

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18.01.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2021, betreffend Einkommensteuer 2019, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe/n sind dem/n am Ende der Entscheidungsgründe dem/n als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Beschäftigungsverhältnissen (Dienstverhältnis zur Firma DG1 und Dienstverhältnis zur Firma DG2).

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 hat der Bf. (elektronisch) am 14.04.2020 beim Finanzamt eingereicht.

In der Folge richtete das Finanzamt an den Bf. ein Ergänzungsersuchen (e-mail vom 11.05.2020), das der Bf. mit Eingabe (e-mail) vom 13.05.2020 unter Anschluss u.a. einer „Kopie Fahrtenbuch 2019“ und einer Aufstellung „Kilometergeld 2019“ beantwortete.

Am 15.01.2021 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2019 unter teilweiser Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Reisekosten erlassen. Als Begründung hat das Finanzamt dazu angegeben: „Die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte konnten nicht berücksichtigt werden, da die hierfür erwachsenen Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind. Wird die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte an mindestens vier aber nicht mehr als sieben Kalendertagen im Kalendermonat zurückgelegt, steht das Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Da dies nur für die Monate März und Oktober laut den nachgereichten Unterlagen zutrifft, konnte das Pendlerpauschale und der Pendlereuro lt. Pendlerrechner nur für diesen Zeitraum gewährt werden.

Die Fahrten nach OrtG, OrtZ und OrtLg wurden als Reisekosten bei der nichtselbständigen Tätigkeit berücksichtigt.

Laut der Kilometeraufstellung betreffen daher 7.492 km die betrieblichen Einkünfte und eine dementsprechende Berichtigung der Reisekosten wurde durchgeführt.“

2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 15.01.2021 hat der Bf. mit Schreiben vom 18.01.2021 fristgerecht Beschwerde erhoben. Die dazu angegebene Begründung des Bf. bezieht sich einerseits auf das Dienstverhältnis zur Firma DG1 und andererseits auf die gewerblichen Einkünfte und lautet:

„...“

- Wie aus dem beiliegenden Dienstvertrag (*Anmerkung: Dienstvertrag zur Firma DG1*) ersichtlich ist, befindet sich mein Dienstort in der Zweigniederlassung in Ort1 (Adr-Ort1). Für gewisse, abteilungsübergreifende Projekte sind Besprechungen am Hauptsitz (*Anmerkung: Ort2*) der Firma erforderlich, daher habe ich im Jahr 2019 dafür 18x das Fahrtgeld OrtW (*Anmerkung: Wohnort*) bis Ort2 geltend gemacht.
- Aus meiner Sicht steht mir das auch zu, da ich üblicherweise mit dem Zug bzw. Rad zum Dienstort pendle. Und an jenen 18 Tagen stattdessen mit dem Auto tatsächlich die Kosten tragen musste.
- Zudem war ich am 12.11.2019 auf einem Kundentermin in Ort2 (Standesamtsverband Ort2, liegt nicht bei unserer Firmenzentrale). Auch diese Fahrt wurde Ihrerseits nicht anerkannt.
- Am 15.10.2019 musste ich zu einem Seminar nach OrtLz, ich hatte um 6.00 früh eine Mitfahrgelegenheit ab Ort2. Auch diese Fahrt nach Ort2 wurde Ihrerseits nicht anerkannt.
- Neben dem Kilometergeld habe ich für die Fahrten nach Ort2 ein Taggeld von EUR 492,80 geltend gemacht. Auch das wurde Ihrerseits nicht berücksichtigt, würde mir aber nach meinem Empfinden zustehen.
- Zusammengefasst geht es vor allem um die gelegentlichen Fahrten vom vertraglichen und tatsächlichen Dienstort in die Zentrale, die ich privat tragen muss und daher auch gerne geltend gemacht hätte.

- Zudem haben Sie meine Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 30.186,77 auf EUR 30.980,34 erhöht (jeweils nach Abzug der EUR 3.900 Gewinnfreibetrag). Diese Erhöhung um EUR 793,57 konnte ich nicht nachvollziehen und möchte ich daher höflich hinterfragen.

