

GZ. RV/0297-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

- Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.
- Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und diese bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Steuerpflichtige beantragte in seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1997, 1998, 1999 und 2000 u.a. die Berücksichtigung von Reisekosten laut beiliegender Aufstellungen, welche ihm aufgrund seiner Tätigkeit beim Österreichischen Wachdienst entstanden sind. Außerdem beantragte er für obige Jahre Aufwendungen wegen Diabetesdiät in Höhe von € 828,47 (ATS 11.400) pro Jahr als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988. Betreffend die Kalenderjahre 1999 und 2000 beantragte er zusätzlich Kosten der auswärtigen Berufsausbildung seines Kindes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Für das Kalenderjahr 2000 wurden Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Im Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1997 vom 18. Jänner 2002 wurden anstelle des beantragten Betrages von € 3.841,49 (ATS 52.860) € 601,73 (ATS 8.280), im Einkommensteuerbescheid für 1998 mit selbigen Datum anstelle von € 3.662,72 (ATS 50.400) € 601,73 (ATS 8.280), im Bescheid für 1999 vom selbigen Datum anstelle der beantragten € 3.749,92 (ATS 51.600) € 654,06 (ATS 9.000) und im Bescheid für 2000 vom 16. Jänner 2002 anstelle von € 3.793,52 (ATS 52.200) € 627,89 (ATS 8.640) als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 vom Finanzamt anerkannt.

Gegen obgenannte Bescheide berief der Berufungswerber mit seiner Eingabe vom 4. Februar 2002 rechtzeitig und führte im wesentlichen aus, dass er die volle Anerkennung der in den jeweiligen Kalenderjahren laut beigelegter Aufstellungen bezifferten Reisekosten für seine beruflich veranlassten Reisen sowie seiner Kosten betreffend Diabetesdiät, auswärtiger Schulausbildung seines Kindes für 1999 und 2000 und seiner im Kalenderjahr 2000 getragenen Begräbniskosten beantrage.

In der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2002 betreffend das Jahr 1997 wurden anstelle der im Erstbescheid berücksichtigten Werbungskosten nunmehr € 811,03 (ATS 11.160) angesetzt. Begründend wurde noch ausgeführt, dass der Berufungswerber zwei Mittelpunkte der Tätigkeit im Tiroler Unterinntal und im Vorarlberger Bereich der grenznahen Orte begründet hätte. Dafür stünden Tagesgelder für jeweils 5 Tage zu. Für einzelne Fahrten außerhalb dieser Gebiete seien die entsprechenden Tagesgelder gewährt worden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2002 betreffend das Jahr 1998 wurden anstelle der im Erstbescheid berücksichtigten Werbungskosten € 392,43 (ATS 5.400) angesetzt. In der Begründung wurde auf einen dritten Mittelpunkt der Tätigkeit (nämlich Salzburg) verwiesen, wobei wiederum für die ersten 5 Tage Tagesgelder gewährt wurden.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 1999 wurden anstelle der im Erstbescheid berücksichtigten Werbungskosten € 601,73 (ATS 8.280) angesetzt, wobei auf die in diesem Kalenderjahr begründeten 4 Mittelpunkte der Tätigkeit (1. Tiroler Unterinntal, 2. Vorarlberger grenznahe Orte, 3. Salzburg, 4. Saalfelden) verwiesen wurde. Die Kosten der auswärtigen Schulausbildung des Kindes des Berufungswerbers wurden für 4 Monate anerkannt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2000 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2002 als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass wiederum die Tagesgelder für die anfänglichen 5 Tage sowie für einzelne Fahrten ausserhalb der zum Mittelpunkt der Tätigkeit gewordenen Gebiete gegeben worden seien. Die beantragten Beerdigungskosten überstiegen nicht den im Erstbescheid errechneten Selbstbehalt und die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes seien für 9 Monate gewährt worden.

Die Kosten betreffend die Diätverpflegung wegen Diabetes konnten in allen strittigen Jahren nicht berücksichtigt werden, da sie den im jeweiligen Kalenderjahr bescheidmässig errechneten Selbstbehalt nicht überschritten.

