



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 unter anderem Nächtigungsgeld.

Im Zuge der Veranlagung wurde dieses nicht gewährt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen (siehe unten) entschieden hat, kann der Pauschalierungsbetrag nach § 16 Einkommensteuergesetz 1988 nur dann angewendet werden, wenn der Steuerpflichtige Nächtigungskosten tatsächlich zu tragen hat. Entstehen keinerlei Aufwendungen für Nächtigungen, können auch keine Nächtigungsgelddifferenzen als Werbungskosten geltend gemacht werden (VwGH v.6.2.90 Zl. 89/14/0031, v.28.3.90 Zl. 89/13/0183, v.4.4.90 Zl. 89/13/0232). Es waren daher keine Nächtigungsgelddifferenzen als Werbungskosten anzuerkennen."

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw fristgerecht Berufung und führte darin wie folgt aus:

"Ich möchte hiermit Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 18. Mai 2005 einlegen und fordere die volle Anrechnung der Nächtigungskosten, da Ihre Begründung geltendem Recht widerspricht.

Sie begründen die Ablehnung der Nächtigungskosten wie folgt auszugsweise: „Entstehen keinerlei Aufwendungen für Nächtigungen, können auch keine Nächtigungsgelddifferenzen als

Werbungskosten geltend gemacht werden.“ und begründen dies mit den VwGH Entscheidungen v 6.2.90 Zl. 89/14/003 1, v 28.3.90 Zl. 89/13/0183 und v 4.4.90 Zl. 89/13/0232.

1. VwGH Entscheidungen

Die VwGH Entscheidungen 89/13/0232 und 89/13/0183 beziehen sich auf einen Bahnpostbediensteten, dem im Rahmen seiner Dienstreisen ein „arbeitgebereignetes Quartier“ kostenlos zur Verfügung stand. In diesem Quartier stand dem Beamten sowohl ein Bett mit Bettzeug und Bettwäsche sowie sanitäre Einrichtungen wie Bad/Dusche und WC zur kostenlosen Verfügung, wie aus der Entscheidung hervorgeht. Ein solches Quartier kann nicht mit dem Führerhaus eines LKWs verglichen werden!

Die VwGH Entscheidung 89/14/0031 bezieht sich auf eine praktische Ärztin, die ihre Hausangestellte auf Ihre Vortragsreisen mitgenommen hat und dafür Nächtigungsdiäten anrechnen wollte. Ich kann dabei keine Verbindung zu einem LKW-Fahrer herstellen, der von seiner Firma mit einem LKW durch Europa geschickt wird um für die Firma Transportaufträge durchzuführen und dabei nicht in einem Quartier/Haus sondern in einem LKW-Führerhaus „nächtigt“.

2. kein Aufwand für Nächtigung

Dass ein Aufwand für die Nächtigung entsteht wenn man in einem LKW schläft, sollte 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. Weiters stellt der Arbeitgeber zwar einen LKW mit einer eingeschränkten Liegefläche (vergleichbar der Rückbank eines größeren PKWs) zur Verfügung, jedoch keinerlei Bettzeug oder Bettwäsche wie dies in einem kostenlosen „festen“ Quartier der Fall ist. 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. Muss der LKW-Fahrer die Bettwäsche unterwegs waschen, so fallen auf Raststätten Kosten von 8 € (z.B. Preis auf der LKW-Raststätte A) für die Benutzung einer Waschmaschine und eines Trockners an. Für die Benutzung von LKW Parkplätzen wird meist ebenfalls eine Gebühr eingehoben. Noch nicht erwähnt wurde der erhöhte Aufwand für Toilettartikel 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.

3. Kosten für Frühstück

Entsprechend der LStR 2002 RZ 317 stehen dem Arbeitnehmer pauschale Sätze (4,40 € Inland und 5,85 € Ausland) für Frühstück und Bad/Dusche auch dann zu, wenn eine kostenlose Unterkunft im Sinne eines Quartiers mit Bett/Bettzeug/Sanitäre Einrichtungen (siehe Beispiel) zur Verfügung steht oder dem Fahrer aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift eine Tagesgebühr ausbezahlt wird, die rechnerisch auch die Kosten des Frühstücks umfasst (LKW-Fahrer durch den Kollektivvertrag). Dies wird auch durch die von Ihnen in der Begründung erwähnte VwGH Erkenntnis 89/13/0183 bestätigt.

