



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 27. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 26. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) erließ am 6.4.2011 erklärungsgemäß den Einkommensteuerbescheid 2009.

Am 4.8.2011 forderte das FA den Berufungswerber (Bw) im Zuge einer Nachkontrolle betreffend Einkommensteuer 2009 auf, die folgenden beantragten Sonderausgaben anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen:

- Versicherungsprämien: Versicherungsbestätigungen
- Weiterversicherung/Nachkauf Versicherungszeiten: Vorschreibung und Zahlungsbeleg

- Steuerberatungskosten/Spenden: Zahlungsnachweis/Rechnung
 - Wohnraumschaffung: Erläuterung der Art des Aufwandes und Nachweise (Hausbau, Haus/Wohnungskauf, Rückzahlung an Wohnbaugenossenschaft)
 - Wohnraumsanierung: Rechnung inkl Montagebestätigung, Erläuterung der Maßnahmen
- Im Veranlagungsjahr zugeflossene Wohnbeihilfe/Förderung/Zuschüsse seien anzuführen.

Weiters wurde vom FA ausgeführt:

"Sie haben in ihrer Erklärung ein Pendlerpauschale beantragt. Um die Voraussetzungen für die Anerkennung überprüfen zu können, wird um Mitteilung der genauen Anschrift der Arbeitsstätte/n; genaue Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung; kürzest befahrbare einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km; Wegstrecke bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Gehweg, Bus, ÖBB etc) ersucht.

Sollte Ihnen die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw zeitlich nicht zumutbar sein, erläutern Sie die entsprechenden Gründe (unter Angabe Ihrer Normalarbeitszeiten) bzw schlüsseln Sie die unzumutbare Wegzeit auf.

Hinweis: Sollten Sie im Veranlagungsjahr verschiedene Arbeitsstätten aufgesucht haben, so sind die Angaben für jede Arbeitsstätte/jeden Arbeitszeitraum gesondert anzuführen.

Weiters werden Sie darauf hingewiesen, dass ein Pendlerpauschale nur insoweit berücksichtigt werden kann, als auch tatsächlich Aufwendungen für die Fahrten "Wohnung-Arbeitsstätte" angefallen sind.

- Reisekosten: Berechnungsaufstellung mit Angabe der Aufwandart, weiters: Datum/Dauer, Abfahrts, Zielort, Entfernung, Zweck, Kostenersatz des Arbeitgebers.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wurde am 26.9.2011 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Ein nachträgliches Ermittlungsverfahren habe ergeben, dass eine inhaltliche Rechtswidrigkeit, die nicht bloß geringfügige Auswirkungen habe, hinsichtlich der berücksichtigten Absetzposten vorliege.

Gleichzeitig wurde am 26.9.2011 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen. In der Begründung wurde angeführt, der Berufungswerber (Bw) sei einem Ersuchen um Ergänzung vom 4.8.2011 nicht nachgekommen. Aus diesem Grund sei die Änderung des Bescheids erfolgt und die diesbezüglich beantragten Absetzungen könnten nicht anerkannt werden. Auf § 119 BAO werde verwiesen. In diesem Bescheid wurden die beantragten Sonderausgaben, die beantragten Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte und das beantragte Pendlerpauschale nicht berücksichtigt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 26.9.2011 richtete sich die Berufung vom 27.10.2011.

Der Bw brachte vor, er sei im Werk NÖ. beschäftigt und müsse für Besprechungen immer wieder nach Graz. Dort habe er im Hotel XY im Jahr 2009 40 Nächte verbracht, und zwar 38 Nächte zum Preis von € 50,-- und 2 Nächte zum Preis von € 46,--. Dies ergebe € 1.992,--. Zusätzlich wären noch Taggelder iHv € 784,80,-- angefallen (30 x 26,16). Dies ergebe Reisespesen iHv € 2.776,80,--.

Weiters wurde von der Steuerberaterin der Erhalt ihres Honorars iHv € 232,10,-- für das Jahr 2009 bestätigt.

Am 8.11.2011 erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung (BVE), in der eine Berücksichtigung der Steuerberatungskosten iHv € 232,10,-- erfolgte.

Hinsichtlich der Tätigkeiten in Graz wurden vom FA Tagesgelder iHv € 132,-- (26,40 x 5) als Werbungskosten berücksichtigt. Darüber hinaus wurden in der BVE € 250,-- (50 x 5) als „tatsächliche“ Nächtigungskosten gewährt.

