

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Adr gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 26. April 2012, betreffend Einkommensteuer 2008, 2009, 2010 (Arbeitnehmerveranlagung), StNr. 123, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert aufrecht.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, ist ein bei einer Baufirma angestellter Bauleiter. Mit Erklärungen vom 30. November 2011 machte er für die Jahre 2008, 2009 und 2010 ua. jeweils Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 2.200 €, eine Pendlerpauschale in Höhe von 1.356 € und eine außergewöhnliche Belastung für eine 50%-ige Behinderung seiner Ehegattin geltend.

Mit Bescheiden vom 26. April 2012 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 festgesetzt, wobei bei den Werbungskosten mangels Vorlage von Nachweisen lediglich Aufwendungen für Arbeitsmittel in folgender Höhe Berücksichtigung fanden:

| | |
|------|----------|
| 2008 | 326,98 € |
| 2009 | 406,80 € |
| 2010 | 304,37 € |

Gegen diese Festsetzungen wurde Berufung erhoben und für alle drei Jahre der Alleinverdienerabsetzbetrag, das "große" Pendlerpauschale, Diäten in Form von

Differenzwerbungskosten (2008: 488,64 €; 2009: 1.298,80 €; 2010: 506 €) und die Freibeträge aufgrund der 50%-igen Behinderung der Ehegattin geltend gemacht.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. Juni 2012 gab das Finanzamt dem Begehren nur hinsichtlich der Differenzwerbungskosten teilweise statt und anerkannte folgende Werbungskosten:

| Jahre | Werbungskosten | davon Diäten |
|-------|----------------|--------------|
| 2008 | 448,22 € | 121,24 € |
| 2009 | 464 € | 57,20 € |
| 2010 | 396,77 € | 92,40 € |

Hinsichtlich des Pendlerpauschales wurde darauf verwiesen, dass dem Bf. vom Arbeitgeber ein VW Caddy zur Verfügung gestellt wurde, für den ihm kein Sachbezugswert angerechnet worden sei. Würden dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werksverkehr keine Kosten erwachsen, bestehe auch kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.

Hinsichtlich der nur teilweisen Anerkennung von Differenzwerbungskosten (Diäten), wurde im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien 2002 ausgeführt, dass bei längerdauernden Aufenthalten ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit anzunehmen sei und nur für die Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen ein zu berücksichtigender Verpflegungskostenmehraufwand eintreten könne.

Ohne weiteres Vorbringen wurde gegen diese Entscheidungen der Vorlageantrag gestellt.

Das Bundesfinanzgericht stellte in einem Schreiben vom 18. Juni 2014 folgenden Sachverhalt dar: Die Gattin des Bf. sei AVG-Pensionistin und habe in den strittigen Jahren jeweils Einkünfte von mehr als 2.200 € erzielt. Dem Bf. sei von seiner Baufirma ein KFZ zur Verfügung gestellt worden, für den kein Sachbezug bei der Lohnverrechnung in Ansatz gebracht worden sei. Nach den vorgelegten Unterlagen zu den beruflich veranlassten Reisen habe er im Jahr 2008 57 Reisetage (davon die Mehrzahl in H), 2009 139 Tage (davon die Mehrzahl in G, N und W) und 2010 73 Tage (davon die Mehrzahl in N und I) in der Funktion als Bauleiter verbracht.

Des Weiteren wurden folgende Fragen gestellt: "Waren Sie an den restlichen Arbeitstagen an Ihrer Arbeitsstelle in Ha/Adr. tätig? Wurden die Fahrten zu den auswärtigen Baustellen von zu Hause aus oder von der Fa. GmbH unternommen? Stand Ihnen für die Fahrten von Ihrer Wohnung zur Arbeitsstelle in Ha ebenfalls das Firmen-KFZ (allenfalls in Form einer Mitfahrgelegenheit) zur Verfügung oder war Ihnen die Privatnutzung des Firmen-KFZ (und so unter anderem auch die Nutzung des Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) untersagt? Im letzteren Fall wird um Nachweis ersucht (zB Bestätigung des Arbeitgebers). Mit welchem Fahrzeug wurden die Fahrten zwischen Wohnung und der Arbeitsstätte in Ha unternommen?"