...“

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 04.02.2021 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung dazu lautet: „Reisekosten betr. Ihrer nichtselbständigen Tätigkeit iHv 227,22 Euro wurden anerkannt, ansonsten wurde Ihnen das Pendlerpauschale und der Pendlereuro gewährt

Lt. Ihren Aufzeichnungen in der E-A-R wurden die vollen Reisekosten iHv 3.939,68 Euro anerkannt.

Taggelder stehen nur zu, wenn kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (beginnt bei einer Anfangsphase ab 5 Tagen!).

Die Begründung betreffend Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb befindet sich im letzten Absatz betreffend Einkommensteuerbescheid 2019.

Aus den oa Gründen konnte der Beschwerde nicht stattgegeben werden.“

4. Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 01.03.2021 fristgerecht einen Vorlageantrag ein, in dem begründend im Wesentlichen die Beschwerdeausführungen in der Beschwerde vom 18.01.2021 nochmals angeführt sind.

5. In der Folge nahm das Finanzamt ergänzende Sachverhaltsermittlungen vor.

5.1. Im Ergänzungsersuchen vom 22.07.2021 wurden hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit diverse Reisen näher hinterfragt und hinsichtlich der unselbständigen Tätigkeit bzw. des Dienstverhältnisses zur Firma DG1 um nähere Informationen insbesondere zum Dienstort bzw. zur „vorübergehenden Dienstverwendung an anderen Dienstorten“ ersucht.

Dieses Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 22.07.2021 beantwortete der Bf. mit Schreiben vom 29.08.2021, in dem der Bf. nach Ausführungen zu den vom Finanzamt hinterfragten diversen Reisen im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit hinsichtlich des vom Finanzamt hinterfragten Dienstverhältnisses zur Firma DG1 (auszugsweise) ausführte:

„...“

ad 1a) Grundsätzlich sitzt meine gesamte Abteilung („Finanzmanagement“) in Ort1, wo sich auch mein fixer Arbeitsplatz befindet. In den Jahren 2018 und 2019 war ich nebenbei im Projekt Datenschutz involviert und musste in diesem Zuge zahlreiche Besprechungen mit anderen Abteilungen in Ort2 wahrnehmen. Zur Vereinfachung habe ich immer versucht, mehrere Besprechungen an einem Tag durchzuführen und habe den übrigen Tag in der Geschäftsstelle in Ort2 verbracht. Mir stand aber kein fixer Arbeitsplatz zur Verfügung - d.h. ich

musste mir stets einen Schreibtisch eines abwesenden Mitarbeiters suchen. Eine vorübergehende Dienstverwendung sehe ich daher nicht.

Zudem habe ich mehrere ganztägige Seminare für Kunden in den Geschäftsräumlichkeiten der DG1 durchgeführt.

Bei einem Termin war ich auch ganztägig im Rathaus Ort2 beim Standesamtsverband tätig (einem Kunden der DG1).

Unabhängig davon war aber meine Hauptverwendung steht in der Abteilung Finanzmanagement in Ort1. Eine Dienstverwendung in Ort2 ist weder bei mir noch bei meinen Vorgesetzten jemals zur Diskussion gestanden.

...“

5.2. Über ein weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamtes (e-mail vom 07.10.2021) betreffend das Dienstverhältnis des Bf. zur DG2 gab der Bf. mit Eingabe vom gleichen Tag (e-mail vom 07.10.2021) dem Finanzamt bekannt, dass er pro Semester einen Kurs im Ausmaß von 2 Wochenstunden abgehalten habe. Tatsächlich seien die Lehraufträge aber Blockveranstaltungen gewesen und der Bf. sei 4 – 5 x pro Semester nach Ort2 gefahren. In Einzelfällen habe der Bf. - zumindest wenn die Kurse nur halbtägig gegangen seien – die Termine so gelegt, dass der Bf. am Nachmittag Besprechungen bei der DG1 durchgeführt habe. Daher habe der Bf. auch die Reisekosten in seiner Steuererklärung geltend gemacht (seitens der DG1 habe der Bf. nichts erhalten). Wenn dem Bf. eine Terminkoordination nicht gelungen sei und der Bf. nur zur Vortragstätigkeit angereist sei, habe der Bf. das auch nicht steuerlich geltend gemacht (da ja für die DG2 Dienstort Ort2 wäre).

6. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 01.03.2021 wurde vom Finanzamt am 16.11.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 16.11.2021).

