

TE Vwgh Erkenntnis 1996/5/29 93/13/0013

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.05.1996

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

B-VG Art7 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1 Z9;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §20 Abs1;
EStG 1972 §20;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §4 Abs5;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. DDr. Jahn, über die Beschwerde des Dr. E in W, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 16. November 1992, Zl. 6/1 - 1230/91-05, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 12.800 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer - im Zeitpunkt der Beschwerdeeinbringung bereits Universitätsdozent und Primararzt - war am AKH in Wien im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Arzt beschäftigt. In diesem Dienstverhältnis war er im Jahr 1988 karenziert. Er konnte deshalb im Jahr 1988 aufgrund eines befristeten Dienstverhältnisses am Landeskrankenhaus

Salzburg tätig sein. In diesem Jahr bezog er aufgrund der ärztlichen Tätigkeit in Salzburg sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch - durch die Behandlung von Patienten der Sonderklasse - solche aus selbständiger Arbeit. Im Jahr 1988 arbeitete er an seiner Habilitationsschrift.

Der Beschwerdeführer machte für das Jahr 1988 als Betriebsausgaben u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Wien, und als Werbungskosten Tagesgeld für den Aufenthalt in Salzburg (224 Tage zu 400 S, das sind 89.600 S) sowie Kilometergeld für die Fahrten zwischen Wien und Salzburg (101.232 S) geltend. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid von diesen Aufwendungen nur Kilometergeld in Höhe von 26.995 S. Wenn der Aufenthalt an einem Ort längere Zeit dauere, könne nicht mehr von einer Reise gesprochen werden. Heimfahrten eines Alleinstehenden, die dazu dienten, um in der Wohnung am Heimatort nach dem Rechten zu sehen, könnten nicht öfter als in monatlichen Abständen zu einkommensmindernden Aufwendungen führen.

