



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S. in XY., vom 27. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 13. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird / teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitjahr als LKW-Fahrer einer Firma Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 machte der Bw. unter dem Titel Reisekosten einen Betrag von 2.246,83 € als Werbungskosten geltend.

Aus den Beilagen, welcher der Bw. der Arbeitnehmerveranlagungserklärung anfügte, geht hervor, dass in den unter dem Titel Reisekosten geltend gemachten Beträgen ein Pauschalbetrag für das Frühstück (4,40 € im Inland und 5,85 € im Ausland) und ein weiterer Pauschalbetrag für die Benutzung von Bad und Dusche (tgl. 2,00 €) enthalten ist.

Dem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen legte der Bw. auch seine monatlichen Reisekostenabrechnungen über die erbrachten Dienstreisen bei.

Das Finanzamt Oststeiermark erließ am 13. Dezember 2004 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wobei von der vom Bw. eingereichten Abgabenerklärung insoweit abgewichen wurde, als die als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten mit folgender Begründung nicht berücksichtigt wurden:

*Die von Ihnen als Werbungskosten beantragten Ausgaben für beruflich veranlasste Reisen mussten um jene steuerfreien Bezüge (10.157,31 €) gekürzt werden, die Sie von Ihrem Dienstgeber erhalten haben.*

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2004 brachte der Bw. gegen oa. Bescheid das Rechtsmittel der Berufung ein und führte zusammenfassend aus, dass er die Begründung zum Einkommensteuerbescheid nicht nachvollziehen könne, weil die steuerfreien Bezüge lt. Lohnzettel nur 8.474,63 € betragen und diese von ihm bereits berücksichtigt wurden.

Das Finanzamt Oststeiermark erließ am 10. Jänner 2005 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führt als Begründung Folgendes aus:

*Die von Ihrem Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlt Ersätze übersteigen die als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen.*

<i>Taggeld lt. Antrag</i>	<i>6.530,30 €</i>
<i>Kosten für Frühstück</i>	<i>298,00 €</i>
<i>verbleiben</i>	<i>6.828,30 €</i>
<i>Ersatz Arbeitgeber</i>	<i>8.474,00 €</i>
<i>verbleibt</i>	<i>0,00 €</i>

*Die Nächtigungskosten konnten nicht anerkannt werden, da kein tatsächlicher Aufwand nachweisbar ist.*

Der Bw. beantragte mit Schriftsatz vom 5. Februar 2005 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*1. Sie erkennen keine Nächtigungsdiäten (mit Bezug auf §§ 4, 16 und 20 EStG) an und ziehen trotzdem bezahlte Nächtigungsdiäten (laut §26 EStG bzw. Kollektivvertrag) von den möglichen Tagesdiäten (die eigentlich für einen erhöhten Verpflegungsaufwand zustehen) ab. Damit ergeben sich laut Ihrer Berechnung keine Differenzwerbungskosten für erhöhten Verpflegungsaufwand. Tagesdiäten können nur durch die steuerfrei bezahlten Tagesdiäten des Arbeitgebers und Nächtigungs-/Frühstücksdiäten nur durch die steuerfrei bezahlten Nächtigungsdiäten des Arbeitgebers reduziert werden. Dies wird auch durch die LStR 2002 RZ 317 bestätigt: "Die genannten Kosten für Frühstück stehen auch dann zu, wenn dem Arbeitnehmer auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift eine Tagesgebühr ausbezahlt wird, die rechnerisch auch die Kosten des Frühstücks umfasst." Diese sind nicht von den Tagesdiäten abzuziehen! Damit ergibt sich:*

*TD -TD Firma + N/FD -N/FD Firma = Differenzwerbungskosten*

*2. Die von Ihnen angerechneten Kosten für Frühstück betragen nur 298,00 €.*

*Es ist unverständlich, wie Sie auf diesen Betrag kommen. Entsprechend der LStR 2002 RZ 317 sind für die Aufwendungen für Frühstück oder Bad/Dusche im Schätzungswege bei Inlandsreisen 4,40 € bzw. bei Auslandsreisen 5,85 € pro Nächtigung anzusetzen. Sie setzen jedoch generell pro Nächtigung nur 2,00 € an. Entsprechend den LStR 2002 müssten es demnach 831,15 € und nicht 298,00 € sein.*

