



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vom 20. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 3. August 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2004 und 2005 erklärte der Abgabepflichtige – neben im Berufungsverfahren nicht mehr strittigen Umständen – unter der KZ 721 (Reisekosten) zusätzliche Werbungskosten (2004: 4.078,40 €, 2005: 3.313,04 €).

Mit **Vorhalt vom 5. Februar** wurde der Abgabepflichtigen vom Finanzamt um Vorlage der Unterlagen wegen der beantragten Sonderausgaben sowie der Unterlagen betreffend Pendlerpauschale und Werbungskosten ersucht.

In seiner **Antwort vom 30. April 2007** legte der Abgabepflichtige die angeforderten Unterlagen bezüglich der Sonderausgaben und Bestätigungen der Arbeitgeber vor und gab an, dass er als Fernfahrer im betreffenden Zeitraum in allen Arbeitsstellungen unregelmäßige Arbeitszeiten gehabt hätte. Durch die Art der Arbeit hätte der Arbeitsanfang von 3 Uhr morgens bis 9 Uhr vormittags variiert. Das Arbeitsende sei unvorhersehbar am späten Abend, spät in der Nacht oder in den Morgenstunden gewesen. Ein Benutzen eines öffentlichen

Verkehrsmittels sein nicht möglich oder zumutbar gewesen, insbesondere in Hinblick auf die Einhaltung der vorgeschriebenen Ruhezeiten. Er sei, je nach Arbeitslage, mit seinem Pkw zweimal bis fünfmal in der Woche zum Arbeitsplatz und zurück gefahren.

In einem weiteren **Vorhalt vom 22. Mai 2007** wurde der Steuerpflichtige ersucht eine Diätenaufstellung für 2004 und 2005 der Fa. W mit detaillierter Angabe des Beginns und des Endes der Reise sowie des Reiseziels in Deutschland sowie eine Bestätigung der Fa. K über die ausbezahlten steuerfreien Reisekosten, getrennt nach Tages- und Nächtigungsgelder für 2003 und 2004 vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Abgabepflichtige aus, dass der Arbeitszeitbereich bei der Fa. W für 2004 und 2005 immer von 7Uhr morgens bis 18 Uhr abends war. Davon betrage die Reise nach Deutschland immer über die geforderten 5 Stunden. Das Reiseziel in Deutschland und die Lade-Entladerarbeit sei im Bereich von Regensburg (ca. 230km in eine Richtung) gewesen.

Weiters gab er die Höhe der Tag- und Nächtigungsgelder für die Monate September 2003 bis Juni 2004 bei der Fa. K bekannt und verwies auf die bereits vorgelegten Bestätigungen der Firmen.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 3. August 2007** wurden vom Finanzamt Reisekosten in Höhe von 505,74 € anerkannt und das Pendlerpauschale in Höhe von 846 € statt der beantragten 486 € berücksichtigt. Im Einkommensteuerbescheid 2005 wurden keine Reisekosten als Werbungskosten anerkannt.

Begründend führte das Finanzamt an:

„Wird im Rahmen einer Fahrtätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, so kann ein Mehrverpflegungsaufwand ab dem 6. Tag nicht mehr anerkannt werden. Wird der Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, so kann ab dem 6. Tag nur der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagesatz und dem höheren Auslandstagesatz als Verpflegungsmehraufwand abzüglich der steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers abgesetzt werden.

Ihre Werbungskosten wurden dahingehend berichtigt.“

In seiner **Berufung vom 20. September 2007** gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 führte der Berufungswerber (Bw.) aus:

„Hiermit erhebe ich zeitgemäß Einspruch gegen die Bescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005, die mir vor drei Wochen zugestellt worden sind.

Ich bitte Sie folgende Punkte zu prüfen und zu berichtigen:

Pendlerpauschale 2003, 2004: Bei der Fa. S betrugen die arbeitsbedingten Fahrten an 5 Tagen pro Woche, bei der Fa. K an 4 Tagen pro Woche. In beiden Fällen war es mir nicht gestattet mit dem Lkw nach Hause zu fahren. Zu den berichtigten Werbungskosten 2004, 2005: Auch wenn im Ausland ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit

begründet wird, kann der Differenzbetrag, den ich angeführt habe, beansprucht werden, wenn die Auslandsdiäten im Kollektivvertrag festgelegt sind, was bei mir der Fall ist.„

Im Vorhalt vom 11. Oktober 2007 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung folgender Punkte:

„In der Berufung führen Sie an, die Einkommensteuerbescheide 2003—2005 vom 03.08.2007 erst Ende August erhalten zu haben, Waren Sie im August ortsabwesend (zB Urlaub)? Wenn ja, bitte entsprechende Nachweise vorlegen.

