



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des M.S., inW., gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmer-veranlagung) für die Jahre 2003 bis 2004** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist **Berufskraftfahrer**. Als solcher bereiste er –auf unterschiedlichen Routen – verschiedene Länder im Berufungszeitraum (Österreich, Schweiz, BRD, Frankreich).

Strittig sind **Reisekosten** (und zwar Tages bzw. Nächtigungsdiäten) **der Höhe nach**.

Arbeitsverhältnisse des Abgabepflichtigen:

Bis September 2003:

Der Bw. war bei der Fa.W. beschäftigt. Die Abgabenbehörde I. Instanz vertrat die Ansicht, dass eine Anerkennung von Differenzkosten für den Zeitraum der Beschäftigung bei der Fa.W. deswegen nicht möglich sei, da bereits die beantragten Tagesdiäten von der Firma (steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 im Ausmaß von € 5.644,65) berücksichtigt worden seien.

Seit Oktober 2003 ist der Bw. bei der Fa.M. (Intern. Transporte, Busreisen, Mietwagen) beschäftigt. Weiters liegt im Steuerakt der Kollektivvertrag für die Arbeiter im Güterbeförderungsgewerbe ab 1.1.2004 auf.

Weiters war er im Jahre 2004 bei der Fa.I. (keine Reisekostenproblematik) beschäftigt.

In einer **Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes betreffend das Jahr 2002**

wurde eine wegen derselben Problematik erhobene Berufung mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass steuerfreie Bezüge bereits berücksichtigt worden seien(ein Vorlageantrag wurde **damals** vom Abgabepflichtigen nicht in Erwägung gezogen).

In den elektronisch eingereichten **Arbeitnehmererklärungen für die Jahre 2003 und 2004** wurden Reisediäten (**2003**:Differenzwerbungskosten (Tages-und Nächtigungsdiäten): € 5.267,26 und **2004** € 3.264,26) getendgemacht.

In der **Ergänzung betreffend Arbeitnehmerveranlagung** 2003 /2004 vom 8.Juli 2005 wurde vom Abgabepflichtigen Folgendes ausgeführt:

"Sehr geehrte Damen und Herren!,

entsprechend Ihrem Ersuchen um Ergänzung darf ich Ihnen hiermit nachstehendes mitteilen:

Ich habe die beiliegenden Reisekostenaufstellungen für die Jahre 2003 und 2004 an die jeweiligen Arbeitgeber zur Bestätigung meiner Angaben gesendet. Ich kann jedoch nicht für eine Bestätigung garantieren und habe auch noch nie von Kollegen gehört, dass sie eine Bestätigung des Arbeitgebers vorlegen mussten. Beiliegend erhalten Sie zur Bestätigung meiner Angaben noch Fahrtenbuchaufzeichnungen mit Angabe der Reiseziele.

Die mir zur Verfügung gestellten LKW's waren mit Liegefächern hinter den Sitzen ausgestattet, was allgemein als Schlafkabine bezeichnet wird. Für die entsprechende Ausstattung musste ich jedoch selbst aufkommen. Der Arbeitgeber stellte weder Polster, Bettdecke noch sonstiges Bettzeug oder sanitäre Einrichtungen zum Waschen zur Verfügung, was für mich mit Aufwendungen für die Nächtigung verbunden war. Deshalb fallen die mir zur Verfügung gestellten Schlafkabinen laut Erkenntnis des VwGH 89/13/0232 vom 04.04.1990 „Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ein Nächtigungsquartier kostenlos in einer Weise zur Verfügung, die den Arbeitnehmer jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung enthebt.“ nicht unter eine kostenlose Nächtigungsmöglichkeit, die eine Ablehnung der Nächtigungsdiäten gerechtfertigen würde.

Ich habe Diäten für alle Zeiträume beantragt, wo ich in einem ordentlichen Dienstverhältnis stand und von meinen Arbeitgebern eine Dienstreise angeordnet wurde. Als Beweis lege ich für den von Ihnen angezweifelten Zeitraum Lohnzettel bei. Ich ersuche Sie die Bestätigung des Arbeitgebers ,warum die An/ oder Abmeldung verfrüht/verspätet erfolgte , von diesem selbst anzufordern".

