



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adresse, vom 30. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 13. Juli 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 und vom 13. August 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein internationales Transportunternehmen und ermittelt den Gewinn daraus nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 1996 bis 1998 wurde ua. Folgendes festgestellt (Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 6. Juli 2001):

1. Gebäude Ort

Im Wohnhaus befindet sich im Erdgeschoß ein Büroraum mit 10,49 m² und im Keller ein Lagerraum mit 16,16 m². Unter Berücksichtigung der verschiedenen hohen Anschaffungskosten pro m² von Erdgeschoß und Kellergeschoß ergebe sich ein betrieblicher Anteil von rund 15%. Das (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: bisher mit 26,40% als Betriebsvermögen behandelte) Haus sei daher aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden.

Die betriebliche Nutzung des **Schwimmbades** habe nicht ausreichend glaubhaft gemacht werden können, weshalb dieses ebenfalls von der Bp. aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden werde.

Im Jahr 1998 sei der Gewinn wegen der Streichung der Afa des Schwimmbades um S 1.284,07 zu erhöhen und die auf das Schwimmbad entfallende Vorsteuer von S 64.219,07 zu versagen.

3. Reisekosten

Im gesamten Prüfungszeitraum seien Reisekosten des Unternehmers zum Teil zu hoch berechnet (über den Tagessatz von 12 Stunden hinaus) andererseits seien pauschale **Nächtigungsgelder** verrechnet worden, obwohl dem Unternehmer eine Schlafkabine zur Verfügung gestanden sei (vgl. auch LStR 1999 Nr. 317). Von der Bp. seien nur die Kosten des Frühstücks i.H.v. 30% des entsprechenden Pauschbetrages anzuerkennen.

Reisekosten Unternehmer	1996	1997	1998
lt. Bp.	130.899,00	126.941,00	131.256,00
Erklärung	207.761,00	194.264,00	208.819,00
Gewinnerhöhung	76.862,00	67.323,00	77.563,00
Vorsteuer 10%	1996	1997	1998
lt. Bp.	3.051,90	3.430,90	2.741,00
Erklärung	5.120,84	5.414,49	4.507,28
Gewinnerhöhung	2.068,94	1.983,59	1.766,28

4. Einwendungen bei Vorbesprechung und Folgerungen der BP:

Die bezüglich der Reiserechnungen angeführte RZ 732 der LStR 1999, wo bei bloßer Nächtigungsmöglichkeit in einem Fahrzeug die Steuerfreiheit der durch den Arbeitgeber bezahlten Nächtigungsgelder bleibe, beziehe sich nur auf den § 26 EStG 1988 und komme für den § 16 EStG 1988 nicht zur Anwendung. Für den § 16 EStG 1988 sei nur die RZ 317 der LStR 1999 maßgebend, nach der nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen zB. für Frühstück oder Badbenützung (belegmäßig nachgewiesen) als Werbungskosten absetzbar seien. Daher könne auch in diesem Punkt durch die BP keine Änderung der Prüfungsfeststellungen vorgenommen werden.

Mit **Bescheiden** vom **13. Juli 2001** nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende neue Sachbescheide betreffend die **Umsatz- und Einkommensteuer** für die Jahre **1996 bis 1998**, zu deren Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen wurde.

Nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist erhob der Abgabepflichtige mit Schriftsatz vom 30. August 2001 **Berufung** gegen die Sachbescheide und beantragte, Nächtigungsgelder und Vorsteuern in folgender Höhe vom Gewinn bzw. bei der Veranlagung in Abzug zu bringen:

	1996	1997	1998
Nächtigungsgelder	51.219,00	48.143,00	53.312,00
Vorsteuern davon	147,27	158,18	87,27

Der Bw. begründete dies wie folgt:

