



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Kraftfahrer, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006** vom 11.September 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Gutschrift betragen:

Einkommensteuer

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	€ 18.391,08	Einkommensteuer	€ 2.691,18
			-anrechenbare Lohnsteuer	- € 3.963,74
ergibt folgende festgesetzte Gutschrift				€ 1.272,56

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Lkw-Fahrer (Fernfahrer). Als solcher ist er beruflich im In-und Ausland unterwegs (*Bl.Zl. 1-10/2006*).

Im Zuge der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006** wurde in der Kennzahl 721 unter dem Titel Reisekosten der Betrag von € 7.329,94 als Werbungskosten beantragt.

Mit Schriftsatz vom 21.03.2007 ersuchte die Abgabenbehörde erster Instanz den Abgabepflichtigen um eine berichtigte Zusammenstellung der beruflich veranlassten Reisen (Bekanntgabe von Beginn und Ende der Reisen sowie um Bekanntgabe sämtlicher Grenzübertrittszeiten).

In der Folge wurde vom Abgabepflichtigen Folgendes (**Vorhaltsbeantwortung v. 31.03.2007**) bekannt gegeben:

Die Dienstreisen würden in der Regel am Sonntag 22:00 Uhr beginnen und am Freitag bzw. Samstag enden. In Ausnahmefällen würde er auch am Wochenende fahren. Dies könne aus den von ihm beigelegten Tabellen für den Diätenausgleich 2006 entnommen werden. Hinsichtlich der übrigen Ausführungen wird auf die vom Bw. (über Anraten der Abgabenbehörde I.Instanz) erstellte EXCEL-Tabelle (Zusammenstellung der beruflich veranlassten Reisen über 25 Kilometer und 3 Stunden – Bl.Zl. 1-10/2006) hingewiesen.

Die Abgabenbehörde I.Instanz ersuchte in der Folge den Arbeitgeber des Bws. um Bereitstellung von Unterlagen (vorgelegte und genehmigte Reisekostenabrechnungen für den Zeitraum 1.1.2006 -31.12.2006) betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2006.

Vom Arbeitgeber des Bws., der Firma I. T. GmbH mit Sitz in R., wurde eine Aufstellung über ausbezahlte Reisekosten übermittelt.

Monat	€
Jänner 2006	1118,49
Februar 2006	500,00
März 2006	805,00
April 2006	300,00
Mai 2006	525,00
Juni 2006	717,77
Juli 2006	525,00
August 2006	575,00

September 2006	300,00
Oktober 2006	525,00
November 2006	525,00
Dezember 2006	450,00

Mit Auftrag v. 2.7.2007 wurde von der Abgabenbehörde I.Instanz die Bereitstellung von Unterlagen unter Fristsetzung angefordert.

Die jeweiligen Reisekostenabrechnungen wurden nochmals übermittelt. Lt. Auskunft von Frau M. (Lohnbüro) müssten die Aufzeichnungen ausgehoben werden.

Mit Schreiben v. 27.8.2007 wurde - nach Rücksprache mit der Prokura -Abteilung der Firma - mitgeteilt, „*dass es nicht möglich sei, die genauen Grenzübertritte von Hrn. Z. für das Jahr 2006 zu ermitteln. Wünsche Herr Z. eine genaue Ermittlung seiner Reisekosten, müsse er diese Aufstellungen selbst vorliegen*“.

Am 10.09.2007 fand eine Besprechung mit dem Abgabepflichtigen im Beisein seines Vertreters statt. Von der Abgabenbehörde wurde im Aktenvermerk v. 10.09.2007 festgehalten, dass die Vorhalte v. 21.3.2007 und v. 06.04.2007 nicht entsprechend beantwortet worden seien und seitens des Arbeitgebers die Grenzübertrittszeiten nicht ermittelt hätten werden können.

Am 11.09.2007 wurde der **Einkommensteuerbescheid 2006** erlassen.