Im Vorlagebericht wurde vom Finanzamt nach sachverhaltsmäßigen Ausführungen und Anführung von Beweismitteln folgende Stellungnahme angeführt:

„Stellungnahme:

A. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Vom Beschwerdeführer wurden unter anderem Reise- und Fahrtspesen in Höhe von € 3.939,68 geltend gemacht.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens im Zuge des Vorlageantrages sind lt. Finanzamt folgende Reisekosten zu berücksichtigen:

1. Kilometergeld

Anhand der vorgelegten Kilometergeldaufstellung, dem Fahrtenbuch und der

Reisekostenabrechnung wurde es als glaubhaft angesehen, dass betriebliche Fahrten unternommen worden sind. Diese Fahrten sind nach Ansicht der Behörde mit dem amtlichen Kilometergeld als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Eine Fahrt nach Ortl wurde in der Kilometergeldaufstellung nicht angeführt, scheint aber in den anderen vorgelegten Unterlagen auf, weswegen nach Ansicht der Behörde auch diese Reisekosten zu berücksichtigen sind.

2. Park- und Mautgebühren

Mit dem amtlichen Kilometergeld sind tatsächliche Aufwendungen für das KFZ bereits abgegolten, sodass diese nicht separat als Betriebsausgaben anzuerkennen sind. Es handelt sich hierbei um separat geltend gemachte Maut- und Parkgebühren in Höhe von € 106,61. Aufgrund dessen ist auch eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von € 21,29 vorzunehmen.

3. Taggeld

Nach Ansicht des Finanzamtes steht das Taggeld aufgrund der gesetzlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 EStG 1988 in den folgenden Fällen nicht zu bzw. ist, wie aus dem erfolgten Vorhalteverfahren ersichtlich, zu ändern:

a) Die Strecken nach OrtA und OrtH betragen lt. Routen-Abfrage vom Wohnsitz des Beschwerdeführers aus 23 Kilometer, weswegen die Mindestkilometer von 25 Kilometern nicht erreicht werden.

Diese Taggelder von insgesamt € 90,78 sind daher zur Gänze zu streichen.

b) Anhand der vorgelegten Aufzeichnung ist das Taggeld wie folgt zu ändern bzw. zu korrigieren:

- Beleg Nr. 31 (lt. Aufstellung Bf. „Reisekostenabrechnung 2019“) nach OrtM wurde um € 2,94 erhöht.

Die Reise dauerte lt. Fahrtenbuch von 12.00 bis 19.15 Uhr, somit 8 Stunden.

- Beleg Nr. 70 nach OrtM wurde um € 8,83 gekürzt.

Die Reise dauerte lt. Fahrtenbuch von 7.15 bis 12.30 Uhr, somit 6 Stunden.

• Beleg Nr. 121 nach OrtS wurde um € 2,00 erhöht. Die Reise dauerte lt. Fahrtenbuch von 12.30 bis 19.00 Uhr, somit 7 Stunden.

• Alle weiteren Korrekturen, die der Bf. bereits mit der Beantwortung des Vorhalts richtig berechnet hat, ergeben eine weitere Erhöhung von € 3,61.

Die Abgabenbehörde beantragt daher, die Taggelder insgesamt um € 91,06 zu kürzen.

4. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb berechnet sich daher nach Ansicht der Behörde wie folgt:

Einnahmen (netto)		43.645,00 €
Ausgaben (ohne KM-Geld u. Taggelder)		- 5.618,55 €
Reisekosten:		

Taggelder	546,82 €	
Taxi OrtLd	9,09 €	
KM-Geld 7.586 km à 0,42	3.186,12 €	
	insgesamt	- 3.742,03 €
vorläufiger Gewinn		34.284,42 €
abzgl. GFB		- 3.900,00 €
beantragter Gewinn lt. Behörde		30.384,42 €

B. Unselbständige Tätigkeit

Vom Beschwerdeführer wurden für die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit Reisekosten in Höhe von € 2.232,02 geltend gemacht.

Darin enthalten sind Kilometergelder in Höhe von € 1.739,22 sowie Taggelder in Höhe von € 492,80.

1. Kilometergeld

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale und den Pendlereuro abgegolten. Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.