§ 4 Abs. 5 EStG 1988 besage, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für die Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Betriebsausgaben abzusetzen seien, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG ergebenden Beträge nicht übersteigen. Im Kommentar zum EStG 1988 von Hofstätter-Reichel werde zu § 4 Abs. 5 ausgeführt, dass das EStG 1972 von einem Wahlrecht des Steuerpflichtigen ausgegangen sei, entweder seine tatsächlichen Mehraufwendungen anlässlich von durch den Betrieb veranlassten Reisen nachzuweisen oder die gesetzlich vorgesehenen Tages- und Nächtigungsgelder geltend zu machen. Das EStG 1988 sehe jedoch zwingend vor, dass die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht überschritten werden dürfen. **Diese seien aber ohne Nachweis absetzbar.** Somit entspreche die von der BP für die Nichtanerkennung der **Nächtigungsgelder** angeführte Begründung nicht den Tatsachen. Ein belegmäßiger Nachweis bzw. eine belegmäßige Geltendmachung wie von der BP gefordert wäre danach gar nicht zulässig.

Des Weiteren widerspreche der Ansicht, dass § 26 EStG für den Betriebsausgabenbegriff irrelevant sei, sicher schon deshalb den Tatsachen, da § 4 Abs. 5 auf § 26 EStG Bezug nehme. Auch beziehe sich der Kommentar auf § 26 Z 4. Woraus sich nochmals die Maßgeblichkeit dieser Bestimmung für den Abzug von Betriebsausgaben ergebe. Damit gelte die in RZ 732 der LStR 1999 angeführte Vorgangsweise auch für den Betriebsausgabenbegriff.

Mit Schreiben vom 14. September 2001 gab der **Prüfer** zur Berufung eine **Stellungnahme** ab, in der er darauf hinwies, dass es sich im vorliegenden Fall um die Nichtanerkennung pauschaler Nächtigungsgelder, weil dem Abgabepflichtigen im LKW eine Schlafkabine zur Verfügung gestanden sei, handle. Zur Anerkennung von Nächtigungskosten sei es Grundvoraussetzung, dass derartige Aufwendungen überhaupt anfallen, dh. dass der Steuerpflichtige derartige Kosten aus eigenem zu tragen habe.

Mit **Schriftsatz** vom **28. Oktober 2001** entgegnete der Bw. zu dieser Stellungnahme des Prüfers im Wesentlichen Folgendes:

Bereits während der Betriebsprüfung sei seitens des Bw. im Zuge der Besprechungen

mitgeteilt worden, dass sehr wohl Aufwendungen für Übernachtungen angefallen seien. Der Bw. verwies auf in Kopie angeschlossene Übernachtungsrechnungen, die in der Zwischenzeit aufgefunden worden seien. Diese **Rechnungskopien** seien nur ein Teil der tatsächlich angefallenen Aufwendungen für Übernachtungen. Es seien jedoch nicht bei jeder Übernachtung Belege verlangt worden, da die Aufwendungen ja zulässigerweise pauschal geltend gemacht würden.

Auf den angeschlossenen zwölf kopierten, ungeachtet des darauf vorgesehenen Feldes "Nr." nicht nummerierten "Einnahmebeleg"en bestätigte die Person "R. Wilhelm" jeweils für "1 Übernachtung" die Zahlung folgender Beträge in DM (brutto) von Bw am Ort "Derching":

Datum	Betrag in DM brutto
20.02.1996	62,00
02.05.1996	62,00
01.07.1996	62,00
07.04.1997	65,00
02.06.1997	65,00
15.09.1997	65,00
29.05.1998	65,00
01.07.1998	65,00
10.12.1998	65,00
25.05.1999	70,00
27.09.1999	70,00
04.11.1999	70,00

In der genannten Gegenäußerung vom 28.10.2001 beantragte der Bw. weiters, die Aufwendungen für das 1998 und 1999 errichtete **Schwimmbad** bei den Veranlagungen zu berücksichtigen. Das Schwimmbad sei, wie aus der beiliegenden Bestätigung des Dienstnehmers zu entnehmen sei, überwiegend für betriebliche Zwecke errichtet worden. Somit stelle dieses Schwimmbad Betriebsvermögen dar. Die private Nutzung, die ebenfalls erfolge, sei im Rahmen eines Privatanteiles jährlich zu berücksichtigen. Die Vorsteuer 1998 sei daher um 12.843,81 zu erhöhen, der Gewinn 1998 um 1.284,07 (AfA) und den IFB 1998 in Höhe von 5.780,00 zu vermindern.