*3. Die Berücksichtigung des Nächtigungspauschales wird von Ihnen abgelehnt, da kein tatsächlicher Aufwand nachweisbar ist und dem LKW-Fahrer eine Unterkunft (Schlafkabine) zur Verfügung steht. Wie wird nun "Unterkunft" definiert?*

*Eine Schlafkabine stellt keine Unterkunft für eine Nächtigung dar, ansonsten würde jedem Benutzer eines Firmenautos die Rückbank als kostenlose Unterkunft zur Verfügung stehen oder man überlässt dem Mitarbeiter ein Zelt als kostenlose Unterkunft. In dem Führerhaus eines LKW's gibt es nur eine schmale Liegefläche ohne jegliche Sanitäreinrichtungen oder Waschmöglichkeiten und kann demnach nicht als **menschenwürdige Unterkunft** für eine Nächtigung anerkannt werden. Jeder der im Urlaub schon gezwungen war im Auto zu nächtigen, wird dies bestätigen. Sie kann maximal mit der Brücke eines Obdachlosen gleichgesetzt werden. Durch die Einhaltung der Fahrt- und Ruhezeiten wird der LKW-Fahrer dazu gezwungen im Fahrzeug zu schlafen (wobei man nicht von einer Erholung sprechen kann). Besonders im Sommer wenn die Nächtigung zur Tageszeit gehalten werden muss, kann das Führerhaus nicht als "Unterkunft" bezeichnet werden. Zur Benutzung der Schlafkabine muss das Schwerfahrzeug auf einem dafür geeigneten (in vielen Fällen bewachten), meist kostenpflichtigen Parkplatz abgestellt werden. Um seine Notdurft zu verrichten, muss eine öffentliche Toilette aufgesucht werden. An "LKW geeigneten Parkplätzen" sind diese ebenfalls meist kostenpflichtig. Um sich zu waschen bzw. zu duschen muss eine öffentliche Wasch-/Duscheinrichtung aufgesucht werden, welche ebenfalls kostenpflichtig ist. Eine Dusche auf einer Autobahnrasstätte kostet zwischen 2,00 und 5,00. Die Benützung einer Toilette kostet auf der Autobahn 0,50 bis 1,00. Parkgebühren gehen von 5,00 bis 15,00. Benützung von Waschmaschine ca. 4,00 und für Trockner ca. 4,00.*

*Beispiel: Dusche: 3,00 + Toilette 2x 1,50 + Parkplatz 7,50 + Frühstück 9,00 = 21,00 täglich, bei Preisen im Inland. Dabei wurde noch nicht eingerechnet, dass der Fahrer in seiner "Unterkunft" selbst für Bettwäsche und deren Reinigung zu sorgen hat. In keinem der oben genannten Fälle ist es möglich, sich den günstigsten Anbieter auszusuchen, da die Bewegungsmöglichkeiten mit dem Schwerfahrzeug durch sehr strenge Gesetze für Fahrt- und Ruhezeiten (mit wöchentlichen Kontrollen und hohen Strafen) und der gesetzlich eingeschränkten Benutzung von Straßen abseits von Autobahnen (z.B. wurden zur Einhaltung*

*der LKW-Maut in ganz Österreich Fahrverbote ausgenommen Ziel- und Quellenverkehr für LKW's erlassen, siehe Beilage sowie LGBI Tiro 157/1993 §1, VO BH Landeck 19.06.20003-4265, BGBI. Nr 277/1999, 208/2000, 262/2002, 293/2003, StVo § 42, VwGH v 2004/02/0229) erheblich eingeschränkt werden. Würde man ein Taxi oder ein öffentliches Verkehrsmittel nehmen, ergibt sich daraus wieder ein Mehraufwand.*

*4. Für die Tagesdiäten gilt ebenfalls, durch die gesetzlichen und bauartbedingten Einschränkungen der Straßenbenützung mit einem Schwerfahrzeug, ergibt sich automatisch ein erheblicher Mehraufwand für Verpflegung. Es steht wohl außer Frage, dass Verpflegung auf einer Autobahnraststätte mehr kostet, als in einem günstigen Gasthaus in Nahbereich oder zu Hause. Selbst durch die Kenntnis einer günstigen Verpflegungsmöglichkeit stellt sich noch das Problem, wie man dort hinkommt (VwGH 99/13/0001). Niemand möchte, dass sich Sattelschlepper und LKW mit Anhänger auf der Suche bzw. Anfahrt zu einem günstigen Gasthaus durch die Stadt stauen und die Zufahrten blockieren, weil der Finanzminister erlassen hat: "man muss die Verpflegung dort einnehmen, wo sie am günstigsten ist". Würde man ein Taxi oder ein öffentliches Verkehrsmittel nehmen, ergibt sich daraus ein erheblicher Mehraufwand.*