In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt:

"Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung wurde auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen. Da Sie trotz der Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorgelegen sein".

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Berufung** wurde ausgeführt:

Am 29.01.2007 habe er beim Finanzamt Gmunden seine Arbeitnehmerveranlagung und den Diätenausgleich für 2006 abgegeben, so wie es vom Finanzamt verlangt worden sei. Darauf habe er am 23.03.2007 ein Schriftstück vom Finanzamt erhalten, in dem um Ergänzung (Bekanntgabe des Beginnes der Dienstreise bis Ende der Dienstreise und Bekanntgabe sämtlicher Grenzübertrittszeiten) ersucht worden sei. Ein ergänzendes Schreiben habe er am 31.03.2007 eingebracht. In diesem habe er nochmals festgestellt, dass er den Diätenausgleich so eingebracht habe, wie es vom Finanzamt verlangt worden sei, und er habe den Diätenausgleich auf den Tabellen eingegeben, die ihm vom Finanzamt als Muster übergeben worden sei.

Zudem habe er das Finanzamt aufgefordert, sollte es weiter darauf bestehen, dass er den Diätenausgleich umschreiben müsse, müsse es für seine Kosten aufkommen. Was auch berechtigt sei, da er seinen Diätenausgleich so abgegeben habe, wie es ihm vom Finanzamt vorgeschrieben worden sei und auch im Gesetz (§ 16 Z 9 EStG) so stünde (Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen) . Diese Aufwendungen seien ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen würden. Höhere Aufwendungen für Verpflegung seien nicht zu berücksichtigen. Höhere Aufwendungen habe er auch nicht gefordert und die Z 4 im § 26 EStG 1988 wurde im Jahre 2006 vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben! Zudem habe er umgehend eine Bescheidausstellung verlangt. Doch statt des Bescheides habe er wiederum ein Ersuchen um Ergänzung erhalten (Sie werden höflichst ersucht, die bereits mit Vorhalt vom 21.03.2007 angeforderten Unterlagen nachzureichen, bzw. Fragen schriftlich zu beantworten . Weiters sei eine Vollmacht von Herrn T.B. nachzureichen). Da habe er feststellen können, dass dies eine reine Schikane des Herrn M.S. sei. Denn er habe ihm seine Fragen schon am 31.03.2007 beantwortet und die genauen Grenzübertritte könne er nicht mehr angeben , da er nicht über die Zeit verfüge, jeden Grenzübertritt festzuhalten und über eine Sekretärin auch nicht verfüge (diese werde von seiner Firma nicht bezahlt). Das Finanzamt habe auch beim Arbeitgeber nachgefragt und dieser sei auch nicht in der Lage gewesen, die genauen Grenzübertritte zu ermitteln (laut Schreiben vom 23.08.2007). Beginn sowie Ende der Dienstreise stünden im Diätenausgleich, dies könne man nicht übersehen! Trotz dieser unnötigen Schikanen habe er am 16.04.2007 ein weiteres Ergänzungsschreiben verfasst. In diesem Schreiben habe er dem Herrn nochmals mitgeteilt, dass seine Dienstreisen Sonntag ca. 22.00 Uhr beginnen und Freitag bzw. Samstag enden würden - was er auch aus den Tabellen des Diätenausgleiches entnehmen könne-. Er habe Ihn nochmals darauf aufmerksam gemacht, sollte er weiter darauf bestehen, dass er den gesamten Diätenausgleich umschreiben müsse , so müsse das Finanzamt für die Kosten aufkommen. Wenn die Kosten nicht übernommen würden , sehe er keinen Grund , den Diätenausgleich zu ändern , den das Finanzamt so verlangte , wie er diesen eingebracht habe und auch nach dem Gesetz sei er im Recht, was auch ein Finanzbeamter akzeptieren müsse. Oder müssen sich Finanzbeamte nicht an Gesetze halten? Zudem fordere er wiederum unübersehbar einen Bescheid an. Diesen habe er nicht erhalten. Einen weiteren Schriftverkehr habe es nicht gegeben. Deshalb habe er Anfang August beschlossen, sich telefonisch beim Finanzamt wegen seines Bescheides zu erkundigen. Die Dame bei der Information habe ihm gesagt, dass sein Einkommenssteuerbescheid fertig sei und sie leite diesen weiter . Mitte August habe er noch immer keinen Bescheid vom Finanzamt erhalten, deshalb habe er wiederum telefoniert, und die Dame sagte ihm, sie würde sich mit seinem Bearbeiter in Verbindung setzen und dieser würde ihn wieder zurückrufen, was er auch gemacht habe. Er habe Hrn. M.S. nochmals aufgefordert, ihm einen

