

TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/7 93/14/0081

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 07.09.1993

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §16 Abs1 Z9;

EStG 1972 §26 Z7;

EStG 1988 §16 Abs1 Z9;

EStG 1988 §26 Z4;

EStG 1988 §7 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Mag. E in X, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 24. März 1993, Zl. 3/1/4-BK/Re-1993, betreffend Einkommensteuer 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von S 11.600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr Wirtschaftstreuhandler-Berufsanwärter und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Außerdem erklärte er Einkünfte aus Kapitalvermögen. In seiner Einkommensteuererklärung machte er zu den erstgenannten Einkünften u.a. Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung, für Heimfahrten sowie für Fortbildung (darunter Verpflegungsmehraufwand anlässlich auswärtiger Kursbesuche) geltend.

Das Finanzamt anerkannte von den geltend gemachten Werbungskosten (S 42.718,77) einen Teilbetrag (S 27.701,--).

Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und änderte den Bescheid des Finanzamtes (um S 456,--) zum Nachteil des Beschwerdeführers ab, wobei sie S 26.267,-- an Werbungskosten anerkannte.

Die belangte Behörde hielt die tägliche Rückkehr des alleinstehenden Beschwerdeführers aus einer Landeshauptstadt (Arbeitsort) an den Wohnsitz im Hinblick auf die Entfernung und die unregelmäßigen Arbeitszeiten für nicht zumutbar, weshalb die Führung eines zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlaßt sei. Da sich der Beschwerdeführer nur für eine gewisse Übergangszeit (Berufsanwärter) an diesem Arbeitsort aufhalte, sei die Aufgabe des Wohnsitzes (im eigenen Haus) im Streitjahr unvertretbar gewesen, weshalb die belangte Behörde den Mehraufwand durch die doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach anerkannte. Die durchschnittliche Lebensdauer der angeschafften Liegecouch (Anschaffungspreis S 7.700,--) sei mit fünf Jahren anzunehmen, die anteiligen Kosten seien daher mit S 1.540,-- anzusetzen. Daß der Beschwerdeführer beabsichtigt hätte, drei Jahre in der Hauptstadt zu verweilen und den Wohnsitz sogar zwischenzeitig bereits aufgegeben habe, hätte mit der Nutzungsdauer des Möbels nichts zu tun. Die Energie- und Brennmaterialkosten seien zum Teil zweifellos zusätzliche und damit doppelte Kosten, andererseits fielen am Hauptwohnsitz dadurch wieder weniger Kosten an. Ein Drittel von S 1.592,80 (= S 531,--) sei daher im Schätzungsweg als Aufwand anzusehen, der nicht durch das Bestehen von zwei Wohnungen zusätzlich entstanden sei. Hinsichtlich der Adaptierungs- und Instandhaltungskosten seien von S 1.830,-- ebenfalls ein Drittel (S 610,--) als nicht durch den doppelten Haushalt verursacht auszuscheiden (Audiocassette S 89,90, Teppich S 599,-- und Blumen S 79,--).

Die belangte Behörde anerkannte für die nicht ganz 11-monatige Beschäftigungsdauer nur 20 Heimfahrten als beruflich veranlaßt und nicht wöchentliche, die der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Größe des Hauses, den Garten und den Ausbau von Apartments für notwendig erachtet habe, weil das Gebäude auch von der Mutter des Beschwerdeführers bewohnt werde, sodaß ständig eine Aufsichtsperson zugegen sei. Der Ausbau von Gästeappartements diene einer künftigen Einkunftsquelle und stehe daher mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in keinem Zusammenhang. Im Hinblick auf den Familienstand des Beschwerdeführers wären prinzipiell monatliche Heimfahrten ausreichend. Angesichts der Tatsache, daß bei einem Wohnhaus mit Garten mehr Tätigkeiten anfielen, erscheine ein Zeitraum von zwei bis drei Wochen angemessen.

