



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., geb. XX.XX.XXXX, B., vom 2. August 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. Oktober 2007 entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird keine Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, indem der Berufungswerber gemäß § 102 EStG als beschränkt steuerpflichtig veranlagt wird und seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur im Anteil des der Republik Österreich gemäß dem DBA-Ungarn zukommenden Besteuerungsrechtes besteuert werden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) ist seit 1991 bei C., einem internationalen Transportunternehmen mit Sitz im südlichen Niederösterreich, als Kraftfahrer beschäftigt. Der Bw. ist ungarischer Staatsbürger und hat seinen Familienwohnsitz gemeinsam mit seiner Ehefrau und seinen zwei unmündigen Kindern in Ungarn (Budapest). In Österreich hatte er keine Wohnung. Er war zwar seit Tätigkeitsbeginn am Unternehmensstandort als Hauptwohnsitz gemeldet. Die Wohnsitzmeldung dient im Einvernehmen mit dem Arbeitgeber

als eine Art inländische Postadresse. Der Bw. hatte an dieser Adresse keine Wohn- oder Schlafgelegenheit und hielt sich daher in der arbeitsfreien Zeit dort nicht auf.

Der Ablauf der Tätigkeit des Bw. stellte sich wie folgt dar: Die Arbeitswoche des Bw. umfasste entsprechend dem Kollektivvertrag 45 Arbeitsstunden. Die Arbeitszeit war nach dem jeweiligen Arbeitsanfall zu leisten, sodass keine gleichmäßigen Abläufe waren, wie bei einer 5-Tagewoche. Eine Auslandstour konnte eine Arbeitswoche, kürzer oder auch länger dauern. War die Tour kürzer als eine Woche, wurde in der Regel unmittelbar anschließend noch eine weitere kürzere Tour gefahren. Manchmal war der LKW vor der Tour schon fertig beladen und der Transport konnte sogleich beginnen. Manchmal war erst beim Spediteur oder beim Kunden der LKW zu beladen. Der Bw. hatte in ganz Europa Touren zu fahren. Die LKW waren mit Schlafkabine ausgestattet, die während der Fahrten zu Nächtigung benutzt wurden. Für jede Nächtigung erhielt der Fahrer eine Nächtigungspauschale von € 15.

Vom Unternehmen wurde versucht, zwischen den Arbeitsanfall und den Freizeitwünschen des Arbeitgebers einen gelungenen Ausgleich zu finden. So wurde darauf geachtet, dass der Bw. idR einen zwei- oder mehrtägigen Freizeitblock für die Familienheimfahrten hatte.

In der Arbeitnehmerveranlagung 2006 machte der Bw. - wie in den Vorjahren - Werbungskosten wegen Familienheimfahrten bis zum höchstzulässigen Pendlerpauschale (€ 2.931) geltend.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18.07.2007 erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung, weil Ausgaben für die Familienheimfahrten nicht berücksichtigt wurden. Er begehrte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Der Bw. legte Nachweise der ungarischen Abgabenbehörde über die Einkommensverhältnisse seiner Ehegattin sowie von ihm vor und beantragt gemäß § 1 Abs. 4 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. Seine Ehegattin hatte 2006 keine Einkünfte und der Bw. bezog ausschließlich die nichtselbständigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Kraftfahrer.

Mit Vorhalt vom 4.9.2007 wies das Finanzamt darauf hin, dass der Bw. als Fernfahrer ein Teil seiner Tätigkeit im Ausland verrichte. Es sei daher nur der Teil der Einkünfte in Österreich zu versteuern, welcher auf Tätigkeiten in Österreich entfiel. Der Bw. habe die Möglichkeit nachzuweisen, welcher Anteil seiner Arbeitszeit auf Tätigkeiten in Österreich entfalle.