Bescheid zuzustellen. Doch er weigerte sich, einen Bescheid auszustellen, er bestehe darauf, dass er den Diätenausgleich so umschreibe, wie er es abverlange.

Darauf habe er ihn auf den Schriftverkehr verwiesen und ihm gesagt, dass er gesetzlich verpflichtet sei, innerhalb von sechs Monaten einen Bescheid zu verfassen und ihm zu übersenden. Seine Antwort sei gewesen, er würde sich nun die Daten seiner Firma zukommen lassen. Doch auch die Firma habe keine Aufzeichnungen von den Grenzübertritten, was auch das Schreiben der Firma vom 23.08.2007 belege. Es sei auch nicht im Gesetz vorgesehen, dass die Zeit der Grenzübertritte festgehalten werden müsse. Wozu auch? Als er Anfang September noch immer keinen Bescheid erhalten habe, beschlossen Herr T.B. und er persönlich beim Finanzamt zu intervenieren. Am 10.09.2007 hätten Herr T.B. und der Bw. Hr. M.S. aufgesucht und ihn gefragt, warum er noch immer keinen Bescheid erhalten habe. Seine Antwort sei gewesen, er habe den Akt abgelegt, da er die von Ihm verlangten Eingaben noch nicht erhalten habe. Darauf habe Hr. T.B. ihn aufmerksam gemacht, dass er mit seinem Verhalten eine Straftat (wegen der sechs Monats Frist) begehe und er sein Amt missbrauchen würde, damit er ihm so vorsätzlich einen finanziellen Schaden zufügen könne. Denn er müsse für die Jahre 2005, 2006 und 2007 die Kosten vorfinanzieren. Dies nur wegen der gesetzeswidrigen Vorgangsweise des Finanzamtes. Darauf habe Herr M.S. Herrn J.H. --- stellvertretender Vorgesetzter des Herrn M.S. - aufgesucht.. Herr J.H. habe seinen Untergebenen in Schutz genommen und wiederholte die Worte des Herrn M.S. „er müsse den Diätenausgleich so einbringen, wie Sie es nun verlangen“! Darauf stellte Herr T.B. klar, dass sich auch Finanzbeamte an Gesetze halten müssten und er habe Ihnen auch noch den § 16 Z 9 EStG vorgelesen.

Die Reaktion des Herrn J.H. sei unglaublich gewesen, seine eigenen Worte „es interessiere Ihn nicht, was im Gesetz stehe, hier werde das getan, was Sie verlangen“. Dies erinnere sehr an den NAZI Staat. Soviel dazu, was diese Finanzbeamten von Gesetzen halten.

Er hätte den Diätenausgleich so eingebracht, wie er vom Finanzamt verlangt worden sei, dies beweise auch der Diätenausgleich 2005, den er genauso eingebracht habe und dieser sei auch nicht beanstandet worden.

Der § 16 Z 9 EStG spreche eindeutig für ihn und es stehe nichts davon, dass die Grenzübertretungszeiten aufgezeichnet werden müssten. Auch das Finanzamt könne kein Gesetz dafür vorlegen.

