

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

09.12.1992

Geschäftszahl

91/13/0094

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissarin Dr. Büsser, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VII, vom 12. Dezember 1990, Zl. 6/3 - 3082/90 - 07, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr als EDV-Projektleiter im Angestelltenverhältnis tätig. In seiner Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 1988 beantragte er, neben weiteren im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht strittigen Aufwendungen den Beitrag für die Mitgliedschaft bei der Autofahrervereinigung ÖAMTC, Kosten für den ÖAMTC-Schutzbrief, Beiträge zu einer Rechtsschutzversicherung, Garagierungskosten, Tagesgelder und Taxispesen sowie Ausgaben für ein Rehabilitationsgerät im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als erhöhte Werbungskosten zum Abzug zu bringen.

Das Finanzamt versagte den gegenständlichen Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Berufung und führte aus, daß Aufwendungen im Zusammenhang mit der beruflichen Nutzung eines Kraftfahrzeuges auch im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte zum Abzug zuzulassen seien. Tagesgelder beanspruche er für seine im Rahmen eines EDV-Projektes unternommenen Reisen zum Rechenzentrum der Fa. H. Die von der Judikatur zum Begriff der Reise erarbeiteten Erwägungen, wonach eine Reise nur bei Zurücklegung größerer Entfernungen anzunehmen sei, könne auf unselbständig tätige Personen nicht angewendet werden. Seine Beschäftigung als EDV-Projektleiter erlaube ihm die zeitaufwendige Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht, er sei daher des öfteren auf die Beförderung durch ein Taxiunternehmen angewiesen gewesen. Das Rehabilitationsgerät, ein Heilbehelf in Form einer Stützschiene, habe ihm nach einer Knieoperation die Wiederaufnahme seiner Berufstätigkeit nach nur kurzem Krankenstand ermöglicht und sei daher zur Sicherung und Erhaltung seiner Einnahmen erforderlich gewesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers unter anderem insoweit Folge, als sie von den Taxispesen einen Betrag in Höhe von S 1.500,-- im Schätzungswege berücksichtigte.

Im einzelnen begründete die belangte Behörde ihre Entscheidung folgendermaßen:

1. Mitgliedsbeitrag ÖAMTC, Superschutzbrief, Rechtsschutzversicherung, Garagierungskosten:

Mit der Inanspruchnahme des Kilometergeldes habe der Beschwerdeführer die grobe Schätzung in Kauf genommen, derzufolge die Aufwendungen für den beruflichen Einsatz seines Kraftfahrzeuges mit dem

Kilometergeld abgegolten sind. Eine Anerkennung der strittigen Kosten neben dem Kilometergeld könne daher nicht erfolgen.

2. Taxispesen

Die durch den Beschwerdeführer vorgelegten Taxirechnungen enthielten keine Angaben des Taxiunternehmens bzw. -fahrers über Ausgangs- und Zielpunkt der jeweiligen Fahrt, auch würden teilweise das Rechnungsdatum, teilweise alle Rechnungsbestandteile fehlen. Aus den vom Beschwerdeführer selbst auf einem Teil der Rechnungen handschriftlich ergänzten Angaben über Ausgangs- und Zielpunkt der Fahrten sei ersichtlich, daß die Taxifahrten zum Teil von der Wohnung des Beschwerdeführers zu seiner Arbeitsstätte bzw. zum Rechenzentrum des Fa H., zum Teil zum Arzt, Zahnarzt, zur Klinik und zur Kraftfahrzeug-Werkstätte geführt hätten. die Behauptung des Beschwerdeführers, im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als EDV-Projektleiter seien ihm auch Taxispesen erwachsen, erscheine glaubhaft; im Hinblick auf die festgestellten Rechnungsmängel seien diese Aufwendungen jedoch nur mit einem im Schätzungswege ermittelten Betrag von

S 1.500,- als Werbungskosten anzuerkennen.

3. Tagesgelder

Fahrten von einem Wiener Gemeindebezirk in den anderen - wie die Fahrten des Beschwerdeführers von seiner Arbeitsstätte im

4. Bezirk bzw. von seiner Wohnung im 11. Bezirk zum Rechenzentrum der Fa. H. im 9. Bezirk - seien im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofe nicht als beruflich veranlaßte Reisen gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 anzusehen.

4. Rehabilitationsgerät

Da es sich bei der Verletzung des Beschwerdeführers um keine typische Berufskrankheit gehandelt habe und auch sonst ein Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit nicht erkennbar sei, könnten die Ausgaben für die Beinschiene nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die belangte Behörde anerkannte die Kosten des Rehabilitationsgerätes als außergewöhnliche Belastung, gelangte jedoch nach Kürzung der geltend gemachten Aufwendungen um die zumutbare Mehrbelastung zu keiner Überbelastung.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der ihre Behandlung jedoch mit Beschluß vom 26. Februar 1991, B 128/91-4, ablehnte und sie antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof zur Prüfung abtrat, ob der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in anderen als verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt sei.

