

Werbungskosten: Übernachtungsaufwand muss nachgewiesen werden

Arbeitnehmer können Aufwendungen für Übernachtungen während einer Dienstreise nur in Höhe der nachgewiesenen Kosten als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen. Dies gilt unabhängig davon, dass Arbeitgeber berechtigt sind, solche Aufwendungen pauschalsteuerfrei zu erstatten.

Quelle: Wolfgang Büser

Übernachungskosten; Doppelte Haushaltsführung; Kostenerstattung; Werbungskosten; Kostenschätzung

Gericht: BFH

Datum: 12.09.2001

Aktenzeichen: VI R 72/97

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2001, 10398

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Thüringen

Rechtsgrundlagen:

§ 3 Nr. 16 EStG

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 96 Abs. 1 S. 1 FGO

§ 162 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 196, 534 - 539

AO-StB 2001, 261-262

BB 2001, 2311 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2001, 1661-1662

BStBl II 2001, 775-778 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2001, 1930-1932 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 1201 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2001, 863-866 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2001, 445

FR 2001, 1225-1227

HFR 2002, 191-192

INF 2001, 731

KFR 2002, 5

KÖSDI 2001, 13087-13088 (Kurzinformation)

NWB 2001, 3724

NZA-RR 2002, 431-432 (Volltext mit amtl. LS)

schnellbrief 2003, 5

stak 2001

SteuerBriefe 2002, 47-48

StSem 2002

WPg 2001, 1490

BFH, 12.09.2001 - VI R 72/97

Amtlicher Leitsatz:

1. Unbeschadet der für den Arbeitgeber bestehenden Möglichkeit, Übernachtungskosten des Arbeitnehmers bei einer doppelten Haushaltsführung pauschal ohne Lohnsteuerabzug zu erstatten (Abschn. 43 Abs. 10 LStR 1993, nunmehr R 43 Abs. 11 LStR 2000), kann der Arbeitnehmer grundsätzlich nur nachgewiesene Übernachtungskosten als Werbungskosten geltend machen.
2. Bei einer Schätzung der Höhe der Übernachtungskosten sind weder die vorgenannten Pauschbeträge noch tarifvertragliche Bestimmungen über die Höhe von Auslösbeträgen maßgeblich.

Gründe

- 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger arbeitete im Streitjahr (1994) an 197 Tagen als Klempner auf auswärtigen Baustellen. Für die hiermit verbundenen Aufwendungen wurde ihm von seinem Arbeitgeber ein Betrag in Höhe von 16 648 DM steuerfrei erstattet. Nach einer Bescheinigung seines Arbeitgebers erhielt der Kläger eine tägliche Auslösung in Höhe von 70 DM, in der eine --der Höhe nach nicht spezifizierte-- Übernachtungspauschale enthalten sein sollte.
- 2

In der Einkommensteuererklärung machte der Kläger Übernachtungskosten in Höhe von 5 242 DM geltend. In Höhe von 600 DM legte er entsprechende Einzelnachweise vor. Daneben machte der Kläger Übernachtungskosten in Höhe von 4 642 DM ohne Einzelnachweis geltend. Dabei berief er sich darauf, dass nach dem Tarifvertrag eine Auslösung von 75 bzw. 80 DM je Tag zu zahlen sei, die zu 30 v. H. auf Übernachtungskosten entfalle (30 v. H. von 80 DM x 140 Tage und 30 v. H. von 75 DM x 57 Tage). Seine gesamten Aufwendungen für Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand und Übernachtung bezifferte der Kläger mit 32 791 DM, wobei er die Differenz zu der Erstattung seines Arbeitgebers als Werbungskosten geltend machte.
- 3

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte Übernachtungskosten lediglich in der nachgewiesenen Höhe von 600 DM an; auch hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen wich das FA von der Steuererklärung ab.