Es sei Amtsmissbrauch, wenn der Bescheid nicht innerhalb von sechs Monaten ausgestellt werde. Vor allem, wenn ein Beamter etwas verlange, was gesetzlich nicht vorgesehen sei um so eine Bescheidausstellung zu verzögern, um ihm somit vorsätzlich Schaden zufügen zu können.

Es sei auch noch zu bedenken, dass er nicht nach dem Gleichberechtigungsgesetz behandelt werde. Denn Spitzenbeamte und Politiker erhalten ohne Nachweis Diäten, obwohl diese Ihnen nicht in diesem

Umfang zustehen. Stelle sich die Frage, ob Finanzbeamte diesen Personen auch solche Schwierigkeiten wie ihm machen. Und ihm stünden diese Diäten zu (nachweislich) zu.

In der Bescheidbegründung stehe, es gebe Abweichungen gegenüber der Erklärung. Es gebe keine Abweichungen, sondern nur einen Finanzbeamten, der sich nicht an Gesetze halte. Gebe es die Abweichungen, so wäre der Diätenausgleich 2005 auch beanstandet worden, wegen der Abweichungen und nicht wegen des § 26 Z 4, den der VfGH im Jahre 2007 aufgehoben habe.

Dieses Vorgehen beweise, dass es dem Finanzamt nur darum gehe, ihm finanziell zu schaden und deswegen auch Gesetze missachte.

Er behalte sich Schritte vor, gegen die beiden Finanzbeamten eine Anzeige wegen Amtsmissbrauches einzubringen. Denn er sehe nicht ein, dass Leute, die den Staat vertreten, sich nicht an die Gesetze halten und diese von Steuerzahlern wie ihm noch bezahlt werden.

Weiters verlange er bei einer Nachzahlung jene Zinsen, die er bezahlen müsse, dies sei beim überzogenen Konto ein effektiver Jahreszinssatz von über 30%. Diesen müsse er bezahlen, nur weil ihm das Finanzamt seine ihm zustehenden Diäten vorenthalte.

Anträge

1) Aufschiebende Wirkung. Er sehe nicht ein, dass er weiterhin durch das ungesetzliche Vorgehen von Finanzbeamten einen finanziellen Schaden erleide !

2) Der Einkommenssteuerbescheid 2006 möge aufgehoben werden, sodass er seine ihm gesetzlich zustehenden Diäten erhalte.

Mit **Berufungsvorentscheidung v. 10. Oktober 2007** wurde der Berufung teilweise stattgegeben.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde dabei Folgendes ausgeführt:

1) Taggelder seien entsprechend der Zusammenstellung des Bws. abzüglich der erhaltenen § 26 Ersätze der Fa. I. idH v. € 6.186,26 sowie einer pauschalen Kürzung von 15 % mit einem Betrag v. € 1.463,91 anerkannt worden. Die pauschale Kürzung von 15 % sei erfolgt, da aus der Zusammenstellung die Grenzübertrittszeiten nicht ersichtlich gewesen seien und einer Bekanntgabe Ihrerseits an das ho. Finanzamt trotz schriftlicher Aufforderung(en) nicht nachgekommen worden sei.

2) Aufwendungen (z.B für ein Frühstück oder die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen seien im Schätzungsweg bei Inlandreisen mit € 4,40 bzw. bei Auslandsreisen mit € 5,86 pro Nächtigung mit einem Betrag von insgesamt € 1.189,50 anerkannt worden.

