



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Rothwangi & Partner Steuerberatungs GmbH & CoKG, 8680 Mürzzuschlag, Kirchengasse 4, vom 16. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 16. März 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Zugbegleiter. In den Streitjahren erzielte er aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und war in der Zeit von 1. April 2006 bis 31. Dezember 2007 darüber hinaus als freier Dienstnehmer für die Y Bahn tätig.

Laut Mitteilung gemäß [§ 109a EStG 1988](#) erhielt der Bw. für die zweitgenannte Tätigkeit im Jahr 2006 21.752,13 Euro und im Jahr 2007 14.587,20 Euro als Honorar. Da der Bw. zunächst keine Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als freier Dienstnehmer geltend machte, berücksichtigte das Finanzamt bei der Veranlagung der Einkünfte des Bw. jeweils nur das Betriebsausgabenpauschale gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) in Höhe von 12% der Einnahmen.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 machte der Bw. die folgenden Betriebsausgaben geltend: Fahrtkosten in Höhe des Kilometergeldes für Fahrten zwischen seinem Wohnort und seinem Dienstort, Verpflegungsaufwendungen sowie Sozialversicherungsbeiträge (Pflichtversicherung). Der Bw. legte für jeden Monat seiner Tätigkeit als Zugbegleiter der Y Bahn sowohl eine Aufstellung, aus der Datum, Dauer und Ziel jeder Fahrt hervorgehen, als auch eine „Lohn/Gehaltsabrechnung“, die die Höhe des Honorars des Bw. und die Höhe des einbehaltenen Sozialversicherungsbeitrags enthalten, vor.

Das Finanzamt erließ Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2006 und 2007 und berücksichtigte – neben dem 12%igen Betriebsausgabenpauschale – die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 3.022,68 Euro für das Jahr 2006 und in Höhe von 1.971,15 Euro für das Jahr 2007 als Betriebsausgaben. Die Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort des Bw. wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die Nichtbenutzung des öffentlichen Verkehrsmittels nach Ansicht des Finanzamtes im vorliegenden Fall den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche und die Benützung des eigenen PKW nicht nachgewiesen worden sei. Die Verpflegungsaufwendungen wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil in einem Fahrzeug, das sich auf einem ständig befahrenen Linien- oder Schienennetz bewege, ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit für den in diesem Fahrzeug beschäftigten Zugbegleiter begründet werde.

In dem gegen diese Bescheide eingebrachten Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, der Bw. sei in den Streitjahren sowohl als Dienstnehmer der ÖBB als auch als freier Dienstnehmer der Y Bahn tätig gewesen. Hinsichtlich der zweitgenannten Tätigkeit sei sowohl der Dienstort als auch der Ort, von dem die Züge abgefahren seien, Z gewesen. Der Dienstbeginn sei zwischen 6:00 Uhr und 6:30 Uhr gelegen. Es sei zwar zutreffend, dass der Bw. als Dienstnehmer der ÖBB den Bahnverkehr unentgeltlich nutzen könne, doch hätte der Bw. bei den bestehenden Zugverbindungen bereits jeweils am Vorabend von seinem Wohnort wegfahren müssen, um rechtzeitig zu Dienstbeginn an seinem Dienstort einzutreffen. Um nicht am Dienstort übernachten zu müssen, habe der Bw. die Strecke zwischen Wohnort und Dienstort daher mit dem privaten PKW zurückgelegt. Im Abgabenverfahren sei, wenn ein Sachverhalt nicht nachgewiesen werden könne, dieser glaubhaft zu machen. Mit den Ausführungen betreffend die schlechten bzw. unzureichenden Zugverbindungen zwischen dem Wohnort und dem Dienstort des Bw. werde die tatsächliche Benutzung des PKW durch den Bw. glaubhaft gemacht. Der steuerliche Vertreter beantragte daher für das Jahr 2006 5.745,60 Euro (63 Fahrten zu jeweils 240 km) und für das Jahr 2007 3.739,20 Euro (41 Fahrten zu jeweils 240 km; Schätzung der Aufwendungen in beiden Jahren in Höhe des amtlichen Kilometergeldes von 0,38 Euro/km) als Betriebsausgaben für die Fahrten des Bw.

zwischen Wohnort und Dienstort im Zusammenhang mit der Tätigkeit als freier Dienstnehmer der Y Bahn anzuerkennen.