In seiner im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstatteten Beschwerdeergänzung beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und zur Beschwerdeergänzung eine Gegenschrift erstattet, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Mitgliedsbeitrag-ÖAMTC, Superschutzbrief, Rechtsschutzversicherung, Garagierungskosten

Verwendet der Steuerpflichtige zur Durchführung beruflicher Fahrten aus steuerlich anzuerkennenden Gründen sein eigenes Kraftfahrzeug, so hat er die Möglichkeit, entweder die durch die berufliche Nutzung tatsächlich entstandenen (nachgewiesenen) Aufwendungen oder das amtliche Kilometergeld entsprechend den beruflich gefahrenen Kilometern als Werbungskosten abzusetzen. Mit der Geltendmachung des Kilometergeldes entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, daß die berufliche Nutzung nicht entsprechend den tatsächlichen (nachgewiesenen) Aufwendungen, sondern im Wege einer Schätzung berücksichtigt wird. Da das Kilometergeld für Personenkraftwagen nur mit einem einheitlichen Betrag zum Ansatz kommt, handelt es sich um eine grobe Schätzung, die dem tatsächlichen Kraftfahrzeugaufwand nur pauschal Rechnung trägt. Nimmt nun der Steuerpflichtige das Kilometergeld in Anspruch, so nimmt er die grobe Schätzung, derzufolge die Aufwendungen für den betrieblichen Einsatz des Kraftfahrzeuges mit dem Kilometergeld abgegolten sind, in Kauf. Er kann dann nicht neben den pauschalen Sätzen des Kilometergeldes auch noch einzelne bestimmte Aufwendungen als Werbungskosten beanspruchen (vgl das hg Erkenntnis vom 30. Mai 1989, 88/14/0119). Es widerspräche auch dem Wesen einer pauschalen Abgeltung von Ausgaben, wollte man neben dem Schätzungsbetrag noch weitere mit der Nutzung des Wirtschaftsgutes unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen zum Abzug zulassen. Schon aufgrund der pauschalen schätzungsweisen Abgeltung aller durch berufliche Fahrten veranlaßten Aufwendungen mit dem Kilometergeld war somit der Abgabenbehörde eine gesonderte Berücksichtigung weiterer Aufwendungen wie der gegenständlichen Ausgaben für die Mitgliedschaft beim ÖAMTC, den Superschutzbrief, die Rechtsschutzversicherung sowie die Garagierung verwehrt (vgl Sailer-Kranzl-Mertens-Bernold, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 1992, S. 438 f). Die vom Beschwerdeführer beanspruchten Aufwendungen hätten allenfalls dann zum Zug kommen können, wenn er insgesamt die durch die beruflichen Fahrten tatsächlich entstandenen Aufwendungen (und nicht nur einzelne, bestimmte) nachgewiesen hätte. Nicht recht verständlich mutet im übrigen der Einwand des Beschwerdeführers an, nach dem hg Erkenntnis vom 30. Mai 1989, 88/14/0119, seien im amtlichen Kilometergeld Kosten der Garagierung am Arbeitsort nicht enthalten, nimmt doch das zitierte Erkenntnis

auf Garagierungskosten in keiner Weise Bezug. Tatsächlich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 7. Juni 1989, 88/13/0235, und vom 29. Mai 1985, 84/13/0094, Garagierungskosten im Bereich der Arbeitsstätte die Beurteilung als Werbungskosten verwehrt.

Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit haftet dem angefochtenen Bescheid somit in diesem Punkt nicht an.

Insofern der Beschwerdeschriftsatz der belangten Behörde in diesem Zusammenhang eine Verletzung von Verfahrensvorschriften vorwirft, macht sein Inhalt nicht einsichtig, welche Ermittlungstätigkeit die belangte Behörde unterlassen hat, deren Ergebnis zu einem anderslautenden Bescheid hätte führen können. Es gab nichts zu ermitteln, insbesondere nicht zu der vom Beschwerdeführer in den Vordergrund gerückten Frage, ob diese von ihm als Werbungskosten erfolglos geltend gemachten Aufwendungen als durchschnittlich und üblich anzusehen sind.