4. Unterkunft It BMF Wien

Auf eine Anfrage, wie eine „entsprechend Schlafkabine“ ausgestattet sein muss damit sie als kostenlose Unterkunft bezeichnet werden kann, hat das Bundesministerium für Finanzen in Wien wie folgt geantwortet: „Grundsätzlich muss der Fahrer die Möglichkeit haben, seine

vorgeschriebene Ruhezeit im Fahrzeug entsprechend einhalten zu können.". Es gibt Führerhäuser bei LKWs (z.B. XXL Kabine von Scania) bei denen es möglich ist, die gesamte vorgeschriebene Ruhezeit entsprechend im Fahrzeug zu verbringen. Die Führerhäuser meiner LKWs waren nicht so ausgestattet und können demnach nicht als kostenlose Unterkunft bewertet werden, da es nicht möglich war, die gesamte vorgeschriebene Ruhezeit im Fahrzeug zu verbringen.

5. Quartier/Unterkunft It VwGH

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.“. Dies trifft nicht auf ein „leeres“ Führerhaus mit einer eingeschränkten Liegefläche zu!

6. Dienstreise nach lohngestaltender Vorschrift EStG 1988 § 68 Abs 5 Z 1-6

Die Reisetätigkeit der LKW-Fahrer in Österreich wird durch den Kollektivvertrag des Österreichischen Güterbeförderungsgewerbe geregelt. In Absatz C.1 sowie C.2.a wird festgelegt, dass dem Fahrer in jedem Fall, welches Führerhaus auch immer, die tatsächlichen Kosten für eine Nächtigung oder die Pauschale laut der Reisegebührenvorschrift 1955 BGBl Nr. 133 für In- oder Ausland steuerfrei zu stehen. Entsprechend dem § 26 Abs 4 EStG 1988: „Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“. Die VwGH Erkenntnis vom 29.10.2003 2003/13/0033 stellt im Rechtssatz 2 klar, dass Definitionen in den Lohnsteuerrichtlinien „bloß erlassmäßige Aussagen“ und keine bindende Rechtsquelle darstellen. Damit ergibt sich im Österreichischen Rechtssystem für vorliegenden Fall 1. Kollektiv, 2. EStG 3. LStR.

7. eingeschränkte Bewegungsfähigkeit LKW

Im Verhältnis zu „normalen“ Dienstreisenden mit PKWs kommt bei einem LKW-Fahrer noch die erhebliche Einschränkung der Bewegungsfreiheit durch sehr strenge Arbeitszeitgesetze, Fahrverboten für LKWs abseits von Autobahnen sowie den Beschränkungen die ein 40Tonner mit 17m Länge 4m Höhe und 2,65m Breite auferlegt. Dieses Fahrzeug kann nicht vor jedem Gasthaus oder Hotel geparkt werden und muss mitunter für die Nächtigung aufgrund einer teureren oder gefährlichen Ladung bewacht werden. Die Arbeitszeitgesetze lassen nur beschränkten Spielraum, da der LKW nur 2 mal 4,5 Stunden bewegt werden darf (mit 45 Minuten Pause) und dann unbedingt für min 10 Stunden abgestellt werden muss. Aufgrund der Fahr- und Durchfahrverbote abseits von Autobahnen und in Ortschaften, ausgenommen Ziel- und Quellenverkehr erlassen z.B. in LGBI Tirol 57/1993 §1, VO BH Landeck 19.06.2003 3-4265, BGBl II Nr 277/1999, 208/2000, 262/2002, 293/2003, StVo §42, VwGH 2004/02/0229, uvm., sind die Parkmöglichkeiten sehr eingeschränkt. Mit einem PKW kann sich ein Dienstreisender leicht günstig Verpflegen und seine Kosten auf das Niveau eines Angestellten an einem fixen Arbeitsplatz anleichen.

Ich beantrage aufgrund oben genannter Punkte die volle Anrechnung der Nächtigungsdiäten.“

Mit Schreiben vom 17. Juni 2005 übersendete der Bw ergänzend zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 zwei Rechtssätze zum VwGH Erkenntnis vom 27. Juni 1989, 88/14/0197.

„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, es sei denn, dass Aufwendungen der fraglichen Art (zufolge des Verhaltens des Arbeitgebers) überhaupt nicht anfallen können.“

Steht fest, dass Aufwendungen anfallen können, bedarf es keiner Nachweise des Steuerpflichtige und keiner Ermittlungen durch die Abgabenbehörde, welche Mehraufwendungen nun tatsächlich anfielen.“

“Verpflegungsaufwendungen, die im Rahmen einer Reise anfallen, sind erfahrungsgemäß erheblich höher als die üblichen Kosten der Verpflegung, weil einerseits einem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind und andererseits sein Dispositionsräumen bezüglich der Einnahmen der Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt ist. Auch diese Gesichtspunkte müssen bei der Auslegung des Begriffes "Reise" Beachtung finden, um im Bereich der Aufwendungen für Mahlzeiten außer Haus eine sachlich begründete Abgrenzung zwischen abzugsfähigen VerpflegungsMEHRaufwendungen und nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung treffen zu können.“

