

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 07.03.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben werden wie in den Beschwerdevorentscheidungen festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf), war im streitgegenständlichen Zeitraum, in den Jahre 2010 und 2011 bei der XY GmbH beschäftigt. Im Zuge seiner beruflichen Tätigkeiten musste der Bf tägliche Fahrten im Raum Kärnten und Osttirol unternehmen. Ausgangspunkt dieser dienstlichen Fahrten war der Standort der XY GmbH in Klagenfurt. Dafür begehrte der Bf im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2010 und 2011 die Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten (Tagesdiäten) im Betrag von 1.604,80 EURO bzw. 1.658,70 EURO. Überdies machte der Bf. Kirchenbeiträge als Sonderausgaben geltend.

Mit **Schreiben vom 20.01.2016** übermittelte das Finanzamt dem Bf folgenden Vorhalt:

Sie werden gebeten, Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen - soweit von Ihnen beantragt - durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Aufstellung, wie sich die einzelnen Positionen zusammensetzen) und Belege nachzuweisen. Falls Sie für beantragte Aufwendungen Förderungen/- Kostenersatz erhalten haben, sind diese anzuführen.

Der Bf übermittelte dem Finanzamt die angeforderten Unterlagen nicht.

Am 07.03.2016 erließ das Finanzamt gegenüber dem Bf die **Einkommensteuerbescheide** für das Jahr 2010 und das Jahr 2011. Die beantragten

Differenzwerbungskosten und Sonderausgaben wurden nicht gewährt. Die Bescheide wurden diesbezüglich folgendermaßen begründet:

Unter Wahrung des Parteigehörs wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 15.03.2016 erhob der Bf **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 und 2011 und beantragte die Berücksichtigung der erhöhten Werbungskosten und der erhöhten Sonderausgaben (Kirchenbeiträge). Der Bf übermittelte dazu einerseits Belege über die von ihm bezahlten Kirchenbeiträge und andererseits eine Aufstellung aus der hervorgeht, dass er in den Jahren 2010 und 2011 nahezu täglich Fahrten zu einzelnen Orten in Kärnten und Osttirol unternommen hat.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.05.2016 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und wurden die nunmehr nachgewiesenen Kirchenbeiträge als Sonderausgaben berücksichtigt. Die begehrten Werbungskosten der Jahre 2010 und 2011 wurden nicht anerkannt. Die diesbezügliche Begründung der Beschwerdevorentscheidungen lautet wie folgt:

Bei Kraftfahrern und Begleitpersonal [...] des Fahrpersonals oder der Zustelldienste liegen für das gesamte zu befahrende Linien-, Schienen-, und Filialnetz sogenannte steuerliche Planstellen vor. Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 für Taggelder sind bei diesen Tätigkeiten seit 1996 ausgeschlossen.

Mit Schreiben vom 31.5.2016 stellte der Bf einen **Vorlageantrag** und begehrte die Berücksichtigung der erhöhten Werbungskosten. Der Bf verwies dabei auf die bereits vorgelegten Belege über seine berufsbedingten Fahrten.

Zur genaueren Feststellung des Sachverhalts übermittelte das Finanzamt einen mit 29.9.2017 datierten **Vorhalt** mit folgenden Fragestellungen:

Ergänzungspunkte:

- 1. An welcher Adresse befindet sich Ihr Dienstort (genaue Anschrift) von dem aus die täglichen Fahrten angetreten werden?*
- 2. Sie werden um Vorlage der Reiseabrechnungen Ihres Arbeitgebers über die steuerfreien Ersätze gern. § 26 EStG gebeten.*
- 3. Weiters ist jene Vereinbarung vorzulegen, aus welcher hervorgeht, welche Routen von Ihnen zu befahren sind bzw. in welchem Gebiet Sie als Fahrer tätig sind.*
- 4. Wann und in welcher Form, werden Ihnen die täglichen Routen mitgeteilt?*
- 5. Aus Ihren Aufzeichnungen ist jeweils pro Tag nur ein Reiseziel ersichtlich. Da es unwahrscheinlich ist, dass von z.B. am 10.11.2010 nur der Ort [...] in 11,5 h bereist wurde, werden Sie ersucht, Ihre Grundaufzeichnungen hinsichtlich aller angefahrenen Orte für 2010 und 2011 zur Einsichtnahme vorzulegen.*

Dieser Vorhalt blieb trotz **Erinnerungsschreiben** vom 17.07.2018 unbeantwortet.