2. Taxispesen

Gemäß § 16 Abs 3 EStG 1972 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von jährlich S 4.914,- abzusetzen. Werbungskosten, die diesen Pauschbetrag übersteigen, sind grundsätzlich vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder, wenn der Nachweis nicht oder zumindest nicht üblicherweise zu erbringen ist, glaubhaft zu machen (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Dezember 1959, 2288/58). Insbesondere bei Aufwendungen, über die vom Empfänger aufgrund einer allgemeinen Verkehrsübung keine oder meist nur mangelhafte Belege erteilt werden (z.B. für Taxifahrten), genügt an Stelle eines belegmäßigen Nachweises, daß die Ausgaben bloß glaubhaft gemacht werden (vgl das hg Erkenntnis vom 6. Oktober 1961, 1070/61).

Im vorliegenden Fall wirft die Beschwerde der belangten Behörde vor, sie hätte zu unrecht die Höhe der Taxispesen im Schätzungswege ermittelt, weil der abzugsfähige Ausgabenbetrag aus den gegenständlichen Belegen, aus den Angaben des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren sowie aus weiteren noch einzuholenden Beweismitteln ohne weiteres festzustellen sei.

Zum Nachweis der von ihm als Werbungskosten beanspruchten Taxispesen hat der Beschwerdeführer 77 Taxirechnungen vorgelegt, auf die er, abgesehen von 29 Rechnungen, die keine entsprechenden Vermerke tragen, nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes handschriftlich Angaben über Ausgangs- und Zielpunkt der Fahrten setzte und dabei zum Teil Orte als Ziel der Fahrten bezeichnete, die deren Zweck als eindeutig privat veranlaßt erkennen lassen. Es kann nun der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie, den Erklärungen des Beschwerdeführers folgend, zu der Einsicht gelangte, ein Teil der beantragten Taxispesen sei nicht beruflich veranlaßt. Wenn der Beschwerdeführer rügt, die Behörde habe jede Ermittlungstätigkeit unterlassen, so ist dem entgegenzuhalten, daß ihm bereits das Finanzamt mit Vorhalt vom 18. Dezember 1989 seine Bedenken zur Beweiskraft der Rechnungen mitteilte und ihm Gelegenheit bot, im Wege einer Stellungnahme durch zielführende substantiierte Behauptungen und Beweisanträge allfällige Zweifel an der beruflichen Veranlassung der Aufwendungen zu entkräften. Soweit nun der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Dezember 1989 wörtlich erklärt:

"Die wenigen Rechnungen (Zahnarzt, Privatklinik) betreffen Dienst-Reisen bzw. Kurzabstecher zu den Zielen im Rahmen meines Projektmanagements", gibt er damit erkennbar zu verstehen, zumindest einen Teil der Fahrten nicht im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit unternommen zu haben. Abgesehen davon, daß er auch in diesem Schriftsatz Taxifahrten, die ihrem Ziel nach eindeutig der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, als "Dienstreisen" bezeichnet, was darauf schließen läßt, daß ihm die Unterscheidung zwischen privat und beruflich veranlaßten Fahrten nicht geläufig ist, unterläßt er es - wie im gesamten Verwaltungsverfahren - auch, ausreichende Aufklärungen über jene Fahrten zu geben, für die er auf den vorgelegten Belegen keine Vermerke über deren Ziel oder Zweck angebracht hat.

Waren nun einzelne der vom Beschwerdeführer als beruflich veranlaßt bezeichneten Taxifahrten nachweislich dem privaten Lebensbereich zuzuordnen, so hat die belangte Behörde auf der Basis ihrer Sachverhaltsannahme zu Recht von den verbleibenden nicht (einwandfrei) nachgewiesenen Kosten im Schätzungswege nur einen Teil berücksichtigt (vgl das hg Erkenntnis vom 19. September 1978, 2749/77). Nach der Lage des Falles war sie dabei auf eine griffweise Schätzung angewiesen. Daß dem Beschwerdeführer zum Ergebnis dieser Schätzung das Parteiengehör nicht gewährt wurde, trifft zwar zu, doch unterläßt es der Beschwerdeführer, die Relevanz dieses der belangten Behörde unterlaufenen Verfahrensmangels aufzuzeigen, indem er in der Beschwerde jenes Sachvorbringen verschweigt, das er dem Schätzungsergebnis bei Wahrung des Parteiengehörs erwidert hätte, und das geeignet gewesen sein sollte, einen im Ergebnis anderen Bescheid herbeizuführen. Die Bestreitung der Schätzungsberechtigung allein kann das gegen das Schätzungsergebnis zu richtende Sachvorbringen in diesem Zusammenhang nicht ersetzen. Das vom Beschwerdeführer gleichfalls gerügte Fehlen einer Begründung für das gefundene Schätzungsergebnis aber bewirkt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides deswegen nicht, weil die Methode der griffweisen Schätzung als solche das so ermittelte Ergebnis einer erläuternden Begründung entzieht. Erlaubt die Sachlage eine griffweise Schätzung und erscheint das mit dieser Methode gefundene Ergebnis nicht sachwidrig, dann belastet das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses - entgegen der die Behörde grundsätzlich treffenden Begründungspflicht - den auf diese Weise zustande gekommenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit nicht. Im Beschwerdefall lagen diese Bedingungen vor.