Mit Schreiben vom 14. Juli 2014 bestätigte der Bf., dass seine Gattin in den strittigen Jahren jeweils Einkünfte von mehr als 2.200 € erzielt habe. Nachdem die Einkünfte aber unter 6.000 € jährlich blieben, habe er laut Auskunft von bmf.gv.at den Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Er sei seit dem 1. April 2011 nicht mehr bei der Fa. GmbH beschäftigt. In der Funktion als Bauleiter sei ihm von der Fa. GmbH das Firmen-KFZ (VW Caddy) als "fahrendes" Büro zu den verschiedenen Baustellen zur Verfügung gestellt worden. Die Fahrten zu den diversen Baustellen seien sowohl von zu Hause, wie auch von der Betriebsstätte der Fa. GmbH, Adr., in Ha unternommen worden. Die Privatnutzung des Firmen-KFZ sei ihm untersagt gewesen. Die restliche Zeit, die er nicht auf diversen Baustellen tätig gewesen sei, habe er für Arbeitsvorbereitung in der Betriebsstätte der Fa. GmbH in Ha verbracht.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1.) Alleinverdienerabsetzbetrag:

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2008 gültigen Fassung lautet auszugsweise: "Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt....Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt...."

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 gültigen Fassung lautet auszugsweise: "Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben.... Voraussetzung ist, dass der (Ehe-) Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs.1) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt...."

Als Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als 6 Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

Die Ehegattin des Bf. bezog als ASVG-Pensionistin unbestrittenermaßen in den Streitjahren mehr als 2.200 €. Nach eigenen Angaben in den Steuererklärungen, hat der Bf. oder seine Ehegattin in den drei Streitjahren keine Familienbeihilfe bezogen, ein Kinderabsetzbetrag stand ihnen daher nicht zu. Damit ist im gegenständlichen Fall die Überschreitung der Einkunftsgrenze von 2.200 € entscheidungswesentlich und war die Beschwerde hinsichtlich der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages abzuweisen.

Informativ wird mitgeteilt, dass nach einer Änderung der Gesetzeslage (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010) ab der Veranlagung 2011 der Alleinverdienerabsetzbetrag überhaupt entfällt, wenn kein Kind vorhanden ist. Dies ist auch auf der Internet-Seite bmf.gv.at dargestellt, wo alle Voraussetzungen (Bezug von

Familienbeihilfe für mindestens ein Kind über mindestens 7 Monate, mehr als sechs Monate Ehe oder Partner- oder Lebensgemeinschaft, unbeschränkte Steuerpflicht des Partners, nicht dauernd getrennt lebend und keine Einkünfte über 6.000 €), die kumulativ vorliegen müssen, aufgezählt werden.

2.) Außergewöhnliche Belastung aufgrund der 50%-igen Behinderung der Ehegattin

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet: "Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu."

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. II 303/1996) lautet: "Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen." Nach § 2 Abs. 1 dieser Verordnungen ist ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Monat zu berücksichtigen.

Aus dieser Gesetzeslage ergibt sich klar, dass die Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung des Behindertenfreibetrages und des Pauschbetrages für eine Krankendiätverpflegung der Ehegattin an die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages gekoppelt war. Mangels Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages kann daher die Behinderung der Ehegattin in den Veranlagungen 2008, 2009 und 2010 keine Berücksichtigung finden.

Eine Änderung der Gesetzeslage erfolgt erst ab der Veranlagung 2011 (BGBl. I 111/2010), wonach auch dann ein Anspruch auf die Freibeträge entsteht, wenn kein Anspruch auf

den Alleinverdienerabsetzbetrag besteht und der (Ehe)Partner lediglich Einkünfte von höchstens 6.000 jährlich erzielt.

3.) Diäten

Der Bf. unternahm nach den von ihm vorgelegten Aufzeichnungen in den Beschwerdejahren folgende eintägige ausschließlich beruflich veranlasste Reisen zu verschiedenen Baustellen in Wien, Niederösterreich, Burgenland und Steiermark:

| Jahre | eintägige Reisen | Orte |
|-------|------------------|----------------------|
| 2008 | 57 | S, H, W, G |
| 2009 | 139 | S, W, G, N |
| 2010 | 73 | W, G, N, Z, I, E, St |

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die aber die in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Höchstsätze nicht erreichen, so stellen - unter der Voraussetzung, dass eine Reise nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt - die Differenzbeträge Werbungskosten dar.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 lautet: 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 Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen sind nicht zu berücksichtigen.

Eine beruflich veranlasste Reise liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit mehr als 25 km entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (Doralt, Einkommensteuergesetz, 13. Lfg., § 16 Rz 173).