In der genannten (am 26.6.2000 dem Berater mit Fax übermittelten) **Bestätigung** („Ansfelden 13.06.2000“) bescheinigt Dienstnehmer, „dass ich das Schwimmbecken der Firma desBw. jederzeit benutzen kann und dies aus gesundheitlichen Gründen auch wahrnehme.“

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **23. November 2001** wies das Finanzamt die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 ab und begründete dies wie folgt:

a) Reisekosten:

Laut Rechtsprechung könnten für LKW-Fahrer, denen eine Schlafkabine zur Verfügung steht, nur die **zusätzlichen tatsächlichen** Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades) als Werbungskosten geltend gemacht werden. Könnten derartige Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, seien sie im Schätzungswege mit S 60,-- pro Nächtigung anzusetzen. Auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung werde hingewiesen.

b) Schwimmbad:

Zur Ausdehnung der Berufung vom 20. Oktober 2001 bezüglich der überwiegend betrieblichen Nutzung des Schwimmbades werde festgestellt, dass es nach der Verkehrsauffassung unüblich sei, das beim Privathaus errichtete Schwimmbecken auch den Angestellten zur Benützung zur Verfügung zu stellen. Die Behauptung der überwiegend betrieblichen Nutzung durch **einen** Arbeitnehmer widerspreche daher allen Erfahrungen des täglichen Lebens.

Mit der am 12. April 2001 beim Finanzamt eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 erklärte der Bw. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von S 312.421,00. Mit **Einkommensteuerbescheid** vom 13. August 2001 veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 430.741,00 und begründete dies mit der Anwendung der bei der Betriebsprüfung vorgenommenen Abänderungen auf das Jahr **1999**.

Mit Schriftsatz vom 30. August 2001 erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 und beantragte, unter Berücksichtigung taxativ aufgezählter Änderungen in Anlehnung an die Betriebsprüfung der Jahre 1996 bis 1998 den Gewinn mit S 385.781,00 festzustellen.

Die taxative Auflistung des Bw. entspricht bis auf folgende drei Punkte den Zurechnungen durch das Finanzamt im bekämpften Bescheid vom 13. August 2001 zum erklärten Gewinn von S 312.421:

	Zurechnung Erstbescheid	Zurechnung Berufung
Afa Haus Fertigstellung	616,00	626,00
Zugang Schwimmbad Afa	5.051,00	5.081,00
Tages- u. Nächtigungsgebühren	70.000,00	
Änderung RK lt. BP Taggelder ca.		25.000,00
Summe	75.667,00	30.707,00
	Änderungen	Gewinn
Erstbescheid	75.667,00	430.741,00
Berufung	<u>30.707,00</u>	<u>385.781,00</u>
Differenz	44.960,00	44.960,00

Hinsichtlich der Nächtigungsgelder verwies der Abgabepflichtige in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 auf seine Berufung vom selben Tag gegen die Bescheide der Vorjahre 1996 bis 1998.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 23. November 2001 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 ebenfalls ab und verwies hinsichtlich der Reisekosten auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend die Vorjahre 1996 bis 1998.

Mit Schriftsatz vom 13. Dezember 2001 beantragte der Abgabepflichtige die Vorlage der „Berufung vom 31.8.2001 gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999“ an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und volle Stattgabe, weil die erlassenen Berufungsvorentscheidungen seinem Begehren nicht entsprochen und die für die Abgabenbemessung relevanten Tatbestände nicht richtig beurteilt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommensteuer 1996 bis 1999

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dient

...

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

a) Nächtigungsgeld

Für die Jahre 1996 bis 1999 hat der Bw. folgende Beträge als Tages- und Nächtigungsgebühren als Betriebsausgaben geltend gemacht:

207.761,16 (1996), 194.263,01 (1997), 202.818,72 (1998), 205.230, 55 (1999)

Durch die Betriebsprüfung wurden Nächtigungsgelder in Folgender Höhe versagt:

51.219,00 (1996), 48.143,00 (1997) sowie 53.313,00 (1998).