Strittig ist, ob die Fahrten von OrtW (Wohnort) nach Ort2 Fahrten zu einem weiteren Einsatzort darstellen oder nicht.

Aus dem Dienstvertrages geht hervor, dass der „Hauptdienstort“ des Bf. Ort1 ist; der Hauptstandort des Dienstgebers befindet sich aber in Ort2. Laut Dienstvertrag erklärt sich der Dienstnehmer auch mit vorübergehenden Dienstverwendungen an anderen Dienstorten einverstanden. Aufgrund der Mitarbeit an dem Projekt „Datenschutz“ in den Jahren 2018 und 2019 war es notwendig, dass der Bf. zu zahlreichen Besprechungen nach Ort2 fuhr. Im Rahmen dieser Aufenthalte hat er in Ort2 für die „DG1“ Besprechungen und Kundentermine in deren Auftrag wahrgenommen; er verbrachte seine Arbeitszeit somit an 20 Tagen (lt. Aufstellung) in der Geschäftsstelle in Ort2.

Die Behörde gelangte daher zur Ansicht, dass aufgrund der Häufigkeit dieser Fahrten zum Hauptstandort des DG in dessen Auftrag ein weiterer Einsatzort begründet wurde und die Fahrten dorthin Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellen.

Dem Bf. stehen daher nach Ansicht des Finanzamtes für diese Fahrten nicht die tatsächlichen Fahrkosten, sondern - bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen - das Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu.

Lt. der Aufstellung des Bf. „Kilometergeld“ wurde im Jahr 2019 nur in den Monaten März und

Oktober die Strecke von der Wohnung nach Ort2 für die nichtselbständige Tätigkeit bei der „DG1“ und der „DG2“ an mindestens vier Tagen zurückgelegt. Daher steht das Pendlerpauschale zu einem Drittel als auch der Pendlereuro nur für diese beiden Monate zu. Die Fahrten nach OrtG (146 km), OrtZ (122 km) und OrtLg (273 km) werden als Dienstreise anerkannt, wobei dafür das amtliche Kilometergeld in Höhe von € 227,22 gewährt wird.

2. Taggeld

Für den im Rahmen einer Dienstreise angenommenen Verpflegungsmehraufwand stehen dem Abgpl. Werbungskosten zu, die allerdings mit den in § 26 Z 4 EStG 1988 angeführten Sätzen begrenzt sind.

Da, wie bereits oben ausgeführt, die Fahrten nach Ort2 keine Dienstreisen darstellen, steht dafür auch kein Taggeld zu.

Nur für die Fahrten nach OrtG, OrtZ und OrtLg können Werbungskosten in folgender Höhe geltend gemacht werden:

OrtG	07:00 bis 17:30	10.30 Stunden	€ 24,20
OrtZ	07:00 bis 12:00	05.00 Stunden	€ 11,00
OrtLg	07:30 bis 13:00 Folgetag		€ 39,60
insgesamt			€ 74,80

Das Finanzamt beantragt daher die Abweisung des Beschwerdeverfahrens über die geltend gemachte Minderung des Einkommensteuerbescheides 2019.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in OrtW und erzielte im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Dienstgebern. Der Bf. war im Jahr 2019 einerseits ganzjährig bei der Firma DG1 (Bezugszeitraum laut Lohnzettel der Firma DG1: 01.01. bis 31.12.2019) und andererseits unterjährig bei der Firma DG2 nichtselbständig beschäftigt (Bezugszeiträume laut Lohnzettel der Firma DG2: 01.01. bis 22.01.2019, 11.03. bis 20.05.2019 und 08.10. bis 31.12.2019). Außerdem war der Bf. im Jahr 2019 selbständig als freier Mitarbeiter bei der „A.“ und als Unternehmensberater tätig.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019 machte der Bf. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit betreffend das Dienstverhältnis zur DG1 und bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb jeweils Reisekosten (Kilometergelder, Tagesgelder) einkünftermindernd geltend.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Akteninhalt und ist unstrittig.

Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist, in welcher Höhe die vom Bf. beanspruchten Reiskosten bei den nichtselbständigen und den gewerblichen Einkünften als einkünftermindernd zu berücksichtigen sind.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

2.1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch

"Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) ...

...