In einem (weiteren) Vorhalt ersuchte das Finanzamt den Bw., bekanntzugeben, mit welchem Fahrzeug er die Fahrten durchgeführt habe und die entsprechenden Fahrtenbücher sowie allfällige Reparaturrechnungen für die Streitjahre vorzulegen. Da sich sowohl der Dienstort des Bw. als Dienstnehmer der ÖBB als auch der Ausgangs- und Endpunkt der Fahrten als Zugbegleiter der Y Bahn in Z (A) befunden haben, wurde der Bw. gefragt, ob ihm sein Dienstgeber (ÖBB) in den Streitjahren in Z eine Möglichkeit zur Übernachtung bzw. einen Ruhe- oder Pausenraum zur Verfügung gestellt habe.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw. damit, dass er bereits im Jahr 2009 alle nunmehr angeforderten Unterlagen dem Finanzamt zur Verfügung gestellt habe. Nach einigen Monaten habe er einige, jedoch nicht alle Unterlagen zurückbekommen. Es fehlten ua. die beiden Fahrtenbücher für den von ihm bis Oktober 2006 und für den von ihm ab Oktober 2006 genutzten PKW. Die Unterlagen, die er zurückbekommen habe, habe er seinem Steuerberater übergeben, weshalb er keine Unterlagen mehr habe, die er dem Finanzamt nunmehr übermitteln könne. Der Bw. legte jedoch eine Bestätigung seines Dienstgebers (ÖBB) vor, wonach es für die Mitarbeiter der Y Bahn keine Möglichkeit gegeben habe, in Z (A) zu übernachten.

In Ergänzungsschreiben zu seinem Berufungsvorbringen vom 19. Februar 2010 bzw. vom 13. September 2010 führte der Bw. nochmals aus, dass er in den Streitjahren nur Dienstnehmer der ÖBB, nicht aber der Y Bahn gewesen sei. Bei der Y Bahn habe es sich um einen Verein gehandelt, der zwar zehn Dienstnehmer beschäftigt habe. Der Bw. sei jedoch nicht Dienstnehmer dieses Vereins, sondern nur „einfaches“ Vereinsmitglied gewesen und habe als solches für seine Tätigkeit als Zugbegleiter lediglich Aufwandsentschädigungen erhalten. Diese Aufwandsentschädigungen seien nach Abzug der Kilometergelder, der Tagesgelder und des Reisekostenausgleichs geringer gewesen als der steuerpflichtige Betrag von 8.720,00 Euro jährlich, weshalb der Bw. nicht verstehe, warum er dafür Steuern zahlen müsse. Der Bw. führte weiters aus, in den Streitjahren sei es ihm an keinem Tag, an dem er für die Y Bahn tätig gewesen sei, möglich gewesen, ein öffentliches Verkehrsmittel für die Fahrt zwischen Wohnort und Dienstort zu benützen ohne bereits am Vortag anzureisen oder erst am nächsten Tag abzureisen, weshalb er für diese Fahrten seinen privaten PKW benutzt habe. Für eine Übernachtung am Dienstort habe ihm sein Dienstgeber (ÖBB) in den Streitjahren kein Zimmer zur Verfügung gestellt, wenn der Bw. für die Y Bahn tätig gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob bei den Einkünften des Bw. als freier Dienstnehmer der Y Bahn (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) Verpflegungsaufwendungen und Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort (Abfahrtsort der Züge) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Betriebsausgaben sind gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) und gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie 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 erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

1) Verpflegungsaufwendungen

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 29.05.1996, [93/13/0013](#), m.w.N.) gehören die Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung grundsätzlich zu den Kosten der Lebenshaltung, zumal dieser Aufwand einer Vielzahl von Steuerpflichtigen dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen. Einem Steuerpflichtigen sei es auch unbenommen, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch Verzehr im Bereich des Dienstortes die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen.

Mehraufwendungen für Verpflegung könnten nur vorliegen, wenn über die vorstehenden Ausführungen hinaus Aufwendungen anfielen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige – weil er sich in größerer Entfernung von seinem Haushalt aufhält – nicht die Möglichkeit habe, sich Mahlzeiten im Rahmen seines Haushaltes zuzubereiten. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach [§ 4 Abs. 5 EStG 1988](#) finde ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt seien, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führe. Halte sich der Steuerpflichtige jedoch – unter Umständen auch mit Unterbrechungen – länger an einem Ort auf, seien ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sei (VwGH 28.01.1997, [95/14/0156](#)).

Voraussetzung für die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist somit das Vorliegen einer Reise im Sinn des [§ 4 Abs. 5 EStG 1988](#) bzw. im Sinn des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#). Der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, führt zu keiner Reise (vgl. zB VwGH 30.10.2001, [95/14/0013](#)). Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Mittelpunkt der Tätigkeit kann aber nicht nur ein einzelner Ort oder ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein, sondern es kann auch eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, wenn die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen ständig befahrenen Linien- oder Schienennetzes erfolgt (zB als Lokführer oder Zugbegleiter, und zwar hinsichtlich des gesamten Linien- oder Schienennetzes des jeweiligen Verkehrsunternehmens) [vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 181; sowie UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07].

Da der Bw. – wie aus den von ihm vorgelegten Aufzeichnungen ersichtlich ist – als Zugbegleiter der Y Bahn in den Streitjahren seine Tätigkeit in Fahrzeugen ausübte, die ständig auf demselben Schienennetz unterwegs waren, begründete der Bw. bei seiner Fahrtätigkeit einen Mittelpunkt der Tätigkeit. Die Tätigkeit des Bw. als Zugbegleiter der Y Bahn führte daher zu keiner Reise im Sinn des [§ 4 Abs. 5 EStG 1988](#), weshalb schon aus diesem Grund kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand vorliegt.