In der Berufung begehrte der Beschwerdeführer die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten. Hauptgrund der beruflichen Veränderung nach Salzburg sei die Arbeit an der Habilitationsschrift gewesen. In Wien wäre die rasche Beendigung der Arbeit mangels eines dem Beschwerdeführer zur Verfügung stehenden qualifizierten Mitarbeiters nicht möglich gewesen. In Salzburg habe er jedoch durch die Unterstützung einer qualifizierten Mitarbeiterin auf der pathologischen Abteilung die für die Vollendung der Habilitationsschrift notwendigen intensiven pathologischen und histologischen Experimente und Untersuchungen durchführen können. Andererseits seien aber die sonstigen Möglichkeiten für wissenschaftliches Arbeiten in Salzburg beschränkt: die wissenschaftliche Literatur und die erforderlichen optischen Geräte (für die Fotodokumentation der Elektronenmikroskopie und Ultrastruktur der untersuchten Gewebe) seien ausschließlich auf der Universitätsklinik (in Wien) vorhanden. Außerdem stehe am Landeskrankenhaus Salzburg kein anatomisches Institut zur Verfügung. Aus diesem Grunde sei es erforderlich gewesen, die wissenschaftliche Tätigkeit sowohl in Salzburg als auch in Wien durchzuführen. In Salzburg sei somit - neben der Dienstverpflichtung als Oberarzt - die medizinische Forschung auf dem Gebiet der Pathologie und Histologie durchgeführt worden, während in Wien die Fotodokumentation und die wissenschaftlichen Studien in der Bibliothek erfolgt seien. Zudem sei zu beachten, daß der "Habitations-Vater", Herr Univ. Prof. Dr. T. A., unter dessen Leitung der Beschwerdeführer an der Erstellung der Habilitationsschrift gearbeitet habe, Vorstand der "ersten Chirurgie" am AKH Wien gewesen sei; auch aus diesem Grunde sei ein enger Kontakt des Beschwerdeführers mit der Wiener Universitätsklinik notwendig gewesen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers in Wien sei ausschließlich der Habilitationsschrift gewidmet gewesen. Da der Beschwerdeführer kein Dienstzimmer am AKH Wien gehabt habe, sei für die Verfassung der Habilitationsschrift ein Arbeitszimmer (nach der Aktenlage ein Raum von ca. 13 m² in der 112 m² großen Wohnung des Beschwerdeführers) notwendig gewesen. Der Beschwerdeführer sei permanent zwischen Wien und Salzburg gependelt, wobei der Aufenthalt in diesen Städten vor allem durch die wissenschaftliche Forschungstätigkeit "beeinflusst" gewesen sei. Es treffe nicht zu, daß die Reisebewegungen nur dazu gedient hätten, um die Wohnung in Wien zu kontrollieren. Die Fahrten seien ausschließlich durch die wissenschaftliche Tätigkeit bestimmt gewesen und somit nicht Familienheimfahrten, sondern beruflich bedingt. Da sich der Beschwerdeführer nicht regelmäßig längere Zeit in Salzburg aufgehalten habe - bedingt durch den Dienstplan hätte die Aufenthaltsdauer in Salzburg zwischen einem Tag und zwölf Tagen betragen -, lägen die Voraussetzungen zur steuerlichen Berücksichtigung eines Verpflegungsaufwandes vor. Aus dem Fahrtenbuch ergebe sich, daß die Aufenthalte im Streitjahr zwölf Mal mehr als sechs Tage, aber 33 Mal nur sechs oder weniger Tage umfaßt hätten. Eventualiter beantragte der Beschwerdeführer, an Stelle des Ansatzes der Tagesgelder des § 26 Z. 7 EStG 1972 den Verpflegungsmehraufwand mit 300 S pro Tag zu schätzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur insoweit Folge, als sie die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Wien - aufgrund der Erforderlichkeit für die Verfassung der Habilitationsschrift - als Betriebsausgaben anerkannte. Zu den Fahrtkosten wird begründend ausgeführt, bei alleinstehenden Steuerpflichtigen werde grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sein; Voraussetzung hierfür sei, daß der Steuerpflichtige an seinem Heimatort über eine Wohnung verfüge. Der Senat gehe davon aus, daß der Beschwerdeführer auf den monatlichen Reisen nach Wien auch seine wissenschaftlichen Studien im erforderlichen Ausmaß habe betreiben können. Die Habilitation sei bereits für 1987 vorgesehen gewesen, sodaß ein entsprechender Fortschritt der Arbeit unterstellt werden könne. In Salzburg sei dem Steuerpflichtigen eine eigene Wohnung zur

Verfügung gestanden, deren Kosten als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien. Alleinstehende Steuerpflichtige, die ihre Mahlzeiten nicht selbst zubereiten, sondern es vorziehen, auswärts zu speisen, könnten die daraus erwachsenden Mehrkosten nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend machen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinen Rechten durch die unrichtige Anwendung des §§ 16 Abs. 1 und 20 EStG 1972 verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, daß die Aufwendungen für die Habilitation beim Beschwerdeführer - als einem an einer Universitätsklinik tätigen Arzt - grundsätzlich Fortbildungskosten sind. Der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Bedenken an der Rechtmäßigkeit dieser Auffassung (vgl. hg. Erkenntnisse vom 30. Jänner 1990, 89/14/0227, und vom 7. Jänner 1981, 418/80).

1. Fahrtkosten:

Der Beschwerdeführer verfügt über eine Wohnung in Wien und - für Zwecke seines befristeten, berufsbedingten Aufenthaltes - über eine Garconniere in Salzburg. Die Fahrten können einerseits mit dem AUFSUCHEN DES HAUSSTANDES in Wien zusammenhängen. Solange die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht zugemutet werden kann, werden Aufwendungen für Fahrten an den Ort der dauerhaften Wohnsitznahme als durch die auswärtige Einkunftserzielung veranlaßt angesehen (vgl. hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof ist allerdings bei alleinstehenden Steuerpflichtigen, wenn nicht besondere Verhältnisse vorliegen, lediglich etwa im Ausmaß monatlicher Heimfahrten eine nicht durch die private Lebensführung überlagerte Veranlassung durch die Einkünfterzielung anzunehmen (vgl. hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 87/14/0066).