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.“

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch

„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.“

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören u.a. zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht:

„4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

– seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

– so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

...“

Die vom Bf. erhobene Beschwerde vom 18.01.2021 richtet sich insbesondere dagegen, dass das Finanzamt die vom Bf. mit seinem Pkw von seinem Wohnsitz in OrtW nach Ort2 getätigten Fahrten (18 Fahrten für gewisse Besprechungen im Zusammenhang mit abteilungsübergreifenden Projekten am Hauptsitz seines Arbeitgebers DG1, 1 Fahrt zur Wahrnehmung eines Kundentermins in Ort2 außerhalb der Firmenzentrale der DG1, 1 Fahrt zu einem Seminar nach OrtLz [Mitfahrgelegenheit ab Ort2]) nicht berücksichtigte bzw. die gesamten daraus resultieren Reisekosten nicht anerkannte. Seitens des Finanzamtes wird diese Nichtanerkennung im Vorlagebericht vom 16.11.2021 mit folgender Ansicht begründet: „Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale und den Pendlereuro abgegolten. Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.“

Dazu ist festzustellen, dass in Pkt. II des vorliegenden Dienstvertrages zwischen dem Dienstgeber DG1 und dem Bf. der Standort der DG1 in Ort1 als Dienstort vereinbart wurde (siehe Dienstvertrag vom 19.12.2016). In Pkt. II des vorliegenden Dienstvertrages ist weiters vereinbart, dass der Dienstnehmer auch mit vorübergehenden Dienstverwendungen an anderen Dienstorten gegen Vergütung der damit verbundenen Mehraufwendungen, insbesondere Fahrtkosten, einverstanden ist.

Unstrittig ist, dass der Bf. entsprechend Pkt. II des Dienstvertrages auch tatsächlich regelmäßig an der Arbeitsstätte (Dienstort) in Ort1 für seinen Arbeitgeber DG1 tätig war.

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind keine spezifischen Reisekosten (vgl. VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Sie sind bereits nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff abziehbar, somit auch ohne das Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Für „Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ gilt nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, dass diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten sind. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988).

Dem Finanzamt ist somit insoweit zuzustimmen, als nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind. Soweit das Finanzamt im Vorlagebericht ausführt, dass dies auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort gilt, die gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten, ist an dieser Stelle auf diese Bestimmung hinzuweisen. § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 lautet: „Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.“ Dazu ist nun festzustellen, dass der Bf. in keinem Kalendermonat des Jahres 2019 überwiegend von seinem Wohnort zum Hauptsitz der Firma DG1 in Ort2 gefahren ist. Als Arbeitsstätte bzw. Dienstort des Bf. ist laut Dienstvertrag zwischen dem Bf. und der DG1 der Arbeitsplatz in Ort1 anzunehmen, wo der Bf. auch regelmäßig für seinen Dienstgeber im Jahr 2019 tätig war. Davon ausgehend wird dem Finanzamt seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt, wenn mit dem Hinweis des Finanzamtes auf § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 der Hauptsitz der Firma DG1 in Ort2 als Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 beurteilt wird (vgl. *Zorn* in EStG: Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 16 Tz 117; in diesem Sinne auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 292, mit Beispielen).

Laut dem vom Bf. aufgezeigten und unstrittigen Sachverhalt ist der Bf. im Jahr 2019 an acht Tagen (11.03., 18.03. und 25.03; 15.04. und 29.04.; 06.05. und 20.05; 08.10.; vgl. auch Fahrtenbuch) mit seinem Kfz zwecks Dienstverrichtungen im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Firma DG2 nach Ort2 gefahren. An den gleichen acht Tagen hat der Bf. auch Dienstverrichtungen für die Firma DG1 am Hauptsitz der DG1 in Ort2 vorgenommen. Der Bf. war somit an diesen Tagen bereits aufgrund seines Dienstverhältnisses zur Firma DG2 am Arbeitsort in Ort2 anwesend, wo er dann zusätzlich für die Firma DG1 tätig war. Somit fielen keine zusätzlichen Fahrtkosten vom Wohnort nach Ort2 an, die dem Dienstverhältnis zur Firma DG1 zuzuordnen wären. Diese Fahrtkosten sind daher zur Gänze nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten (vgl. VwGH 31.03.2011, 2007/15/0144; VwGH 30.10.2001, 97/14/0140).