Da der Vorhalt nach Fristverlängerung unbeantwortet geblieben war, erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung (31.10.2007). Dagegen stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 13.11.2007 fristgerecht einen Vorlageantrag. Er legte eine Aufstellung seiner Arbeitstage vor. Von den 287 Arbeitstagen entfielen 107 - das sind 37% - auf Österreich und

180 – das sind 63% - auf Tätigkeiten im Ausland. Wenn ihm schon keine Familienheimfahrten oder Pendlerpauschale gewährt werde, so möge zumindest für die 287 Reisetage ein pauschales Frühstücksgeld von € 4,20 pro Nächtigung (LStR 2002 Rz 317) in Abzug gebracht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vorstehende Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde und stützt sich auf die Vorbringen des Bw. und die Ermittlungen der Abgabenbehörde. In Streit steht die Rechtsfrage, ob Werbungskosten wegen Familienheimfahrten und für tatsächliche Aufwendungen (z.B. Frühstück, Badbenutzung) bei den Nächtigungen in der LKW-Kabine zustehen.

1. Unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Hat die natürliche Person keinen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 1 und Abs. 2 BAO ist sie gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Unter Wohnung sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können.

Keine Wohnung sind Mannschaftsunterkünfte oder Schlafstellen am Arbeitsort, Jagdhütten und Bootshäuser sowie nicht ortsfeste Unterkünfte z.B. Campingmobil, Wohnwagen (vgl. Doralt, EStG9, § 1 Tz 10 m.w.H.). Ebenso ist die Schlafkabine im Lkw keine Wohnung. Zu Recht wurde daher angenommen, dass der Bw. im Inland über keinen Wohnsitz verfügt.

Zweifelhaft und einer sehr genauen Prüfung bedarf aber die Beurteilung, ob der Bw. auf Grund gewöhnlichen Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Der gewöhnliche Aufenthalt setzt eine längere, jedoch nicht ständige Anwesenheit voraus; erforderlich ist eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort (VwGH,

31.3.1992, 87/14/0096). Den Gegensatz zum gewöhnlichen Aufenthalt stellt der vorübergehende Aufenthalt dar, der keine unbeschränkte begründet, es sei den, er dauert länger als sechs Monate. Es kann auch ein Aufenthalt in einem Land begründet werden, ohne dass ein Aufenthalt an einem bestimmten Ort desselben begründet wird (Fuchs in Hofstätter-Reichel, EStG 1988 zu § 1 TZ 11).

Ausländische Donauschiffer, die sich auf einem österreichischen Donauschiff verdingen, fahren i.d.R. durch längere Zeit, oft mehrere Jahre lang, auf diesen Schiffen. Diese ausländischen Donauschiffer werden zu einem überwiegenden Teil auf Fahrtstrecken eingesetzt, die in Österreich gelegen sind. Sie werden auf Grund gewöhnlichen Aufenthaltes gemäß § 26 Abs. 2 BAO als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt.

Gastarbeiter mit Arbeitserlaubnis oder Dienstvertrag von mehr als 6 Monaten, haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und sind somit unbeschränkt steuerpflichtig (VwGH, 13.12.1982, 1603/80; LStR 2002, Rz 4).

Durch einen Inlandsaufenthalt von mehr als sechs Monate wird jedenfalls die unbeschränkte Steuerpflicht begründet, wobei sich die Sechsmonatsfrist auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken kann. Kurzfristige Auslandsaufenthalte hemmen den sechsmonatigen Fristenlauf, wenn die Umstände darauf schließen lassen, dass die Person nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes wiederum in das Inland zurückkehrt. Dies ist beispielsweise bei Urlauben, Familienheimfahrten, Geschäftsreisen oder sonstigen kurzfristigen Auslandstätigkeiten der Fall (LStR 2002, RZ 5).

Andererseits haben Grenzpendler aus dem Ausland, die täglich nach Hause zurückkehren hingegen keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Da sie sich an den Arbeitstagen nicht ganztägig im Inland aufhalten fehlt es an dem erforderlichen Maß an sachlicher und räumlicher Beziehung zum Inland (Doralt, EStG9, § 1 Tz 21 m.w.H. auf die Jud. des VwGH).

Zu beurteilen ist, ob durch das ländjährige Dienstverhältnis bei dem inländischen Transportunternehmen und den damit verbunden wiederkehrenden Arbeitsverrichtungen im Inland ein gewöhnlicher Aufenthalt begründet wurde.

