



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Fde., Str., vertreten durch die Brändle Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 6850 Dornbirn, Rosenstraße 23c, vom 2. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. September 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	28.523,31 €
Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2007 beträgt:	5.911,74 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	37.720,80 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 4.192,91 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	- 4.174,58 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	29.353,31 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	29.353,31 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 730,00 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	28.523,31 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (28.523,31 - 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00)	7.286,03 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	7.286,03 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Gemäß § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00% von 3.481,26	208,87 €
Einkommensteuer	7.149,90 €
Ausländische Steuer	- 1.238,16 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.911,74 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Streitjahr aus seiner Tätigkeit als Lkw-Fahrer für ein liechtensteinisches Unternehmen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Grenzgängereinkünfte).

Unstrittig ist die Höhe des Bruttolohnes (70.238,00 SFr; vgl. dazu die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 17. Oktober 2008 und das Vorbringen des Berufungswebers im Vorlageantrag vom 17. November 2008).

Vielmehr ist noch strittig, ob

- Spesenersätze tatsächlich 14 mal im Jahr ausbezahlt worden sind und gegebenenfalls, ob zwei Spesenzahlungen als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt besteuert werden können,
- die Krankenversicherungsbeiträge an die A Versicherung in Höhe von 1.438,56 € als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988, und
- Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgelder in Höhe von insgesamt 8.476,50 € als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Spesenvergütungen:

Obwohl der Berufungswerber nicht *ausdrücklich* begehrt hat, die Spesenvergütungen seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin (monatlich jeweils 1.230,00 SFr) im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln, ist an dieser Stelle Folgendes festzuhalten: Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (in der im Streitjahr gültigen Fassung) gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Um Beträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei behandeln zu können, muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aufwendungen und dem dafür geleisteten Ersatz gegeben sein. Gewährt aber - wie gegenständlich - ein Arbeitgeber ohne Rücksicht auf Anzahl und Dauer der tatsächlich unternommenen Fahrten und ohne Rücksicht auf tatsächlich entstandene Kosten ein monatlich gleichbleibendes Spesenpauschale, handelt es sich dabei um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Gegenständlich ist nicht bekannt, welche Aufwendungen im Einzelnen in welcher Höhe mit der pauschalen Spesenvergütung abgegolten worden sind. Da der im § 26 EStG 1988 geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den einzelnen tatsächlichen Aufwendungen und dem dafür geleisteten Ersatz fehlt, ist die gegenständliche Spesenvergütung in Höhe von monatlich 1.230,00 SFr zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen.

Spesenvergütungen als sonstige Bezüge:

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so ermäßigt sich nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer für diese sonstigen Bezüge.

Arbeitslohn kann als laufender oder als sonstiger Bezug gezahlt werden. Als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 sind solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, die also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Können Bezüge dem laufenden Arbeitslohn nicht hinzugerechnet werden, handelt es sich um sonstige Bezüge. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt, wobei dies nach außen ersichtlich sein muss. Sonstige Bezüge müssen durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein. Bezüge, die mit dem laufenden Arbeitslohn wie dieser regelmäßig ausbezahlt werden, können nicht nach der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 behandelt werden (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seite 699; Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 5 ff; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 67 Rz 2; zB VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

Dieser Rechtsauffassung ist allerdings noch vorzuschicken, dass es demjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen möchte, obliegt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. zB VwGH 26.9.2000, 99/13/0165).

Der Berufungswerber hat hinsichtlich seines Vorbringens, dass er neben den monatlichen Spesenzahlungen (je Monat eine Zahlung) auch eine 13. und 14. Spesenzahlung erhalten habe, weswegen zwei Spesenzahlungen (in Höhe von insgesamt 2.460,00 SFr) als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt zu versteuern seien, eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin vom 19. Februar 2008, einen Lohnausweis für das Jahr 2007 vom 14. Mai 2008, zwei Lohnabrechnungen (November 2007 und Dezember 2007), eine Bestätigung seiner Arbeitgeber vom 26. September 2008, einen Lohnausweis für das Jahr 2007 vom 30. September 2008 und einen Lohnausweis für das Jahr 2007 vom 2. Oktober 2008 vorgelegt.