In der Berufung betreffend das Jahr 1999 wurde seitens des Bw. abweichend von der Zurechnung des Finanzamtes für „Tages- und Nächtigungsgebühren“ von 70.000,00 S eine „Änderung RK lt. BP Taggelder ca. 25.000,00 vorgenommen. Damit verbleibt für die Nächtigungsgelder des Jahres 1999 eine Zurechnung des Finanzamtes von 45.000,00 S (70.000,00 – 25.000,00). Die im Jahr 1999 zugerechneten Nächtigungsgelder von S 45.000,00 wurde seitens des Bw. nur dem Grunde und nicht der Höhe nach bekämpft. Die Höhe für das Jahr 1999 bewegt sich im Rahmen der Werte des restlichen Berufszeitraumes, sodass die Richtigkeit grundsätzlich nicht in Zweifel zu ziehen ist.

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2001 hat der Bw. Belege zum Nachweis seines bei Besprechungen der Betriebsprüfung gemachten Einwandes, es seien ihm sehr wohl Aufwendungen für Übernachtungen erwachsen, vorgelegt, die inzwischen aufgefunden worden seien.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde – mit Ausnahme offenkundiger und gesetzlich vermuteter Tatsachen nach Abs. 1 – unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Von den zwölf seitens des Bw. vorgelegten Belegen datieren je drei aus den vier Berufungsjahren 1996 bis 1999. Sowohl die Bezeichnung des Ortes („Derching“) als auch der Person des ausgewiesenen Empfängers („R. Wilhelm“) der DM-Beiträge für je „1 Übernachtung“ sind sehr unpräzise und einer näheren Überprüfung daher kaum zugänglich. Auffällig ist weiters, dass weder die Möglichkeit des Formulars, diese Einnahmebelege zu nummerieren, genutzt worden ist, noch ein Buchungsvermerk in der vorgesehenen Rubrik angebracht worden ist. Das gleichförmige Schriftbild der zwölf

Belegkopien, die aus einem vierjährigen Zeitraum datieren, bietet ein Bild, als wären sie in einem Zug erstellt worden.

Unter Berücksichtigung aller Umstände gelangt die Berufungsbehörde in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass der Bw. durch die Vorlage dieser Kopien keinen Nachweis für seine behaupteten Aufwendungen für Übernachtungen erbracht hat. Auch die wirtschaftliche Überlegung der Ersparnis von Zahlungen für das Nachtquartier und die unmittelbare persönliche Bewachung des wertvollen LKW sprechen für die Nutzung der eigenen Schlafkabine im LKW.

Dem Erkenntnis des **VwGH 30.01.2003, 99/15/0085** lag folgender – nach Ansicht der Berufungsbehörde dem hier zu entscheidenden vergleichbare - Sachverhalt zugrunde:

*Der Beschwerdeführer betrieb ebenfalls ein **Transportunternehmen** mit einem Lkw. Im Zuge einer den Zeitraum 1993 bis 1995 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, der Beschwerdeführer habe pauschale Kosten für Nächtigungen im Rahmen betrieblicher Reisen (in das Ausland) geltend gemacht. Er habe allerdings jeweils in der **Schlafkabine** des **Lkw** genächtigt. Das pauschale Nächtigungsgeld komme nicht zum Ansatz, wenn dem Steuerpflichtigen keine Aufwendungen entstünden oder diese bereits in anderen Betriebsausgaben Deckung fänden. Ein Nachweis, dass tatsächlich Nächtigungskosten angefallen seien, sei nicht erbracht worden. Die Nächtigungsgelder seien daher nur in der Höhe der Kosten für Frühstück "glaubhaft". Die Kosten für Frühstück seien mit 15% der geltend gemachten Aufwendungen zu schätzen. Es sei daher eine entsprechende Kürzung der Betriebsausgaben vorzunehmen.*

Gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1993 und 1995, mit denen sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloss, brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Es sei unstrittig, dass Reisen iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 vorgelegen seien. Es kämen daher für die Nächtigung die pauschalen Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 zur Anwendung. Der Steuerpflichtige, der sich für die Pauschalierung der Reisekosten entschieden habe, müsse lediglich den Nachweis für die betriebliche Veranlassung der Reise dem Grunde nach führen. Die Nächtigungsgelder stünden zur Gänze zu. Eine Aufteilung in 15%, die auf Frühstück entfielen, und einen Nächtigungsanteil von 85% sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Das Vorhandensein einer Schlafkabine im Lkw stehe der Anerkennung der Nächtigungsgelder nicht entgegen. Es werde darauf hingewiesen, dass nichtselbstständige Fernfahrer, die in den Lkw-Schlafkabinen ihre Ruhezeiten verbrächten, ein steuerfreies Nächtigungsgeld bezögen. Der Beschwerdeführer dürfe als selbstständiger Fernfahrer nicht schlechter behandelt werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer Reisen iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 getätigt und dabei in der Schlafkabine seines Lkw genächtigt habe. Die Reisekostenpauschalierung nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 könne nur angewendet werden, wenn Aufwendungen tatsächlich anfielen. Entstünden dem Steuerpflichtigen keine Aufwendungen für die Nächtigung, könne kein pauschales Nächtigungsgeld geltend gemacht werden. Hinsichtlich der anteiligen Aufwendungen für das Frühstück, die mit 15% des Nächtigungspauschales geschätzt würden, schließe sich die belangte Behörde der Ansicht des Finanzamtes an, weil sie der herrschenden Verwaltungspraxis entspreche und der Beschwerdeführer die Höhe des geschätzten Betrages nicht bekämpft habe.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis 30.01.2003, 99/15/0085 im Wesentlichen Folgendes erwogen:

„§ 4 Abs. 5 EStG 1988 lautet:

"Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen sind als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen."

§ 26 Z 4 normiert, dass nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören:

"Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers - seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder - so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden."

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 360 S pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 200 S berücksichtigt werden.

d) Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden.

e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

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 vielmehr in einer betragsmäßigen Begrenzung der Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen (Verpflegung).

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren Mehraufwendungen für Unterkunft iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht nachgewiesen. Solcherart entspricht es dem Gesetz, dass die belangte Behörde Aufwendungen dieser Art nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt hat."

Der gegenständliche Fall ist nach Ansicht der Berufungsbehörde jenem des oben eingehend zitierten Erkenntnisses des VwGH 30.01.2003, 99/15/0085, nahezu deckungsgleich – jedenfalls jedoch vergleichbar. In beiden Fällen stand im Berufszeitraum im eigenen LKW

eine Schlafkabine zur Verfügung und wurde kein Nachweis für Mehraufwendungen für eine Unterkunft für die Nächtigung iSd 4 Abs. 5 EStG 1988 nachgewiesen.

Zu den vom Bw. ins Treffen geführten Lohnsteuerrichtlinien 1999 (LStR 1999 RZ 732) wird bemerkt, dass diese nach deren Präambel einerseits lediglich einen Auslegungsbehelf zum EStG 1988 darstellen und aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten ableitbar sein sollen, andererseits „ab 1. Jänner 1999 generell anzuwenden sind“. Derartige Richtlinien sind für den Unabhängigen Finanzsenat jedoch nicht bindend, da dessen Mitglieder nach der Verfassungsbestimmung des § 271 BAO in Ausübung ihres Amtes an keine Weisung gebunden sind.

Nächtigungsgeld kann auch als Werbungskosten nicht zum Zug kommen, wenn Aufwendungen der pauschal abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für die Unterkunft gar nicht angefallen sind (VwGH 17.05.1989, 88/13/0066, und 88/13/0091). Wenn dem Steuerpflichtigen keine Aufwendungen entstehen oder diese schon durch andere Betriebsausgaben gedeckt werden, so steht kein Nächtigungspauschale zu: Etwa bei Nächtigung eines Offiziers im Zelt, VwGH 12.01.1993, 89/14/0216; Reise mit einem Wohnmobil, RdW 1994, 420.

