



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 20. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 24. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Lkw-Fahrer. Gegen den Bescheid vom 24.3.2006, mit dem die Arbeitnehmerveranlagung für 2005 erklärungsgemäß erfolgt war, erhob er Berufung. Ihm sei die Möglichkeit, Kosten für beruflich veranlasste Reisen steuerlich geltend zu machen, nicht bekannt gewesen. Der Berufung ist für jeden Monat des Berufungsjahres eine „Diätenliste“ angeschlossen. Darin sind die für 2005 möglichen „Tagesdiäten“ mit 8.793,80 € und die möglichen „Nachtdiäten“ mit 6.647,30 €, zusammen somit 15.441,10 €, ausgewiesen. Die vom Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlten Ersätze gab der Berufungswerber mit 6.522,25 € für Taggelder und mit 4.930,21 € für Nachtgelder, zusammen somit 11.452,46 € an. In der Berufung wird beantragt, die Differenz von 3.988,64 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt ging – „auf Grund der vorliegenden Aufzeichnungen“ – davon aus, „dass die Fahrtätigkeit auf nahezu gleichbleibenden Routen erfolgte“ und das Fahrzeug daher als (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen sei. Eine Berücksichtigung von Nächtigungskosten als Werbungskosten komme daher schon mangels Vorliegens einer Reise nicht in Betracht. Darüber hinaus biete das Fahrerhaus eine Schlafmöglichkeit. Allfällige zusätzliche

Kosten für Frühstück und Bad/WC-Benützung seien durch die erfolgten Kostenersätze des Dienstgebers gedeckt. Das (im Erstbescheid noch berücksichtigte) Pendlerpauschale könne nicht in Abzug gebracht werden, weil der Berufungswerber den Firmensitz seines Arbeitgebers nur am Wochenende, somit höchstens fünfmal monatlich, aufsuche.

Im Vorlageantrag wendete der Berufungswerber unter Hinweis auf sein bisheriges Vorbringen ergänzend ein, er werde von seinem Dienstgeber auf den Routen nach Deutschland, Ungarn, Italien, Schweiz, Tschechien und Österreich eingesetzt, „*wobei zwei bis dreimal die Woche der Firmensitz in Kundl angefahren*“ werde. Er beantrage daher, die geltend gemachten Werbungskosten und das Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Reisekosten

Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Nach Z 9 leg.cit. sind Werbungskosten auch 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. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Erhält daher der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber die in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Höchstsätze nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge zu diesen Höchstbeträgen (bei Vorliegen einer „Reise“) Werbungskosten dar. Die in § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorgesehene pauschale Berücksichtigung von Reisekosten kann jedoch dann nicht zum Zug kommen, wenn für den Arbeitnehmer Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt nicht anfallen (vgl. z.B. VwGH 17.5.1989, 88/13/0091; VwGH 28.3.1990, 89/13/0183 und die dort angeführte Rechtsprechung). Durch die Schaffung von Pauschal-sätzen kann es zwar zur Anerkennung von Werbungskosten in einer Höhe kommen, die den tatsächlichen Aufwendungen nicht entspricht; doch dient die Schaffung von Pauschalsätzen nicht dazu, Werbungskosten auch dort anzuerkennen, wo Aufwendungen etwa zufolge des Verhaltens des Arbeitgebers gar nicht anfallen können (VwGH 17.5.1989, Zi. 88/13/0066).

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Nächtigungsgeld, das zwar unter dem Pauschalbetrag liegt, die tatsächlichen Nächtigungskosten aber erreicht oder übersteigt, so sind Differenzwerbungskosten ebenfalls nicht zulässig (VwGH 24.2.1993, 91/13/0252, 21.7.1993, 92/13/0193).

Der Berufungswerber macht folgende Beträge als (Differenz)Werbungskosten geltend:

	Taggeld	Nachtgeld	Summe
§ 26 Z 4 EStG 1988	8.793,80	6.647,30	15.441,10
Vom AG bezahlt	6.522,25	4.930,21	11.452,46
Differenz (Werbungskosten)	2.271,55	1.717,09	3.988,64

a) Taggeld

Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reisekosten ist dann nicht möglich, wenn von einer die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann. In diesem Fall kann der Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 25.9.2002, 99/13/0034, ÖStZB 2003, 20 mwH). Dies kann auch zutreffen, wenn der ständige Arbeitsort ein beweglicher Arbeitsplatz ist (das Fahrzeug ist „Mittelpunkt der Tätigkeit“). Das Fahrzeug gilt z.B. dann als Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich ähnlich einer Patrouillentätigkeit (VwGH 18.10.1995, 94/13/0101) oder auf nahezu gleichbleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr ausgeübt wird (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, § 16, Tz 179 ff.).