Für die weiteren im Fahrtenbuch verzeichneten zwölf Fahrten nach Ort2 waren vom Bundesfinanzgericht für diese Fahrten, die durch das Dienstverhältnis zur DG1 veranlasst waren (10 Besprechungen am Hauptsitz der Firma DG1 in Ort2, 1 Kundentermin in Ort2 betreffend Standesamtsverband Ort2, 1 Seminar in OrtLz [Mitfahrgelegenheit ab Ort2]), Fahrtaufwendungen bzw. Kilometergelder in Höhe von 907,20 Euro (180 km x 0,42 x 12 Tage) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Für die Zurücklegung der kurzen Wegstrecke in Ort2 zwischen der Arbeitsstätte der Firma DG2 zum Hauptsitz der DG1 (laut Routenplaner, zB <https://www.google.at/maps> 500 m) wurde schätzungsweise für 10 km das Kilometergeld (10x0,42=4,20) als Fahrtkosten angesetzt. Somit waren seitens des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich des Dienstverhältnisses zur DG1 Fahrtkosten in Höhe von 911,40 Euro zu berücksichtigen.

Was die vom Bf. geltend und vom Finanzamt nicht anerkannten Tagesgelder betrifft, gilt, dass nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen, als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Eine Reise liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass (etwa zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten) vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (dabei muss es sich um eine größere Entfernung handeln, mindestens 25 km) und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. *Zorn* in *ESTG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 16 Tz 173, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise dar, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird. Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. zB VwGH 26.04.2000, 95/14/0022, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Für die Anlaufphase stehen auch bei längerem Aufenthalt Diäten zu (vgl. *Lenneis* in *Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 26 Anm. 10, unter Hinweis auf VwGH 25.9.02, 99/13/0034, zu § 16 Abs. 1 Z 9).

Für den vorliegenden Fall, in dem der Bf. im Jahr 2019 in Ort2 wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig war, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Zuerkennung von Tagesgeldern auf Basis einer Anfangsphase von 15 Tagen noch vertretbar (vgl. zB VwGH 20.04.1999, 98/14/0156). Zu berücksichtigen ist, dass der Arbeitnehmer auf der Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte nicht auf einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 oder einer „Dienstreise“ iSd § 26 Z 4 ist (vgl. *Zorn* in *ESTG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 16 Tz 116, unter Hinweis auf VwGH 29.11.1994, 94/14/0121; VwGH 03.07.1990, 90/14/0069). Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist Voraussetzung für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft, dass ausschließlich

beruflich veranlassten Reisen vorliegen. Im vorliegenden Fall waren daher Tagesgelder für Reisen nach Ort2 im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zur Firma DG1 für die Anfangsphase von 15 Tagen (Reisen vom 08.01. bis 24.10.2019 unter Nichtzuerkennung von Tagesgeldern für die Fahrten, die mit dem Dienstverhältnis zur Firma DG2 im Zusammenhang stehen [Nichtzuerkennung somit für die Fahrten am 11.03., 18.03. und 25.03.; 15.04. und 29.04.; 06.05. und 20.05.; 08.10.]) zuzüglich die Reise nach OrtLz zu berücksichtigen. Auf dieser Grundlage ergeben sich diesbezüglich anzuerkennende Tagesgelder in Höhe von 200,20 Euro (08.01.: $26,40 \times 11/12 = \mathbf{24,20}$; 27.03.: $26,40 \times 12/12 = \mathbf{26,40}$; 16.05.: $26,40 \times 6/12 = \mathbf{13,20}$; 05.08.: $26,40 \times 9/12 = \mathbf{19,80}$; 10.09.: $26,40 \times 11/12 = \mathbf{24,20}$; 15.10. - 16.10.: $26,40 \times 23/12 = \mathbf{50,60}$; 22.10.: $26,40 \times 12/12 = \mathbf{26,40}$; 24.10.: $26,40 \times 7/12 = \mathbf{15,40}$), die als abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen waren. Die vom Bf. geltend gemachten Reiseaufwendungen nach OrtG, OrtZ und OrtLg werden laut Vorlagebericht des Finanzamtes nunmehr auch seitens des Finanzamtes zur Gänze zuerkannt (Zuerkennung Kilometergeld von € 227,22 und Tagesgeld von € 74,80; siehe Fahrtenbuch bzw. Vorlagebericht vom 16.11.2021) und waren diesbezüglich auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts Reiseaufwendungen in Höhe von 302,02 Euro anzuerkennen.

