jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1997/1/28 95/14/0156

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.01.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §184 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1 Z6;
EStG 1972 §16 Abs1 Z9;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §20 Abs1;
EStG 1972 §22;
EStG 1972 §25;
EStG 1972 §4 Abs5;

Beachte

Besprechung in: SWK 1997/22, S 485-488;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dr. G in W, vertreten durch Dr. C, Rechtsanwalt in H, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 13. Oktober 1995, Zl. 70.792-7/95, betreffend u.a. Einkommensteuer 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 1987 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 12.950 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde gegenüber dem Beschwerdeführer im Instanzenzug die Einkommensteuer für 1987 bis 1989 festgesetzt. In der Bescheidbegründung wird, soweit es für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, folgendes ausgeführt:

Der Beschwerdeführer sei Arzt. Es sei seit 1982 an der Universitätsklinik I beschäftigt. Seit 1987 sei er als Assistenzarzt, seit 1988 als Oberarzt an der II. Universitätsklinik für Chirurgie in I tätig. Diese habe eine Kooperationsvereinbarung mit dem Bezirkskrankenhaus K geschlossen, aufgrund derer der Beschwerdeführer vom 1. Juni 1987 bis zum 30. November 1987 karenziert worden sei; während dieser Zeit sei der Beschwerdeführer aufgrund eines befristeten Dienstverhältnisses am Bezirkskrankenhaus K tätig gewesen. Der Beschwerdeführer wohne in M (etwas mehr als 10 km östlich von I). Die Strecke M-K habe er mit dem Pkw zurückgelegt; er habe wöchentlich vier Fahrten unternommen. Am Bezirkskrankenhaus K habe er neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus selbständiger Arbeit (Einkünfte iSd § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1972 aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse) erzielt. Bei der Ermittlung des Gewinnes habe er als Betriebsausgaben ua Kilometergelder für die Fahrten zwischen M und K sowie Taggelder und Nächtigungsgelder (laut Erklärungsbeilage "5 Reisetage und 2 Nächtigungen durchschnittlich pro Woche") für den Aufenthalt in K geltend gemacht. Aus der vom Bezirkskrankenhaus K angeforderten Übersicht der Journaldienste ergebe sich, daß der Beschwerdeführer von Juni bis November 1987 - neben seiner Normalarbeitszeit - 60 Zwischen- und Nachtdienste

(je 16 Stunden) und 8 Sonn- und Feiertagsdienste

(je 8 Stunden) absolviert habe. Der Arbeitgeber habe hiefür im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Journaldienstzulagen ausbezahlt. Werden für ein und dieselbe Tätigkeit an einem Krankenhaus Dienstbezüge und bei Behandlung von Klassepatienten (zusätzlich) Teile von Klassegebühren als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen, falle der Dienstort mit dem Betriebsort zusammen. Ohne Dienstverhältnis als Spitalsarzt hätte der Beschwerdeführer keine Klassegelder bezogen. Andere Einkünfte aus selbständiger Arbeit (insbesondere solche aus wissenschaftlicher Tätigkeit) habe der Beschwerdeführer für 1987 nicht erklärt. In Anbetracht der vom Beschwerdeführer geleisteten Journal-, Nacht- und Wochenenddienste habe er in keiner Weise glaubhaft machen können, daß Fahrten von bzw. zum Krankenhaus unternommen worden seien, die nicht zugleich mit der Leistung der Normalarbeitszeit oder den darüber hinaus erbrachten und vom Dienstgeber mit Zulagen abgegoltenen Arbeitsleistungen in Zusammenhang gestanden wären oder nicht an diese zeitlich angeschlossen hätten. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers habe er wissenschaftliche Arbeit vor allem in den Nachtstunden, insbesondere bei den Journaldiensten, und an Wochenenden erbracht. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien im gegenständlichen Fall bereits durch das Dienstverhältnis veranlaßt und somit nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, sondern als Werbungskosten, und zwar im Wege des Kfz-Pauschales samt der (mit 9.813 S berechneten) fiktiven Kosten eines Massenbeförderungsmittels. Der Beschwerdeführer habe als Betriebsausgaben auch Nächtigungsgelder für 52 Nächtigungen in K geltend gemacht. Mit Schreiben vom 23. April 1992 habe er der Behörde mitgeteilt, daß er mindestens zweimal pro Woche gegen Entgelt in der Wohnung eines anderen Turnusarztes oder in einer der umliegenden Pensionen nächtige. Mit Schreiben vom 4. Mai 1992 habe er hingegen bekanntgegeben, daß er in K bei Frau RS "gegen Ersatz der angefallenen Aufwendungen sowie gegen einen Anerkennungsschilling in Höhe von ATS 50.00" übernachte. Frau RS habe auf Befragen der belangten Behörde mitgeteilt, daß der Beschwerdeführer in ihrer Wohnung genächtigt habe; hiefür habe sie jedoch kein Entgelt verlangt und sei auch kein Entgelt entrichtet worden. Auf Vorhalt habe der Beschwerdeführer dies am 27. Oktober 1992 zugestanden. In der Berufungsverhandlung habe er angeführt, ein Aufwand sei ihm dadurch entstanden, daß er Frau RS Blumen, Lebensmittel und kleinere Geschenke zugewendet habe. Nach Ansicht der belangten Behörde sei in derartigen Zuwendungen aber kein Entgelt zu erblicken, es handle sich lediglich um Aufmerksamkeiten des Beschwerdeführers. Da er sohin nicht entgeltlich genächtigt habe, komme die Berücksichtigung von Nächtigungsgeldern nicht in Betracht. Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Taggelder für durchschnittlich fünf Tage pro Woche könnten ebenfalls nicht anerkannt werden. Jener Verpflegungsaufwand, der einem Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwachse, daß er aus beruflichen Gründen genötigt sei, einen Teil seiner Mahlzeiten außer Haus einzunehmen, gehöre zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen iSd § 20 EStG. Fahrten zum Dienstort stellten keine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1972 dar. Der Beschwerdeführer sei schon wegen seiner nichtselbständigen Arbeit im Durchschnitt mehr als zweimal pro Woche in der Nacht tätig gewesen. Die Aufwendungen seinem ihm daher deshalb erwachsen, weil er aufgrund eines Dienstverhältnisses Tätigkeiten am Krankenhaus erbracht habe.

