

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***,

betreffend die Bescheide des ***FA*** vom 11. Juli 2018

hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, 2016 und 2017,
Steuernummer ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidungen vom 3.8.2018 verwiesen. Darüber hinausgehend werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die angefochtenen Bescheide enthielten nachstehende Begründung: Habe ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Werkverkehrs bzw. der Verwendung eines arbeitgebereigenen Kfz, so stehe ihm für den Zeitraum der Nutzungsmöglichkeit kein Pendlerpauschale/Pendlereuro zu. Entsprechend den vorliegenden Jahreslohnzetteln sei dem Beschwerdeführer diese Begünstigung für jeweils 12 Monate zur Verfügung gestanden, das beantragte Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro hätten daher nicht gewährt werden können.

In seinen **Beschwerden** brachte der Beschwerdeführer vor, er müsse seinen Dienst überwiegend um 5:00 Uhr beim Arbeitgeber antreten. Daher sei ihm die Inanspruchnahme des Werkverkehrs der ÖBB nicht möglich. Die Begünstigung im Sinne des [§ 26 Z 5 EStG 1988](#) könne daher von ihm nicht in Anspruch genommen werden. Er verwies zudem auf einen beigelegten Ausdruck des Pendlerrechners, wonach ihm ein großes Pendlerpauschale in Höhe von € 372 jährlich für eine Wegstrecke von mindestens 2 km bis 20 km zustehe. Außerdem gebühre ein Pendlereuro in Höhe von € 28 jährlich.

Es ergingen abändernde **Beschwerdevorentscheidungen**, in welchen das Pendlerpauschale und der Pendlereuro in beantragter Höhe steuermindernd berücksichtigt wurden.

Zu Reisekosten, die in Höhe von jeweils € 528 geltend gemacht worden waren, führte die Abgabenbehörde aus: Diese Beträge seien nicht absetzbar und würden daher nachträglich aberkannt. Auf die beabsichtigte Aberkennung sei der Beschwerdeführer bereits in einem Ergänzungsersuchen hingewiesen worden.

In seiner Stellungnahme dazu habe er angegeben, er habe im Schätzungsweg die Auslagenersatzes für das Frühstück im Ausmaß von 120 Tagen à € 4,40 geltend gemacht. Ansonsten habe er lediglich auf einen Auszug aus der Fachliteratur Bezug genommen. Darin werde ausgeführt, dass, wenn der Arbeitgeber kostenlos eine Nächtigungsmöglichkeit zur Verfügung stelle, ein Nächtigungspauschale nicht zustehe. Allfällige zusätzliche Aufwendungen, z.B. für das Frühstück, könnten aber geltend gemacht werden.

Ohne Beleg seien diese im Schätzungsweg bei Inlandsreisen mit € 4,40 pro Nächtigung anzusetzen. Es sei in diesem Zusammenhang auch explizit auf die Rz 317 der Lohnsteuerrichtlinien verwiesen worden, die klarstellte, dass Nächtigungsgelder sowie pauschale Kosten für ein Frühstück nur insoweit absetzbar seien, als kein weiterer Mittelpunkt einer Tätigkeit begründet werde.

Der Beschwerdeführer, der Lokführer sei, habe aber bereits vor dem Jahr 2015 hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, da die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Schienennetzes erfolgte. Dies entspreche der geltenden Praxis im Hinblick auf Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB oder Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben werde. Die beantragten Reisekosten seien daher nicht anzuerkennen gewesen.

In der Folge brachte der Beschwerdeführer einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht ein und erläuterte:

Er halte die Begründung seiner Beschwerden aufrecht und führe ergänzend im Wesentlichen aus, dass vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen bezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder grundsätzlich gemäß [§ 3 EStG 1988](#) von der Einkommenssteuer befreit

seien. Bei den ÖBB bestehe eine lohngestaltende Vorschrift, wonach bei Fahrtätigkeit die Übernachtungskosten vom Arbeitgeber bezahlt würden. Es seien gemäß Rz 317 der Lohnsteuerrichtlinien jedoch die tatsächlichen Aufwendungen für das Frühstück als Werbungskosten absetzbar. Könne die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, so seien sie im Schätzungswege zu ermitteln.

In einer Stellungnahme zum Vorlagebericht wurde von Seiten des Finanzamtes ausgeführt: Das beantragte Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro seien in den Beschwerdeentscheidungen berücksichtigt worden. Im Zuge der Beschwerdeentscheidung betreffend 2016 sei der Alleinverdienerabsetzbetrag zurückgefordert worden, da die Einkünfte der Gattin die maßgebliche Grenze überschritten hätten. Überdies sei der Sonderausgaben-Höchstbetrag auf € 2.920 gekürzt worden.