Im **Vorlageantrag v. 23.10.2007** wurde vom Bw. Folgendes ausgeführt:

1) *Gutmütigerweise seien die Tagesdiäten nun doch angerechnet worden. Jedoch seien ihm 15% dafür abgezogen werden, dass er den Diätenausgleich so eingebracht habe, wie es vom Finanzamt verlangt worden sei und es gesetzlich vorgeschrieben sei. Der Bearbeiter begründe diese Abzüge damit, dass ihm die Grenzübertrittszeiten nicht zur Verfügung gestellt worden seien. Er hätte aber den Diätenausgleich so eingebracht, wie es vom Gesetz vorgeschrieben sei und somit habe ein Finanzbeamter nicht das Recht, ihn vorsätzlich zu schikanieren bzw. ihm finanziell einen Schaden zuzufügen. Die Grenzübertrittszeiten seien auch nicht entscheidend, entscheidend sei, in welchem Land er übernachten müsse. Denn in diesem Land entstehen auch die Kosten. Dass er - wie auch die Firma - im Nachhinein nicht mehr in der Lage gewesen sei, die Grenzübertrittszeiten festzustellen, sei in seiner Berufung ausführlich festgehalten.*

2) *Es wurden ihm die Aufwendungen (Nachtdiäten) für Frühstück und Benutzung eines Bades in der Höhe 1.189,50 € zuerkannt. Sollte er sich bedanken, dass ihm ein Bruchteil seiner Aufwendungen zuerkannt worden seien, obwohl ihm gesetzlich das Vielfache zustehe. Zudem seien nur die gesetzlichen Frühstücksgelder zuerkannt worden und nicht wie angegeben Gelder für ein Bad. Es sei auch nicht unbedeutend, wenn die Frühstücksgelder angerechnet werden, er aber dieses Geld nicht ausbezahlt bekomme. Denn diese Aufwendungen seien bei der Abgabengutschrift nicht einberechnet worden. Die Vorgangsweise des Finanzbeamten grenze an Amtsmissbrauch und sei kriminell. Es könne nicht sein, dass ihm Gelder vorenthalten werden, die ihm lt. Gesetz zustünden, um ihn finanziell zu schädigen. Es sei die Frage zu klären, ob hier nicht Selbstjustiz geübt werde. Eine Übernachtung von unter € 40 sei nicht möglich, zumal man als LKW-Fahrer im Fernverkehr durch Fahrverbote, Ziel- und Quellverkehr für eine Zimmersuche auch sehr eingeschränkt sei. Auch die Nebenkosten seien nicht zu verachten (Parkgebühren € 5 bis € 10, Toilettenbenützung € 0,50). Zum Beweis werden Kopien von Parkgebühren, Toilettenbenützung und eine Rechnung von einer Übernachtung vor. Und eine Dusche in einem Autorasthof koste zwischen € 3-€ 5. Nun könne er sich aussuchen, ob er mit den ihm zugesprochenen Aufwandsentschädigungen er nur dusche oder sich das Frühstück leiste oder den LKW parke! Für die Parkplatzgebühren reiche es nicht mehr aus und auch nicht dafür, dass er dusche und frühstücken könne. Es sei eine Tatsache, dass er den Diätenausgleich für das Jahr 2006 so eingebracht habe, wie ihn das Gesetz lt. § „19 Z 9“ EStG vorsehe. Und er fordere nicht mehr als ihm zustehe. Wo liege das Problem? Durch die gesetzeswidrige Vorgangsweise seien ihm erhebliche Kosten entstanden. Da er persönlich nicht in der Lage sei, eine zielführende Berufung zu verfassen, müsse er jemanden damit beauftragen. In diesem Fall mache dies Hr. T.B. und der mache dies auch nicht umsonst. Es fallen auch Postgebühren und Kontoüberziehungszinsen an. Wenn der Fall abgeschlossen ist, werden diese Kosten genau festgelegt werden können. Alles weitere*

entnehmen Sie der Berufung!(Beilagen: 1 Rechnung für eine Übernachtung v. 4.1.2006 , Parkbon v. 18.07.2007, Parkbon 1.10.2007, Rechnung für Toilettenbenützung v. 4.10.2007).

In der Folge wurde die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, Senat 4, vorgelegt.

Im Vorhalt v. 24.06.2008 wurde der Bw. aufgefordert, weitere Einzelnachweise (vgl. Rechnung v. 04. 01.2006) für Nächtigungskosten vorzulegen.