In einer weiteren Ergänzung betreffend Arbeitnehmerveranlagung vom 29.7.2005 wurde ausgeführt:

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Sie ersuchen mich die bestätigten Reisekostenaufstellungen für 2003 und 2004 zurück zu senden. Wie ich Ihnen mit Schreiben vom 8. Juli mitgeteilt habe, habe ich die Unterlagen zur Bestätigung an die jeweiligen Firmen gesendet und bis heute noch nicht zurück erhalten. Sobald ich diese zurück bekomme, werde ich sie umgehend an Sie weitersenden. Leider muß ich mich auf das Entgegenkommen der Firmen verlassen, da die Firmen nicht zu einer Bestätigung verpflichtet sind. Ich kann auch nirgends (LStR, EStG, Auskunft Finanzamt) einen Hinweis darüber finden, dass es üblich ist, die Unterlagen von dem Arbeitgeber bestätigen zu lassen. Im RS 3 der Erkenntnis des VwGH 88/14/0197 wird nur ausgeführt: „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...“ Die Fahrtkosten werden indirekt durch die Lohnauszahlung von Diäten für meine Reisen als Berufskraftfahrer bestätigt.

In der Zwischenzeit übersende ich Ihnen nochmals eine „unbestätigte“ Version der Reisekosten.

Ich beantrage die volle Anrechnung der Tages- und Nächtigungsdiäten. Die Anrechnung der Nächtigungsdiäten begründe ich wie folgt:

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.“.

Mir wurde vom Arbeitgeber ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt, dass nur mit einer schmalen Liegefläche ausgerüstet war, ohne jegliches Bettzeug, ohne Polster, ohne Laken und ohne jegliche sanitäre Einrichtungen (weder WC noch Waschgelegenheit). Utensilien, die für eine Nächtigung im Fahrzeug unerlässlich sind. Diese Sachen mussten von mir selbst angeschafft und bezahlt werden. 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. Wenn die Bettwäsche unterwegs gewaschen werden musste, so fielen auf Raststätten Kosten von 8 € (z.B. Preis auf der

LKW-Raststätte We., BRD,) für die Benützung einer Waschmaschine und eines Trockners an. Für die Benützung von LKW Parkplätzen wird meist ebenfalls eine Gebühr eingehoben.

Dass ein Aufwand für die Nächtigung entsteht, wenn man in einem LKW schläft, sollte auch 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. Noch nicht erwähnt wurde der erhöhte Aufwand für Toiletteartikel 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 und EStG 1988 § 26 Z 4 lit c und e).

Deshalb wurde mir kein Quartier in einer Weise zur Verfügung gestellt, die mich jedes weiteren Aufwandes im Zusammenhang mit der Nächtigung oder für sie enthoben hätte, was die Anrechnung der Nächtigungsdiäten in dem vorliegenden Fall gerechtfertigt!

Die Erkenntnis 88/14/0197 des VwGH bestätigt die Anrechnung der Nächtigungsdiäten wenn ein zusätzlicher finanzieller Aufwand für den Arbeiter entsteht: „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 “.

In den **Einkommensteuerbescheiden vom 21. September 2005 betreffend die Jahre 2003 und 2004** wurden die geltendgemachten Tagesdiäten um steuerfrei Kostenersätze des Arbeitgebers gekürzt bzw. Nächtigungsgelder nicht gewährt.

Als **Begründung** wurde angeführt:

„Da Ihnen für die auswärtige Nächtigung kein tatsächlicher Aufwand für die Unterbringung entsteht (Schlafkabine vorhanden), können keine pauschalen Nächtigungsgelder anerkannt werden. Kosten für Frühstück bzw. für die Benützung einer Waschgelegenheit können in der nachgewiesener Höhe (Beleg) bzw. mit einem Pauschale geltend gemacht werden. Von diesen Ausgaben ist jedoch das steuerfrei ausbezahlte Nächtigungsgeld des Dienstgebers in Abzug zu bringen. Es konnten Ihnen daher keine Differenzwerbungskosten für die Nächtigung berücksichtigt werden. Weiters waren die

beantragten Tatgedäten um die steuerfreien Vergütungen durch den Dienstgeber zu kürzen".