*Durch die Reisetätigkeit mit einem 17/18 m langen und rund 40.000kg schweren Fahrzeug und die Auflagen der Fahrt- und Ruhezeiten sowie den umfangreichen gesetzlichen Fahrverboten ergeben sich Einschränkungen und Mehraufwendungen, die nur einen Dienstreisenden mit einem PKW nicht auftreten und in der Auslegung der §§ 4 Abs5, 16 Abs. 1 Z 9, 20, 26 Z 4 und 68 Z 4 des EStG mit berücksichtigt werden müssen. Weiters wird dem VwGH Urteil 2003/13/0033 ausgeführt, dass erlassmäßige Aussagen (LStR 2002) keine bindende Rechtsquelle darstellen, weshalb ich die Anerkennung der Tages und Nächtigungsdiäten im Sinne und Höhe des EStG § 16 Abs. 1 Z 9 und § 26 Z 4 beantrage.*

Am 7. November 2005 wurde ein Schreiben mit Ergänzungsunterlagen nachgereicht. In diesen Unterlagen ist eine Schlafkabine aus dem neuen Prospekt des Iveco Stralis LKW abgebildet und wie folgt beschrieben:

*Kopffreiheit – Stehhöhe gibt es im Active Time trotz Hochdach nur bis 1,80 Meter.*

*In der Active Time-Kabine gibt es zwei Betten (63 x 196 und 68 x 184 cm), aber kaum Kopffreiheit (min. 55 cm).*

Zusätzlich wurde noch folgende Begründung für die Beantragung von Tages- und Nächtigungspauschale laut EStG § 16 Abs. 1 Z 9 vorgelegt:

*Begründung für die Beantragung von Tages- und Nächtigungspauschale laut EStG § 16 Abs. 1 Z 9.*

### *1. Aufwand für Verpflegung*

*Durch die gesetzlichen und bauartbedingten Einschränkungen der Straßenbenützung mit einem Schwerfahrzeug, ergibt sich automatisch ein erheblicher Mehraufwand für Verpflegung. Es steht wohl außer Frage, dass Verpflegung auf einer Autobahnrasstätte mehr kostet, als in einem günstigen Gasthaus im Nahbereich oder zu Hause. (VwGH Erkenntnis vom 27.06.1989, 88/14/0197 Rechtssatz 1) Selbst durch die Kenntnis einer günstigen Verpflegungsmöglichkeit stellt sich noch das Problem, wie man dort hinkommt*

*(VwGH 99/13/0001). Niemand möchte, dass sich Sattelschlepper und LKW mit Anhänger auf der Suche bzw. Anfahrt zu einem günstigen Gasthaus durch die Stadt stauen und die Zufahrten blockieren, weil der Finanzminister erlassen hat: "Man muss die Verpflegung dort einnehmen, wo sie am günstigsten ist". Würde man ein Taxi oder ein öffentliches Verkehrsmittel nehmen, ergibt sich daraus wiederum ein erheblicher Mehraufwand.*