Um das Vorliegen dieser Voraussetzungen prüfen zu können, ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 23.5.2006 eine „Auflistung (Fahrtenbuch), der das genaue Ziel (Ort) und die jeweilige Abfahrts- und Ankunftszeiten zu entnehmen“ sind, vorzulegen. Der Berufungswerber ergänzte daraufhin die bereits eingereichten „Diätenlisten“ um zwei „Arbeitsberichte“ über den Zeitraum vom 2.1.2005 bis 16.1.2005 (Vorhaltbeantwortung vom 30.5.2006) und ersuchte „um eine kurze Mitteilung, falls alle Arbeitsberichte benötigt“ würden. Mit weiterem Vorhalt vom 31.5.2006 wies das Finanzamt u.a. darauf hin, dass die „eingereichten Reisekostenaufstellungen keine Rückschlüsse auf das jeweilige Reiseziel (Ort) zulassen“ und deshalb um entsprechende Unterlagen gebeten werde. Nachdem dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, erging am 3.8.2006 die abweisende Berufungsvorentscheidung. Das Finanzamt versagte die Berücksichtigung der beantragten Differenzbeträge als Werbungskosten, weil „auf Grund der vorliegenden Aufzeichnungen“ anzunehmen sei, dass die Fahrtätigkeit auf nahezu gleichbleibenden Routen erfolgte und das Fahrzeug als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen sei.

Das vorgelegte Fahrtenbuch (bezeichnet als „Diätenliste“) enthält – gegliedert nach Monaten – für jeden Reisetag folgende Angaben (Auszug):

Datum	Abfahrt	Land	Ankunft	Zeit	In Land	Nacht	S TD/L24	S ND/T
So 02.01.	22:00	at						
So 02.01.				22:30	de	x	-	27,90
...								
Sa 08.01.				02:00	at			
Sa 08.01.		at	03:00				63,80	
So 09.01.	22:00	at						
So 09.01.				22:30	de	x		27,90

Die zusätzlich vorgelegten „Arbeitsberichte“ enthalten Angaben über Datum, Uhrzeit, Ort und Kilometerstand über Be- und Entladestellen sowie Angaben darüber, wann und wo getankt wurde. Die „Arbeitsberichte“ liegen aber nur für die ersten zwei Wochen des Berufungsjahres vor.

Diesen Aufzeichnungen ist somit nicht mehr zu entnehmen, als dass der Berufungswerber als Berufskraftfahrer in den Ländern Österreich, Deutschland, Ungarn, Italien, Schweiz und Tschechien eingesetzt wurde, wobei er seine Fahrten am Sonntag Abend begonnen hat und am folgenden Wochenende (Freitag oder Samstag) wieder zurück gekehrt ist. Bei einer solchen auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit als Lkw-Lenker kann nicht allein deshalb, weil im Lkw ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes versagt werden (VwGH 25.9.2002, 99/13/0034, ÖStZB 2003, 20). Für die Beurteilung, ob die geltend gemachten Diätendifferenzen als Werbungskosten in Betracht kommen, bedarf es weiterer Feststellungen hinsichtlich Zeit, Ort und Häufigkeit der Fahrten. Das Finanzamt konnte aber trotz wiederholtem Ersuchen (Vorhalt vom 23.5.2006 und vom 31.5.2006) nicht in Erfahrung bringen, an welchen Orten sich der Berufungswerber wie lange aufgehalten hat und ob sich Fahrten wiederholt haben oder nicht. Auch aus der Berufungsvorentscheidung vom 3.8.2006, die als weiterer Vorhalt anzusehen ist, war für ihn ersichtlich, dass diese Umstände entscheidungswesentlich sind. Im Vorlageantrag ist „bezüglich der Werbungskosten“ dennoch nur „auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen“.

Dem Berufungsbegehren konnte daher mangels entsprechendem Nachweis in diesem Punkt nicht entsprochen werden. Eine Berücksichtigung kam auch nicht für eine „Anfangsphase“ in Betracht, weil der Berufungswerber diese Tätigkeit auch schon im Vorjahr ausgeübt hat.