Diese seien von der bescheiderlassenden Behörde vom jeweiligen Tagesatz in Abzug gebracht worden. Die Behauptung des Bws., dass die Ersätze bereits in seiner Aufstellung berücksichtigt wordern seien, sei unrichtig.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

"Sehr geehrtes Team,

ich möchte hiermit Berufung gegendie Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 jeweils vom 21. September 2005 einlegen.

"I. Sie begründen die Reduzierung der Anrechnung von Taggeldern: „Weiters waren die beantragten Tagesgelder um die steuerfreien Vergütungen durch den Dienstgeber zu kürzen". Die Beträge waren in meiner Aufstellung bereits um die steuerfreien Ersätze reduziert. Damit ergeben sich für die Taggelder folgende Beträge:

Jahr	Taggeld Stufe 3 Bundesbedienst	Steuerfreien Ersätze	Ergebnis	Angerechnet von FA	Differenz ???
2003	7.483,47 €	4.876,30 €	2.607,17 €	352,12 €	- 2.255,05
2004	7.209,47 €	4.404,00 €	2.805,47 €	1.324,48 €	-1.480,99

Ich ersuche Sie daher die Taggelder richtig mit 2.607,17 für 2003 und 2.805,47 für 2004 anzurechnen. Ich kann nicht nachvollziehen, wie Sie auf die Beträge von 352,12 und 1.324,48 kommen.

2. Sie lehnen die Anrechnung von Nächtigungsdiäten mit der Begründung ab, dass kein tatsächlicher Aufwand entstanden sei und eine Schlafkabine vorhanden sei. Bereits in meinem Schreiben vom 20. Juni 2005 habe ich eine ausführliche Begründung (Punkt 3) für die Anrechnung der Nächtigungsdiäten beigelegt. Anscheinend wurde diese von Ihnen nicht zur Kenntnis genommen, da der Begründung/Ablehnung kein Hinweis darauf zu entnehmen ist.

Deshalb stelle ich hier nochmals fest, dass für die Nächtigung sehr wohl ein Aufwand bestanden hat. Der Arbeitgeber stellt nur eine leere Schlafkabine zur Verfügung, dass bedeutet hinter dem Fahrer- und Beifahrersitz ist eine schmale Liegefläche angebracht. Jedoch ohne Bettzeug oder Bettwäsche oder einer sonstigen Ausstattung, die man in einem „festen“ kostenlosen Quartier vorfinden würde wie auch Frühstück, sanitäre Einrichtungen, Duschen oder einen Parkplatz für das „kostenlose Quartier“. Dafür ist der Fahrer selbst zuständig und diese Aufwendungen werden in keiner Weise von dem Arbeitgeber übernommen. Keinem Dienstreisenden würde man sonst zumuten, Bettwäsche in ein Hotel mitzunehmen oder einer Parkgebühr vergleichbare

Grundsteuer zu entrichten. Daher entspricht eine Schlafkabine in einem LKW niemals einer kostenlos zur Verfügung gestellten Unterkunft. Dies wird auch durch die VwGH Erkenntnis 89/13/0232 Rechtssatz I bestätigt. Weitere Erkenntnisse sind unter anderem 88/14/0197 und 91/13/0252. Diese Erkenntnisse werden von anderen Finanzämtern in Österreich anerkannt und auch in Berufungsverfahren durch den UFS für die Anrechnung von Nächtigungsdiäten für LKW Fahrer (wenn die Schlafkabine nicht entsprechend ausgestattet ist oder die vollen Kosten dafür durch den Arbeitgeber übernommen werden) bestätigt. Damit ergeben sich zusätzliche zu berücksichtigende Differenzwerbungskosten für Nächtigungsaufwand:

Jahr	Nächtigung Stufe 3	- Ersätze Arbeitgeber	Werbungskosten
2003	4.876,30 €	2.798,21 €	2.078,09 €
2004	4.404,00 €	3.166,15 €	1. 237,85 €

Gesamte zu berücksichtigende Reisekosten für

2003 5.267,26 €

2004 3.264,26 €

Weitere Begründung entnehmen Sie bitte dem Schreiben vom 20.06.2005 und 9.07.2005.