Im **Vorlagebericht** vom 15.10.2018 führte das Finanzamt zum gegenständlichen Verfahren noch das Folgende aus:

Sachverhalt:

Vom Bw. werden für das Jahr 2010 € 1.604,80 und für das Jahr 2011 € 1.658,70 an Differenzwerbungskosten (Tagesdiäten) begehrt.

Vom Bw. wurden für 2010 und 2011 diverse Aufstellungen vorgelegt. Als Reiseziel wurde bei jeder Reisebewegung jeweils nur ein Gemeindename erfasst. Eine nähere Bezeichnung des Reisezieles wurde nicht vorgenommen.

Da es unwahrscheinlich ist, dass sich der Bw. während der gesamten Reisedauer eines Tages nur in einem Gemeindegebiet aufgehalten hat, wurden die Grundaufzeichnungen hinsichtlich aller angefahrenen Orte für 2010 und 2011 zur Einsichtnahme angefordert, sowie um Vorlage einer Vereinbarung/Beschreibung hinsichtlich der zu befahrenen Routen bzw. Gebiete gebeten. (Siehe Vorhalte). Strittig ist, ob anhand der vorliegenden Unterlagen das Ausmaß der beehrten Differenzwerbungskosten feststellbar ist.

Beweismittel:

Siehe Beilagen zur Beschwerde 2010 und 2011

Siehe Vorhalte vom 20.01.2016, 29.09.2017 und 17.07.2018

Stellungnahme:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Beruf veranlassten Reisen als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

In der ständigen Rechtsprechung durch den VwGH wurde festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrerer Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit.

Bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) Tätigkeit an einem Einsatzort stehen ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zu. Die in den Beilagen zur Beschwerde angeführten Reiseziele sind so unbestimmt gehalten, dass eine Beurteilung durch das h.o. FA hinsichtlich Zielgebiet/ Einsatzgebiet anhand der vorliegenden Unterlagen nicht möglich ist. Es ist nämlich nicht feststellbar welche Ziele im Zuge einer Reisebewegung an einem Tag angefahren wurden. Erst nach Feststellung der Ziele einer Reisebewegung kann eine Überprüfung hinsichtlich des Vorliegens eines Zielgebiets/Einsatzgebiets vorgenommen und das Ausmaß der zu berücksichtigenden Differenzwerbungskosten (Tagesdiäten) errechnet werden.

Mangels Vorliegen geeigneter Unterlagen zur Beurteilung der geltend gemachten Tagesdiäten wird die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Im fortgesetzten Beschwerdeverfahren richtete der erkennende Richter des BFG am 26.06.2019 unter Fristsetzung bis zum 19.07.2019 den folgenden **Vorhalt** an den Bf:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die VwGH-Erkenntnisse vom 28.01.1997, 95/14/0156 und vom 26.06.2002, 99/13/0001 sowie 07.10.2003, 2000/15/0151) stehen Tagesgelder nur dann zu, wenn bei einer beruflich veranlassten Reise auch eine Übernachtung erfolgte bzw. erforderlich war.

Die von Ihnen vorgelegten Fahrtenaufstellungen machen den Eindruck, als hätten Sie bei diesen Fahrten nie auswärts übernachtet. Teilen Sie mir daher mit, ob und bei welchen Ihrer beruflichen Fahrten zu den entsprechenden Einsatzorten auch eine Übernachtung erforderlich war.

Auch bitte ich Sie Ihre entsprechenden Angaben durch geeignete Beweismittel (Nächtigungsbelege etc.) nachzuweisen.

Weiters benötige ich für die Erhebung des Sachverhalts noch Antworten auf die folgenden Fragen:

