



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 12. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2002: 111 €, Einkommensteuergutschrift 2002: - 222 €

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber), ein A, hat anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 neben nicht mehr strittigen Aufwendungen die Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten (Tages- und Nächtigungsgelder) sowie der Ausgaben (Grundgebühr) für ein Mobiltelefon als Werbungskosten beantragt. Die Differenzwerbungskosten wurden in einer Beilage – wie folgt – ermittelt:

Übersicht Differenzwerbungskosten

Zeitraum	Ort	Tag	Differenz	Tagesgebühr	Nächtigungsgebühr
01.01.2001 bis 01.02.2002	B1,	1.-30 Tag	Diff: 1,80	54	51
	gesamt 365 T/N	ab 31. Tag	Diff: 7,90	2.883,50	1.825

"Von Seite des Dienstgebers wird für die ersten 30 Tage eine Tagesgebühr in Höhe von 24,6 € verrechnet. Ab dem 31. Tag beträgt die Tagesgebühr 18,5 € pro Tag. Fehlt auf den Betrag ein Betrag von 7,90 €, welcher für die Lohnsteuergutschrift pro Tag beantragt wird.

Als Nächtigungsgebühr kann beim Dienstgeber für die ersten 30 Tage eine Gebühr in Höhe von 13,30 € verrechnet werden. Ab dem 31. Tag beträgt die Nächtigungsgebühr 10 €. Fehlt auf den Betrag von 15 € ein Betrag von 5 €, welcher für die Lohnsteuergutschrift pro Nacht beantragt wird. Die Entfernung von Wohn- zum Dienstort betrug immer mehr als 120 km. Vom Dienstgeber wird bzw. wurde kein Zimmer zur Verfügung gestellt."

Die Telefonkosten (Grundgebühr) wurden für den Zeitraum 1.4.2002-14.10.2003 mit 361,90 € bekanntgegeben.

Im Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2007 wurden die beantragten Werbungskosten nur teilweise berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, Tages- und Nächtigungsgelder würden nicht zustehen, weil im B bereits vor dem Jahr 2002 ein (weiterer) Tätigkeitsmittelpunkt begründet worden sei. Mangels Nachweis der beruflichen Notwendigkeit könnten die Kosten für das Mobiltelefon keine Berücksichtigung finden. Das Pendlerpauschale (Wohnung – Dienststelle C) sei bereits bei der Lohnverrechnung laut Lohnzettel berücksichtigt worden. Aufgrund der Aktenlage sei ein Pendlerpauschale für die auswärtige Dienstverrichtung für ein Monat 17,50 € anzusetzen. Die Familienheimfahrten seien in Höhe von 175 € (1/12 von 2.100 €) gewährt worden.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 17. Dezember 2007 fristgerecht Berufung erhoben. Nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages wurde ausgeführt, die Berufung richte sich gegen die Punkte, die vom Finanzamt abgelehnt worden seien (Pendlerpauschale, Ablehnung der Differenzwerbungskosten und der Kosten für das Mobiltelefon). Die Aufzeichnungen seien dem Finanzamt bereits vorgelegt worden. Die angeführten Positionen würden von anderen Finanzämtern anerkannt.

Nach Durchführung von ergänzenden Ermittlungen wurde der Berufung in der Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2008 teilweise (in Bezug auf das Mobiltelefon) stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, für die im Interesse des Dienstgebers bestätigte außerdienstliche Erreichbarkeit (berufliche Gespräche seien nicht nachgewiesen worden) sei im Schätzungsweg der Aufwand mit 40 € (Grundgebühr, Wertkarte etc.) berücksichtigt worden. Die übrigen beantragten Werbungskosten (Pendlerpauschale, Familienheimfahrten) seien bereits im Bescheid vom 12. Dezember 2007 bzw. bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden.

Am 30. Mai 2008 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Der Vorlageantrag bezieht sich nur auf die teilweise Berücksichtigung der Kosten (Grundgebühr) für ein Mobiltelefon bzw. der

Differenzwerbungskosten. Begründend wurde ausgeführt, der Differenz zur B1 habe immer mehr als 120 km betragen, somit könnten Tagesgebühren für 6 Monate steuerfrei geltend gemacht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung Sicherung oder Erhaltung von Ausgaben.

2.) Werbungskosten sind auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagegeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung stehen nicht zu.

3.) Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher bzw. betrieblicher Obliegenheiten von Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne das dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird, wobei weiters eine Reise idR erst bei einer Entfernung von 20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit anzunehmen ist und ein zeitliches Ausmaß von drei Stunden überschritten sein muss. Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt grundsätzlich die Betriebsstätte. Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort aufgrund eines längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsaufwendungen zu informieren und so jenen Verpflegungsaufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.91, 91/14/0074 mwN). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat. Gleches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut gemacht machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (vgl. Jakom, Lenneis, EStG, 2009, § 16 Rz 43 und 44).