In der Begründung führte das FA an, eine Reise iSd §16 EStG 1988 liege vor, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dies sei bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man zuletzt vor 6 Monaten tätig gewesen sei, nur in den ersten 5 Tagen der Fall. Daher hätten nur die Tagesgelder und die tatsächlichen Nächtigungskosten für die ersten 5 Tage bzw Nächte gewährt werden können.

Am 14.11.2011 brachte der Bw einen Vorlageantrag ein.

Bei den vom Bw in der Berufung vom 27.10.2011 angeführten Übernachtungen im Hotel XY handle es sich um tatsächliche und nicht um pauschale Nächtigungskosten. Tatsächliche Nächtigungskosten seien immer steuerfrei. Die vom FA angeführte 5 Tage Regelung betreffe Dienstreisen im Nahbereich. Graz läge nicht im Nahbereich. Daher gelte die 6 Monatsregelung. Der Bw ersuche um Anerkennung der Reisespesen.

Weiters sei die Pendlerpauschale iHv € 1.242,-- und der Nachkauf von Versicherungszeiten iHv € 2.385,-- nicht berücksichtigt worden.

Mit Vorhalt vom 4.10.2012 forderte der UFS den Bw auf, folgendes nachzuweisen:

„1. Reisekosten: Bitte um Nachweis hinsichtlich Grund und Höhe der geltend gemachten Aufwendungen (Nachweis der beruflichen Veranlassung, Vorlage der Hotelrechnungen, Auflistung der Tage samt Übernachtungen, Auflistung der beruflichen Tätigkeit an diesen Tagen, Kostenersätze des Dienstgebers etc).

2. Pendlerpauschale, Nachkauf von Versicherungszeiten: Nachweise im Sinne des Vorhalts des Finanzamts vom 4.8.2011

...“

Am 6.11.2012 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw iW Folgendes:

„Anbei die gewünschten Unterlagen. Herr Bw war Vorstand bei der Z. Holding AG mit Sitz in Graz. Sein Dienstort war N. bei NÖ., für diese Betriebsstätte war er als Verkaufsleiter zuständig.

Dafür wurde auch eine Pendlerpauschale beantragt. ... Herr Bw war 40 Stunden pro Woche angestellt.

Zu den Hotelrechnungen: Es gab 42 Nächtigungen in Graz. Das Datum steht auf den Rechnungen. Was die Reisekosten betrifft, wurden seitens des Dienstgebers keine Reisekosten ersetzt, diese Kosten sollten mit dem Vorstandsgehalt abgedeckt werden.

Zum Grund der Leistung: Der Grund der Reise war seine Funktion als Vorstand, er hatte immer wieder Termine in Graz, entweder wenn es Problem im Verkauf gab, Kalkulationen zu machen waren, Vorstandssitzungen, aber auch Einführung neuer EDV-Verbindungen in N. mit dem Hauptwerk erforderten Besuche in Graz. ...“

Beigelegt waren Hotelrechnungen über 41 Nächtigungen im „Hotel XY “ in Graz.

Am 18.11.2012 wurde die Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt über den eingezahlten Betrag iHv € 2.385,96,-- betreffend Beitragsentrichtung für Schul-, Studien- und Ausbildungszeiten übermittelt.

Mit Vorhalt vom 3.12.2012 forderte der UFS den Bw auf, betreffend Pendlerpauschale Folgendes nachzuweisen:

"- Nachweis, dass der Dienstort und der regelmäßige Arbeitsplatz in N. bei NÖ. war (etwa durch Vorlage des Dienstvertrages)

- Nachweis, dass die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben waren dh dass im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wurde (etwa durch eine Bestätigung des Dienstgebers über die Anwesenheiten am Arbeitsplatz im Lohnzahlungszeitraum)

Am 3.4.2013 teilte die steuerliche Vertreterin des Bw iW mit, das Pendlerpauschale erkläre sich auf Grund des Organigramms. Es gäbe keine Betriebsstätte, die näher zu Wien liege als das Werk N., das der Bw geführt habe. Als Vorstand sei er auch nicht teilzeitbeschäftigt, also hätte er jeden Tag ins Werk N. fahren müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:

Der Berufungswerber (Bw) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er war von 1.1. bis 28.2.2009 bei der ABC BeteiligungsGmbH, von 1.1. bis 31.3.2009 bei der DEF GesmbH und von 1.3. bis 31.12.2009 bei der GHI Holding AG als Vorstand beschäftigt. Letztere hatte ihren Sitz in Graz und eine Betriebsstätte in N. bei NÖ.. Für diese Betriebsstätte war der Bw als Verkaufsleiter zuständig.