Andererseits liegt es bei der angeführten Sachverhaltskonstellation nahe, daß die Fahrten von Salzburg nach Wien auch durch die allgemeine PRIVATE LEBENSFÜHRUNG veranlaßt sein können; diesfalls führten sie zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen iSd § 20 EStG. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden nämlich das private Umfeld betreffende Gestaltungen in Anbetracht einer bloß einjährigen auswärtigen beruflichen Tätigkeit nicht gänzlich geändert.

Schließlich kommt für die Fahrten die vom Beschwerdeführer behauptete Veranlassung durch die FORTBILDUNG in Wien (im Rahmen des Habilitationsverfahrens) in Betracht.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlaßt worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 EStG 1988 allgemein, Tz 2). Dies gebietet auch die verfassungskonforme Interpretation der §§ 4 Abs. 4 und 16 EStG: Eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Steuerpflichtigen einkünftermindernd berücksichtigt werden, bei denen die MÖGLICHKEIT einer Veranlassung durch die Einkünfterzielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG.

Aus den obenstehenden Ausführungen ergibt sich, daß die Rechtsauffassung der belangten Behörde, Heimfahrten des Steuerpflichtigen zur Kontrolle seiner Wohnung in Wien könnten nur im Ausmaß monatlicher Fahrten als durch die Einkunftserzielung veranlaßt angesehen werden, darüber hinausgehende Fahrten für die Fortbildung in Wien könnten nur insoweit steuerliche Berücksichtigung finden, als die Fortbildung nicht im Rahmen der monatlichen Fahrten durchgeführt werden könne und weitere Fahrten notwendig mache, nicht als rechtswidrig erkannt werden kann.

Zu Recht rügt der Beschwerdeführer aber, daß der angefochtene Bescheid kein Auskunft darüber gibt, aus welchen Gründen die belangte Behörde im gegenständlichen Fall die Notwendigkeit weiterer Fahrten zwischen Salzburg und

Wien nicht angenommen hat. Die Begründung eines Bescheides muß erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, daß gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1996, 93/13/0165). Dem angefochtenen Bescheid ist nicht zu entnehmen, ob und aus welchen Gründen die belangte Behörde das Sachverhaltsvorbringen der Berufung, mit welchem der Beschwerdeführer die Notwendigkeit von weiteren Fahrten zwischen Salzburg und Wien belegen wollte, als mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmend ansieht oder nicht. So enthält der angefochtene Bescheid keine Feststellungen darüber, ob ein Arzt in Salzburg keinen Zugang zum aktuellen Stand der medizinischen Forschung hat und daher eine Universitätsbibliothek in Wien aufsuchen muß. Er enthält ebenfalls keine Feststellungen darüber, ob der Beschwerdeführer im Streitjahr für seine Habilitation erforderliche Fotodokumentationen herstellen ließ, die in Salzburg nicht bewirkt werden konnten, oder ob die Habilitation aus anderen Gründen Fahrten nach Wien notwendig machte. Diese Begründungslücke verhindert die verwaltungsgerichtliche Nachprüfung des angefochtenen Bescheides und führt zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Darauf hingewiesen sei, daß der Beschwerdepunkt nicht die Frage umfaßt, ob gegebenenfalls zu berücksichtigende Fahrtaufwendungen zum Teil statt als Werbungskosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen wären.

2. Verpflegungsaufwendungen:

Der Beschwerdeführer rügt, daß die belangte Behörde nicht den von ihm mit 300 S pro Tag geschätzten Verpflegungsmehraufwand berücksichtigt habe. Er bringt in der Beschwerde vor, die beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung in Salzburg habe zu einem solchen als Werbungskosten zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand geführt. Die umfangreichen Fahrbewegungen zwischen Wien und Salzburg hätten ihn genötigt, Mahlzeiten entlang der Strecke einzunehmen. In Salzburg wohne er in einer Garconniere. Da er in Salzburg nicht über ein Dienstzimmer verfüge, betreibe er die wissenschaftliche Forschung auf dem Gebiet der Pathologie und Histologie auch in dieser Garconniere. Das Zubereiten von Mahlzeiten und deren Einnahme neben pathologischen und histologischen Präparaten sei aber wohl nur in eingeschränktem Maße zumutbar; auch aus diesem Grund verpflege sich der Beschwerdeführer außer Haus.