- 1. An welcher Adresse befand sich in den Jahren 2010 und 2011 Ihr Dienstort (genaue Anschrift) von dem aus Ihre beruflichen Fahrten ausgingen?*
- 2. Was waren Ihre genauen beruflichen Tätigkeiten in den Jahren 2010 und 2011? Darüber vorhandene Unterlagen (Arbeitsplatzbeschreibung etc.) mögen vorgelegt werden.*
- 3. Wie weit reichte Ihr vom Arbeitgeber festgelegtes Einsatzgebiet (umfasste es z.B. mehrere Gemeinden oder ein ganzes Bundesland)? Gibt es darüber schriftliche Unterlagen (Dienstaufträge, Diensterteilungen etc.)? Wenn ja, dann bitte ich um Übermittlung dieser Unterlagen.*
- 4. Wann und in welcher Form, wurden Ihnen Ihre Einsatzziele mitgeteilt?*
- 5. Waren berufliche Fahrten erforderlich, die auch außerhalb Ihres vom Arbeitgeber festgelegten Einsatzgebietes lagen? Wenn ja, welche Fahrten waren dies?*

Auch dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten die 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 für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Strittig ist, ob dem Bf für die berufsbedingten Fahrten Differenzwerbungskosten aus dem Titel Tagesgelder gebühren.

Grundsätzlich stellen Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG Werbungskosten dar.

Eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (BFG vom 30.10.2018, RV/3101014/2016 unter Hinweis auf Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 2018, § 16, Anm. 112, und Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 43). Aufwendungen für die Verpflegung sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung. Der Abzug solcher Aufwendungen stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist (BFG vom 30.10.2018, RV/3101014/2016 unter Hinweis auf VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119 und Jakom/Lenneis, a.a.O. Rz 45). Die Rechtfertigung für Tagesgelder als Reisekosten liegt in dem bei einer Reise in typisierender Betrachtungsweise aus der Ortsunkenntnis resultierenden Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen; ein Vergleich mit dem Verpflegungsaufwand am Wohnort ist nicht anzustellen. Bei längeren Aufenthalten ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht. Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase zu (BFG vom 30.10.2018, RV/3101014/2016 unter Hinweis auf Schubert a.a.O. Anm. 119 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt grundsätzlich die Betriebsstätte. Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat. Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich). Die Verwaltungspraxis geht von einem längeren Zeitraum dann aus, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (BFG vom 30.10.2018, RV/3101014/2016 unter Hinweis auf Schubert a.a.O. Anm. 122 und Jakom/Lenneis, a.a.O. Rz 44 sowie die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Das Finanzamt versagte den beantragten Differenzwerbungskosten die Anerkennung mit der Begründung, dass die vorgelegten Unterlagen eine Beurteilung hinsichtlich der Frage des Zielgebietes bzw. Einsatzgebietes des Bf. nicht ermöglichten.

Aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen über seine Fahrten geht Folgendes hervor: Datum; Reisezielort, wobei pro Datum nur ein Ort vermerkt ist, zurückgelegte Kilometer, wobei offenkundig nur die einfache Fahrtstrecke angegeben wurde; Dienstanfang; Dienstende; Arbeitszeit; Ausbleibezeit; Tagesgebühren laut Dienstgeber; Tagesgebühren laut EStG; Differenzbetrag.

Vom Finanzamt wird insbesondere bemängelt, dass aus den Aufzeichnungen des Bf nicht genau hervorgeht, wie lange die Einsätze in den einzelnen Gemeinden gedauert haben und wie groß das vom Arbeitgeber des Bf festgelegte Einsatzgebiet war. Da auf die Vorhalte des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes vom Bf dahingehend nicht geantwortet wurde, kann diesbezüglich keine genaue Aussage getroffen werden.

Im Vordergrund steht aber ohnedies die Frage, ob es bei den berufsbedingten Fahrten des Bf auch erforderlich war, an den Einsatzorten zu übernachten.

Wird eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen, führt dies nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält; ein allfälliger aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit allerdings eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156 ; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013 ; BFG vom 30.10.2018, RV/3101014/2016).

Diese Rechtsansicht wurde dem Bf vom Bundesfinanzgericht vorgehalten. Auch wurde er ersucht, entsprechende Angaben zu machen und zu belegen. Dies ist jedoch unterblieben. Aus den Aufzeichnungen des Bf geht hervor, dass die Fahrten täglich vom Standort des Arbeitgebers in Klagenfurt aus zu den Einsatzorten erfolgten. Auswärtige Übernachtungen sind nicht zu erkennen. Demzufolge können die begehrten Tagesgelder nicht anerkannt werden.

Die Kirchenbeiträge wurden im Beschwerdeverfahren belegt und sind daher als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Es war daher der Beschwerde im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung der des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall die Rechtslage eindeutig ist und auch eine einheitliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes existiert, war die Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. August 2019