- 4 Mit Einspruch und Klage machten die Kläger geltend, (weitere) Übernachtungskosten in Höhe von 4 642 DM seien als Werbungskosten anzuerkennen. Im Übrigen erhoben sie keine Einwendungen gegen die Abweichung des FA von den erklärten Beträgen.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt, indem es weitere Werbungskosten in Höhe von 1 576 DM berücksichtigte. Zur Begründung führte das FG aus, die in der Auslösung für Montagearbeiter anteilig enthaltene Übernachtungskostenpauschale könne der Kläger nicht ohne Nachweis der tatsächlichen Übernachtungskosten als Werbungskosten geltend machen. Im Unterschied zur Erstattung durch den Arbeitgeber, der für tatsächlich angefallene Übernachtungskosten nach den Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) einen Pauschbetrag zahlen könne, müsse der Arbeitnehmer seine Unterkunftskosten im Einzelnen nachweisen. Das FA könne bei der Berechnung der dem Arbeitnehmer insgesamt zustehenden Werbungskosten zwecks zutreffender Besteuerung den Nachweis der Unterkunftskosten jedenfalls dann verlangen, wenn der Arbeitnehmer --wie im Streitfall-- von seinem Arbeitgeber anlässlich einer Dienstreise insgesamt für Unterkunft und Verpflegung ohne Lohnsteuerabzug weniger erstattet bekomme, als es nach den LStR möglich gewesen wäre. Dies gelte auch, wenn der Arbeitgeber zur Zahlung einer Auslösung für Verpflegungsmehraufwand und Übernachtungskosten aufgrund eines Tarifvertrages verpflichtet sei. Die Nachweislast für Werbungskosten könne nicht durch Tarifverträge zu Lasten des Fiskus abgeändert werden. Wenn ein Arbeitgeber insgesamt weniger zahle, als es nach den LStR möglich sei, so lege dies die Vermutung nahe, dass dem Arbeitnehmer tatsächlich auch nur Aufwendungen in dieser Höhe entstanden seien.
- 6 Da andererseits aber feststehe, dass dem Kläger tatsächlich Aufwendungen für Übernachtungen entstanden seien, sei deren Höhe zu schätzen. Das FG schätzte die dem Kläger entstandenen Aufwendungen mit 8 DM pro Übernachtung. Maßgebend für die Höhe der Schätzung sei der gerichtsbekannt Umstand, dass möglichst kostengünstige Quartiere angemietet würden, wenn nicht gar eine kostenlose Übernachtung oder eine Übernachtung zu geringen Kosten (ca. 5 DM pro Nacht) in Baustellencontainern erfolge, was in der mündlichen Verhandlung zugestanden worden sei. Deshalb halte der Senat den Betrag von 8 DM pro Nacht für angemessen und ausreichend, vor allem, da die im Manteltarifvertrag vorgesehene Pauschale wegen der teilweise erheblichen Unterschiede zu den tatsächlichen Übernachtungskosten keine Schätzgrundlage bilde. Im Übrigen müsse es der Kläger hinnehmen, falls diese Schätzung an der unteren Grenze des Schätzungsrahmens liegen sollte, da die im Wesen jeder Schätzung liegende Unsicherheit gegen ihn ausschlage. Weil der Kläger keine genauen Angaben zum Umfang seiner Aufwendungen im Streitjahr gemacht habe, müsse er eine eventuell zu niedrige Schätzung in Kauf nehmen (vgl. zur Argumentation des FG auch das FG-Urteil II 186/96 vom 20. Februar 1997 in einem Parallelverfahren, das in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1997, 1524 veröffentlicht wurde).
- 7 Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision, mit der sie rügen, das FG habe die Übernachtungskosten fehlerhaft geschätzt. Ziff. 6. 5 des maßgeblichen Bundestarifvertrags vom 30. April 1980 für die besonderen Arbeitsbedingungen der Montagearbeiter der Eisen-, Metall- und Elektroindustrie (BMTV) liege die kalkulatorische Vorstellung zugrunde, dass sich die einzeltarifvertraglichen Auslösungssätze bei der Fernauslösung zu mindestens 70 v. H. auf Verpflegungsmehraufwendungen und zu maximal 30 v. H. auf Übernachtungskosten aufteilen. Da dem Kläger im Streitjahr nach dem maßgeblichen Einzeltarifvertrag eine Tagesauslösung von 75 bzw. 80 DM zugestanden habe, seien ohne Einzelnachweis Übernachtungskosten in Höhe von insgesamt 4 642 DM anzuerkennen. Die in den Einzeltarifverträgen vereinbarten Auslösebeträge in Höhe von 22, 50 DM (30 v. H. von 75 DM) bzw. 24 DM (30 v. H. von 80 DM) pro Übernachtung bildeten ein gewichtiges Indiz für die Höhe der Übernachtungskosten. Weil das FG diese Erfahrungstatsache, die sich in den Tarifverträgen widerspiegele, außer Acht gelassen habe, habe es bei seiner Schätzung gegen allgemeine Auslegungs- und Beurteilungsgrundsätze (Denkgesetze) verstoßen. Die Schätzung des FG sei lebensfremd, was sich auch aus einer Übersicht des Statistischen Bundesamtes über die Kosten von Urlaubsübernachtungen in Privatquartieren ergebe.