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muß und weder ein Umzug noch die tägliche Rückkehr zur Familienwohnung zumutbar ist, sind dadurch bedingte Aufwendungen einkünftermindernd (als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten) zu berücksichtigen. Zu diesen Aufwendungen gehören die Fahrtkosten, die Unterkunftsufwendungen am Beschäftigungsort und grundsätzlich auch Mehrverpflegungsaufwendungen (vgl. hg. Erkenntnis vom 3. März 1992, 88/14/0081). In der Regel werden allerdings Verpflegungsmehraufwendungen aus folgenden Gründen nicht zu berücksichtigen sein (vgl. auch hg. Erkenntnis vom 13. Februar 1991, 90/13/0199):

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, daß die Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung grundsätzlich zu den Kosten der Lebenshaltung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen (vgl. hg. Erkenntnis vom 16. März 1988, 85/13/0154). Auch Alleinstehende, die es trotz der Möglichkeit, sich Mahlzeiten selbst zuzubereiten, vorziehen, sämtliche Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen, können daher die daraus erwachsenen Mehrkosten nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend machen (vgl. hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 87/13/0195). Einem Steuerpflichtigen ist es im übrigen auch unbenommen, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch Verzehr im Bereich des Dienstortes die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen (vgl. sinngemäß hg. Erkenntnis 3. März 1992, 88/14/0081). MEHraufwendungen für Verpflegung können daher nur vorliegen, wenn über die vorstehenden Ausführungen hinaus Aufwendungen anfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit hat, sich Mahlzeiten im Rahmen eines Haushaltes zuzubereiten. In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, daß folgender zum Verpflegungsmehraufwand bei beruflich bedingten Reisen ausgesprochene Grundsatz gleichermaßen für den Verpflegungsmehraufwand bei doppelter Haushaltsführung gilt (vgl. hg. Erkenntnis vom 16. März 1988, 85/13/0154):

Zu den nach § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört - wie oben ausgeführt - auch jener Verpflegungsaufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen dadurch erwächst, daß sie aus beruflichen Gründen

genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen. Die gesetzliche Regelung, wonach bei Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1972 oder des § 4 Abs. 5 EStG 1972 dennoch Verpflegungsaufwand einkünftermindernd zu berücksichtigen ist, findet ihre Begründung darin, daß dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vgl. hg. Erkenntnis vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254). Hält sich der Steuerpflichtige aber - u. U. auch mit Unterbrechungen - länger an einem Ort auf, so sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodaß ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 Tz 2 und 3). Aus den vorstehenden Überlegungen folgt auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung, daß ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung im einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist.

Soweit im vorliegenden Fall der Verpflegungsmehraufwand mit den häufigen Fahrten zwischen Wien und Salzburg begründet wird, ist in Anbetracht der Dauer, die für die Zurücklegung dieser Strecke benötigt wird, nicht ersichtlich, daß sich der Steuerpflichtige nicht in einer seiner Wohnungen verpflegen hätte können. Die Behauptung, daß sich in der Wohnung in Salzburg pathologische und histologische Präparate befänden, weshalb die Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten dort nur in eingeschränktem Maße zumutbar sei, ist erstmals in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde enthalten und stellt damit eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Für das fortgesetzte Verfahren sei aber auf folgendes hingewiesen: Für den Fall, daß die belangte Behörde dieser Behauptung entsprechende Sachverhaltsfeststellungen trifft, werden damit Mehraufwendungen durch die Gasthausverpflegung - wie im Falle einer Reisebewegung - jedenfalls nur insoweit aufgezeigt, als sie auf die erste Zeit des Aufenthaltes in Salzburg entfallen.

Aus den zu 1. dargestellten Gründen war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1993130013.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at