Der Bw reiste in seiner Funktion als Vorstand im Streitjahr häufig nach Graz zu beruflichen Terminen. Grund waren Probleme im Verkauf, die Erstellung von Kalkulationen, Vorstandssitzungen und die Einführung neuer EDV-Verbindungen in N. mit dem Hauptwerk in Graz. Er nächtigte immer im Hotel XY in Graz. Die Reisekosten wurden vom Dienstgeber nicht ersetzt. Es handelte sich um insgesamt 41 Nächtigungen, wovon 40 beruflich und 1 privat (mit)veranlasst war. Die Nächtigungskosten der beruflichen Reisen betrugen 38 x € 50 und 2 x € 46, insgesamt € 1.992,00,--.

Der Bw hat seinen Wohnsitz in 9999 Wien.

Der Bw konnte nicht nachweisen bzw glaubhaft machen, dass er die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt.

Der Bw hat in der Pensionsversicherungsanstalt für Schul-, Studien- und Ausbildungszeiten € 2.385,96,-- im Kalenderjahr 2009 eingezahlt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Die Einkünfte des Bw, sein Tätigkeitsbereich und die zeitliche Zuordnung zu den einzelnen Dienstgebern sind unstrittig.

Die Reisen und deren Zweck wurden glaubhaft gemacht. Die Hotelrechnungen wurden vorgelegt. Es handelt sich um insgesamt 41 und nicht wie vom Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 6.11.2012 angegeben um 42 Nächtigungen. Die Übernachtung vom 21.6.2009 auf den 22.6.2009 iHv € 50,00,-- war privat (mit)veranlasst. Sie erfolgte am Wochenende und es wurde ein Aufpreis für eine zweite Person gezahlt, was auf eine private (Mit)veranlassung hinweist. Die Höhe der Nächtigungskosten ist aus den Hotelrechnungen ersichtlich.

Der Wohnsitz des Bw ist unstrittig.

Bezüglich fehlendem Nachweis bzw Glaubhaftmachung des Pendlerpauschales ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt (FA) den Bw mit Vorhalt vom 4.8.2011 aufforderte, detaillierte Angaben bezgl Pendlerpauschale zu machen zB Mitteilung der genauen Anschrift der Arbeitsstätte, kürzest befahrbare einfache Wegstrecke etc.

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Weiters hat der UFS, nachdem das Pendlerpauschale zwar nicht in der Berufung, aber im Vorlageantrag (wieder) beantragt wurde, die Bw mit Vorhalt vom 4.10.2012 ersucht, das Pendlerpauschale iSd Vorhalts des FA vom 4.8.2011 zu begründen.

Dieser Punkt des Vorhalts wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 6.11.2012 insofern beantwortet, als keine Nachweise vorgelegt wurden, sondern ausgeführt wurde, der Bw sei Vorstand bei der Z. Holding AG mit Sitz in Graz gewesen. Sein Dienstort sei N. bei NÖ. gewesen, für diese Betriebsstätte sei er als Verkaufsleiter zuständig gewesen. Dafür würde auch eine Pendlerpauschale beantragt. Der Bw wohne in 9999 Wien, die Entfernung zu N. betrage 66,5 Km laut Routenplaner. Der Bw sei 40 Stunden angestellt gewesen.

Mit Vorhalt vom 12.12.2012 wurde der Bw (wieder) aufgefordert, einen Nachweis, dass der Dienstort und der regelmäßige Arbeitsplatz des Bw in N. bei NÖ., etwa durch Vorlage des Dienstvertrags, zu erbringen. Weiters wurde ein Nachweis (etwa durch eine Bestätigung des Dienstgebers über die Anwesenheiten am Arbeitsplatz im Lohnzahlungszeitraum) verlangt, dass die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben waren, dh dass im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt worden sei.,

In der eingebrachten Vorhaltsbeantwortung vom 3.4.2013 wurde von der steuerlichen Vertreterin vorgebracht, der Bw hätte sich jederzeit die Bestätigung selber schreiben können und sei derzeit nur schwer erreichbar. Das Pendlerpauschale erkläre sich aus dem Organigramm der Firma. Es gäbe keine Betriebsstätte, die näher zu Wien liege als das Werk N., das Hr Bw geführt hätte. Als Vollzeitbeschäftigter hätte er jeden Tag dorthin fahren müssen.