Maßgebend für die Entscheidung ist nämlich die Feststellung, in welchem zeitlichen Ausmaß der Bw. sich bei seiner Tätigkeit in Österreich aufgehalten hat. Da die Inlandstätigkeit des Bw. - ähnlich einem Grenzgänger - mit keinen ganztägigen Aufenthalten verbunden war (z.B. Beladung bei Arbeitsantritte oder bei der Rückkehr von einer Auslandstour oder den Durchfahrten im Inland) ist von der beschränkte Steuerpflicht des Bw. auszugehen.

Mangels eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland, ist der Bw. in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

2. Anwendung des Art. 15 DBA-Ungarn

Bei international tätigen Berufskraftfahrern kommt es häufig zu grenzüberschreitenden Steuersachverhalten, die eine Besteuerung unter Anwendung des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens erfordern. Das trifft - wie im gegenständlichen Fall stets dann zu, wenn der Steuerpflichtige in einem Staat ansässig und in einem anderen beruflich tätig ist.

Der Art. 15 DBA-Ungarn ist mit Art 15 OECD-Musterabkommen im Wesentlichen identisch, sodass die Auslegungen und Kommentierungen zum OECD-Musterabkommen anwendbar sind.

Art. 15 Abs. 1 DBA-Ungarn lautet:

"Vorbehaltlich der Artikel 16, 17 und 18 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden (Besteuerungsrecht des so genannten Ansässigkeitsstaates oder Wohnsitzstaates), es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Tätigkeitsstaat). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates)."

Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn weist mit der so genannten 183-Tage-Klausel das Besteuerungsrecht wieder an den Ansässigkeitsstaat zurück, wenn sich der Steuerpflichtige im anderen Staat nicht länger als 183 Tage des Steuerjahres aufgehalten hat und sich der bezugszahlende Arbeitgeber oder die bezugszahlende Betriebsstätte sich nicht im diesem Tätigkeitsstaat befinden.

Art. 15 Abs. 3 DBA-Ungarn enthält eine Sonderregelung für das Bordpersonal der internationalen Seeschifffahrt und des internationalen Flugverkehr. Diese Vereinfachungsregel ist auf Berufskraftfahrer im internationalen Straßenverkehr nicht übertragbar, weil diesbezüglich keine planwidrige Regelungslücke vorliegt. Dass die Ausklammerung des internationalen Kraftfahrzeugverkehrs aus der Vereinfachungsregelung im Art 15 Abs. 3 DBA-Ungarn und OECD-MU gewollt und geplant ist, zeigt beispielsweise die ausdrückliche Sonderregelung im DBA-Deutschland und Türkei.

Nach der Regelung des Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a DBA-Ungarn kommt im gegenständlichen Fall Ungarn die Rechtsposition des Ansässigkeitsstaates und Österreich jene des Tätigkeitsstaates zu.

Ein Arbeitnehmer übt seine berufliche Tätigkeit dort aus, wo er sich persönlich aufhält. Maßgebend ist der Ort an dem der Steuerpflichtige physisch tätig wird. Berufskraftfahrer halten sich während der Arbeitsausübung in oder bei ihrem Fahrzeug auf. Sie werden an dem Ort tätig, wo sie das Kraftfahrzeug lenken, be- oder entladen oder abstellen. Das Fahrzeug ist ihre regelmäßige Arbeitsstätte. Der Ort der Arbeitsausübung des Berufskraftfahrers bestimmt sich nach dem jeweiligen Aufenthaltsort des Fahrzeuges.

Daraus folgt, dass bei international tätigen Berufskraftfahrern entsprechend dem Regelsystem des Art. 15 OECD-Musterabkommens, zu prüfen ist, welchem Staat überhaupt ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht und wie der Gesamtlohn auf die steuerberechtigten Staaten aufzuteilen ist.

Der Bw. hat seinen ständigen Wohnsitz in Ungarn, sodass Ungarn als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn gemäß Art 15 Abs. 1, 1. Halbsatz und Abs. 2 DBA-Ungarn zusteht. In dem Ausmaß aber als der Bw. bei der Berufsausübung im Inland tätig geworden ist, steht Österreich als Tätigkeitsstaat das anteilige Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zu.