Mit Schreiben vom 24. Juli 2005 übersendete der Bw die Berechnung der Reisekosten und die Fahrtenbuchaufzeichnungen für das Jahr 2000.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

“In Punkt 6. der Berufung führen Sie aus, dass die Reisetätigkeit der LKW-Fahrer in Österreich durch den Kollektivvertrag des Österreichischen Güterbeförderungsgewerbes geregelt wird. Dort wird festgelegt, dass dem Fahrer in jedem Fall, welches Führerhaus auch immer, die tatsächlichen Kosten für eine Nächtigung oder die Pauschale laut der Reisegebührenvorschrift 1955 für In- oder Ausland steuerfrei zustehen.

Da Sie It. eigenen Angaben steuerfreie Ersätze von Ihrem Dienstgeber für die beruflichen Nächtigungen erhalten haben (62.851,48) und grundsätzlich anzunehmen ist, dass diese Ersätze kollektivvertragskonform gewährt wurden (tatsächl. Kosten oder Pauschale It. RGV 1955), kann es begrifflich nicht zu Differenzwerbungskosten ("Aufstockung auf das Nächtigungspauschale") hinsichtlich der beruflichen Nächtigungen kommen.

Sollten dennoch höhere Nächtigungskosten angefallen sein als vom Dienstgeber steuerfrei ersetzt wurden, wären diese nachzuweisen. Eine pauschale Berücksichtigung istd § 16 Abs. 1 Z 9 kann somit nicht zum Zug kommen (vgl. VwGH 24.2.1993, 91/13/0252).“

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte darin wie folgt aus:

“Sie lehnen die Berufung gegen den EK-Bescheid für 2000 vom 18. Mai 2005 ab und lassen dabei die wichtigsten Punkte meiner Berufung unbegründet und offenbar außer acht. Sie führen nur den unwichtigsten Punkt 6 davon in Ihrer Ablehnung an.

Weiters begründen Sie die Ablehnung mit einer Entscheid des VwGH vom 24.02.1993 91/13/0252. In diesem besagten Fall handelt es sich um einen Bediensteten der Post- und Telegraphenverwaltung, der obwohl der Arbeitgeber die vollen Kosten seiner Nächtigung übernimmt zusätzlich noch Nächtigungsdiäten vom Finanzamt angerechnet haben wollte. Da der Arbeitgeber die vollen Kosten der Nächtigung trägt und sich der Bedienstete nicht für eine Pauschalierung entschieden hat, kann in seinem Fall kein Nächtigungspauschale gewährt werden. Im Fall eines LKW-Fahrers werden jedoch vom Arbeitgeber keine Kosten übernommen, keine Rechnungen ersetzt sondern nur die laut Kollektiv verpflichteten Pauschalbeträge steuerfrei ausbezahlt. Selbst für die Ausstattung (Bettzeug, Bettwäsche, Benutzung Toiletten/Bad) wie sie üblicherweise in einem Quartier vorhanden ist, muss der Fahrer selbst aufkommen.

Der Rechtssatz 1 des Entscheides 91/13/0252 sagt eindeutig aus: „Der Abgabenpflichtige hat die Möglichkeit, in jenen Fällen, in denen er die Kosten für berufsbedingte Reisen selbst - und

nicht irgendein Dritter - trägt, diese Aufwendungen als Werbungskosten entweder in Form der Pauschalierung oder des Einzelnachweises geltend zu machen. Entschließt er sich für den Weg der Pauschalierung, dann sind die geltend gemachten Kosten ohne Nachweis ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die im § 26 Z 7 EStG 1972 angeführten Sätze nicht übersteigen und außerdem der Nachweis über die berufliche Notwendigkeit der betreffenden Reise erbracht wurde.“

Genau die Erkenntnis der VwGH, die Sie zur Ablehnung der Differenzwerbungskosten angeben, bestätigt die Richtigkeit derselben!!! Das Kosten entstehen und dass diese nicht vom Arbeitgeber getragen werden, wurde bereits in der Berufung vom 18. Mai 2005 ausführlich dargelegt. Weiters steht im Lohnsteuerhandbuch Seite 37 „Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keine oder nur einen Teil der steuerlich zulässigen Reisekostenersätze, kann er seine Aufwendungen ganz oder zum Teil als Werbungskosten geltend machen.“

Es muss daher begrifflich zu Differenzwerbungskosten hinsichtlich der beruflichen Nächtigungen kommen.“

Beigelegt war dem Vorlageantrag das VwGH Erkenntnis 91/13/0252.