Verpflegungsmehraufwand für Kursbesuche sei nicht anzuerkennen, weil die Kursbesuche, die zu erheblichem Teil an Wochenenden stattgefunden hätten, nicht über Auftrag des Dienstgebers erfolgt seien. Allfällige Verpflegungsmehraufwendungen könnten daher mangels einer Dienstreise nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Darüberhinaus seien Unverheiratete im allgemeinen genötigt, ihre Verpflegung außerhalb ihrer Wohnung einzunehmen, sodaß allein deshalb Mehraufwendungen nicht angefallen seien. Werbungskosten seien daher nur die Kurskosten und Fahrtkosten zum Zwecke der Berufsbildung, weil der Beschwerdeführer schon eine ähnliche Tätigkeit als Bankprüfer ausgeübt habe. Deshalb seien die Kurskosten nicht anders als solche zu beurteilen, die ein Rechtsanwaltsanwärter zur Ablegung der Rechtsanwaltsprüfung besuche.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten verletzt, behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit, Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Unzuständigkeit der belangten Behörde behauptet der Beschwerdeführer mit der Begründung, laut der geltenden Geschäftsverteilung des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich für die einzelnen Berufungssenate wäre der "Senat III für freie Berufe" zuständig gewesen, weil der Beschwerdeführer als "WT-Berufsanwärter... gemäß § 4 Wirtschaftstreuhand-Kammergesetz Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhand somit also Angehöriger eines freien Berufes" sei.

Die belangte Behörde bestreitet in der Gegenschrift nicht, daß nach der Geschäftsverteilung "für freie Berufe" ein anderer Senat zuständig wäre. Der Inhalt der Beschwerde bietet jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, daß die Geschäftsverteilung mit dem erwähnten Ausdruck an standesrechtliche Vorschriften über Kammermitgliedschaften und nicht an den Begriff der selbständigen Arbeit als Einkunftsart anknüpfen wolle, unter den der Begriff der freien Berufe fällt (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, Tz 7 zu § 22). Ein Verstoß gegen Geschäftsverteilungsvorschriften wird daher in Wahrheit durch das Beschwerdevorbringen nicht zur Darstellung

gebracht. Damit erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Geschäftsverteilung des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für die einzelnen Berufungssenate dem Berufungswerber subjektive Rechte einräumt, deren Verletzung als Unzuständigkeit wahrzunehmen wäre.

Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung wurden von der belangten Behörde (zu Recht) dem Grunde nach anerkannt. Strittig vor dem Verwaltungsgerichtshof ist daher nur die Höhe der Beträge:

Bei den Energie- und Brennmaterialkosten hat die belangte Behörde im Schätzungsweg ein Drittel für Ersparnisse durch die Abwesenheit am Hauptwohnsitz in Abzug gebracht. Es handelt sich dabei um eine griffweise Schätzung. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, daß durch Anwendung einer anderen Methode die Ersparnis besser oder genauer hätte ermittelt werden können. Er bestreitet die Ersparnis überhaupt, und dies mit der Begründung, daß das Wohnhaus auch in seiner Abwesenheit beheizt werden müsse, weil eine Drosselung auf Frostschutztemperatur aufgrund der bestehenden Festbrennstoffheizung technisch nicht möglich sei.

Durch dieses Vorbringen wird der Großteil der Energie- und Brennmaterialkosten, nämlich die Stromkosten, nicht berührt, weil der Beschwerdeführer nicht behauptet, mit Strom geheizt zu haben. Der Abzug einer Ersparnis für unterbliebenen Stromverbrauch im Wohnhaus während der Abwesenheit des Beschwerdeführers von diesem in der Zweitwohnung ist daher auch dem Grunde nach unbedenklich.

Daß in einem gewissen Ausmaß die Festbrennstoffheizung bei starkem Frost auch in der Abwesenheit des Beschwerdeführers vom Wohnhaus betrieben werden muß, um Frostschäden zu vermeiden, mag zutreffen, schließt jedoch nicht aus, daß im übrigen - also außerhalb solcher extremer Frostperioden - die Heizung im Wohnhaus während der Abwesenheit des Beschwerdeführers unterbleiben oder zumindestens ganz wesentlich eingeschränkt werden konnte. Dies rechtfertigte auch bei den Heizkosten von S 380,80 den erwähnten Abzug von einem Drittel für Heizkostensparnis im Wohnhaus.

Bei der Couch wurde von der belangten Behörde der Berechnung der AfA eine Nutzungsdauer von fünf Jahren zugrunde gelegt. Dagegen trägt der Beschwerdeführer nichts Überzeugendes vor. Er meint lediglich zu Unrecht, es wäre unter dem Gesichtspunkt kürzerer wirtschaftlicher Nutzungsdauer zu berücksichtigen gewesen, daß er seinen Aufenthalt in der Landeshauptstadt von vornherein nur auf drei Jahre geplant gehabt habe und er in der Zwischenzeit die Wohnmöglichkeit dort aufgegeben habe, wodurch die Couch ihren Nutzen für ihn verloren hätte, weil diese nur für den vorübergehenden Zweitwohnsitz erworben worden sei und sie im Wohnhaus am ständigen Wohnsitz des Beschwerdeführers keine Verwendung finde.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes richtet sich nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer oder nach anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, Tz 18 zu § 7). Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer wird daher durch die Absicht des Beschwerdeführers, die Zweitwohnung weniger als fünf Jahre zu benützen, oder durch die frühere Aufgabe der Wohnmöglichkeit nicht begründet.