8

3

Die Kläger beantragen, unter teilweiser Aufhebung der Vorentscheidung weitere Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 3 066 DM zu berücksichtigen.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

10 Zur Begründung verweist es auf die seiner Ansicht nach zutreffende Vorentscheidung.

11 II.

Die Revision ist unbegründet; sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Kläger haben keinen Anspruch darauf, dass bei der Einkommensteuerveranlagung 1994 Übernachtungskosten des Klägers in einer Höhe berücksichtigt werden, die die tatsächlich nachgewiesenen Kosten zuzüglich der vom FG geschätzten Kosten übersteigen.

12 1. Gemäß § 3 Nr. 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr 1994 geltenden Fassung waren steuerfrei u. a. die Beträge, die den im privaten Dienst beschäftigten Arbeitnehmern für Reisekosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung gezahlt wurden, soweit sie die durch die Reise bzw. doppelte Haushaltsführung entstandenen Mehraufwendungen und bei Verpflegungsmehraufwendungen bestimmte gesetzliche Höchstbeträge nicht überstiegen. Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung konnten den Arbeitnehmern die durch eine doppelte Haushaltsführung verursachten Mehraufwendungen mit Pauschbeträgen für Fahrtkosten bei Fahrten mit dem eigenen Kfz, für Verpflegungsmehraufwand und für Übernachtung ohne Lohnsteuerabzug erstattet werden (Abschn. 43 Abs. 10 LStR 1993, nunmehr R 43 Abs. 11 LStR 2001). blieb die Ersatzleistung des Arbeitgebers hinter den tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers oder den steuerlich zu Gunsten des Arbeitnehmers anerkannten Pauschalen zurück, so kann im Rahmen der Jahresbesteuerung die Differenz zwischen den tatsächlichen Ausgaben und der Ersatzleistung des Arbeitgebers als Werbungskosten geltend gemacht werden. Hierbei können die Fahrtkosten und die Verpflegungsmehraufwendungen mit den gleichen Pauschbeträgen angesetzt werden, wie sie der Arbeitgeber ohne Vornahme des Lohnsteuerabzugs hätte erstatten können.