Mit Bericht vom 10. Oktober 2005 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurde der Dienstgeber des Bw aufgefordert einige Fragen zu beantworten sowie eine Aufstellung der im Jahre 2000 an den Bw ausbezahlten Diäten vorzulegen.

Der Dienstgeber kam dieser Aufforderung nach und übersendete die Aufstellungen „Überblick Diäten“ für das Jahr 2000, in der die ausbezahlten Nächtigungsgelder aufgegliedert enthalten waren. Weiters wurde die untenstehenden Fragen wie folgt beantwortet:

- Werden die Kosten für das Parken des LKW's von der Firma dem Fahrer ersetzt oder muss diese der Fahrer tragen?

„Es fallen keine Kosten für das Parken des LKW's an, da ein Firmengelände vorhanden ist. Kosten für das Parken außerhalb des Firmengeländes, das heißt während der Fahrten im Ausland, werden aufgrund der von den Parkplätzen ausgestellten Rechnungen vom Unternehmen bezahlt.“

- Erfolgt der Ersatz aufgrund vorgelegter Belege (unter Anführung welche Aufwendungen auf diese Art ersetzt werden) oder handelt es sich um Pauschalbeträge oder um Ersätze laut Reisegebührenverordnung?

„Ersätze lt. Kollektivvertrag“

- Wenn es sich um Pauschalbeträge handelt, werden sie ersucht bekannt zu geben welche Aufwendungen des Fahrers dadurch abgedeckt werden sollen?

„Keine Pauschalbeträge“

- Wie sind die Schlafkabinen der Lkw's, mit der Herr B beruflich im Jahr 2000 unterwegs war, ausgestattet?

„Schlafkabine mit 2 Betten, Vorhänge, kleine Küche mit Kühlschrank, Kaffeemaschine, Hifi-System (Radio mit CD-Teil), Handy, Fernseher, Klimaanlage, Standheizung, luftgefederter Fahrersitz mit Armstütze und CB-Funk“

Über die Berufung wurde erwogen:

Voraussetzung für Werbungskosten ist das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist.

Der Pauschalbetrag kann nicht zum Ansatz kommen, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer (z.B. durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber oder durch andere Personen) gar nicht anfallen (vgl. VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für die Nächtigung gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zwar ein geringeres Nächtigungsgeld als den Pauschalbetrag, aber mehr, als er dem Arbeitgeber für das Nächtigungsquartier zu zahlen hat, so ist die Geltendmachung von Differenzwerbungskosten („Aufstockung auf das Nächtigungspauschale“) nicht zulässig (VwGH 24.2.1993, 91/13/0252).

Steht dem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (z.B. Schlafkabine bei LKW-Fahrern), sind nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten absetzbar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1989, 88/14/0197 ausgeführt, dass wenn Aufwendungen der fraglichen Art aufgrund des Verhaltens des Arbeitgebers überhaupt nicht anfallen die Pauschalierung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG nicht in Anspruch genommen werden kann.

Der Bw erhielt von seinem Dienstgeber neben der zur Verfügungsstellung der Unterkunft (Schlafkabine) auch Nächtigungsdiäten, wie aus der übermittelten Aufstellung des Dienstgebers ersichtlich ist, ausbezahlt. Die vom Bw beantragten Aufwendungen für die Nächtigung in der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Schlafkabine des LKW's (Benützung der öffentlichen Toiletten, Waschen oder Duschen an öffentlichen Raststätten, sowie das Frühstück, weiters die Aufwendungen für die Reinigung der verwendeten Bettwäsche usw.) sind mit diesen Ersätzen des Dienstgebers abgedeckt. Dies kann auch aus den Ausführungen in der Berufung abgeleitet werden. Die vom Bw in der Berufung angeführten Beträge erreichen nicht den vom Dienstgeber ausbezahnten pauschalen Ersatz. Dem Bw verbleibt somit kein Aufwand den er zu tragen hat.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass das Führerhaus des vom Bw gelenkten LKW's nicht als „leer“ bezeichnet werden kann, da laut den Angaben des Dienstgebers des Bw folgende Ausstattung vorhanden ist:

- Schlafkabine mit 2 Betten, Vorhänge, kleine Küche mit Kühlschrank, Kaffeemaschine, Hifi-System (Radio mit CD-Teil), Handy, Fernseher, Klimaanlage, Standheizung, luftgefederter Fahrersitz mit Armstütze und CB-Funk.

Die vom Dienstgeber ausbezahlten Ersätze dienen der pauschalen Abdeckung des zusätzlich entstehenden Aufwandes durch die Nächtigung in der Schlafkabine.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Mai 2006