In Abgrenzung von privaten, nichtabzugsfähigen Lebenshaltungskosten sind Reisekosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn dem Steuerpflichtigen **Mehraufwendungen** für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen entstehen.

Eintägige Reisetätigkeiten lassen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151) regelmäßig keinen Verpflegungsmehraufwand entstehen, da bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden kann. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können keine Taggelder berücksichtigt werden. Dieser Ansicht folgen auch zahlreiche Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS RV/0690-I/07; UFS RV/0623-G/11; UFS RV/4358-W/02; UFS RV/0572-K/08; UFS RV/3327-W/12). In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes waren hinsichtlich der eintägigen Fahrten des Bf. in den Streitjahren (Reisebewegungen bei denen keine Nächtigungen erforderlich waren) keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Wenn das Finanzamt in seinen Berufungsvorentscheidungen eine für den Bf. günstigere Rechtsmeinung vertrat und - ausgehend von den Lohnsteuerrichtlinien 2002 - Diäten für die ersten 5 bzw. 15 Tage Aufenthalt am jeweiligen Reiseziel als Werbungskosten anerkannte, so ist das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidungsfindung nicht daran gebunden, weil den Lohnsteuerrichtlinien kein Gesetzesrang zukommt.

4.) Pendlerpauschale

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:...
- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:...

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und

c nicht zu. Erwärmen ihm für die Beförderung Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 gehört die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels befördern lässt.

Dem Bf. wurde von seinem Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug, ein VW Caddy, zur Verfügung gestellt, für den ihm kein Sachbezugswert bei der Lohnverrechnung in Ansatz gebracht wurde. Die Dienstreisen zu den einzelnen Baustellen wurden mit diesem Fahrzeug, das der Bf. als "fahrendes Büro" bezeichnete, absolviert. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Bf. die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte in Ha mit dem Firmen-KFZ unternahm und ihm keine Kosten entstanden sind. Der Bf. widersprach dieser in der Berufungsvorentscheidung, der die Wirkung eines Vorhaltes zukommt (VwGH 19.9.1995, 91/14/0208), geäußerten Ansicht nicht und beantwortete auch nicht die vom Bundesfinanzgericht gestellte Frage, mit welchem Fahrzeug die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Ha unternommen worden sind. Das Bundesfinanzgericht hat daher keine Veranlassung von einem anderen Sachverhalt auszugehen.

Der Bf. hat selbst angegeben, dass die verzeichneten, beruflich veranlassten Reisen sowohl von zu Hause als auch von der Betriebsstätte seiner Firma aus angetreten worden sind. Das bedeutet, dass das Firmen-KFZ auch für Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte eingesetzt wurde und entspricht dies auch den Erfahrungen des täglichen Lebens. Zudem sind alle in den Jahren 2008 bis 2010 bekanntgegebenen Fahrziele (S, H, W, G, N und E) mit Ausnahme der im Jahr 2010 durchgeführten Reisen nach St, I und Z jeweils vom Wohnort V schneller als von Ha aus zu erreichen. Dass eine Privatnutzung des Firmen-KFZ (und damit auch die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) vom Arbeitgeber untersagt war, wurde zwar behauptet, doch blieb der Bf. einen entsprechenden Nachweis schuldig und steht diese Behauptung im Widerspruch zu seiner Aussage, dass die Baustellen auch von zu Hause aus (mit dem Firmen-KFZ) aufgesucht wurden.

Durch das Pendlerpauschale des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sollen Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal abgegolten werden. Eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten kann dann nicht gerechtfertigt sein, wenn auszuschließen ist, dass dem Arbeitnehmer Fahrtkosten entstanden sind (vgl. VwGH 16.2.2006, 2005/14/0108).

Der Gesetzgeber regelt für den Werkverkehr ausdrücklich, dass im Falle einer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend erfolgenden Beförderung, kein Pendlerpauschale zustehen soll. Diese Rechtsfolge muss aber nach dem Sinn der Bestimmung und in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz auch für den Fall gelten, wenn der Steuerpflichtige überwiegend ein Firmen-KFZ zur Bewältigung der Strecke Wohnung - Arbeitsstätte unentgeltlich nützt.

5.) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde nicht zugelassen, da sich die getroffene rechtliche Beurteilung hinsichtlich des Alleinverdienerabsetzbetrages und der außergewöhnlichen Belastung klar aus der zitierten Gesetzeslage ergibt und hinsichtlich der Diäten und der Pendlerpauschale im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde.

Graz, am 19. September 2014