### *2. eingeschränkte Bewegungsfähigkeit LKW*

*Im Verhältnis zu "normalen" Dienstreisenden mit PKWs kommt bei einem LKW -Fahrer noch die erhebliche Einschränkung der Bewegungsfreiheit durch sehr strenge Arbeitszeitgesetze, Fahrverboten für LKWs abseits von Autobahnen sowie den Beschränkungen die ein 40Tonner mit 17m Länge 4m Höhe und 2,65m Breite auferlegt. Dieses Fahrzeug kann nicht vor jedem Gasthaus oder Hotel geparkt werden und muss mitunter für die Nächtigung aufgrund einer teureren oder gefährlichen Ladung bewacht werden. Die Arbeitszeitgesetze lassen nur beschränkten Spielraum, da der LKW nur 2 mal 4,5 Stunden bewegt werden darf (mit 45 Minuten Pause) und dann unbedingt für mindestens 10 Stunden abgestellt werden muss. Aufgrund der Fahr- und Durchfahrverbote abseits von Autobahnen und in Ortschaften, ausgenommen Ziel- und Quellenverkehr erlassen z.B. siehe Anlage, in LGBI Tirol57 /1993 §1, VO BH Landeck 19.06.2003 3-4265, BGBl. Nr 277/1999, 208/2000, 262/2002, 293/2003, StVo § 42, VwGH 2004/02/0229, uvm., sind die Parkmöglichkeiten sehr eingeschränkt. Aufgrund dieser Einschränkungen erhöhen sich die Aufwendungen für Verpflegung und Nächtigung erheblich. Mit einem PKW kann sich ein Dienstreisender leicht günstig Verpflegen und seine Kosten auf das Niveau eines Angestellten an einem fixen Arbeitsplatz anleichen.*

### *3. Aufwand für Nächtigung*

*Dass ein zusätzlicher Aufwand für die Nächtigung entsteht wenn man in einem LKW schläft, sollte jeder bestätigen können, der im Urlaub schon einmal in einem PKW schlafen musste. Es entstehen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Toiletten, zum Waschen oder Duschen an öffentlichen Raststätten, sowie für ein Frühstück. Laut EStG § 16 Abs. 1 "Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen." Sich als LKW-Fahrer, welcher den direkten Kundenkontakt pflegt, zu Waschen*

stellt wohl eine eindeutige Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar. Weiters stellt der Arbeitgeber zwar einen LKW mit einer eingeschränkten Liegefläche (vergleichbar der Rückbank eines größeren PKWs) zur Verfügung, jedoch keinerlei Bettzeug oder Bettwäsche wie dies in einem kostenlosen "festen" Quartier der Fall ist. Da nicht jedes Mal das Bettzeug vom LKW mit nach Hause genommen wird, sondern im LKW verbleibt, ist auch die Anschaffung von Polster und Bettdecke eindeutig beruflich bedingt. Damit kann die Schlafkabine im LKW nicht als kostenlose Unterkunft betrachtet werden, da es für den Fahrer zusätzliche Aufwendungen gibt, laut Erkenntnis VwGH vom 04.04.1990, 89/13/0232. Muss der LKW-Fahrer die Bettwäsche unterwegs waschen, so fallen auf Raststätten Kosten von 8 € (z.B. Preis auf der LKW-Raststätte Wertheim / BRD) für die Benützung einer Waschmaschine und eines Trockners an. Für die Benützung von LKW Parkplätzen wird meist ebenfalls eine Gebühr eingehoben. Noch nicht erwähnt wurde der erhöhte Aufwand für Toilettartikel in kleinen "LKW-Schlafkabinen-tauglichen" Gebinden. Somit dürfte außer Frage stehen, dass bei der Nächtigung in einem LKW ein zusätzlicher finanzieller Aufwand entsteht. Um den Aufwand mit den einzelnen Belegen zu begrenzen wird das Nächtigungspauschale ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Anspruch genommen entsprechend der LStR 2002 RZ 315, EStG 1988 § 26 Z 4 lit c und e und EStG 1988 § 16 Abs. 1 Z 9.

#### 4. Kosten für Frühstück

Entsprechend der LStR 2002 RZ 315 und 317 stehen dem Arbeitnehmer pauschale Sätze (4,40 Inland und 5,85 Ausland) für Frühstück und Bad/Dusche auch dann zu, auch wenn eine kostenlose Unterkunft im Sinne eines Quartiers mit Bett/Bettzeug/Sanitäre Einrichtungen (siehe Beispiel) zur Verfügung steht und dem Fahrer aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift eine Tagesgebühr ausbezahlt wird, die rechnerisch auch die Kosten des Frühstücks umfasst (LKW- Fahrer durch den Kollektivvertrag). Dies wird auch durch die VwGH Erkenntnis 89/13/0183 bestätigt.