Mit seiner Eingabe vom 26. März 2002 beantragte der Berufungswerber die Entscheidung über die Berufungen bezüglich der Jahre 1997 – 2000 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er verweise auf seine speziell einzuhaltende Diät wegen der bei ihm vorliegenden Diabeteserkrankung, weshalb es ihm nicht möglich gewesen sei, das jeweils günstigste, sondern das geeignete und damit in der Regel teurere Lokal für die entsprechende Verpflegung auszuwählen. In einem Zeitraum von ca. 10 bis 12 Stunden sollten, um die entsprechende Konzentration und Leistungsfähigkeit zu erhalten, 3 bis 4 Spezial-Mahlzeiten (Zwischenmahlzeiten) eingenommen werden. Sein Beruf erfordere diese Reisetätigkeiten, welche keine Regelmäßigkeiten hätten und deshalb stellten diese Mehraufwendungen für ihn Werbungskosten dar. Außerdem beantrage er die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind laut Z. 9 dieser Gesetzesstelle auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie

die sich aus § 26 Z. 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Eine Reise im Sinne der Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte, Dienststelle) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die im gegenständlichen Fall strittigen Pauschalsätze können somit nur dann als Werbungskosten Anerkennung finden, wenn beruflich veranlasste Reisen im Sinne dieser Begriffsbestimmung vorliegen.

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 leg. cit. nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsmehraufwendungen. 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 28.05.1997, 96/13/0132; 29.05.1996, 93/13/0013; 20.09.1995, 94/13/0253, 0254).

In einem Nahgebiet im Umkreis von 25 Kilometer um den Dienstort wird davon ausgegangen, dass jenes Maß an Vertrautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten vorliegt, welches die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes ausschließt. Reisebewegungen von weniger als 25 Kilometer vom Dienstort stellen daher keine Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9. EStG dar. Dieselben Überlegungen sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Verwaltungspraxis auch auf regelmäßigen Außendiensttätigkeiten innerhalb eines begrenzten Einsatzgebiet (Zielgebiet) anzuwenden. Durch die laufenden Reisen in dasselbe Einsatzgebiet, wird ein vergleichbares Maß an Vertautheit über die Verpflegungsmöglichkeiten geschaffen, wie im Nahgebiet um den Dienstort, sodass in einer typisierenden Betrachtungsweise bei Reisen innerhalb des Einsatzgebietes ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem jüngsten Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zi. 99/13/0001 bestätigte, gilt das auch dann, wenn der Abgabepflichtige innerhalb des Einsatzgebietes an ständig wechselnden Tätigkeitsorten (Ortsgemeinden) beschäftigt war. Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen

konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Bei regelmäßiger Bereisung eines bestimmten Gebietes ist es entsprechend der dem Einkommensteuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise unmaßgeblich, ob dieses Gebiet dem Arbeitnehmer formell oder nur faktisch zugewiesen wird. Die Tätigkeit in einem mehrere Orte umfassenden Gebiet führt zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten, sodass ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben ist.

Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet und für Reisen außerhalb des Einsatzgebietes stehen Tagesgelder bzw. die Differenzreisekosten nach den allgemeinen Bestimmungen zu. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von 5 Tagen neu zu beginnen.

Der Berufungswerber war in den strittigen Kalenderjahren beim Österreichischen Wachdienst für die Filiale Bregenz tätig und gab in seinen Aufstellungen folgende Reiseziele bzw. -routen an:

St. Christoph, Bludenz, Rankweil, Innsbruck, Bludesch, Schruns, Nenzing, Nüziders, Salzburg, Feldkirch, Brederis, Bizau, Dalaas, Mellau, Bludenz, Gaschurn, Frastanz, Schlins, Meiningen, Bezau, Braz, Lech, Silbertal, St. Gallenkirch, Tisis, Bürs, Gais, Kitzbühel, Warth, Schoppernau, St. Anton, Bings, Sevelen, Telfs, Brand, Wien, St. Pölten, Linz, Zürs etc. Im Kalenderjahr 1997 begründete der Berufungswerber nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zwei weitere Mittelpunkte der Tätigkeit, und zwar im Tiroler Unterinntal und im Gebiet der Vorarlberger grenznahen Orte. Für einzelne Fahrten ausserhalb dieser Gebiete wurden Tagesgelder gewährt (15 x Salzburg, 2 x Kitzbühel, 3 x Wien sowie 1 Tag in Linz).

Abweichend von diesem Standpunkt hält der Unabhängige Finanzsenat fest, dass in Salzburg bereits während des ersten Aufenthaltes vom 23. bis 27. Jänner 1997 ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit nach obenstehenden Ausführungen begründet wurde und daher vom in der Berufungsvorentscheidung angesetzten Werbungskostenbetrag in Höhe von € 811,03 ein Abzug von € 261,62 vorzunehmen war, weshalb in diesem Jahr insgesamt Reisekosten in Höhe von € 549,41 im neuen Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen sind.