13 Abweichend von Abschn. 43 Abs. 10 Satz 5 Nr. 3 LStR 1993, der dem Arbeitgeber erlaubte, Unterkunftskosten nach Pauschbeträgen zu erstatten, konnte der Arbeitnehmer die Unterkunftskosten nach den LStR nur in der nachgewiesenen Höhe als Werbungskosten geltend machen (Abschn. 43 Abs. 9 Satz 1 LStR 1993; ebenso R 43 Abs. 9 Satz 1 LStR 2001). Diese Verwaltungsanweisung entspricht den allgemeinen Regeln über den Nachweis von Werbungskosten (vgl. etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Juli 1996 VI R 76/95 , BFH/NV 1996, 888; BFH-Beschluss vom 3. August 2000 VI B 72/00 , BFH/NV 2001, 36).

14 Wenn ein Arbeitnehmer, wie im Streitfall der Kläger, von seinem Arbeitgeber anlässlich einer doppelten Haushaltsführung insgesamt für Unterkunft, Fahrtkosten und Verpflegung ohne Lohnsteuerabzug weniger erstattet bekommt, als es nach Abschn. 43 Abs. 10 LStR 1993 möglich gewesen wäre, und der Arbeitnehmer daher bei seiner Jahresbesteuerung über die Gesamterstattung hinausgehende Beträge zum Werbungskostenabzug geltend macht, kann das FA bei der Berechnung der dem Arbeitnehmer insgesamt zustehenden Werbungskosten zwecks zutreffender Besteuerung den Nachweis der Unterkunftskosten verlangen. Entsprechendes hat der erkennende Senat mit Urteil vom 15. November 1991 VI R 81/88 (BFHE 166, 452, BStBl II 1992, 367) für die Geltendmachung von Übernachtungskosten anlässlich einer Dienstreise entschieden. Gleiches gilt auch, wenn ein Arbeitnehmer --wie im Streitfall-- Übernachtungskosten anlässlich einer durch eine Einsatzwechseltätigkeit bedingten doppelten Haushaltsführung geltend macht.

15 Wie eine Dienstreise ist auch eine doppelte Haushaltsführung bei der Geltendmachung des Teils der Werbungskosten, der den Arbeitgeberersatz übersteigt, einheitlich zu würdigen. Es ist nicht zulässig, die Erstattung des Arbeitgebers dahin gehend zu würdigen, dass Auslösbeträge

zunächst zur Abgeltung pauschal erstatteter Übernachtungskosten dienen und nur der über diese pauschale Abgeltung hinausgehende Auslöschungsbetrag einen Ausgleich von Verpflegungsmehraufwendungen oder Reisekosten darstellen soll (vgl. Senatsurteil in BFHE 166, 452, BStBl II 1992, 367).