#### 5. Unterkunft lt. BMF Wien

Auf eine Anfrage, wie eine "entsprechend Schlafkabine" ausgestattet sein muss damit sie als kostenlose Unterkunft bezeichnet werden kann, hat das Bundesministerium für Finanzen in Wien wie folgt geantwortet: "Grundsätzlich muss der Fahrer die Möglichkeit haben, seine vorgeschriebene Ruhezeit im Fahrzeug entsprechend einhalten zu können.". Es gibt Führerhäuser bei LKWs (z.B. Longliner von Scania, die mit einer Campingdusche und Waschgelegenheit ausgestattet ist.) bei denen es möglich ist, die gesamte vorgeschriebene Ruhezeit entsprechend im Fahrzeug zu verbringen. Die Führerhäuser meiner LKWs waren nicht so ausgestattet und können demnach nicht als kostenlose Unterkunft bewertet werden, da es nicht möglich war, die gesamte vorgeschriebene Ruhezeit im Fahrzeug zu verbringen.

## 6. Quartier/Unterkunft It VwGH

Entsprechend der Erkenntnis des VwGH vom 04.04.1990, 89/13/0232 wird eine kostenlose Unterkunft oder Quartier wie folgt definiert: "Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ein Nächtigungsquartier kostenlos in einer Weise zur Verfügung, die den Arbeitnehmer jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung oder für sie enthebt.". Dies trifft nicht auf ein "leeres" Führerhaus mit einer eingeschränkten Liegefläche zu. Sonst müsste die Rückbank in einem Firmenauto, ein Zelt oder jede andere Liegefläche ohne Toiletten und Waschmöglichkeit ebenfalls als kostenlose Unterkunft betrachtet werden.

## 7. Dienstreise nach lohngestaltender Vorschrift EStG 1988 § 68 Abs. 5 Z 1-6

Die Reisetätigkeit der LKW-Fahrer in Österreich wird durch den Kollektivvertrag des Österreichischen Güterbeförderungsgewerbe geregelt. In Absatz C.1 sowie C.2.a wird festgelegt, dass dem Fahrer in jedem Fall, welches Führerhaus auch immer, die tatsächlichen Kosten für eine Nächtigung oder die Pauschale laut der Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr. 133 für In- oder Ausland steuerfrei zu stehen. Entsprechend dem § 26 Abs. 4 EStG 1988: "Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden." Das VwGH Erkenntnis vom 29.10.2003 2003, 13/0033 stellt im Rechtssatz 2 klar, dass Definitionen in den Lohnsteuerrichtlinien "bloß erlaßmäßige Aussagen" und keine bindende Rechtsquelle darstellen. In der VwGH Erkenntnis vom 06.02.1990, 89/14/0031 wird weiters ausgeführt: "Die vom Bundesminister für Finanzen erlaßmäßig geäußerte Rechtsansicht betreffend Nächtigungsgelder für LKW-Fernfahrer bildet keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle." Selbst die RZ 317 LStR 2002 Absatz 2 belegt eindeutig, dass die lohngestaltenden Vorschriften eindeutig die LStR entkräften, wenn in den Vorschriften eine besondere Regelung vorsehen. Damit ergibt sich im Österreichischen Rechtssystem für vorliegenden Fall 1. Kollektiv, 2. EStG und 3. LStR.

Die Richtigkeit dieser Angaben, bestätigt auch die Tatsache, dass Kollegen die volle Anrechnung der Tages- und Nächtigungsdiäten erhalten. Weiters wird dies durch die VwGH Erkenntnis 88/14/0197 Rechtssatz 3 (siehe Beilage) erhärtet: "Der Steuerpflichtige, der sich für die Pauschalierung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG entscheidet, hat lediglich den Nachweis über die berufliche Notwendigkeit der Reise dem Grunde nach zu führen, ... Steht fest, dass Aufwendungen anfallen können, bedarf es keiner Nachweise des Steuerpflichtigen und keiner Ermittlungen durch die Abgabenbehörde, welche Mehraufwendungen nun tatsächlich anfielen." Aufgrund der oben genannten Punkte ist ausreichend nachgewiesen, dass Aufwendungen sowohl für die Verpflegung als auch für die Nächtigung (trotz eingeschränkter Liegefläche im Führerhaus) und die Benützung von Toiletten und Duschen anfallen.

Mit Bericht vom 17. März 2005 legte das Finanzamt Oststeiermark die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 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 stehen.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Höchstsätze nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge zu diesen Höchstsätzen – unter der Voraussetzung, dass eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt – Werbungskosten dar (Differenzwerbungskosten).