Die Adaptierungs- und Instandhaltungskosten der Zweitwohnung wurden von der belangten Behörde um S 610,- gekürzt, weil darin laut den vorgelegten Unterlagen eine Audiocassette, ein Teppich und Blumen (zu den bereits oben angeführten Anschaffungskosten) enthalten waren.

Daß der Betrag für die Audiocassette "irrtümlich in die Werbungskosten einbezogen" worden war, wird in der Beschwerde zugegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag hinsichtlich der beiden anderen Gegenstände nicht zu erkennen, daß es sich bei den Kosten für diese um solche zur "Adaptierung und Instandhaltung" einer Wohnung handelte. Der Teppich (laut Beschwerde ein Wollteppich im Ausmaß von 130 cm x 90 cm) ist ein Einrichtungsgegenstand, mag er auch der Wärmeisolierung dienlich gewesen sein; die "Blumen" (laut Beschwerde ein Trockengesteck) - wie der Beschwerdeführer selbst angibt - sind ein bescheidener Zimmerschmuck. Eine Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung hat der Beschwerdeführer hinsichtlich dieser Gegenstände im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Die belangte Behörde mußte also auch nicht davon ausgehen, daß durch diese Gegenstände Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 in Verbindung mit § 7 EStG 1988 entstehen konnten, weil es sich etwa um abnutzbare Wirtschaftsgüter handle.

Kosten für Familienheimfahrten vom jeweiligen Arbeitsort zum Familienwohnsitz bilden auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung in seinem Heimatort Werbungskosten, damit dieser innerhalb angemessener Zeiträume dort nach dem Rechten sehen könne (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, Tz 97 zu § 16). Werbungskosten aus diesem Titel wurden von der belangten Behörde anerkannt. Allerdings nicht in dem vom Beschwerdeführer begehrten Ausmaß für wöchentliche Heimfahrten, sondern in 47 Wochen lediglich für 20 Fahrten. Dabei berücksichtigte die belangte Behörde, daß die Wohnung aus einem Wohnhaus mit Garten besteht, wobei in der Person der Mutter des Beschwerdeführers, die ein Wohnungsrecht im Haus besitzt, ständig eine Person vorhanden sei, die gleichsam "nach dem Rechten sieht". Die Notwendigkeit der Anwesenheit im Zusammenhang mit Ausbaumaßnahmen für Gästeappartements stünde allenfalls mit einer (künftigen) Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang, sodaß hieraus Werbungskosten im Zusammenhang mit der Einkunftsart nichtselbständiger Arbeit nicht entstehen könnten.

Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang zu Recht, daß er die Notwendigkeit wöchentlicher Heimfahrten im Verwaltungsverfahren auch damit begründet habe, daß er das jährlich notwendige Brennholz für das Wohnhaus (vgl. die Rechnung der Österreichischen Bundesforste vom 26. November 1990 über "13,8 RM" Holz) herstellen müsse. Mit dem Ausmaß notwendiger Anwesenheit am Hauptwohnsitz zu diesem Zweck hat sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt. Insofern haftet dem angefochtenen Bescheid ein wesentlicher Begründungsmangel an. Bei entsprechender Auseinandersetzung mit der erwähnten Behauptung hätte der Beschwerdeführer nämlich - wie er in der Beschwerde ausführt - nachweisen können, daß allein diese Arbeiten eine Anwesenheit an 12 bis 15 Wochenenden notwendig gemacht hätten.