Trotz mehrfacher Aufforderung durch die Abgabenbehörden hat der Bw keinerlei anspruchsbegründenden Nachweise für das Pendlerpauschale erbracht. Die Vorhaltsbeantwortungen bewegen sich allesamt auf der Behauptungsebene. So wurde nicht einmal der Nachweis erbracht, wo der Dienstort des Bw wirklich war. Auch wie oft er dort anwesend war bzw sein musste, wurde trotz mehrfacher ausdrücklicher Aufforderung nicht nachgewiesen. Aus den vorgebrachten Behauptungen lässt sich nicht entnehmen, an wie vielen bzw welchen Tagen in den maßgeblichen Lohnzahlungszeiträumen der Bw seine Arbeitstätte aufsuchte. Diese Nachweise sind dem angesprochenen Organigramm nicht zu entnehmen. Auch die beantragte Höhe von € 1.242,-- ist nicht nachvollziehbar, entspricht sie doch dem kleinen Pendlerpauschale zwischen 40 und 60 Km für ein ganzes Jahr. Nach den Behauptungen des Bw beträgt die Entfernung jedoch 66,5 Km; die für das Pendlerpauschale in Frage kommende Tätigkeit bei der Fa GHI Holding AG dauerte jedoch nur vom 1.3. – 31.12.2009.

In freier Beweiswürdigung gelangt der UFS zum Ergebnis, dass die Anspruchsvoraussetzungen für das Pendlerpauschale mangels Nachweis bzw Glaubhaftmachung nicht vorliegen.

Die Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt über die Zahlung iHv € 2.385,96,-- im Kalenderjahr 2009 wurde über Aufforderung vorgelegt.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Berufungsvorentscheidung des FA:

Die vom FA durchgeführten Änderungen – Anerkennung der Steuerberatungskosten iHv € 232,10, Anerkennung von Tagesgeldern für fünf Tage iHv € 132 – sind unbestritten, blieben hinsichtlich Tagesgeldern unbekämpft und werden in rechtlicher Hinsicht vom UFS geteilt (siehe auch unten), sodass diese Änderungen auch in der Berufungsentscheidung berücksichtigt werden.

Tagesgelder und Nächtigungskosten:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch:

" 9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft 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. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen."

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandtatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, beziehungsweise 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 Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen,

Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4 Abs 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleich lautend mit § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, wäre – für den ersten Zeitraum von ca einer Woche – der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Mit den Erkenntnissen vom 30.10.2001, 95/14/0013, und vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0151, folgte der Verwaltungsgerichtshof dieser Rechtsprechung.

Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt zu Recht und unbekämpft in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur und Literatur die Berücksichtigung von Verpflegungskostenmehraufwendungen über die Anfangsphase von 5 Tagen hinaus versagt. Es ist nämlich entsprechend der oben zitierten Judikatur des VwGH davon auszugehen, dass dem Bw nach der Anfangsphase von ca einer Woche die am weiteren Tätigkeitsort günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt gewesen sind.

Der weiteren vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht, dass die Nächtigungskosten ebenso wie die Tagesgelder nur für die ersten 5 Tage als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, kann sich der UFS aus folgenden Gründen nicht anschließen:

In dem Erkenntnis vom 15. 11. 1994, 90/14/0216, führt der VwGH dazu aus: "Wiederholt hat der Gerichtshof festgestellt, dass die pauschale Berücksichtigung von Reisekosten nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG nur dann Platz greift, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen der abzugeltenden Art überhaupt (dem Grunde nach) zu tragen hatte (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Februar 1990, 89/14/0031, mwN). Insbesondere hat der Gerichtshof dargelegt, dass das Nächtigungsgeld dann nicht zum Zuge kommt, wenn Aufwendungen der pauschal (typisiert) abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für die Unterkunft (das Nächtigungsquartier) überhaupt nicht angefallen sind (vgl dazu etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1989, 88/13/0066, und vom 11. Juni 1991, 90/14/0182)." Der Pauschbetrag kann demnach nicht zum Ansatz kommen, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer (zB durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber oder durch andere Personen, bei Ersatz der Nächtigungskosten durch den Arbeitgeber) gar nicht anfallen (vgl VwGH 24.2.1993, 91/13/0252, VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Sind solche Aufwendungen (dem Grunde nach) angefallen, dann hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Tages- bzw Nächtigungsgeld, ohne die Höhe seiner Aufwendungen nachweisen zu müssen.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist das FA für die ersten 5 Tage von einer tatsächlichen Nächtigung des Bw in Graz und einem damit zusammenhängenden Aufwand dem Grunde nach ausgegangen, indem es die beantragten Nächtigungsgelder gewährt hat. Warum nunmehr nach 5 Tagen die Aufwendungen "dem Grunde nach" für weitere Nächtigungen weggefallen sein sollen, hat das Finanzamt nicht bekannt gegeben. Dass dem Berufungswerber eine Nächtigungsmöglichkeit unentgeltlich zur Verfügung gestellt oder von seinem Arbeitgeber ersetzt worden wäre, somit dem Berufungswerber aus der Nächtigung "dem Grunde nach" kein Aufwand entstanden ist, ergibt sich weder aus dem Akt noch wird dies vom Finanzamt in irgendeiner Weise festgestellt. Es wurden ganz im Gegenteil die entsprechenden Nächtigungskosten durch Vorlage der Hotelrechnungen nachgewiesen.