Nächtigungsgelder als Werbungskosten gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 sind jene Aufwendungen, die typischerweise mit einer Nächtigung verbunden sind. Nächtigungsgeld als Werbungskosten kann nicht auch zum Zug kommen, wenn Aufwendungen der pauschal abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für die Unterkunft überhaupt nicht angefallen sind (VwGH 17.5.1989, 88/13/0066 und 88/13/0091).

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

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Leistung des Arbeitgebers gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung muss bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zu Grunde liegen, eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus. Nur mit einwandfreien Nachweisen - hinsichtlich jeder einzelnen Dienstreise - belegte Reisekostenersätze dürfen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 als nicht steuerbar behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein (VwGH vom 22. April 1992, ZI. 87/14/0192, mit weiteren Judikaturhinweisen). Unter einem Nachweis für die nicht steuerbare Auszahlung von Fahrtkostenvergütungen des Arbeitgebers ist der Ersatz ganz konkreter Fahrtkosten, also nur der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer

bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck (VwGH vom 19. September 1989, Zl. 89/14/0121) zu verstehen.

Im Ergänzungsschreiben an den unabhängigen Finanzsenat vom 7. November 2005 stellt der Bw. fest, dass im vorliegenden Fall die Frage strittig ist, ob die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers für Nächtigungen von den beantragten Taggeldern (Differenzwerbungskosten) abzuziehen sind und ob die Schlafkabine eines LKW's als kostenlose Unterkunft zu betrachten ist. Dazu wurde auf das VwGH Erkenntnis 89/13/0232 verwiesen und folgender Satz hervorgehoben:

*Werbungskosten für Nächtigung sind nur dann zulässig, wenn der Arbeitnehmer jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung für sie entheben ist.*

Dieser Satz wurde aus dem Zusammenhang des Inhaltes der Entscheidung herausgelöst und vom Bw. zu seiner Begünstigung interpretiert. Der gesamte Absatz dazu lautet folgendermaßen:

*Das Erfordernis, dass Werbungskosten Aufwendungen sind, zeigt, dass es an Werbungskosten dort fehlen muss, wo der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Nächtigungsquartier kostenlos in einer Weise zur Verfügung stellt, die den Arbeitnehmer jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung oder für sie 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 zufolge des Verhaltens des Arbeitgebers gar nicht anfallen können (vgl. hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1989, Zl. 88/13/0066).*

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

Dazu wird auch auf eine Entscheidung des VwGH vom 30.1.2003, 99/15/0085 verwiesen in der ua. Folgendes ausgeführt wurde:

*Gem. § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten:*

*"Reisekosten 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."*

*Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c dürfen bei den Einkünften nicht abgezogen werden:*

"Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind." Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1972 gehörten zu den Betriebsausgaben:

"Aufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn sie die im § 26 Z. 7 angeführten Sätze nicht übersteigen. Dabei tritt an die Stelle des Bruttojahresarbeitslohnes der Durchschnitt der um die nachstehenden Hinzurechnungen vermehrten Gewinne der letzten drei Jahre vor dem Veranlagungszeitraum:

1. Die vorzeitige Abschreibung gemäß § 8,
2. Zuführungen zu Rücklagen gemäß §§ 9 und 11 bzw. der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3,
3. der Investitionsfreibetrag gemäß § 10,
4. der Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur beruflich veranlassten Reise nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von pauschalen Tages- bzw. Nächtigungsgeldern, dass solche Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Nächtigung überhaupt angefallen sind (vgl die hg Erkenntnisse vom 24. Februar 1993, 91/13/0252, und vom 5. Oktober 1994, 92/15/0225). Sind solche Aufwendungen (dem Grunde nach) angefallen, dann hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Tages- bzw. Nächtigungsgeld, ohne die Höhe seiner Aufwendungen nachweisen zu müssen. Dass der Nachweis der Höhe nach nicht erforderlich ist, ergibt sich aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, wonach solche Aufwendungen "ohne Nachweis ihrer Höhe" als Werbungskosten anzuerkennen sind. Im Geltungsbereich des EStG 1972 waren bei betrieblich veranlassten Reisen Tages- bzw. Nächtigungsgelder zu berücksichtigen, wenn bloß der Nachweis erbracht war, dass überhaupt Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft erwachsen waren. Dies ergab sich aus der Norm des § 4 Abs.5 EStG 1972, wonach solche Aufwendungen "ohne Nachweis ihrer Höhe" als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