3. Tagesgelder

Der Beschwerdeführer erachtet sich in diesem Beschwerdepunkt nur mehr insoweit in seinen Rechten verletzt, als er vermeint, die von der belangten Behörde gewählte Auslegung der Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 und des § 26 Z 7 EStG 1972 bewirke eine gleichheitswidrige Differenzierung. Nach dieser Interpretation könne ein und dieselbe beruflich bedingte Abwesenheit für einen nichtselbständig Erwerbstätigen eine lohnsteuerfreie entschädigbare Dienstreise sein, wenn der Arbeitgeber Reisevergütungen im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1972 zahle, während bei Nichtvergütung durch den Arbeitgeber die Geltendmachung von Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 ausgeschlossen sei, sofern der Dienstnehmer nicht eine gewisse Entfernung zurücklege.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit der Frage beschäftigt, in welchem Verhältnis die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 zu der des § 26 Z 7 EStG 1972 steht und inwieweit sich somit der Begriff der Reise mit dem der Dienstreise deckt, als auch mit dem Begriff der Reise an sich. Zur Vermeidung bloßer Wiederholungen wird daher unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG auf die ausführlichen Entscheidungsgründe in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juni 1977, 2298/75, vom 23. Mai 1984, 83/13/0087, vom 21. Oktober 1986, 84/14/0037, vom 11. Juni 1991, 91/14/0074, sowie vom 21. November 1991, 90/13/0101, verwiesen. Der Gerichtshof sieht sich auch durch die gegenständliche Beschwerde nicht veranlaßt, von seiner in den zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Auffassung abzugehen, wonach einerseits der Begriff der Reise im Sinne der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 nicht mit dem der Dienstreise im Sinne der Bestimmung des § 26 Z 7 EStG 1972 ident ist, weshalb es auch nicht zulässig ist, die beiden Begriffe zu vergleichen, andererseits von einer Reise im Sinne der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 nur im Falle einer Fortbewegung über den örtlichen Nahebereich hinaus gesprochen werden kann.

Gegen den unterschiedlichen Reisebegriff in den §§ 16 Abs 1 Z 9 und 26 Z 7 EStG 1972 bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes (vgl das hg Erkenntnis vom 11. Juni 1991, 91/14/0074, und die dort zitierten Literaturhinweise), weshalb die Beschwerde in diesem Punkt zur Erfolglosigkeit verurteilt ist.

4. Rehabilitationsgerät

Krankheitskosten gehören grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG 1972 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Als Werbungskosten sind Krankheitskosten nur dann absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (vgl das hg Erkenntnis vom 10. November 1987, 85/14/0128, und das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. April 1980, IV R 207/75, BStBl 1980 II 639).

Daß es für Personen, die im Bereich der Datenverarbeitung beschäftigt sind, keineswegs berufstypisch ist, Knieverletzungen zu erleiden, bedarf wohl keiner weiteren Erörterung. Auch ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, einen seinem Standpunkt dienlichen Zusammenhang zwischen der Verletzung und seiner beruflichen Tätigkeit aufzuzeigen, wenn er dargetan hat, daß ihm das Anlegen der Stützschiene erlaubt habe, bereits nach 6 Tagen Krankenstand seiner Arbeit wieder nachzugehen. Ist aber ein derartiger Zusammenhang zu verneinen, so sind Krankheitskosten den Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen.

Wenn der Beschwerdeführer dennoch die Abzugsfähigkeit dieser Kosten damit begründen will, eine längere Abwesenheit von seinem Arbeitsplatz hätte eine negative Auswirkung auf sein weiteres berufliches Fortkommen gehabt, so verkennt er die Rechtslage. Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1972 sind nämlich Aufwendungen für die Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienlich sind.

Die belangte Behörde hat daher den aus diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen zu Recht die Abzugsfähigkeit versagt und daher auch zutreffend untersucht, ob und inwieweit die im § 34 EStG 1972 normierten Voraussetzungen für deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung vorliegen oder nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag daher auch im vorliegenden Beschwerdepunkt keine Verletzung subjektiver Rechte des Beschwerdeführers erkennen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl Nr 104/1992.