Aus den Lohnausweisen und Lohnabrechnungen ist aber nicht ersichtlich, dass der Berufungswerber tatsächlich 14 mal im Jahr Spesenzahlungen erhalten hat. Weder diese Unterlagen noch die Bestätigungen vom 19. Februar 2008 und vom 26. September 2008 sind geeignet nachzuweisen, dass der Berufungswerber tatsächlich 14 mal im Jahr Spesenzahlungen erhalten hat. Während seine liechtensteinische Arbeitgeberin im Lohnausweis vom 14. Mai 2008 einen Bruttojahreslohn in Höhe von 70.238,00 SFr inklusive Spesenzahlungen in

Höhe von 17.220,00 SFr bestätigte und im Schreiben vom 19. Februar 2008 ausführte, dass der Berufungswerber 14 mal jährlich entlohnt werde und zusätzlich 14 mal im Jahr Spesengelder erhalte, bestätigte sie in den Lohnausweisen vom 30. September 2008 bzw. vom 2. Oktober 2008 widersprüchlich einen Bruttojahreslohn in Höhe von "nur" 51.590,00 SFr und führte in ihrem Schreiben vom 26. September 2008 aus, dass ihre Mitarbeiter (so auch der Berufungswerber) "nur" 12 Monatslöhne und zwei Gratifikationen erhielten. Von der Auszahlung einer Spesenvergütung ist in diesem Schreiben nicht mehr die Rede.

Da der Berufungswerber keine Unterlagen vorgelegt hat, die sein Berufungsvorbringen zweifelsfrei stützen, konnte dem Berufsbegehren auch keine Folge gegeben werden. In diesem Zusammenhang ist auch noch zu berücksichtigen, dass gemäß Art. 22 des Gesamtarbeitsvertrages des liechtensteinischen Transportgewerbes (die Gesamtarbeitsverträge entsprechen den Kollektivverträgen in Österreich) die Spesenvergütung nur gegen Vorlage der Spesenbelege erfolgt. Außerdem widerspricht die vom Berufungswerber behauptete Vorgehensweise gänzlich der in Liechtenstein geübten Praxis. Dort ist es nämlich üblich, Spesenvergütungen nur 12 mal im Jahr auszubezahlen (vgl. E-Mail vom "Liechtensteinischen ArbeitnehmerInnenverband", Triesen, vom 1. Dezember 2011).

Krankenversicherungsbeiträge an die A Versicherung:

Dem Begehren des Berufungswerbers entsprechend werden die Krankenversicherungsbeiträge an die A Versicherung in Höhe von 1.438,56 € als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 berücksichtigt. Das Finanzamt stellte die Berücksichtigung der Beiträge als Werbungskosten im Übrigen außer Streit [vgl. dazu die zusätzliche Begründung im Vorlagebericht (Verf 46)].

Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgelder:

Unstrittig ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber im Streitjahr mit dem Lkw in der Schweiz, in Deutschland und in Österreich unterwegs war und dass im Lkw eine Schlafkabine vorhanden war, welche der Berufungswerber auch benützt hat [das Finanzamt stellte die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgelder als Werbungskosten dem Grunde nach außer Streit; es begehrte aber, die geltend gemachten Werbungskosten bei Reisen in ein sog. Zielgebiet zu kürzen [vgl. dazu die zusätzliche Begründung im Vorlagebericht (Verf 46)]].

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach Z 9 dieser Gesetzesstelle stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4

leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese 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.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (vgl. dazu auch Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 173, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe zB auch UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07; UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08) dann vor,

- wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,
- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine

Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und

- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Für die Anfangsphase von fünf Tagen in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Tagesgeld zu. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen (vgl. auch Doralt, a.a.O., § 16 Tz 178).