In seinen Vorlageanträgen habe der Beschwerdeführer die Nachforderung des Alleinverdienerabsetzbetrages für 2016 und die Kürzung des Sonderausgaben-Höchstbetrages nicht beeinsprucht. Er habe aber sein Vorbringen betreffend Reisekosten dahingehend ergänzt, dass er § 3 iVm [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) zitierte, wo Befreiungen von der Einkommensteuer bei beruflich veranlassten Reisen verankert sind. Auf die Beurteilung, ob Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) vorlägen, habe diese Ergänzung keinen Einfluss. Das Finanzamt verweise insgesamt auf die bisherigen Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Der Beschwerdeführer übte in den Streitjahren und davor den Beruf eines Lokführers bei den ÖBB aus.
- Er machte pro Streitjahr Reisekosten als Werbungskosten in Höhe von € 528 geltend, das sind 120 Tage mal € 4,40 pauschal pro Frühstück.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gesetzliche Grundlagen:

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 sowie Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Rechtliche Würdigung:

Strittig ist: Liegen gegenständlich Reisen im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) vor, die zu einem Abzug von Frühstückskosten als Werbungskosten berechtigen?

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß [§ 20 EStG 1988](#) nicht abzugsfähigen, üblichen Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen – günstigeren - Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind.

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes setzt eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase zu (vgl. *Bernold/ Mertens*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, § 16, S 212 ff).

Im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine „beruflich veranlasste Reise“ dann vor, wenn aufgrund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Der Verwaltungsgerichtshof geht dabei davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die kostengünstigen Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt.

Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis verstehen unter einer „Reise“ übereinstimmend einen Vorgang, bei dem sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass von Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt, eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt einer Tätigkeit begründet wird (vgl. UFS 22.10.2007, [RV/0376-F/07](#), mit Hinweisen auf die Fachliteratur).

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann aber nicht nur ein statischer einzelner Ort im Sinne einer politischen Gemeinde oder ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein, sondern es kann - wie im Streitfall seitens der Abgabenbehörde bereits in den Beschwerdeentscheidungen ausgeführt wurde - auch eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, wenn die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt (z.B. Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB. ...) und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, dass vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird, ausgeübt wird.

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für die ersten fünf Tage („Anfangsphase“) vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt hat (vgl. *Bernold/ Mertens* aaO, § 16 S 214 mit Hinweisen auf die Praxis).

Begründet nun ein Steuerpflichtiger einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#), die zu einer Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigen würde. Vielmehr ist in diesem Fall, 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 (vgl. nochmals UFS, 22.10.2007, RV/0376-F-07). Es liegen diesfalls nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung iSd [§ 20 EStG 1988](#) vor.

Nach Aktenlage übt der Beschwerdeführer den Beruf eines Lokführers schon jahrelang aus. Er hat daher hinsichtlich des Fahrzeuges einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet, wobei er die Anfangsphase seit Langem überschritten hat. Den entsprechenden Feststellungen in den Beschwerdeentscheidungen, wonach er bereits vor dem Jahr 2015 einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet habe, hat der Beschwerdeführer im Übrigen nicht widersprochen.

Soweit der Beschwerdeführer selbst zur Stützung seiner Argumentation auf die Rz 317 der Lohnsteuerrichtlinien hingewiesen hat, ist ihm zu entgegnen: Es wird an dieser Stelle nicht nur festgelegt, dass zusätzliche tatsächliche Aufwendungen, wie etwa solche für ein Frühstück, als Werbungskosten absetzbar sind, sondern auch explizit ausgesprochen, dass derartige zusätzliche Kosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Absatz ein Z 9 [EStG 1988](#) zustehen. Eine solche Reise liegt aber – wie (auch) Rz 317 klar ausspricht - ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit nicht mehr vor.

Die Handhabung in der Praxis (LStR) entspricht somit der oben zitierten Lehre und Rechtsprechung.

Ebenso ins Leere geht der Hinweis des Beschwerdeführers auf § 3 EStG und [§ 26 Z 4 EStG 1988](#). Gegenständlich ist nämlich nicht die Qualifizierung erhaltener Leistungen als steuerfrei bzw. nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehörig zu beurteilen, sondern ein allfälliger Abzug getätigter Aufwendungen als Werbungskosten iSd [§ 16 EStG 1988](#).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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 des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage ist in eindeutiger Weise aus der Gesetzeslage ableitbar. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Feldkirch, am 29. Oktober 2020