Sollten Sie diese Begründungen wieder außer Acht lassen, werde ich eine **Berufung in 2. Instanz** beantragen.

Mit freundlichen Grüßen!

Diätenaufstellung 2003 (Steuerausgleich)

Name des Bws.	Summe Tag	Summe Nacht	S Firma Tag	S Firma Nacht	Differenz
Januar 03	599,80 €	397,20 €	344,19 €	227,93 €	424,88 €
Februar 03	438,50 €	259,80 €	251,636	149,08 €	297,59 €
März 03	676,33 €	422,40 €	388,11 €	242,39 €	468,24 €
April 03	684,03 €	411,90 €	392,52 €	236,36 €	467,04 €

Mai 03	681,57 €	490,90 €	391,11 €	281,70 €	499,66 €
Juni 03	694,07 €	475,80 €	398,28 €	273,03 €	498,55 €
Juli 03	389,23 €	237,60 €	223,36 €	136,34 €	267,13 €
August 03	701,53 €	470,40 €	402,57 €	269,93 €	499,43 €
September 03	572,53 €	373,80 €	328,54 €	214,50 €	403,29 €
Oktober 03	655,93 €	443,40 €	376,40 €	254,44 €	468,49 €
November 03	872,53 €	573,00 €	500,69 €	328,81 €	616,03 €
Dezember 03	517,40 €	320,10 €	296,90 €	183,69 €	356,91 €
Summe	7.483,47 €	4.876,30 €	4.294,30 €	2.798,21 €	5.267,26 €

2004***Diätensummenliste für Steuerausgleich***

Name des Bws.	Summe Tag	Summe Nacht	Firma Tag	Firma Nacht	Differenz
Januar 04	579,97 €	369,00 €	416,95 €	265,28 €	266,73 €
Februar 04	662,94 €	396,30 €	476,60 €	284,91 €	297,73 €
März 04	725,50 €	445,20 €	521,58 €	320,07 €	329,05 €
April 04	585,30 €	341,10 €	420,79 €	245,23 €	260,39 €
Mai 04	513,93 €	326,70 €	369,48 €	234,87 €	236,28 €
Juni 04	786,90 €	470,40 €	565,72 €	338,18 €	353,40 €
Juli 04	495,17 €	311,70 €	355,99 €	224,09 €	226,79 €
August 04	587,13 €	351,30 €	422,10 €	252,56 €	263,77 €
September 04	617,27 €	472,50 €	443,77 €	339,69 €	306,31 €
Oktober 04	368,60 €	164,10 €	265,00 €	117,98 €	149,73 €

<i>November 04</i>	<i>706,53 €</i>	<i>457,50 €</i>	<i>507,94 €</i>	<i>328,91 €</i>	<i>327,18 €</i>
<i>Dezember 04</i>	<i>580,23 €</i>	<i>298,20 €</i>	<i>417,14 €</i>	<i>214,38 €</i>	<i>246,91 €</i>
<i>Summe</i>	<i>7.209,47 €</i>	<i>4.404,00 €</i>	<i>5.183,06 €</i>	<i>3.166,15 €</i>	<i>3.264,26 €</i>

Über die Berufung wurde erwogen:

Tages- und Nächtigungsgelder

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

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen... (§ 26 Z 4 EStG 1988)

Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungsaufwand in Betracht.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis liegt eine Reise im Sinne des § 16 Abs.1Z 9 bzw § 26 Z 4 EStG 1988 vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichen Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit 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.

