

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Februar 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 4. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der elektronischen Abgabenerklärung für die Arbeitnehmerveranlagung 2017 vom 7. Januar 2020 machte der Beschwerdeführer Reisekosten in Höhe von € 3.146,55 als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Kraftfahrer geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung datiert vom 24. Januar 2020 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, dies mit einer genauen Aufstellung, den Reiserechnungen des Arbeitgebers, einer Darstellung der vom Arbeitgeber oder Dritten erhaltenen Ersätzen zu belegen, die Aufstellungen vom Arbeitgeber bestätigen zu lassen und mitzuteilen, ob ihm ein Firmenfahrzeug für die Reisen zur Verfügung gestellt worden sei.

Als Antwort legte der Beschwerdeführer eine handschriftlich im einheitlichen Erscheinungsbild geschriebene Aufstellung von Reisezeiten, gefahrenen Kilometern und Höhe der von ihm vermuteten Diäten vor, welche keine Angabe über das benutzte Fahrzeug oder die Anfangs- und Endstände des Kilometerzählers enthielt.

Am 4. Februar 2020 erstellte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2017 des Beschwerdeführers, in welchem keine Reisekosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt wurden. Dies wurde damit begründet, dass nur jene Aufwendungen berücksichtigt worden seien, für welche Beweise vorgelegen wären. Tagesgelder seien nur dann Werbungskosten, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit werde bei einer Fahrtätigkeit stets dann begründet, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf (nahezu) gleichbleibenden Routen erfolge.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer mit der am 10. Februar 2020 erstellten Beschwerdeschrift, welche beim Finanzamt per Post am 21. Februar 2020 einlangte. Darin beehrte der Beschwerdeführer die beantragten Reisekosten anzuerkennen und legte ein Schriftstück seines Arbeitgebers mit folgendem Wortlaut vor: *„Hiermit wird bestätigt, dass der Beschwerdeführer bei uns beschäftigt war und in seiner Eigenschaft als LKW-Fahrer in Österreich und Bayern Zustellungen mit dem ***2***-Lkw getätigt hat.“* Weiter war nochmals die oben beschriebene Aufstellung der vom Beschwerdeführer begehrten Reisekosten beigelegt.

Mit erneuten Ersuchen um Ergänzung datiert vom 14. April 2020 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, seinen Arbeitsvertrag vorzulegen und samt Bestätigung des Arbeitgebers bekannt zu geben, ob er steuerfreie Ersätze (für seine Reisetätigkeit) erhalten habe.

Als Antwort legte der Beschwerdeführer am 24. April 2020 seinen Jahreslohnzettel vor.

Daraufhin forderte das Finanzamt mit Schreiben datiert vom 4. Mai 2020 den Beschwerdeführer nochmals auf, die zuvor mit Vorhalt vom 14. April 2020 gestellten Fragen zu beantworten.

Am 16. Juni 2020 langte beim Finanzamt die am 9. Juni 2020 erstellte Bestätigung des Arbeitgebers ein, dass beim Beschwerdeführer im Jahr 2017 keine Diäten in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden sind.

Das Finanzamt wies mit Beschwerde vorentscheidung datiert vom 1. September 2020, nachweislich zugestellt am 7. September 2020, die Beschwerde des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ab und begründete dies damit, dass der Beschwerdeführer trotz zweimaliger Aufforderung seinen Arbeitsvertrag nicht vorgelegt habe.

Im Schreiben datiert vom 23. September 2020, beim Finanzamt im Postweg am 29. September 2020 eingelangt, bat der Beschwerdeführer *„seinen Steuerausgleich nochmals zu bearbeiten“* (Was als Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zu werten ist.).

Den beigelegten Arbeitsvertrag habe er mit der Post übersendet und sei dieser aus unerklärlichen Gründen abhandengekommen.

Der beigelegte Dienstvertrag sieht als Kollektivvertrag den der Handelsarbeiter mit der Beschäftigung als Lastkraftwagenfahrer vor und enthält keine Regelungen zu Dienstreisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Lastkraftwagenfahrer, der für seinen Arbeitgeber mit dessen Lastkraftwagen im Jahr 2017 ***1*** ausgeliefert hat.