Betreffend 1998 wurden laut Berufungsvorentscheidung drei weitere Mittelpunkte der Tätigkeit, und zwar im Tiroler Unterinntal, im Gebiet der Vorarlberger grenznahen Orte und in Salzburg begründet. Abweichend davon wird vom Unabhängigen Finanzsenat festgehalten, dass in Salzburg bereits im Vorjahr ein Mittelpunkt begründet wurde und die letztmalige

Bereisung dieses Ortes zuletzt im Dezember 1997 erfolgte, weshalb mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen nicht mehr neu zu beginnen war. Das heisst in concreto, dass vom Werbungskostenbetrag in Höhe von € 392,43 ein Abzug von € 130,81 zu erfolgen hat, weshalb daraus im neuen Einkommensteuerbescheid für 1998 ein Werbungskostenbetrag in Höhe von € 261,62 resultiert.

Bezüglich das Kalenderjahr 1999 sind aufgrund obiger Ausführungen Kürzungen in Höhe von € 261,62 (es wurden jeweils die Taggelder für Innsbruck, Kufstein und Salzburg ausgeschieden) vorzunehmen, weshalb im Einkommensteuerbescheid 1999 Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 340,11 berücksichtigt werden können.

Im Einkommensteuerbescheid für 2000 sind Werbungskosten in Höhe von € 366,27 anzusetzen, wobei wiederum eine Kürzung um € 261,62 (es wurden die Taggelder für Innsbruck und Salzburg ausgeschieden) erfolgte.

Der Berufungswerber wandte betreffend Anwendung der 5-Tage-Regelung durch die Finanzbehörde bei Vorliegen eines Mittelpunktes der Tätigkeit ein, dass in seinem Falle aufgrund seiner Erkrankung an Diabetes mellitus nicht das jeweils günstigste, sondern das geeignete und damit in der Regel teurere Lokal die entsprechende Verpflegung anbiete. Die von der Behörde angewandte Regelung könne somit bezüglich seines Sonderfalles keine Berechtigung finden. Er sollte in einem Zeitraum von ca. 10 bis 12 Stunden 3 bis 4 Spezial-Mahlzeiten (Zwischenmahlzeiten) einnehmen, um die entsprechende Konzentration und Leistungsfähigkeit beizubehalten.

Strittig ist im Gegenstandsfall somit einzig und allein, inwieweit die eingangs ausführlich beschriebenen rechtlichen Bestimmungen betreffend Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit trotz Vorliegen einer körperlichen Krankheit – im vorliegenden Berufungsfall Diabetes - Anwendung finden.

Für die Beurteilung, ob ein Verpflegungsaufwand vorliegt, ist entsprechend der gesetzlichen Regelung des § 16 Abs. 1 Z. 9 leg. cit. nicht auf die konkreten Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen, sondern es muss ein in typisierender Betrachtungsweise gewonnener allgemeiner Maßstab angelegt werden (VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Ein konkreter Verpflegungsmehraufwand, zum Beispiel aus gesundheitlichen Gründen, beruflichen-gesellschaftlichen Verpflichtungen, wegen des regionalen Preisniveaus oder aus kulinarischen Erwägungen, hat auf das Vorliegen von Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 leg. cit. keinen Einfluss. Der Einwand des Berufungswerbers, dass er aus gesundheitlichen

Gründen nicht die günstigste Verpflegungsmöglichkeit im Zielgebiet nutzen konnte und dadurch erhebliche Mehrkosten tragen musste geht daher ins Leere.

Das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung durch Mehrkosten in Folge einer Krankendiätverpflegung gemäß § 34 f EStG 1988 wurde vom Finanzamt in seinen Entscheidungen bereits geprüft, wobei aufgrund des in den jeweiligen Kalenderjahren bescheidmäßig errechneten Selbstbehalt des diesbezüglich keine Kosten bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zum Ansatz gebracht werden konnten. Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nur dann ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Ansatz zu bringen, wenn eine Behinderung vorliegt und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Eine dementsprechende Bescheinigung bzw. ein dementsprechender Nachweis, welche(r) den gesetzlichen Bestimmungen des § 35 Abs. 2 EStG 1988 entspricht, wurde vom Berufungswerber jedoch nicht vorgelegt. Auch diesbezüglich war der Berufung daher der Erfolg zu versagen.

Gemäß § 323 Abs. 12 Bundesabgabenordnung können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. (Antrag nur in Berufung, Vorlageantrag oder Beitrittserklärung stellbar) bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 leg. cit. genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden (monokratische Entscheidungen) war, gestellt werden. Solche Anträge sind ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (somit am Tag nach Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt, daher erstmals am 26. Juni 2002) zulässig, wirken aber erst ab 1. Jänner 2003.

Der Berufungswerber hat in seinem Schriftsatz vom 26. März 2002 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Aufgrund obiger gesetzlicher Bestimmungen ist dieser Antrag daher als unzulässig zurückzuweisen (da erstmals am 26. Juni 2002 zulässig) und konnte dem Antrag somit nicht Folge geleistet werden.

Es war daher – wie im Spruch ausgeführt – zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Feldkirch, 8. September 2003