Am 16.7.2008 langte bei der Abgabenbehörde II. Instanz folgende Stellungnahme ein, in der im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

Es werde der Referent zum letzten Mal aufgefordert, den längst überfälligen Bescheid auszustellen. Es seien alle Unterlagen so eingebracht worden , wie es im Gesetz vorgesehen sei. In § 16 Z 9 EStG 1988 stehe, dass Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen zustünden. Sollte der Bw. nicht umgehend einen Bescheid erhalten, werde er Amtshaftung und Schadenersatzklage einbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, in welcher Höhe dem Bw. Differenzwerbungskosten zustehen.

Einleitend wird auf das zu RG/0020-L/07 beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Verfahren des Bws. betreffend Einkommensteuer 2005 (Vorjahr) mit gleicher Problematik (Differenzwerbungskosten) hingewiesen.

Mit einer förmlichen Aussetzung des Verfahrens gem. § 281 BAO, also mit einem Zuwarten der Entscheidung bis zum Ausgang des Verfahrens zu RG/0020-L/07, war der Bw. nicht einverstanden (vgl. Schriftsatz v. 02.06.2008).

Er urgierte im Verfahren von der Abgabenbehörde II. Instanz die Entscheidung auch für das Jahr 2006. Er spielte sich auch mit dem Gedanken, eine Klage beim Europäischen Gerichtshof einzubringen. Es stelle sich die Frage, warum Europaabgeordnete und Politiker Diäten in Höhe v. ca. € 7.500 im Monat und das 14 x im Jahr bekommen würden und er müsse sich für einen Bruchteil , der ihm auch zustünde, von Beamten nötigen lassen. Zudem werde er durch das Vorgehen permanent in seiner Existenz vorsätzlich geschädigt. Denn er müsse seit 3 Jahren die Nächtigungsdiäten vorfinanzieren (vgl. Schriftsatz v. 02.06.2008)

Werbungskosten:

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der

Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen entstehen.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber im **§ 26 Z 4 EStG 1988** (idF **vor BGBl I 2007/45**) vorgesehenen Höchstsätze nicht erreichen, so stellen die **Differenzbeträge** zu diesen Höchstsätzen unter der Voraussetzung, dass eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt - Werbungskosten dar.

Im konkreten Verfahren ging es ausschließlich um die Frage der Anerkennung von **Differenzwerbungskosten der Höhe nach**.

Nächtigungsgelder

Nächtigungsgelder als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind jene Aufwendungen, die typischerweise mit einer Nächtigung verbunden sind. Nächtigungsgeld kann dann nicht zum Zug kommen, wenn Aufwendungen der pauschal abzugeltenden Art nämlich Aufwendungen für die Unterkunft überhaupt nicht angefallen sind (VwGH 17. Mai 1989, 88/13/0066 und 88/13/0091).

Gem. § 26 Z 4 EStG 1988 (idF **vor BGBl I 2007/45**) gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Werbungskosten für Nächtigung sind nur dann nicht zulässig, wenn der Arbeitnehmer jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung für sie enthoben ist. Das Erfordernis, dass Werbungskosten Aufwendungen sind, zeigt, dass es an Werbungskosten dort fehlen muss, wo der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Nächtigungsquartier kostenlos in der Weise zur Verfügung stellt, die den Arbeitnehmer jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung enthebt. Aus dem Umstand, dass Werbungskosten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen zu dienen haben, ergibt sich ferner, dass die dafür erforderlichen Aufwendungen denjenigen zu treffen haben, um dessen Einnahmen es geht. Durch die Schaffung von Pauschalsätzen kann es zwar zur Anerkennung von Werbungskosten in einer Höhe kommen, die den tatsächlichen Aufwendungen nicht entspricht; doch dient die Schaffung der Pauschalsätze nicht dazu, Werbungskosten auch dort anzuerkennen, wo Aufwendungen etwa als Folge des Verhaltens des Arbeitgebers gar nicht anfallen können (Erkenntnis des VwGH vom 17. Mai 1989, 88/13/0066).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 1989, 88/13/0091 hat der Steuerpflichtige die Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Aufwendungen für Nächtigung diese

Aufwendungen entweder als Werbungskosten in Form der Pauschalierung oder eines Einzelnachweises geltend zu machen.