Für diese Fahrten hat der Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber keine Reisekostenersätze erhalten.

Zum Nachweis seiner Reisekosten hat der Beschwerdeführer eine Auflistung in einheitlicher Schreibweise vorgelegt, welche die Reisezeiten, die gefahrenen Kilometer und die von ihm vermuteten Höhe der Tagesgelder enthält. Eine Identifikation des benutzten Fahrzeuges und der Kilometerstandes zu Anfang und Ende der behaupteten Reisebewegung fehlen ebenso wie der Ausgangsort der jeweiligen Fahrt. Jede der dort verzeichneten Bewegungen beginnt am Morgen und endet spätestens am frühen Abend desgleichen Tages.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Parteivorbringen, den vorgelegten Belegen und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

Der Beschwerdeführer hat versucht, die von ihm begehrten Reisekosten durch die Vorlage von Aufzeichnungen, einem Fahrtenbuch, zu beweisen.

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, zeitnah, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (Doralt/Mayr/Herzog, EStG²¹, § 16 Tz 220, Stichwort „*Fahrtkosten*“, mit weiteren Nachweisen). Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist zudem in gebundener oder sonst in sich geschlossener Form zu führen (zum Beispiel Wallner in AFS 2010, 81).

Es müssen dafür das Datum der Fahrt, der Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern, Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer, Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt, Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann und der Zweck jeder einzelnen Fahrt aufgezeichnet werden. Wenn

im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht werden, so ist der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa „Kundenbesuche“, ist als Zweckangabe jedenfalls zu ungenau (siehe zum Beispiel Doralt, aaO; sowie Wallner, aaO). Jede einzelne berufliche Verwendung ist mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstandes, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner und ihre Adressen im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht wurden (siehe auch Renner, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches, in: SWK 27/2008, S 728, mit weiteren Nachweisen). Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (Renner, aaO.).

Die meisten der im letzten Absatz genannten Voraussetzungen erfüllen die vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufzeichnungen nicht. Von einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch kann daher nicht gesprochen werden.

Zum Beweis von Reisebewegungen, die zu Diätenansprüchen führen können, kommen jedoch auch andere Beweismittel in Betracht. In Hinblick auf seine Anstellung als Lastkraftwagenfahrer und den wenn auch vielleicht im Nachhinein auf einmal erstellten Aufzeichnungen, was aus dem einheitlichen Schriftbild geschlossen werden kann, ist es jedoch wahrscheinlich, dass der Beschwerdeführer wirklich regelmäßig für seinen Arbeitgeber unterwegs war, um mit seinem ***2***-Lastkraftwagen ***1*** auszuliefern.

Betrachtet man die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers, so zeigt sich, dass die von ihm durchgeführten Fahrten, selbst nach dessen Darstellung, an einem Kalendertag morgens begannen und abends endeten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sind Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen 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 dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandtatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (sogenannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, beziehungsweise Dienststelle) entfernt und 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.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen, Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen. Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Bereits im Erkenntnis 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein

allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand könne in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich sei, wäre - für den ersten Zeitraum von circa einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken mit den folgenden Worten dieser Rechtsprechung: *"Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen."* Auch im Erkenntnis 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandtatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Da die Aufstellung der beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von sechs bis zu 14,25 Stunden) enthält, sind nach den oben dargestellten Überlegungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Weiters ergeben sich noch folgende Überlegungen:

Höhere Verpflegungsausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht.

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (zum Beispiel Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Dass dem Beschwerdeführer tatsächlich reisebedingte Mehraufwendungen entstanden seien oder er keine ausreichende Gelegenheit gehabt hätte, sich über entsprechende Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren, hat er nicht behauptet oder auch nur die Art die Mehraufwendungen beschrieben oder deren Höhe beziffert.

Vom Finanzamt wurde daher im angefochtenen Bescheid zu Recht kein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten angesetzt, weswegen die Beschwerde abzuweisen war.

3.2. 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.

Da sich dieses Erkenntnis auf die oben dargestellte Beweiswürdigung und die Anwendung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156, VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, VwGH 7.10.2003, 95/14/0013) stützt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in diesem Verfahren hinausgeht.

Linz, am 19. November 2021