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten im Übrigen die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tz 175/1 ff).

Nach der Verwaltungspraxis liegt auch dann keine Reise im obigen Sinne vor, wenn der ständige Arbeitsplatz ein beweglicher Arbeitsplatz ist (das Fahrzeug ist "Mittelpunkt der Tätigkeit"), wie zB bei einem Buschauffeur oder bei Zustelldienst im selben Einsatzgebiet. Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils auch für die ersten fünf Tage (Anfangsphase) vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat (vgl. dazu auch Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 181 f; Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988; Doralt, a.a.O., § 16 Tz 179 ff).

Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (zB Schlafkabine bei Lkw-Fahrer), sind im Hinblick "Nächtigungsaufwand" nur die zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Diese zusätzlichen Kosten stehen nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu. Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort liegt keine Reise mehr vor, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können.

Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg bei Inlandsreisen mit 4,40 € bzw. bei Auslandsreisen mit 5,85 € pro Nächtigung anzusetzen. Übersteigen die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 allerdings den geschätzten Aufwand von 4,40 € bzw. 5,85 € pro Nächtigung, stehen keine Werbungskosten zu (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seite 183).

Begründet nun der Steuerpflichtige einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine

Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist, wie bereits oben ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

In Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis war im gegenständlichen Fall die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zu kürzen.

Die Schweiz wurde, der Vorgehensweise des Finanzamtes im dem dem Streitjahr folgenden Jahr (2008) entsprechend (diese Vorgehensweise ist vom Berufungswerber unbeanstandet geblieben) in acht Einsatzgebiete unterteilt [ein Kanton oder mehrere Kantone (1. Zielgebiet: Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden, St. Gallen, Schaffhausen, Thurgau, Zürich; 2. Zielgebiet: Graubünden; 3. Zielgebiet: Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri; 4. Zielgebiet: Aargau, Basel-Land, Basel-Stadt, Jura, Solothurn, Zug; 5. Zielgebiet: Tessin; 6. Zielgebiet: Bern; 7. Zielgebiet: Wallis; 8. Zielgebiet: Freiburg, Genf, Neuenburg, Waadt)].

Die vom Berufungswerber in Deutschland bereisten Orte zwischen Wangen und Ulm stellen das Einsatzgebiet Deutschland 1 dar, die Orte zwischen Bad Wörishofen und Augsburg stellen das Einsatzgebiet Deutschland 2 dar und Orte im Großraum München bis Rosenheim und Umgebung stellen das Einsatzgebiet Deutschland 3 dar.

In Österreich wurde der Vorgehensweise des Finanzamtes im dem dem Streitjahr folgenden Jahr (2008) entsprechend (diese Vorgehensweise ist vom Berufungswerber unbeanstandet geblieben) jedes Bundesland als ein Einsatzgebiet betrachtet. Die Steiermark wurde in Graz, Steiermark Süd und Steiermark Nord eingeteilt.

Auf Grund der Häufigkeit seiner Fahrten die diese Gebiete (vgl. die Aufstellung der Fahrten des Berufungswerbers bzw. die Reisekostenabrechnung 2007) ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in diesen Gebieten besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Für diese Beurteilung ist allein entscheidend, ob und in welcher Intensität (Dichte) die Bereisung dieser Gebiete tatsächlich erfolgte. Das ständige Bereisen führt eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und ist daher diesbezüglich ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben.

Gegenständlich waren für jedes Einsatzgebiet die Verpflegungsmehraufwendungen und das Frühstückspauschale im Umfang von fünf Tagen (Anfangsphase) zu gewähren; die übrigen Fahrten wurden zur Gänze anerkannt. Folglich errechnen sich die anzuerkennenden Werbungskosten mit insgesamt 4.192,91 € (Verpflegungsmehraufwand: 3.695,26 €; Frühstückspauschale: 497,65 €).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Dezember 2011