Art 15 Abs. 1 2. Halbsatz DBA-Ungarn normiert das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates als Ausnahme vom Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates. Für jenen Anteil am Arbeitslohn der auf Tätigkeiten entfällt, die weder in Österreich noch in Ungarn ausgeübt wurden (Drittstaaten), fällt das Besteuerungsrecht nach der 183-Tage-Regel entweder an den Ansässigkeitsstaat, also an Ungarn oder an den Drittstaat, falls er in einem solchen länger als 183 Tage tätig war (zu Punkt 1 vgl. Holthaus, IStR, Verlag Beck, 1/2006, 16, Besteuerung international tätiger Berufskraftfahrer - aktuelle Praxisprobleme bei der Umsetzung der DBA-rechtlichen Vorgaben; deutsches BMF, Erlass, GZ IV B - S 1300 - 367/06 vom 14.9.2006, Punkt 7, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohnes nach den DBA - Besonderheiten bei Berufskraftfahrern).

3. Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Anteiles des Arbeitslohnes.

Im gegenständlichen Fall war der Bw. von den 287 Arbeitstagen 107 Tage in Österreich tätig und die restlichen 180 Arbeitstage in verschiedenen europäischen Ländern, wobei die gesamte Aufenthaltsdauer in keinem Land 183 Tage überschritt. Daraus folgt, dass der Republik Österreich das Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften des Bw. im Ausmaß von 37% zusteht. Der in Ungarn steuerpflichtige Anteil am Arbeitslohn (67%) ist gemäß Art. 22 Abs. 1 DBA-Ungarn in Österreich steuerbefreit (sog. Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

Nach der vorgelegten Aufstellung des Bw. - die im Zuge einer Anfrage vom Arbeitgeber als zutreffend bezeichnet wurde – ergibt sich folgende Aufteilung der Einkünfte:

Arbeitgebers hat der Bw. im Jahr 2004 285 vertraglich vereinbarte, tatsächliche Arbeitstage geleistet, wovon er an 127 Tagen in Österreich tätig war. Somit ist folgende Aufteilung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Besteuerung vorzunehmen:

Staat	Arbeitstage	%-Anteil	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
Österreich	107	37	€ 10.780,51
Ungarn	180	67	€ 18.356,03
Gesamt	287	100	€ 29.136,54

Der angefochtene Bescheid war insoweit abzuändern und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Betrag von € 10.780,51 als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

4. Identität der Sache

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, außer in den Fällen des Abs. 1, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde muss mit dem Gegenstande des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz identisch sein (Identität der Sache). "Sache" des Einkommensteuerverfahrens ist die Festsetzung der Einkommensteuer für ein bestimmtes Jahr, ohne dass die Berufungsbehörde an den vom Finanzamt herangezogenen Tatsachenkomplex gebunden wäre (VwGH 2006/15/0102, 28.10.2008). Die Identität der Sache, nämlich die Veranlagung der Einkünfte des Bw. im Kalenderjahr 2006, umfasst auch die Änderung der Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger. Ist die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht ungewiss oder strittig, so ist der UFS berechtigt seine Anschauung an die Stelle jener des Finanzamtes zu setzen und demgemäß im angefochtenen Bescheid die Art der Veranlagung - als beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtig – zu ändern.

Im Rahmen der Antragsveranlagung hat es der Steuerpflichtige bis zur Rechtskraft des Veranlagungsbescheides in der Hand, eine auf Grund geänderter Umstände nicht mehr gewollte Einkommensteuerveranlagung, durch Zurückziehung des Antrages zu vermeiden.

Dem Bw. musste auf Grund der Mitteilung des Finanzamtes und seiner Beilage zum Vorlageantrag über die in Österreich und im Ausland verbrachten Arbeitstage, die anteilmäßige Veranlagung seiner Lohneinkünfte als beschränkt Steuerpflichtiger bewusst sein.