Nach der Rechtsprechung sind es somit zwei Kriterien, die den Verpflegungsaufwand rechtfertigen:

- die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit: Sie muss mindestens 25 km betragen.
- die Dauer der Tätigkeit am neuen Einsatzort: Bei längeren Tätigkeit an einem neuen (weiteren) Tätigkeitsort hat der Steuerpflichtige ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie am

Einsatzort kennen zu lernen und befindet sich daher in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Haushalts verpflegt: daher ist ein Verpflegungsaufwand nach Ablauf einer bestimmten Aufenthaltsdauer nicht mehr gerechtfertigt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Anm. 172 zu § 16 und die dort angeführte Judikatur).

Der Bw. war vom 1.1.2001 bis 1.2.2002 dem B1 zugeteilt war. Nachdem sich der Bw. das ganze Jahr 2001 regelmäßig in B aufgehalten hat, wurde dort – wie das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2007 zutreffend ausgeführt hat - ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Die beantragten Differenzwerbungskosten (Tagesgelder) konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Anzumerken ist in diesem nochmals Zusammenhang, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten nicht allein die Entfernung vom Wohnort, sondern auch das Nichtvorliegen eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit entscheidend ist.

4.) Der Nächtigungsaufwand beträgt ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Inlandsreisen 15 € pro Nächtigung. Die Aufwendungen müssen aber dem steuerpflichtigen auch real erwachsen sein und ihn wirtschaftlich belastet haben (vgl. Jakom, Lenneis, EStG 2000, § 16 Rz 46).

a.) Im Streitfall wurde der Bw. mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 3. Juni 2009 aufgefordert den Nächtigungsaufwand (Rechnungen, Überweisungsbelege) des Jahres 2002 nachzuweisen.

Diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen. Es wurden weder Rechnungen noch Überweisungsbelege vorgelegt. Vorgelegt wurden nur Kopien von Dienstplänen. Auf diesen Kopien wurde handschriftlich der Vermerk "November und Dezember 2001" angebracht. Der Originaldienstplan sei nicht mehr vorhanden.

Die Anreise von R zum nächsten Tagdienst sei immer an Vorabend erfolgt. Die Rückreise von B nach R sei nach mehrstündiger Ruhepause erfolgt. Es dürften monatlich 20-23 Nächtigungen gewesen sein.

Mit diesem Vorbringen hat der Bw. den Nachweis eines Nächtigungsaufwandes nicht erbracht. Anzumerken ist, dass der Dienstplan schlecht kopiert und schwer leserlich ist. Allein aus den vorgelegten Dienstplänen der Monate November und Dezember 2001 können ohne weitere Erklärungen keine Nächtigungen des Bw. in B im Streitzeitraum abgeleitet und nachgewiesen werden.

b.) Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 1. Juli 2009 wurde der Bw. nochmals ersucht nachzuweisen, dass ihm im Jahr 2002 überhaupt ein Nächtigungsaufwand entstanden ist. Wiederum wurde um Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelege ersucht. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, seine Aufenthalte im B im Zeitraum 1.1.2001 bis 1.2.2002 durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Weiters wurde gebeten, Dienstpläne so zu erläutern, sodass schlüssig nachvollziehbar sei, an welchen Tagen sich der Bw. im Zeitraum 1.1.2001 bis 1.2.2002 tatsächlich in B aufgehalten habe.

Auch diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen. Belege (Rechnungen, Überweisungsbelege, Reisekostenabrechnungen) wurden wiederum nicht vorgelegt. Ebensowenig wurden Dokumente vorgelegt, aus denen sich die Aufenthalte des Bw. in B nachvollziehen lassen. Ein ergänzendes Vorbringen zu den vorgelegten Dienstplänen wurde ebenfalls nicht erstattet.

c.) Vorgebracht wurde lediglich, dass der Bw. habe in einem Zimmer in der Abteilung ab T genächtigt, das er gemietet habe. Über die Höhe der Miete könne der Bw. keine Auskunft geben, weil er sich nicht mehr daran erinnere. Rechnungskopien könne er keine nachbringen, weil sämtliche Leiter der dortigen Behörde seit Jahren in Pension bzw. verstorben seien.

d.) Dass sich der Bw. nicht mehr an die Höhe der gezahlten Miete erinnern kann, hält der unabhängige Finanzsenat für nicht glaubwürdig, zumal sein Aufenthalt in B einen längeren Zeitraum (1.1.2001 bis 1.2.2002) umfasst hat.