Unstrittig ist die Tatsache des Vorliegens von beruflich veranlassten Reisen des Bws. im Berufungszeitraum.(Erfüllung des Reisebegriffes im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988).

Strittig war die Höhe der vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten Tages- bzw. Nächtigungsdäten.

Tagesdiäten

Die von der Abgabenbehörde I. Instanz vorgenommene Überprüfung und Korrektur um die steuerfrei ausbezahlten Taggelder konnte vom Unabhängigen Finanzsenat nachvollzogen werden.

2003

Tagesdiäten in €

nicht anerkannte Tagesdiäten(Jänner bis 1.016,43

September 2003 (wie schon lt.

Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2002

–Fa.W... – vollständiger steuerfreier Ersatz durch ehem.Dienstgeber)

anerkannte Tagesdiäten (Oktober bis	352,12
Dezember 2003 – Fa.M.)	Oktober 2003: 110,46
	November 2003 156,75
	Dezember 2003 84,91
	Summe: 352,12

Nächtigungsdiäten Keine Anerkennung(wie Berufungsvorentscheidung für Vorjahr(Ersatz durch Fa.W-)

2003

Tagesdiäten in €

nicht anerkannte Tagesdiäten(Jänner bis 1.016,43
September 2003 (wie schon lt.
Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2002
–Fa.W... – vollständiger steuerfreier Ersatz
durch ehem.Dienstgeber)

anerkannte Tagesdiäten(Oktober bis **352,12**
Dezember 2003 – Fa.M.)

Oktober 2003: 110,46
November 2003 : 156,75
Dezember 2003 : 84,91

Summe: 352,12

Nächtigungsdiäten Keine Anerkennung(wie Berufungsvorentscheidung für Vorjahr(Ersatz durch Fa.W-))

2004

Differenz-Tagesdiäten in €

beantragte Differenz-Tagesdiäten 2.026,41

It.Finanzamt gewährte – " – 1.324,48 (*vgl.nachstehende Übersicht)

nicht anerkannte – " – 701,93

***Berechnung in €**

1/2004	106,33
2/2004	145,10
3/2004	136,73
4/2004	113,36
5/2004	104,57
6/2004	130,08
7/2004	83,33
8/2004	90,93
9/2004	121,82
10/2004	66,36
11/2004	125,45
12/2004	100,42
Summe 2004	1.324,48

Nächtigungsdiäten

Dkfm. Müller führt im **SWK-Sonderheft 2005 zu "Reisekosten in der Praxis"**, Lindeverlag, September 2005, auf Seite 98 aus:

*"Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (z.B. Schlafkabine bei einem LKW-Fahrer) sind nur die **zusätzlichen** tatsächlichen Aufwendungen (z.B. für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie **im Schätzungswege** bei **Inlandsreisen mit € 4,40 bzw. bei Auslandsreisen mit 5,85 € pro Nächtigung** anzusetzen. Übersteigen die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 allerdings den geschätzten Aufwand von € 4,40 bzw. 5,85 pro Nächtigung, stehen keine Werbungskosten zu".*

Im Fax vom 10.Oktobe 2005 wurde vom Arbeitgeber , der Fa.M. , die Höhe der steuerfreien Verütungen wie folgt angegeben:

Diätensätze für den Bw lt. Fa.M.:

Österreich:	Tag	Nacht
	€	€
	24,42	15,00
Schweiz	28,10	24,90
BRD	27,00	21,00
Frankreich	24,90	18,30

Da die vom Arbeitgeber gewährten steuerfreien Nächtigungsdiäten den Schätzungsansatz (Pauschale) übersteigen, standen im konkreten Fall **keine Werbungskosten** zu.

Treu und Glauben

Weiters wird dem Bw. betreffend seiner Ausführungen, dass andere Finanzämter derartige Aufwendungen anerkannt hätten, mitgeteilt, dass nach der Judikatur des VwGH der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. (vgl. VwGH 22.2.1996, 94/15/0109; 18.12.1996, 94/15/0151)

Aus den angeführten Gründen waren daher die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 27. Oktober 2005