5. Option in die unbeschränkte Steuerpflicht

Der Optionserklärung des Bw. gemäß § 1 Abs. 4 EStG kommt keine Wirkung zu, weil die nichtselbständigen Einkünfte des Bw. nicht zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen und der dem ungarischen Besteuerungsrecht unterliegende Anteil der Einkünfte mehr als € 10.000 beträgt.

6. Werbungskosten

Werbungskosten, die nicht direkt dem in Österreich oder Ungarn steuerpflichtigen Einkommensteil zuordenbar sind, sind anteilig nach dem oben angeführten Aufteilungsschlüssel des Arbeitslohnes zu berücksichtigen.

Der Bw. begehrt für die Fahrten zwischen dem Sitz seines Arbeitsgebers (LKW-Abstellplatz) und seinem Familienwohnsitz die Berücksichtigung von Familienheimfahrten oder eines Pendlerpauschales.

6.1. Familienheimfahrten

Der Rechtsansicht des Finanzamtes ist zuzustimmen, dass eine Schlafkabine in einem LKW keine Wohnung im Sinn der Abgabenvorschriften ist (vgl. VwGH, 22.9.1981, 2287/80; Doralt, EStG9 zu § 1 RZ 10 und § 16 RZ 115).

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG begrenzt die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) mit den höchsten in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG angeführten Pauschbetrag. Damit steht fest, dass jene Fahrten, die nicht vom Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort zum Familienwohnsitz führen, nicht unter den Tatbestand des Abzugsverbotes gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG fallen. Das ist beispielsweise der Fall, wenn Fahrten zwischen mehreren beruflichen Tätigkeitsorten des Steuerpflichtigen vorliegen (vgl. Zorn in Hofstätter-Reichel § 20 TZ 6.2.).

Darauf folgt aber auch, dass Fahrten, die nicht unter den Begrenzungstatbestand des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG fallen, auch nicht den Werbungskostenbegriff der Familienheimfahrten erfüllen. Die Regelung des Pendlerpauschales im § 16 EStG und die Regelung bzgl. der Abzugsbegrenzung der Kosten für Familienheimfahrten im § 20 EStG sind aufeinander abgestimmt. Die Rechtsbegriffe "Wohnsitz und Wohnung" in den §§ 16 und 20 EStG sind

daher einheitlich auszulegen. Diesen korrespondierenden und identischen Begriffen kann kein unterschiedlicher Norminhalt zukommen.

Familienheimfahrten und somit Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung können daher nur Vorliegen, wenn der Steuerpflichtige über eine Wohnung am Tätigkeitsort verfügt, also Fahrten zwischen Wohnsitz am Tätigkeitsort und dem Familienwohnsitz vorliegen. Dies trifft im gegenständlichen Fall keinesfalls zu. Der Bw. verfügt am Tätigkeitsort auch nicht über eine Schlafstelle, weshalb die Berücksichtigung von Familienheimfahrten aus diesem Grunde nicht weiter zu beurteilen war.

Eine Wohnsitzmeldung, welche die bloße Funktion einer Poststelle zukommt oder eine Schlafmöglichkeit in der Kabine eines LKW ohne an einem ständigen Inlandsort davon tatsächlich Gebrauch zu machen, erfüllt nicht das Erfordernis eines Wohnsitzes am Arbeitsort im Sinne des § 20 EStG.

Werbungskosten für Familienheimfahrten setzen zudem voraus, dass die Kriterien einer doppelten Haushaltsführung vorliegen. Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich hat der Bw. weder behauptet noch nachgewiesen. Auch die Anzahl der Familienheimfahrten hat der Bw. bloß behauptet und einen geeigneten Nachweis durch fortlaufende Aufschreibungen (z.B. Fahrtenbuch) nicht erbracht.

Werbungskosten für Familienheimfahrten waren daher nicht anzuerkennen.

6.2. Pendlerpauschale

Die Fahrten des Bw. erfolgen vom Sitz des Transportunternehmens (Betriebsstätte) zum Familienwohnsitz des Bw, sodass zu prüfen ist, ob ihm hierfür zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag eine Pendlerpauschale zusteht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG gebührt ein Pendlerpauschale, als Abgeltung der Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die er im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt.