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit liegt bei einer Fahrtätigkeit für die ersten fünf Tage („Anfangsphase“) vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat (vgl. nochmals Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 181; sowie UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07). Aber auch dann, wenn eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, führt dies nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, ist für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (vgl. nochmals VwGH 28.01.1997, [95/14/0156](#), und VwGH 30.10.2001, [95/14/0013](#)).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass die Tätigkeit des Bw. als Zugbegleiter der Y Bahn mit keinen Nächtigungen am Dienstort (Abfahrtsort der Züge) verbunden war. Wie der Bw. ausführte, hätte er am Dienstort nächtigen müssen, wenn er die Strecke zwischen Wohnort und Dienstort mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt hätte. Da der Bw. es aber vorzog, mit dem PKW zu fahren statt am Dienstort zu nächtigen, ist ihm auch für die Zeit des Beginns

seiner Tätigkeit als Zugbegleiter der Y Bahn im April 2006 kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand erwachsen.

2) Fahrtkosten (Kilometergelder)

Als Zugbegleiter der Y Bahn erzielte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort (Abfahrtsort der Züge) legte der Bw. mit dem PKW zurück, weil sein Dienst stets zwischen 6:00 Uhr und 6:30 Uhr begann und er seinen Dienstort um diese Zeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn) noch nicht erreichen konnte.

Das Vorbringen des Bw. ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates glaubwürdig, weil nicht erkennbar ist, auf welche Weise der Bw. seinen Dienstort (Abfahrtsort der Züge) sonst rechtzeitig hätte erreichen können. Wäre der Bw. mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn) zu seinem Dienstort angereist, hätte er seinen Wohnort bereits am Vorabend verlassen müssen. Der Bw. machte aber weder Nächtigungskosten geltend, noch wurde ihm im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die Y Bahn eine Übernachtungsmöglichkeit (kostenlos) zur Verfügung gestellt (eine diesbezügliche Bestätigung legte der Bw. vor). Das Finanzamt entgegnete dem Vorbringen des Bw., er habe für die Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort seinen PKW benutzt, lediglich, „die Nichtbenutzung der öffentlichen Verkehrsmittel widerspreche im vorliegenden Fall den Erfahrungen des täglichen Lebens“. Dieses Argument überzeugt nicht, weil dem Bw. im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Zugbegleiter der ÖBB (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) in den Streitjahren das große Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) gewährt und dem Bw. damit zugestanden wurde, dass ihm im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar gewesen sei. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Benutzung des PKW durch den Bw. für dieselbe Strecke im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die Y Bahn den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen sollte.

Auch der Einwand, der Abfahrtsort der Züge der Y Bahn sei derselbe wie der Dienstort des Bw. im Rahmen seiner nichtselbständigen Arbeit, weshalb die Fahrten vom Wohnort zum Abfahrtsort der Züge bereits mit dem (großen) Pendlerpauschale abgegolten seien, wäre nicht zielführend, weil es sich bei den Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. als Zugführer der Y Bahn unbestritten ermaßen um zusätzliche Fahrten handelte, die nicht mit der nichtselbständigen Arbeit des Bw. in Zusammenhang standen. Die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. für die Y Bahn sind daher mit den tatsächlichen Aufwendungen (gegebenenfalls mit den Kilometergeldern) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen (vgl. dazu VwGH 28.01.1997, [95/14/0156](#)).

Zutreffend ist zwar, dass ein Fahrtenbuch als Nachweis für die genannten Fahrten nicht vorliegt, die Nachweisführung anhand eines Fahrtenbuches ist aber nicht zwingend, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen werden kann. Es kommen dazu zB vom Steuerpflichtigen geführte Aufzeichnungen bzw. Belege und Unterlagen in Betracht, die Datum und Dauer, Beginn und Ende, Ziel und Zweck jeder einzelnen Fahrt festhalten (vgl. UFS 05.06.2012, RV/0234-F/11).

Die vom Bw. vorgelegten Bestätigungen der Y Bahn, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen der Bw. bei welchen Fahrten (Fahrtziel und Fahrtdauer) als Zugbegleiter tätig war, sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Nachweis dafür geeignet, wann bzw. wie oft der Bw. in den Streitjahren die Strecke zwischen Wohnort und Dienstort (Abfahrtsort der Züge) zurücklegte. Da die Höhe der Aufwendungen vom Bw. nicht nachgewiesen wurde, kann das amtliche Kilometergeld als Schätzungshilfe herangezogen werden.

Auf den Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort (Abfahrtsort der Züge) legte der Bw. im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die Y Bahn im Jahr 2006 15.120 km (63 Fahrten zu je 240 km) und im Jahr 2007 9.840 km (41 Fahrten zu je 240 km) zurück. Unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes betragen die Aufwendungen des Bw. im Jahr 2006 daher 5.745,60 Euro und im Jahr 2007 3.739,20 Euro.

Die Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb betragen daher (in Euro):

	2006	2007
Einnahmen laut Mitteilung gemäß <u>§ 109a EStG 1988</u>	21.752,13	14.587,20
Einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	-3.022,68	-1.971,15
Fahrtkosten Wohnort Dienstort	-5.745,60	-3.739,20
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.983,85	8.876,85

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 18. Juli 2013