Die in der angeführten Gesetzesstelle des § 16 Abs. 1 Z 9 2. Satz EStG 1988 vorgesehene pauschale Berücksichtigung von Reisekosten kann jedoch dann nicht zum Zug kommen, wenn für den Arbeitnehmer Aufwendungen der fraglichen Art (Nächtigungskosten überhaupt nicht anfielen, vgl. neben den bereits angeführten Erkenntnis des VwGH auch jenes vom 28.3.1990, 89/13/0183 und die dort weiters angeführte Rechtsprechung). Dabei erwachsen dem Arbeitnehmer nicht nur dann keine Aufwendungen für die Nächtigung, wenn ihm vom Arbeitgeber eine Unterkunft unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird; auch dann, wenn der Arbeitgeber die Nächtigungskosten dem Arbeitnehmer in vollem Umfang ersetzt und damit diesen Aufwand anstelle des Arbeitnehmers trägt, ist der Arbeitnehmer mit einem Nächtigungsaufwand nicht belastet. Bei einem solchen vollen Ersatz der Nächtigungskosten durch den Arbeitgeber kann somit gleichfalls eine pauschale Berücksichtigung von Reisekosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 9 2. Satz EStG 1988 nicht zum Zug kommen.

Nächtigungsgeld als Werbungskosten kann daher im vorliegenden Fall nicht zum Zug kommen, da Aufwendungen der pauschal abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für die Unterkunft überhaupt nicht angefallen sind.

Voraussetzung für Werbungskosten ist nämlich das tatsächliche Vorliegen einer Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit c und e EStG 1988 genannten Sätze absetzbar (vgl. auch Dkfm. Müller in SWK, **Reisekosten in der Praxis, Sonderheft, Aktuelle Neuauflage, September 2005, Seite 97**):

*"Der zu berücksichtigende Nächtigungsaufwand umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks. Letztere können nur zusätzlich zu den tatsächlich nachgewiesenen Übernachtungskosten oder **bei Fehlen eines Anspruches auf den Pauschalbetrag bei Beistellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber**, nicht aber neben dem Pauschalbetrag abgesetzt werden".*

Besonderheit -Nächtigungsgeld/LKW-Fahrer/Schlafkabine (vgl. auch Dkfm. Müller in SWK , **Reisekosten in der Praxis, Sonderheft, Aktuelle Neuauflage, September 2005, Seite 99**):

*"In Bezug auf das Nächtigungsgeld ist als Besonderheit zu beachten, dass bei einer zur Verfügung gestellten Unterkunft (z.B. Schlafkabine bei LKW-Fahrer oder Buslenker) nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen (z.B. für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar sind. **Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden**, werden die Kosten bei*

Inlandsdienstreisen mit € 4,40 bzw. bei Auslandsdienstreisen mit 5,85 geschätzt.

Sobald allerdings der Arbeitgeber mehr als € 4,40 € bzw. 5,85 € im Rahmen der Lohnverrechnung steuerfrei ersetzt, stehen keine Werbungskosten zu. Ersetzt der Arbeitgeber weniger als € 4,40 bzw. 5,85 €, dann ist der Differenzbetrag auf € 4,40 bzw. 5,85 € absetzbar".

