Einkünfte aus der Vermietung werden entsprechend der vom Bw vorgelegten Überschussrechnung angesetzt.

Rechtlich ist auszuführen:

Nach § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Anm. der Berufungsbehörde: Zurückweisung, Zurücknahme oder Gegenstandsloserklärung einer Berufung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zu 1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker:

1.1. Fahrtkosten und 1.2. Konzertkarten für das Santana Konzert in München:

Zu 1.1.: Fahrtkosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH vom 20.11.1996, 89/13/0259).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28.02.1964, ZI 2176/63 und vom 16.09.1970, ZI 373/70). Als formale Voraussetzung muss ein Fahrtenbuch, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecken, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Nachweisführung einzelner Punkte kann auch durch andere Beweismittel wie hier z.B. Listen erfolgen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0191).

Nicht angeführt in den Listen des Bw sind die Daten z.B. die exakten Wochentage und Zielorte der Privatfahrten, wobei bei diesen kein Zweck angegeben werden muss.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die 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, nicht abgezogen werden.

Zu 1.2.: Gemäß § 4 Abs. 1 Z 7 1. Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls: Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Beim Santana Konzert handelt es sich um ein allgemein für ein interessiertes Publikum zugängliches Popkonzert. Der Besuch eines solchen Konzertes dient rein der Unterhaltung der Besucher.

Die Teilnahme an einem Popkonzert erfüllt nicht die Voraussetzungen einer beruflichen Fortbildung oder Weiterbildung. Dies auch nicht bei einem Musiker. Es handelt sich ausschließlich um die Teilnahme an einer Unterhaltungsveranstaltung. Im Übrigen wird auch auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für gemischte Aufwendungen verwiesen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage **ein Verbot** des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die

derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH vom 27.3.2002, 2002/13/0035; 29.9.2004, 2000/13/0156).

1.3. Zu den Tagesgeldern = Verpflegungsmehraufwand bei beruflichen Reisen des Bw:

Der Bw hat in seinen Betriebsausgaben im Jahr 2006 den Betrag von 409,75 € aus Tagesgeldern betreffend seine Reisetunden geltend gemacht. Aus der von ihm vorgelegten Zusammenstellung ist ersichtlich, dass es sich nur um eintägige Reisetätigkeiten handelt. Diese werden in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates seit einiger Zeit auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr anerkannt – Begründung siehe folgende Absätze.

Eintägige Reisetätigkeiten begründen seit einigen Jahren nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sowie aufgrund zahlreicher Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich keinen Grund für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand.

Es wird darauf hingewiesen, dass allfällige günstigere Regelungen bei eintägigen Reisen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) des Bundesministeriums für Finanzen für den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz keine zu beachtende Rechtsquelle darstellen, da es sich nur um interne Erlässe der Finanzverwaltung handelt. Diese sind keine verbindlichen Rechtsnormen, entfalten keine Bindungswirkung für die Rechtsprechung der Höchstgerichte oder des UFS.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, Zl. 95/14/0156 vertrat der VwGH zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 4 Abs. 5 EStG 1988) die Rechtsauffassung, 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. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, Zl. 95/14/0013 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich sei, seien Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.

Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, Zl. 2000/15/0151 verneinte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die vorstehenden Erkenntnisse die steuerliche Berücksichtigung von Tagesgeldern bei eintägigen Reisetätigkeiten eines Versicherungsvertreters.

Diese Rechtsauffassung wird auch von Vertretern in der Rechtslehre geteilt: z.B. Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierende Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt, EStG, 4.Auflage, zu § 16 Rz 176/1).

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können auch keine Tagesgelder berücksichtigt werden. Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Höhere Verpflegungsausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder im Außendienst solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht (vgl. ua. UFS, RV/4358-L/02; RV/0340-I/03).

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (z.B. Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder

wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Diese Aufwendungen können daher nicht mehr als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Zu 2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Höhe der Vermietungseinkünfte: In der elektronisch eingelangten Erklärung beim Finanzamt Salzburg-Stadt wurde vom Bw am 02.04.2008 zur StNr. 000/0000 ein Betrag vom 7.325,21 € als Überschuss aus der Vermietung erklärt. Nach Vorlage des Berechnungsblattes für diesen Überschuss wird dieser Betrag im Jahr 2006 als Vermietungseinkünfte angesetzt.

Auf die Begründung betreffend die Erläuterungen zu Feststellungsbescheiden wird auch auf die Berufungsentscheidung für das Jahr 2005 unter der Geschäftszahl RV/0701-L/07 vom 23. Oktober 2009 verwiesen.

Alle Beilagen sind integrierender Bestandteil der Berufungsentscheidung

Aus den angeführten Überlegungen war die Berufung abzuweisen. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und die Einkünfte aus der Vermietung waren unter Berücksichtigung der Beweisergebnisse anzusetzen.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt, Beilage 1 (bestehend aus drei Seiten mit Fahrten 2006), Beilage 2 und Beilage 3

Linz, am 16. November 2010