Daraus ergibt sich, dass hinsichtlich der vom Bf. bei den nichtselbständigen Einkünften geltend gemachten Reiseaufwendungen in Höhe von 2.232,02 Euro seitens des Bundesfinanzgerichtes somit ein Betrag in Höhe von 1.413,62 Euro ($911,40 + 200,20 + 302,02$) als abzugsfähig anerkannt wurde. Ein Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die beiden Dienstverhältnisse des Bf. stehen allerdings mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht zu (vgl. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) und waren diese in Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2019 auszuscheiden.

b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben 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.

Vom Bf. wurden in der Einkommensteuererklärung 2019 im Rahmen der gewerblichen Einkünfte Reisekosten von 3.939,68 Euro einkünftermindernd geltend gemacht.

Im Vorlagebericht vom 16.11.2021 führt das Finanzamt zu den geltend gemachten Park- und Mautgebühren an, dass mit dem amtlichen Kilometergeld die tatsächlichen Aufwendungen für das KFZ bereits abgegolten seien, sodass die beanspruchten Park- und Mautgebühren nicht separat als Betriebsausgaben anzuerkennen seien (Kürzung in Höhe von 106,61 Euro). Diese

Sichtweise wird vom Bundesfinanzgericht geteilt und entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 11.08.1994, 94/12/0115).

Weiters würden laut Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 16.11.2021 die Fahrtstrecken nach OrtA und OrtH weniger als 25 Kilometer betragen, weshalb die diesbezüglich geltend gemachten Tagesgelder von € 90,78 „zur Gänze zu streichen“ seien. Auch dieser Sichtweise wird seitens des Bundesfinanzgerichts zugestimmt. Für die Annahme einer Reise nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 (ebenso wie für eine Reise nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) ist Voraussetzung, dass eine Mindestentfernung von zumindest 25 km zurückgelegt wird (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164). Erwähnt sei, dass die Entfernung von weniger als 25 km hinsichtlich der Fahrtstrecke nach OrtA auch durch Internetabfrage durch das Bundesfinanzgericht bestätigt wurde, wobei auf die kürzest zumutbare Wegstrecke (vgl. VwGH 08.05.1984, 83/14/0187) und die Wegstrecke zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt (vgl. VwGH 03.07.1990, 90/14/0069) bzw. auf die Wegstrecke von der Wohndresses des Bf. zur Geschäftsanschrift der Firma A. GmbH (laut Firmenbuch: OrtA, Adr-OrtA und gleichsam Wohnadresse des Gesellschafter-Geschäftsführers; siehe auch Schreiben des Bf. vom 29.08.2021) abgestellt wurde (laut Routenplaner, zB <https://www.herold.at/routenplaner>, <https://www.viamichelin.at/web/Routenplaner> beträgt die Fahrtstrecke weniger als 25 km). Abgesehen davon wurden die diesbezüglichen Fahrtkosten (Kilometergelder) als abzugsfähige Betriebsausgaben zuerkannt.

Auf dieser Grundlage und unter Berücksichtigung der vom Bf. beigebrachten Kostenaufstellung hat das Finanzamt die mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Reiskosten im Vorlagebericht vom 16.11.2021 dargelegt. Solcherart seien nach Ansicht des Finanzamtes Fahrtkosten von 3.186,12 Euro (7.492 km zuzüglich 94 km für die Fahrt nach Ortl und retour = 7.586 km à 0,42 Euro) und Reiseaufwendungen von 555,91 (Tagesgelder, Hotelkosten und Taxi; siehe Vorlagebericht vom 16.11.2021) zu berücksichtigen. Die solcherart vom Finanzamt insgesamt ermittelten abzugsfähigen Fahrt- und Reisekosten werden vom Bundesfinanzgerichtes als zutreffend erachtet. Somit waren den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordenbare Fahrt- und Reisekosten in Höhe von 3.742,03 Euro als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Juni 2022