Betreffend Reiseziel in Deutschland geben Sie an, dass die Lade-Entladearbeit im Bereich von Regensburg ist. Sind Sie von Regensburg aus andere Reiseziele angefahren? Wie viele unterschiedliche Reiseziele wurden in der BRD aufgesucht? Bitte entsprechende Nachweise (zB Reiseabrechnungen) vorlegen.“

In seiner Antwort (undatiert) gab der Bw. an:

„Ich war nicht ortabwesend. Bitte beachten Sie, dass das Erstellungsdatum des Bescheides nicht mit dem Zustelldatum identisch ist. Da der Bescheid nicht eingeschrieben zugestellt wurde und verspätet zugestellt werden kann oder auch sogar verloren gehen kann, hoffe ich, dass ich nicht zu viel verlange, etwas Kulanz und Entgegenkommen zu erwarten. Ansonsten bitte ich Sie die Bescheide eingeschrieben zuzusenden.

Betreffend Reiseziele: in meiner Tätigkeit für die Fa. W (7/2004 - laufend) findet die Hauptlade und Entladearbeit in der Regensburger-Gegend statt, in Ausnahmefällen ca. 80 km nördlich davon u. ä. (nur bei Verkehrsnotfällen, unbedeutend selten).

Falls Sie mich um diese Ergänzung gebeten haben, um den Zusammenhang mit einem „neuen Mittelpunkt der Tätigkeit“ zu prüfen, möchte ich nochmals wiederholen, dass diese Taggelder davon AUSGENOMMEN sind, wenn sie im KOLLEKTIVVERTRAG festgelegt sind und somit steuerfrei ausbezahlt werden können, was bei mir der Fall ist. Den entsprechenden Differenzbetrag zu den steuerfreien Auslands-Tagesgeldern habe ich geltend gemacht.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung mit nachstehender Begründung als unbegründet ab:

„Für die Firma K steht das Pendlerpauschale nicht zu. Auf die Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung 2003 wird verwiesen.

(Ausführungen in dieser Berufungsvorentscheidung:

Das Pendlerpauschale steht zu, wenn der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Überwiegend heißt, dass derartige Fahrten im Lohnzahlungszeitraum an mehr als 50 % der tatsächlichen Arbeitstage, zumindest aber mehr als zehn Tage im Kalendermonat, anfallen müssen. Dies trifft für die Fa. K nicht zu Laut Reisekostenaufstellung wurden die Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte nicht überwiegend durchgeführt.

Montags Hinfahrt zur Firma, mittwochs Rückfahrt zur Wohnung, donnerstags Hinfahrt zur Firma, samstags wieder Rückfahrt zur Wohnung.

Es wurden durchschnittlich 8 Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte im Monat durchgeführt. Ein Anspruch auf das Pendlerpauschale für die Firma K ist nicht gegeben.).

Für die Absetzbarkeit von Tagesgeldern sind nicht die Bestimmungen von Kollektivverträgen maßgeblich, sondern die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes. Diese decken sich nicht mit jenen in den einzelnen

Kollektivverträgen. Eine Reise im Sinne d. § 16 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden bei Inlandsreisen (mehr als 5 Stunden bei Auslandsreisen) vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dies ist bei einem durchgehenden Einsatz in einer Ortsgemeinde nur in den ersten 5 Tagen der Fall. Wird im Rahmen eines Auslandsaufenthaltes ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, kann ab dem 6. Tag nur der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagesatz und dem höheren Auslandstagesatz als Verpflegungsmehraufwand abgesetzt werden. Da die steuerfreien Ersätze vom Arbeitgeber höher sind, verbleibt keine Differenz.“

Mit **Schreiben vom 6. Februar 2008** beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabebehörde zweiter Instanz.

Mit **Vorlagebericht vom 19. Februar 2008** wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der Berufung wird um Überprüfung zweier strittiger Punkte ersucht:

1. Pendlerpauschale 2004:

Berufung:

„Bei der Fa. S betrug die arbeitsbedingten Fahrten an 5 Tagen pro Woche, bei der Fa. K an 4 Tagen pro Woche. In beiden Fällen war es mir nicht gestattet mit dem Lkw nach Hause zu fahren.“

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt: Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden abhängig von der Entfernung zusätzliche Pauschbeträge gemäß lit. b berücksichtigt.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b die entsprechenden Pauschbeträge nach lit. c berücksichtigt.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Strittig ist nach dem Berufungsvorbringen die Höhe des Pendlerpauschales für die Zeit der Tätigkeit bei der Fa. K im Jahr 2004 (1. Jänner 2004 bis 2. Juli 2004).