b) Nächtigungskosten

Wie oben ausgeführt, kommen Werbungskosten nur in Betracht, wenn tatsächlich Kosten anfallen. Dass er Kosten für ein Quartier zu tragen hatte, hat der Berufungswerber nie eingewendet. Auch Aufzeichnungen, aus denen die Anmietung von Schlafgelegenheiten ersichtlich wäre, wurden nicht vorgelegt (vgl. dazu oben zum Taggeld). Der Arbeitgeber erteilte die Auskunft, dass im Fahrerhaus der vom Berufungswerber gefahrenen Lkw (entweder Marke MAN

oder Scania) eine - wenn auch bescheidene - Schlafgelegenheit vorhanden sei. Das Finanzamt konnte daher davon ausgehen, dass Quartierkosten nicht angefallen sind. Kosten im Zusammenhang mit Übernachtungen können daher allenfalls für die Benutzung von Waschgelegenheiten, Toilettenanlagen oder die Einnahme eines Frühstückes angefallen sein. In den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (RZ 317) werden die Kosten dafür mit 4,40 € (Inland) bzw. 5,85 € (Ausland) geschätzt. Da der Arbeitgeber 4.930 € als steuerfreien Kostenersatz ausbezahlt hat, kann daher davon ausgegangen werden, dass allfällige Nächtigungskosten abgedeckt sind ($5,85 \text{ €} \times 20 \text{ Tage monatlich} \times 12 \text{ Monate} = 1.404 \text{ €}$). Werbungskosten aus dem Titel Nächtigungskosten können daher nicht abgezogen werden.

2. Pendlerpauschale

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (vgl. lit. a leg.cit). Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km, sehen lit b und c leg.cit. unter dort angeführten Voraussetzungen zusätzliche Pauschbeträge („Pendlerpauschale“) vor.

Die Voraussetzungen müssen „*im Lohnzahlungszeitraum überwiegend*“ gegeben sein. Bei durchgehender Beschäftigung ist Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1 EStG 1988). Nimmt man der Verwaltungspraxis entsprechend für den Kalendermonat 20 Arbeitstage an, steht ein Pendlerpauschale daher nur dann zu, wenn die Strecke Wohnung – Arbeitstätte – Wohnung im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen zurückgelegt wird.

Das Finanzamt hat den Berufungswerber um Mitteilung ersucht, „*in welchen Monaten der Firmensitz öfter als 10 x pro Monat aufgesucht wurde*“. In seiner Vorhaltbeantwortung vom 30.5.2006 gab der Berufungswerber an, das Aufsuchen des Firmensitzes gehe „*aus der Aufstellung im Fahrtenbuch mit Reisebeginn und Reiseende hervor*“. Er werde von seiner Frau mit dem Auto in die Arbeit gebracht und bei Reiseende wieder abgeholt. Damit würden sich pro Wochenende zwei Fahrten ergeben. Bei den Akten des Finanzamtes befindet sich weiters eine schriftliche Bestätigung des Arbeitgebers, wonach der Berufungswerber im Zeitraum seiner Beschäftigung „*vom 6.1.2004 bis 1.4.2006 als Kraftfahrer für den internationalen Güterverkehr mindestens 10 x pro Monat den Firmensitz in K angefahren*“ habe.

Das vorgelegte Fahrtenbuch („*Diätenliste*“) enthält – gegliedert nach Monaten – für jeden Reisetag folgende Angaben (Auszug):

Datum	Abfahrt	Land	Ankunft	Zeit	In Land	Nacht	S TD/L24	S ND/T
So 02.01.	22:00	at						
So 02.01.				22:30	de	x	-	27,90
...								
Sa 08.01.				02:00	at			
Sa 08.01.		at	03:00				63,80	
So 09.01.	22:00	at						
So 09.01.				22:30	de	x		27,90

Laut diesen Aufzeichnungen hat der Berufungswerber seine Fahrten immer am Sonntag Abend (22:00 Uhr) begonnen und ist am folgenden Freitag oder Samstag zurückgekehrt. Er hat den Firmensitz demnach in den Monaten Jänner, April, Juli und Oktober jeweils fünf mal, in den übrigen Monaten vier mal aufgesucht und die Strecke Wohnung – Firmensitz – Wohnung entsprechend oft zurückgelegt. Die Bestätigung des Arbeitgebers, wonach er den Firmensitz mindestens 10 x pro Monat angefahren habe, erweist sich nach den Aufzeichnungen, die der Berufungswerber selbst als Entscheidungsgrundlage herangezogen wissen will, als unzutreffend. Die Voraussetzung, dass er diese Strecke im Lohnzahlungszeitraum „überwiegend“ zurückgelegt hat, ist nicht erfüllt. Damit erübrigts sich, auf die Frage einzugehen, ob der Firmensitz als Arbeitsstätte bzw. Dienstort (das wäre jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird) angesehen werden kann. Ein zusätzliches Pendlerpauschale konnte nicht berücksichtigt werden.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. November 2006