- 16** 2. Die für den Kläger geltenden tarifvertraglichen Regelungen über den bei einer Montagetätigkeit zu entrichtenden Auslöschungsbetrag führen zu keinem anderen Ergebnis. Ebenso wie der Nachweis der tatsächlichen Unterkunftskosten nicht durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers ersetzt werden kann, nach der ein gezahlter Auslöschungsbetrag in erster Linie der Abgeltung pauschaler Übernachtungskosten dient (vgl. Senatsurteil in BFHE 166, 452, BStBl II 1992, 367), kann der dem Arbeitnehmer obliegende Nachweis der tatsächlichen Unterkunftskosten nicht durch tarifvertragliche Regelungen ersetzt werden, wenn der Arbeitnehmer insgesamt höhere Mehraufwendungen infolge doppelter Haushaltsführung geltend macht, als sie vom Arbeitgeber erstattet wurden.
- 17** 3. Soweit feststeht, dass einem Arbeitnehmer durch eine doppelte Haushaltsführung bei Einsatzwechseltätigkeit oder durch eine Dienstreise dem Grunde nach Übernachtungskosten entstehen, deren Höhe aber nicht nachgewiesen ist, sind die entsprechenden Werbungskosten zu schätzen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Juli 1980 IV R 140/77, BFHE 131, 336, BStBl II 1981, 14, und in BFHE 166, 452, BStBl II 1992, 367). Im Streitfall hat das FG die Übernachtungskosten des Klägers mit durchschnittlich 8 DM pro Übernachtung geschätzt. Diese Schätzung lässt keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Kläger erkennen.
- 18** a) Welche Schätzungsmethode am besten dem Ziel gerecht wird, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen, ist grundsätzlich eine Frage der Tatsachenfeststellung durch das FG, das eine eigene Schätzungsbefugnis hat (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 162 der Abgabenordnung --AO 1977--). Das Revisionsgericht ist daran gebunden, sofern diese Feststellungen nicht auf einem Rechtsirrtum oder Verfahrensmangel beruhen (§ 118 Abs. 2 FGO). Der BFH kann die Schätzung eines FG nur darauf überprüfen, ob sie überhaupt zulässig war und ob das FG anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze beachtet hat, d. h. ob das Ergebnis der Schätzung schlüssig und plausibel ist. Es ist nicht die Aufgabe des BFH, eine eigene "richtigere" Schätzung an die Stelle der Schätzung des FG zu setzen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984 VIII R 195/82, BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226, m. w. N., und BFH-Beschluss vom 10. Mai 2001 I S 3/01, BFH/NV 2001, 957).
- 19** b) Nach diesen Grundsätzen lässt die Schätzung des FG keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Kläger erkennen.
- 20** Das FG hat festgestellt, dass Montagearbeiter im Streitjahr vielfach unentgeltlich oder zu einem Betrag von 5 DM je Nacht in Baustellencontainern übernachtet haben, so dass die tatsächlichen Übernachtungskosten vielfach 30 v. H. der tarifvertraglich vereinbarten Auslösung unterschritten. Gegen diese tatsächlichen Feststellungen haben die Kläger keine Verfahrensrügen erhoben. Auf der Grundlage dieser somit für den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) hat es das FG zu Recht abgelehnt, Übernachtungskosten in Höhe von 30 v. H. der tarifvertraglich vereinbarten Auslösung zu schätzen, da eine solche Schätzung die tatsächlichen Kosten nicht zutreffend wiedergeben würde. Im Übrigen ergibt sich auch aus den vom Kläger vorgelegten tarifvertraglichen Bestimmungen, dass diese die Übernachtungskosten nicht generell mit 30 v. H. des Auslöschungsbetrages pauschalisieren. Vielmehr hat der Arbeitnehmer Anspruch darauf, dass ihm der Arbeitgeber entweder eine freie angemessene Unterkunft stellt oder die tatsächlich anfallenden notwendigen Übernachtungskosten erstattet, soweit diese 30 v. H. der Auslösung übersteigen (Anm. 15 zu § 6 BMTV). Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine freie Unterkunft, so mindert sich die Auslösung nur um die tatsächlichen Kosten der Unterkunft, höchstens um 30 v. H. der Auslösung (Ziff. 6. 5 i. V. m. Anm. 16 BMTV). Dies zeigt, dass der Tarifvertrag die Übernachtungskosten keinesfalls stets pauschal mit 30 v. H. der Auslösung ansetzt, sondern differenzierte Regelungen für niedrigere oder höhere Übernachtungskosten enthält. Letztlich wird dies auch von den Klägern eingeräumt, wenn sie darauf hinweisen, dass der Auslöschungsbetrag zu maximal 30 v. H. auf Übernachtungskosten entfalle.

21 Auch der Hinweis der Kläger auf Erhebungen des Statistischen Bundesamtes über die durchschnittlichen Unterkunfts-kosten bei Urlaubsübernachtungen in Privatquartieren im alten Bundesgebiet vermag keinen Verstoß der Schätzung des FG gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze zu begründen. Die Schätzung der Vorinstanz beruht auf der tatsächlichen Feststellung, dass Montagearbeiter vielfach kostenfrei oder zu geringen Kosten in Baustellencontainern übernachten. Hierdurch unterscheidet sich die Kostenstruktur derartiger Übernachtungen grundlegend von den Übernachtungskosten bei einer Urlaubsreise.

22