§ 4 Abs. 5 EStG 1988 normiert, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Anders als nach § 4 Abs. 5 EStG 1972, aber auch als nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ordnet das Gesetz nicht an, dass Aufwendungen "ohne Nachweis ihrer Höhe" anzuerkennen seien; dem Wortlaut nach besteht der normative Inhalt des § 4 Abs. 5 EStG 1988 (§ 16 Abs. 1 Z 9) vielmehr in einer betragsmäßigen Begrenzung der Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen (Verpflegung).

Im zweiten Satz der oa. Entscheidung des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 wird somit die Möglichkeit einer Pauschalierung der Reisekosten der Höhe nach festgelegt. In den Fällen, in

---

denen der Steuerpflichtige die Kosten für berufsbedingte Reisen selbst - und nicht irgend ein Dritter - trägt, hat er bezüglich der Aufwendungen für Nächtigung die Wahl, diese Aufwendungen als Werbungskosten entweder in Form der Pauschalierung oder des Einzelnachweises geltend zu machen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 1989, 88/13/0091).

Die in der angeführten Gesetzesstelle des § 16 Abs. 1 Z. 9 zweiter 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 dem bereits angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 1989, 88/13/0091, auch jenes vom 28. März 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 (wie dies hinsichtlich der angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes der Fall gewesen ist); 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 im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 zweiter Satz EStG 1988 nicht zum Zuge kommen.

Der Bw. hat im Verwaltungsverfahren Mehraufwendungen für Unterkunft, iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht nachgewiesen. Solcherart entspricht es dem Gesetz, dass das Finanzamt Aufwendungen dieser Art nicht als Werbungskosten berücksichtigt hat. Dies wurde auch im Telefonat (UFS – Bw.) vom 18. Mai 2006 (10:14 Uhr) bestätigt, worin der Bw. angab, dass er keine Nachweise für die Benützung eines Bades in einer Autobahnstation oder auch anderer zusätzlicher Aufwendungen hat.

Im gegenständlichen Berufungsfall wurden vom Dienstgeber (laut Lohnzettel) gem. § 26 EStG 1988 als steuerfreie Reisekostenvergütungen 8.474,63 € berücksichtigt. Der beiliegenden Aufstellung ist zu entnehmen, dass davon 5.412,62 € als Tages- und 3.062,01 € als Nächtigungsgelder ausgewiesen wurden.

Vom Finanzamt wurde in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2005 das beantragte Taggeld und die Kosten des Frühstücks in Höhe von 6.828,30 € berücksichtigt und den gesamten steuerfreien Reisekostenersätzen (Tagesgelder und Nächtigungsgelder) in Höhe von 8.474,63 € gegenübergestellt. Die vom Bw. beantragten Nächtigungskosten wurden nicht anerkannt, da kein tatsächlicher Aufwand nachweisbar ist.

Im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen nicht abgezogen werden.

Ausgaben und Aufwendungen dürfen daher nur insoweit abgezogen werden, als sie die mit **diesen** Ausgaben und Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden steuerfreien oder nicht steuerbaren Ersätze übersteigen.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt deshalb die Ansicht, dass diese Kosten aufwandsbezogen zu trennen sind. Es sind somit die als Werbungskosten beantragten Nächtigungsgelder mit den steuerfreien Ersätzen für die Nächtigung und die als Werbungskosten beantragten Taggelder mit den von der Firma bezahlten steuerfreien Ersätzen für Taggelder gegenzurechnen.

Da die Höhe der beantragten Werbungskosten im gegenständlichen Verfahren unstrittig ist, ergibt sich folgende Berechnung:

beantragte pauschale Kosten für Nächtigung	831,15 €
beantragte pauschale Kosten für Bad und Dusche	298,00 €
minus steuerfreie Ersätze	<u>3.062,01 €</u>
Werbungskosten	0,00 €
beantragte pauschale Taggelder	6.530,30 €
minus steuerfreie Ersätze	<u>5.412,62 €</u>
Werbungskosten	1.117,68 €

Der Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, teilweise statt zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. Juli 2006