Der Berufung konnte, da die geltend gemachten Nächtigungsgelder gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

b) Schwimmbad

Notwendiges Privatvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre selbst genutzten Gegenstände, zB das selbst bewohnte Einfamilienhaus, die selbst genutzte Wohnungseinrichtung. Notwendiges Privatvermögen bleibt unabhängig von der buchmäßigen Behandlung Privatvermögen. Im Kommentar von Doralt, EStG, 7. Auflage, dem diese Ausführungen in Tz 54 zu § 4 entnommen sind, finden sich in der Folge unter Tz 57 ua folgende Beispiele für **notwendiges Privatvermögen**:

Sauna im Wohn- und Bürohaus eines Architekten, auch wenn sie vom Personal und für Besprechungen genützt wird, weil keine nahezu ausschließliche betriebliche Veranlassung (VwGH 30.01.2001, 95/14/0042)

Schwimmbad im Gymnastikraum eines Arztes (VwGH 12.11.1985, 85/14/0114; 16.12.1986, 84/14/0111; 23.02.1994, 92/15/0025; anders wenn es überwiegend für Therapiezwecke genutzt wird, 19.01.1982, 81/1470001; notwendiges Privatvermögen ist auch das

Schwimmbad eines Installateurs im eigenen Wohnhaus, auch wenn es als Musterbad genutzt wird (VwGH 17.11.1981, 81/14/0086).

Der Bw. behauptet, aus der Bestätigung seines Dienstnehmers vom 13. Juni 2000, wonach dieser das Schwimmbecken der „Firma“ des Bw. jederzeit benutzen könne und dies aus gesundheitlichen Gründen auch wahrnehme, sei zu entnehmen, dass dieses Schwimmbad überwiegend für betriebliche Zwecke errichtet worden sei.

Das Finanzamt hat dem in der Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2001 entgegnet, nach der Verkehrsauffassung sei es unüblich, ein beim Privathaus errichtetes Schwimmbecken auch den Angestellten zur Benützung zur Verfügung zu stellen. Die Behauptung der überwiegend betrieblichen Nutzung durch **einen** Arbeitnehmer widerspreche daher allen Erfahrungen des täglichen Lebens.

Der Bw., der nicht im Firmenbuch eingetragen ist und den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, war im Berufszeitraum verheiratet und hat sich zu diesem Vorhalt in der Berufungsvorentscheidung nicht konkret geäußert. Ein Nachweis einer tatsächlich überwiegend betrieblichen Nutzung liegt in Anbetracht des Umstandes, dass der Bw. nicht einmal behauptet, das gegenständliche Schwimmbecken sei weder von ihm selbst noch von seiner Gattin benützt worden, nach Ansicht der Berufsbehörde nicht vor. Die behauptete überwiegend betriebliche Nutzung würde, wie das Finanzamt zutreffend eingewendet hat, der Erfahrung des täglichen Lebens nicht entsprechen. Auch nach der Verkehrsauffassung liegt hier zweifellos eine Einrichtung des gehobenen privaten Bedarfes und kein Betriebsvermögen – schon gar nicht eines Transportunternehmens vor.

Der Berufung konnte, weil die geltend gemachten Aufwendungen für das Schwimmbad nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähige Ausgaben für die Lebensführung darstellen, auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Zu den seitens des Bw. in der Berufung für das Jahr 1999 abweichend vom bekämpften Bescheid vorgenommenen Zurechnungen in den Positionen „Afa Haus Fertigstellung“ 626,00 (statt 616,00) und „Zugang Schwimmbad Afa“ 5.081,00 (statt 5.051,00) wird bemerkt, dass es sich hierbei offensichtlich um geringfügige Versehen seitens des Bw handelt.

Umsatzsteuer 1996 bis 1998

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 13 Abs. 1 UStG 1994 kann für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise bei Aufwendungen für Nächtigung die abziehbare Vorsteuer entweder aus den für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnet oder in tatsächlicher Höhe durch eine Rechnung nachgewiesen werden.

In Verbindung bzw. in Folge obiger Feststellungen bei der Einkommensteuer bedeutet dies Folgendes:

a) Nächtigungsgelder

Die geltend gemachten Vorsteuern sind gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht abzugsfähig.

b) Schwimmbad

Die geltend gemachten Vorsteuern sind gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Aus diesen Gründen konnte den Berufungen kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 6. November 2006