Aus dem Inhalt der Beschwerde ergibt sich, daß sie sich nur insoweit gegen diesen Bescheid richtet, als er Einkommensteuer 1987 betrifft.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Kilometergelder

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, die geltend gemachten Kilometergelder würden Fahrten zwischen seiner Wohnung in M und dem Krankenhaus K betreffen. Diese Sachverhaltsannahme liegt dem angefochtenen Bescheid zugrunde. Wenn nunmehr in der Beschwerde behauptet wird, es seien auch - durch die Forschungstätigkeit bedingte - Fahrten zwischen dem Krankenhaus K und der Universitätsklinik I betroffen, so stellt dies eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar; die zutreffende Rechtsauffassung, daß Fahrten zwischen mehreren Orten selbständiger oder unselbständiger Berufstätigkeit durch das Kfz-Pauschale jedenfalls nicht erfaßt sind (vgl zum Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 hinsichtlich Fahrten zwischen Dienstorten bei mehreren Dienstverhältnissen das hg Erkenntnis vom 22. Februar 1996, 94/15/0109) vermag der Beschwerde daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, daß im gegenständlichen Fall seine Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit den Kfz-Pauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 und den Kosten des Massenbeförderungsmittels zu berücksichtigen waren. Der Beschwerdeführer bekämpft aber die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach im gegenständlichen Fall nicht zusätzlich Fahrtaufwendungen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anzusetzen seien.

Die Systematik des Einkommensteuergesetzes fordert, daß im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle ermittelt werden. Ist eine bestimmte Aufwendung zugleich durch mehrere, nicht die private Lebensführung betreffende Bereiche veranlaßt worden, so muß der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 1993/13/0008).

Mit Erkenntnis vom 14. Juni 1989, 88/13/0156, hatte der Verwaltungsgerichtshof die Aufwendungen einer Ärztin für Fahrten von der Wohnung zum Tätigkeitsort Krankenhaus zu beurteilen. Die Ärztin hatte durch die Tätigkeit im Krankenhaus sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch - aufgrund der Bestimmung des § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b zweiter Satz EStG 1972 - Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Recht erkannt, die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien bereits durch das Dienstverhältnis veranlaßt und demgemäß nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, sondern als Werbungskosten; mit dem Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 seien alle Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung

- Arbeitsstätte - Wohnung mit dem eigenen Kraftfahrzeug abgegolten.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich auch durch den vorliegenden Fall nicht zu einem Abgehen von dieser Auffassung veranlaßt. Der der Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 zugrundeliegende Vereinfachungszweck steht einer Aufteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Tätigkeitort, an welchem Tätigkeiten in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen und einer selbständigen Arbeit erbracht werden, und sohin der bloß anteiligen Gewährung des Kfz-Pauschales entgegen. In einem solchen Fall entspricht es dem Gesetz, daß die Aufwendungen, sollten die Voraussetzungen für die Gewährung des Kfz-Pauschales nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 gegeben sein, dann ausschließlich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden, wenn die Veranlassung durch die nichtselbständige Arbeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Arbeit im Vordergrund steht. Jene (einzelnen) Fahrten, die nicht mit der nichtselbständigen Arbeit in Zusammenhang stehen, sind dabei allerdings mit den tatsächlichen Aufwendungen (gegebenenfalls mit den Kilomtergeldern) bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Wenn die belangte Behörde im gegenständlichen Fall davon ausgegangen ist, daß die Tätigkeit aufgrund des Dienstverhältnisses mit dem Träger der Bezirkskrankenhauses K im Verhältnis zur in diesem Krankenhaus ausgeübten selbständigen Tätigkeit nach § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b zweiter Satz EStG 1972 und einer allfälligen selbständigen wissenschaftlichen Tätigkeit im Vordergrund gestanden ist, so kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, daß einzelne der Fahrten zwischen Wohnung und Krankenhaus K nicht durch die nichtselbständige Arbeit, sondern ausschließlich durch die selbständige Tätigkeit veranlaßt worden seien.