Voraussetzung für das Pendlerpauschale ist daher jedenfalls, dass der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (mehr als die Hälfte der Arbeitstage, ausgehend von durchschnittlich 20 Arbeitstagen pro Monat also zumindest an 10 Tagen) zurücklegt (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 16 Rz^{6ff}; Doralt, EStG¹³, Tz 101f).

Das Finanzamt geht sachverhaltsmäßig (vgl. Begründung in der Berufungsvorentscheidung) davon aus, dass lt. den Reisekostenaufstellungen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht überwiegend durchgeführt wurden. Am Montag Hinfahrt zur Firma, am Mittwoch Rückfahrt zur Wohnung, am Donnerstag Hinfahrt zur Firma und am Samstag wieder Rückfahrt zur Wohnung.

Aus den Reisekostenaufstellungen für z.B. Jänner 2004 geht hervor, dass der Bw. achtmal zur Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung ist, im Februar 2004 ebenfalls achtmal zur Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung gefahren ist. Ebenso in den folgenden Monaten bis einschließlich Juni 2004 während seiner Tätigkeit für die Fa. K .

Es wurde daher vom Bw. die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt. Das Pendlerpauschale steht daher für den Zeitraum der Tätigkeit bei der Fa. K nicht zu.

Für das zweite Halbjahr 2004 wurde das Pendlerpauschale in Höhe von 846 € berücksichtigt.

2. Werbungskosten 2004, 2005

Berufung:

„Zu den berechtigten Werbungskosten 2004, 2005: Auch wenn im Ausland ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, kann der Differenzbetrag, den ich angeführt habe, beansprucht werden, wenn die Auslandsdiäten im Kollektivvertrag festgelegt sind, was bei mir der Fall ist.“

Nach § 16 Abs. Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. 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.

Eine Reise liegt nach der Judikatur vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (VwGH 90/13/010 1), wobei weiters eine Reise idR erst bei einer Entfernung von 20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit anzunehmen ist (VwGH 11.6.91, 91/14/0074) und ein zeitliches Ausmaß von drei Stunden überschritten sein muss (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, Rz 43).

Dieser Reisekostenbegriff ist ident mit dem Reisekostenbegriff des § 4 Abs. 5 EStG. Im Gegensatz dazu ist der Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 iVm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 abweichend (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 16 Rz 43).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob für die Fahrten nach Deutschland (Regensburg) Taggelder zustehen.

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt grundsätzlich die Betriebsstätte. Zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort aufgrund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger, üblicher Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige - wenn auch mit Unterbrechungen - länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort, zB VwGH 29.10.03, 2003/13/0033, zu einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 16 Rz44).

Im vorliegenden Fall liegen nach Angaben des Bw. die Reiseziele bei der Tätigkeit für die Fa. W (im Berufszeitraum Juli 2004 bis Ende 2005) in der Regensburger-Gegend und es findet dort die Hauptlade- und Entladearbeit statt, in Ausnahmefällen ca. 80 km nördlich davon u. ä. (nur bei Verkehrsnotfällen, unbedeutend selten).

Bei diesem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass iSd Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erk. v. 29.10.03, 2003/13/0033, zu einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich) **ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist.**

Wird im Rahmen eines Auslandsaufenthaltes ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, kann ab dem 6. Tag nur der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagesatz und

dem höheren Auslandstagesatz als Verpflegungsmehraufwand abgesetzt werden (vgl. Jakom/Lenneis EtG, 2010, Rz 47).

Von den zustehenden Taggeldern sind Ersätze durch den Arbeitgeber in Abzug zu bringen. Irgendwelche Bestimmungen im Kollektivvertrag führen nicht zu einer anderen Berechnung der Werbungskosten.

Im vorliegenden Fall wurden vom Finanzamt entsprechend diesen gesetzlichen Bestimmungen die zustehenden Taggelder berechnet, wobei die bezahlten Ersätze höher als die zustehenden Taggelder waren. Es ergeben sich daher für die Fahrten nach Regensburg (=neuer Mittelpunkt der Tätigkeit) keine Werbungskosten.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 17. August 2010