Ein **Grundaufwand für Nächtigungen** ist nicht angefallen, da der Arbeitgeber einen LKW mit Schlafkabine zur Verfügung stellte. Dass der Bw. in seinem LKW die vorgeschriebenen Ruhezeiten –aufgrund dessen Ausstattung (z.B leeres Führerhaus mit eingeschränkter Liegefläche) – nicht hätte einhalten können, wurde im Verfahren nicht behauptet. Die Behörde konnte daher davon ausgehen, dass die Schlafkabine, die vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellt wurde, eine Unterkunft darstellte (VwGH v. 04.04.1990, 89/13/0232).

Tatsächliche Nächtigungskosten wurden nur anhand eines Beleges v. 4.1.2006 nachgewiesen (€ 40,00). Allerdings wurden vom Arbeitgeber - was auch vom Bw. nicht bestritten wird – insgesamt € 180 an Nächtigungsgelder ersetzt, sodass diesbezüglich kein Raum für die Anerkennung dieses Nächtigungs"aufwandes" bleibt.

Für die weiteren Kosten (wie z.B. Frühstück etc.) wird der in der Verwaltungspraxis zugrunde gelegte Schätzungsansatz für Inlands- bzw. Auslandsreise angesetzt.

Nachweise über zusätzliche tatsächlich angefallene Aufwendungen wie etwa Kosten im Zusammenhang mit Bettwäsche oder Bettzeug , Polster , Waschkosten auf Raststationen, Parkplatzgebühren, Aufwendungen für Toilettartikel etc. wurden im Verfahren nicht vorgelegt.

Tagesdiäten/Nichtvorlage der Grenzübertrittszeiten:

Findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes , dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, so bedeutete die Nichtbeantwortung **des Vorhalts vom 21.03.2007 und v.**

06.04.2007 hinsichtlich genauer Grenzübertrittszeiten das Ende der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde. Daher wurde eine **pauschale Kürzung von 15 %** , die der Verwaltungspraxis entspricht, vorgenommen.

Nächtigungsdiäten

Weitere Nachweise über tatsächliche (vom Bw. zu tragende und vom Arbeitgeber nicht ersetzte) Nächtigungskosten (Gasthausbelege etc.) erfolgten trotz Aufforderung nicht (vgl. Vorhalt v. 24.06.2007, hinterlegt beim Zustellpostamt xy am 26.06.2008).

Der Forderung auf umgehende Erlassung einer Berufungsentscheidung – wie in der Stellungnahme v. 16.07.2008 begehrt – wurde - einen Tag später – Rechnung getragen.

Berechnung

	€
Gesamte beantragte Diäten(Tages- und Nächtigungsdiäten)	13.696,20
-Arbeitgeber – Ersätze gem. § 26 Z 4 EStG)	- 6.366,26
Differenzwerbungskosten (Tages u. Nachtdiäten lt. Aufstellung des Bws.)	7.329,94
- Nächtigungsdiäten(kein Grundaufwand -LKW - Führerkabine)	-5.607,70
Differenz-Werbungskosten Tagesdiäten	1.722,24
- Kürzung 15% (Nichtvorlage der Grenzübertrittszeiten)	-258,33
Anzuerkennende Tagesdiäten (Differenz-Werbungskosten)	1.463,91
Sonderfall Nächtigung LKW/Fahrer mit Schlafkabine kein Grundaufwand , daher kein pauschaler Ansatz	0
Zusatz:(Frühstück etc.) Kein Einzelnachweis, daher Anerkennung im <u>Schätzungswege</u> : Anzahl der Nächtigungen (lt. vorgelegter Reisekostenaufstellung) Inland (48 x € 4,40) Ausland (189 x € 5,85)	211,20 1.158,30
<i>-Arbeitgeberersatz</i>	<i>180,00</i>

<i>Summe</i>	1.189,50
Zuzüglich Tagesdiäten	1.463,91
Gesamte Differenzwerbungskosten	2.653,41

Der Berufung war daher aus den angeführten Gründen teilweise Folge (vgl. auch Berufungsvorentscheidung v. 10.10.2007) zu geben.

Linz, am 17. Juli 2008

Beilage: 1 Berechnungsblatt