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Nach herrschender Meinung liegt keine Arbeitsstätte vor, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch berufliche Obliegenheiten (z.B. Abholen von Unterlagen oder von Waren, Wechseln des Fahrzeuges, Entgegennahme des Arbeitslohnes) veranlasst ist. Ein angestellter Vertreter, der stets seine Reisetätigkeit von seiner Wohnung aus antritt und die Betriebsstätte lediglich zur Abgabe und Entgegennahme von Unterlagen anfährt, kann für die Fahrtstrecke von der Betriebsstätte zur Wohnung Fahrtkosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG geltend machen.

Bezüglich des Dienstantrittes entspricht aber die tatsächliche und rechtliche Stellung eines Kraftfahrers nicht der eines Handelsvertreters. Während die kollektivvertraglichen Bestimmungen beim Handelsvertreter die Wohnung als Dienstantrittsort vorsehen, bildet beim Kraftfahrer der LKW-Abstellplatz den Dienstantrittsort. Vor allem hat der Kraftfahrer auf Grund kraftfahrrechtlicher Vorschriften vor Antritt der Fahrt sein Fahrzeug zu überprüfen. Diese Überprüfungshandlungen sind bereits Ausübung unmittelbarer beruflicher Obliegenheiten. Daher wurde auch vom VwGH, 2001/08/0229 vom 26.05.2004 der Kfz-Abstellplatz als Dienstantrittsort und Arbeitsstätte im Sinne des EStG qualifiziert. Ebenso hat der BFH (Urteil vom 11.5.2005, VI R 15/04) die Fahrten eines Busfahrers zum Busdepot auf Grund des nachhaltigen Tätigwerdens an diesem Ort als Fahrten zur Arbeitsstätte beurteilt.

Die vom Bw. begehrten Kosten für die Fahrten vom Betriebsgelände seines Arbeitgebers zum Familienwohnsitz sind somit Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und fallen unter die Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages (§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG). Eine Pendlerpauschale steht dem Bw. deshalb nicht zu, weil dem gesetzlichen Erfordernis der überwiegenden Zurücklegung der Fahrstrecke im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) nicht entsprochen wird. Der Bw. erklärt ein- bis zweiwöchige Auslandstouren mit dem Lkw zu fahren und anschließend die arbeitsfreien Tage am Familienwohnsitz in Ungarn zu verbringen. Damit steht fest, dass er im Kalendermonat nicht überwiegend, also öfter als zehnmal, diese Fahrtstrecke zurücklegt. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Pendlerpauschale waren daher nicht erfüllt.

7.3. Frühstücksgelder

Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (z.B. Schlafkabine eines LKW-Fahrers) sind die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen (z.B. für ein Frühstück oder die Benützung eines Bades auf der Autobahnstation) als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen nicht im Detail nachgewiesen werden, ist ihre Schätzung zulässig. Nach der in den LStR vertretenen Ansicht sind bei Inlandsreisen € 4,40 und bei Auslandsreisen € 5,85 anzusetzen.

Erhält der Arbeitnehmer aber vom Arbeitgeber steuerfreie Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG, dann stehen diese Werbungskosten nicht zu, wenn das Nächtigungsgeld den geschätzten Aufwand von € 4,40 bzw. 5,85 pro Nächtigung übersteigt.

Da der Bw. für jede Nächtigung in der LKW-Schlafkabine eine steuerfreie pauschale Nächtigungsgeld gem. § 26 Z. 4 EStG von Arbeitgeber erhalten hat, war damit der gesamte zusätzliche mit der Nächtigung verbundene Aufwand abgegolten.

Das Begehren des Bw. auf Berücksichtigung zusätzlicher „Frühstückskosten“ war daher abzuweisen.

8. Zusammenfassung

Das Begehren auf Berücksichtigung von Werbungskosten für die Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte sowie Frühstückskosten bei Nächtigung in der Schlafkabine des LKW war abzuweisen. Der angefochtene Bescheid war abzuändern, weil der Bw. als beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 102 EStG zu veranlagten war und seine Lohneinkünfte nur zu einem Anteil - von 37% - in Österreich einkommensteuerpflichtig waren.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. September 2009