Das Finanzamt geht offensichtlich von der nicht nachvollziehbaren Annahme aus, dass dem beruflich Reisenden in Analogie zu den Verpflegungskosten nach ca einer Woche die günstigen Nächtigungskosten am Ort der Reise bekannt sein müssten, berücksichtigt aber nicht, dass zum Unterschied zu den Verpflegungskosten die Nächtigungskosten während einer beruflich bedingten Reise am Wohnort und am Ort der Nächtigung anfallen und damit der Nächtigungskostenmehraufwand dauernd und nicht nur in der Anfangsphase gegeben ist. Das bedeutet, dass ein dem Grunde nach anerkannter Nächtigungsaufwand nicht gleichzeitig mit

dem für die Anfangsphase als Werbungskosten gewährten Verpflegungskostenmehraufwand zwingend wegfallen muss. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Aufwendungen für die Nächtigungen belegmäßig nachgewiesen oder mit dem Nächtigungspauschale geschätzt werden.

Im vorliegenden Fall wurden die Nächtigungskosten belegmäßig nachgewiesen und können daher – unter der Voraussetzung der ausschließlich beruflichen Veranlassung – in der nachgewiesenen tatsächlichen Höhe von € 1.992,00,-- als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Zusätzliche, über den Verkehrsabsetzbetrag hinausgehende Pauschbeträge (Pendlerpauschale) gebühren, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer beträgt oder dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist und die einfache Fahrtstrecke mehr als zwei Kilometer beträgt.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, können für den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden. Ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß steht daher dann zu, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage, für Urlaubstage und für Karenzurlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume keine Änderung ein.

Nach § 119 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Die sich aus dem Untersuchungsgrundsatz ergebenden Pflichten der Behörde befreien die Parteien nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Nach der Rechtsprechung trifft den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzips bei

Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, sowie bei mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehenden Behauptungen, eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz 13). Diesfalls ist es Sache des Abgabepflichtigen, nicht die der Behörde, entsprechende Nachweise zu bringen.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 138 Tz 1).

Der Mitwirkungspflicht kann ein Abgabepflichtiger etwa durch Darlegung des Sachverhaltes und Vorlage zweckdienlicher Unterlagen nachkommen. Die alleinige Behauptung, dass ein Sachverhalt so wäre, ist unzureichend.

Dies bedeutet, dass die gesetzlich vorgesehenen Anspruchsvoraussetzungen in Bezug auf das Pendlerpauschale nachzuweisen bzw zumindest glaubhaft zu machen sind. Der Bw wurde wiederholt zu einem derartigen Nachweis aufgefordert, erbrachte jedoch keine geeigneten Nachweise oder Glaubhaftmachungen (siehe oben Beweiswürdigung). Er ist daher seiner Offenlegungspflicht nicht in erforderlichem Ausmaß nachgekommen, sodass das beantragte Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden kann.

Beiträge in der Pensionsversicherung:

Gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 sind Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung iSd § 479 des ASVG), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b), bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Abzugsfähig sind daher auch Beiträge zu freiwilligen Pensionsversicherungen; dazu gehört insbesondere die freiwillige Weiter- und Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung und der Nachkauf von Pensionsversicherungszeiten. (S Doralt, EStG, Stand 1.4.2010, § 18, Tz 80).

Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung sind unbegrenzt (ohne Anrechnung auf den Sonderausgabenhöchstbetrag) als Sonderausgabe abzugsfähig. (S Doralt, aaO, § 18, Tz 259).

Der Bw hat in der Pensionsversicherungsanstalt für Schul-, Studien- und Ausbildungszeiten € 2.385,96,-- im Kalenderjahr 2009 eingezahlt und dies nachgewiesen. Es handelt sich daher um den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung, welcher ohne Anrechnung auf den Sonderausgabenhöchstbetrag als Sonderausgabe abzugsfähig ist.

Der Bescheid war daher abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. April 2013