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren den Antrag gestellt, bestimmt bezeichnete "Klinikvorstände" als Zeugen zu vernehmen. In der Beschwerde rügt er als Verletzung von Verfahrensvorschriften, daß diese Zeugeneinvernahme unterblieben sei, zeigt jedoch in keiner Weise die Relevanz eines allfälligen Verfahrensfehlers auf.

Der Beschwerdeführer wurde sohin nicht dadurch in seinen Rechten verletzt, daß die Aufwendungen für die Fahrten zwischen seiner Wohnung in M und dem Krankenhaus in K ausschließlich durch das Kfz-Pauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 und die Kosten des Massenbeförderungsmittels berücksichtigt worden sind.

2. Nächtigungsgelder

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe in K entweder bei einem anderen Turnusarzt oder in einer der umliegenden Pensionen übernachtet. Ein derartiges Vorbringen hat er im Verwaltungsverfahren mit Eingabe vom 23. April 1992 erstattet. In der Folge hat er aber mit Eingabe vom 4. Mai 1992 angeführt, er habe (zweimal wöchentlich) gegen Ersatz der Aufwendungen und einen "Anerkennungsschilling in Höhe von ATS 50.00" in der Wohnung von RS übernachtet. In der Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers ausgeführt, der Beschwerdeführer habe keine Zahlungen an RS geleistet, aber Blumen, Lebensmittel und kleine Geschenke mitgebracht. Bei dieser Sachlage ist es das Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung, wenn die belangte Behörde angenommen hat, der Beschwerdeführer habe zweimal wöchentlich in K in der Wohnung der RS genächtigt und hiefür ausschließlich die genannten Aufmerksamkeiten erbracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 6. Februar 1990, 89/14/0031, ausgesprochen, die Pauschalierungsregelung des § 4 Abs. 5 EStG 1972 könne nur dann Platz greifen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen der abzugeltenden Art (z.B. Nächtigungskosten) überhaupt (dem Grunde nach) zu tragen habe.

Im gegenständlichen Fall liegt allerdings keine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1972 vor, weil sich der Beschwerdeführer am "Betriebsort" aufgehalten hat; betrieblich veranlaßte Nächtigungsaufwendungen könnten daher nicht nach § 4 Abs. 5 EStG 1972 mit den in dieser Bestimmung vorgesehenen Pauschalbeträgen, sondern nur in der tatsächlich angefallenen Höhe Berücksichtigung finden.

Die Überlassung kleiner Geschenke, wie insbesondere Blumen und Lebensmittel, an einen Gastgeber stellt jedoch kein Nächtigungsentgelt dar. Es liegen in einem solchen Fall nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 EStG 1972 vor.

Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde keinen Abzug von Nächtigungsaufwendungen vorgenommen hat.

3. Taggelder

Mit Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 93/13/0013, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehörten grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen sei, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Einem Steuerpflichtigen sei es auch unbenommen, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch Verzehr im Bereich des Dienstortes die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen. Mehraufwendungen für Verpflegung könnten nur vorliegen, wenn über die vorstehenden Ausführungen hinaus Aufwendungen anfielen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige - weil er sich in größerer Entfernung von seinem Haushalt aufhält - nicht die Möglichkeit habe, sich Mahlzeiten im Rahmen eines Haushaltes zuzubereiten. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 4 Abs. 5 EStG 1972 finde ihre Begründung darin, daß dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt seien, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führe. Halte sich der Steuerpflichtige jedoch - uU auch mit Unterbrechungen - länger an einem Ort auf, seien ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodaß ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sei.

Die Grundsätze dieses Erkenntnisses sind auch auf den gegenständlichen Fall übertragbar. Wird eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen, führt dies nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand, 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 allerdings eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Steht der Aufenthalt am Tätigkeitsort mit verschiedenen Einkunftsquellen in Zusammenhang, hat eine Aufteilung des Mehraufwandes auf die Einkunftsquellen zu erfolgen. Die Höhe des Verpflegungsmehraufwandes ist zu schätzen; es bietet sich die Heranziehung des Tagessatzes an.

Die belangte Behörde hat in Verkennung der Rechtslage die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen zur Gänze versagt, obwohl sie davon ausgegangen ist, daß der Beschwerdeführer aus dienstlichen Gründen in K übernachten mußte. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995140156.X00

Im RIS seit

05.03.2002

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at