Inhaltlich rechtswidrig ist hingegen die Ansicht der belangten Behörde, die Ausbauarbeiten am Haus seien bei der Ermittlung einer angemessenen Anzahl von Heimfahrten deshalb nicht zu berücksichtigen, weil sie einer allfälligen zukünftigen Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung dienen. Dabei räumt die belangte Behörde selbst ein, daß im Streitjahr eine solche Einkunftsquelle noch nicht bestand. Gegenteiliges läßt sich auch dem Beschwerdevorbringen nicht entnehmen. Die betreffenden Heimfahrten hätten daher im Streitjahr keine Werbungskosten im Zusammenhang mit Vermietung und Verpachtung darstellen können. Folglich handelt es sich um Heimfahrten, die durch die auswärtige nichtselbständige Arbeit des Beschwerdeführers notwendig wurden, um Verwaltungsmaßnahmen am Wohnhaus im Heimatort nicht infolge nichtselbständiger Arbeit vernachlässigen zu müssen. Die betreffenden Verrichtungen im Zusammenhang mit den Ausbauarbeiten am Wohnhaus wären daher bei der Ermittlung der angemessenen Anzahl von Heimfahrten sehr wohl zu berücksichtigen gewesen. Dies hat die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage unterlassen, wodurch sie ihren Bescheid auch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastete.

Den Besuch von Kursen ("Steuerrecht", "BWL", "Recht") hat die belangte Behörde aufgrund der besonderen Verhältnisse und zwar wegen der bereits zurückgelegten Ausbildung des Beschwerdeführers (Bankprüfer) als Berufsbildung anerkannt und einen Zusammenhang mit Berufsausbildung verneint. Eine Unrichtigkeit dieser Beurteilung ist nach der Aktenlage nicht feststellbar. Es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit der von der belangten Behörde revidierten allgemeinen Frage, ob Kurse, die ein Berufsanwärter für den Beruf eines Wirtschaftstreuhänders (zur Ablegung der für die Erlangung der Berufsberechtigung des Wirtschaftstreuhänders notwendigen Prüfungen) besucht, - wie im hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1979, 2349/76, angenommen - Berufsausbildung darstellen, oder ebenso Berufsbildung wie Kursbesuche eines Rechtsanwaltsanwärters zur Vorbereitung auf die Rechtsanwaltsprüfung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. März 1988, 87/13/0200).

Vor dem Verwaltungsgerichtshof strittig ist lediglich der Verpflegungsmehraufwand für den Besuch der Kurse, die in einem Hotel in Bad Aussee stattfanden.

Die belangte Behörde verweigerte den pauschalierten Verpflegungsmehraufwand in erster Linie mit der Begründung, mangels Dienstauftrages sei keine Dienstreise vorgelegen. Die Unrichtigkeit dieser Argumentation erkennt die belangte Behörde in der Gegenschrift selbst, wenn sie ausführt: "Die belangte Behörde hat das Vorliegen von Berufsbildungskosten durch Anerkennung der Fahrtkosten vom ständigen Wohnort zum Kursort "A" bejaht, weil AUCH AUS EIGENER INITIATIVE unternommene Berufsbildung zu Werbungskosten iSd § 16 EStG führt. Dies würde grundsätzlich auch für Verpflegungsmehraufwendungen gelten" (Seite 6 der Gegenschrift). Zu den Werbungskosten zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 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. Die

Verweisung auf § 26 Z. 4 EStG 1988 betrifft daher (nur) die darin vorgenommene Pauschalierung und nicht den in dieser Vorschrift aufgestellten Begriff der Dienstreise (vgl. hierzu Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, Tz 133 zu § 16).

Daß die Fahrten nach A im Hinblick auf das Ausmaß der Reisebewegung nicht dem Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 entsprochen hätten, behauptet die belangte Behörde nicht. Sie stützt sich in der Gegenschrift daher nur mehr auf das zweite Begründungselement des angefochtenen Bescheides, wonach Unverheiratete ihr Mittagessen grundsätzlich in Gaststätten einzunehmen pflegten, und weiters erstmals darauf, daß die Reisen einmal über 8 und einmal über 9 Tage in denselben Ort geführt hätten, weshalb dem Beschwerdeführer die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten bereits bekannt gewesen sein müßten.

Nur das letztgenannte Argument ist teilweise zutreffend, hat sich nämlich der Steuerpflichtige einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) in ein und demselben Ort aufgehalten, so kann nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 87/14/0147, 0149). Bis zu einer Woche hätte die belangte Behörde den ersten Aufenthalt hinsichtlich des pauschalierten Verpflegungsmehraufwandes als Reise berücksichtigen müssen. Darüberhinaus wurde die Zuerkennung von Verpflegungsmehraufwand von der Behörde zu Recht verneint, weil ab diesem Zeitpunkt der Aufenthalt am Kursort keine Reise mehr darstellte. Auch in diesem Punkt ist der angefochtene Bescheid daher insoferne inhaltlich rechtswidrig.

Er mußte deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140081.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at