Gleiches gilt für die Nichtvorlage der Rechnungskopien. Im Übrigen hätte der Nachweis der Nächtigungskosten auch durch Vorlage von anderen Belegen (Zahlungsbelege, Reisekostenabrechnungen usgl.) erbracht werden können.

e.) Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Bw. keine Unterlagen vorzulegen vermochte, aus denen hervorgeht, wann genau er sich im Zeitraum 1.1. bis 1.2.2002 überhaupt in B aufgehalten haben soll. Allein aus der Vorlage von Dienstplänen der Monate November und Dezember 2001 können – wie bereits ausgeführt – keine Rückschlüsse auf die Aufenthalte (Tage mit Dienstverrichtung, Urlaubstage, Krankenstandstage etc.) des Bw. in B im Monat Jänner 2002 gezogen werden, zumal keine ergänzenden Erläuterungen getätigten wurden. Hinzu kommt noch, dass der Bw. den Nachweis schuldig geblieben ist, dass er im Zeitraum 1.1. bis 2.1. 2002 überhaupt in B genächtigt hat.

Die beantragten Differenzwerbungskosten (Nächtigungsgelder) konnten daher ebenso nicht berücksichtigt werden.

5.) Was die geltend gemachten Telefonkosten anbelangt, liegt es am Steuerpflichtigen durch Aufzeichnungen aller Telefongespräche die ausschließliche Nutzung nachzuweisen. Liegen

keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des betrieblichen bzw. beruflichen Anteils im Schätzungswege zu erfolgen.

a.) Der Bw. hat keine Aufzeichnungen hinsichtlich der Telefongespräche vorgelegt. Nach seinem Vorbringen (vgl. Eingabe vom 4. Dezember 2007) sei allein die ständige Erreichbarkeit für den Dienstgeber "wegen Nachbesetzungen von Diensten nach Ausfall eines Kollegen oder dienstlicher Frage außerhalb des Dienstes ausschlaggebend". Für den Zeitraum 1.4.2002-14.10.2003 wurden 351,90 € an Telefonkosten geltend gemacht.

b.) Zum Beweis der berufliche Notwendigkeit der Aufwendungen für ein Mobiltelefon wurde auch eine Bestätigung der RTZ vom 12. März 2007 vorgelegt werden.

Die Bestätigung lautet auszugsweise wie folgt:

"Ich besitze ein privates Mobiltelefon. Ich bin der Auffassung, dass dies für meinen Dienstgeber hilfreich ist, um meine telefonische Erreichbarkeit außerhalb der Dienstzeit gewährleisten zu können.

Weiters gebe ich an, dass ich kein persönlich zugewiesenes Mobiltelefon besitze".

Diese Bestätigung wurde sowohl vom Bw. als auch von seinem Vorgesetzten unterfertigt.

c.) Der Umstand, dass die Anschaffung eines Mobiltelefons hilfreich für den Dienstgeber sein kann, trifft auf eine Vielzahl von Steuerpflichtigen (Außendienstmitarbeiter jeglicher Art, Schichtarbeiter, Krankenpflegepersonal etc) zu. Gleiches gilt für die Behauptung des Bw, er müsse für dienstliche Fragen außerhalb des Dienstes und wegen möglicher Änderungen von Diensten erreichbar sein. Mit derartig allgemein gehaltenen Ausführungen kann eine ausschließlich berufliche Anschaffung und Verwendung des Mobiltelefons weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

d.) Hinzu kommt noch, dass die Bestätigung vom der RTZ und zwar am 12. März 2007 ausgestellt worden ist.

Der Inhalt dieser Bestätigung kann daher nicht ins Jahr 2002 projiziert werden. Zudem hat der Bw. seinen Dienst im Jahr 2002 überwiegend in der Stammdienststelle ZTR und in der Dienststelle B1 verrichtet.

e.) Nach dem der Bw. hinsichtlich des geltend gemachten Aufwandes für ein Mobiltelefon kein abschließendes Vorbringen unter Vorlage von beweiskräftigen Dokumenten erstattet hat (vgl. Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 3. Juni 2009, Punkt 4) bestand kein Anlass von der Schätzung des Finanzamtes abzugehen. Im Übrigen hat der Bw. der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 27. Mai 2008, der Vorhaltswirkung zukommt, nichts entgegengesetzt.

6.) Der Berufung konnte daher nur im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2008 Folge gegeben werden.

7.) Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2008 zu entnehmen, die insoweit integrierender Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Juli 2009