

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist als Tierarzt nichtselbständig beschäftigt.

Im Rahmen seines Dienstverhältnisses ist der Bf. verpflichtet, seine tierärztlichen Leistungen im Außendienst zu erbringen.

Im Rahmen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte der Bf. Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen, Arbeitsmittel und Reisekosten als Werbungskosten sowie Sonderausgaben zu berücksichtigen. Darüber hinaus wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag und der Kinderfreibetrag für ein Kind beantragt.

Mit Vorhalt vom 24.01.2023 wurde der Bf. hinsichtlich seiner beantragten Werbungskosten um eine genaue Kostenaufstellung samt den diesbezüglichen Belegen ersucht. Gleichzeitig wurde der Bf. gebeten, einen Nachweis hinsichtlich der Art und Dauer der beruflich veranlassten Reisen, den jeweiligen Beginn und das Ende je Reise und den Zielort inklusive der Verweildauer am jeweiligen Zielort anzugeben.

Überdies wurde hinsichtlich der beantragten Fachliteratur um Bekanntgabe der Buchtitel, des Einzelpreisen und einer Erklärung in Bezug auf die berufliche Notwendigkeit und Verwendung je Buchtitel ersucht.

Gegenständlicher Vorhalt blieb unbeantwortet.

In weiterer Folge erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017, mit welchem die beantragten Sonderausgaben, der Kinderfreibetrag und der Alleinverdienerabsetzbetrag anerkannt wurden, hingegen eine steuerliche Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten unterblieb, da der Vorhalt vom 24.01.2023 nicht beantwortet wurde.

Rechtzeitig brachte der Bf. gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte aus, dass er in der Zeit des Erhalts des Vorhaltes per FinanzOnline auf Grund einer schweren Erkrankung stationär im Spital gewesen sei und daher keine Kenntnis von den angeforderten Unterlagen gehabt habe.

In weiterer Folge wurde ein als „Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO“ titulierte Schreiben eingebracht und darin ausgeführt, die Abgabenbehörde möge den Einkommensteuerbescheid 2017 aufheben und einen neuen Bescheid erlassen. Als Begründung sei anzuführen, dass die Kosten für die Tierärztekammer sowie die beruflich veranlassten Reisekosten nicht angesetzt worden seien. Die nunmehr korrigierte Arbeitnehmerveranlagung, das Fahrtenbuch sowie die Bestätigung der eingezahlten Pflichtbeiträge würden als Anhang beiliegen.

In gegenständlicher beiliegender Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurden die Sonderausgaben für die Rückzahlung von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden, iHv € 619,56 angegeben, die Beiträge zu den Berufsverbänden und Interessenvertretungen iHv € 1.287,40 und die beruflich veranlassten Reisekosten mit € 17.006,49 beziffert. Die ursprünglich beantragten Werbungskosten iZm Arbeitsmittel wurden nicht mehr beantragt.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 14.11.2023 wurde dem Bf. zur Kenntnis gebracht, dass aus dem vorgelegten Fahrtenbuch nicht ersichtlich sei, warum die Fahrten vorgenommen worden seien. Der Zweck der Fahrt sei nicht angeführt, weshalb um eine Stellungnahme gebeten werde.

In Beantwortung des gegenständlichen Vorhaltes führte der Bf. aus, dass es sich bei den Fahrten um betriebliche Fahrten zum Zwecke der tierärztlichen Betreuung (Impfen, etc.) handeln würde. Die Fahrten würden mit dem Dienstgeberfahrzeug durchgeführt, weshalb kein

Kilometergeld, sondern lediglich das Taggeld zum Ansatz komme. Die dafür in Frage kommenden Zeiten seien im übermittelten Fahrtenbuch ersichtlich. Ebenso sei der Zweck der Fahrt in der Spalte ganz rechts angeführt. Leider habe es anscheinend einen Übermittlungsfehler gegeben. Die tatsächlichen Reisekosten beliefen sich auf € 3.977,60. In der Anlage werde das korrekte L1-Formular übermittelt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.11.2023 wurden seitens der Abgabenbehörde nunmehr die beantragten Mitgliedsbeiträge der österreichischen Tierärztekammer anerkannt, jedoch weiterhin ein Abzug der geltend gemachten Reisekosten verwehrt.

Begründet wurde dies damit, dass trotz Vorhalt keine genaue Aufstellung der beantragten Reisekosten vorgelegt worden sei. Das vorgelegte Fahrtenbuch sei bezüglich der Einsatzorte kaum leserlich. Da keine nachvollziehbare Überprüfung der beantragten Kosten habe erfolgen können und auch das Einsatzgebiet lt. Dienstvertrag nicht bekannt sei, könnten die Tagesdiäten nicht anerkannt werden.

In weiterer Folge wurde ein Vorlageantrag eingebracht, in welchem ausgeführt wurde, dass einerseits sehr wohl eine genaue Aufstellung der beantragen Reisekosten vorgelegt worden sei und andererseits die Taggeldberechnung problemlos anhand der aufgelisteten Zeiten ersichtlich sei. Aus dem übermittelten und in deutscher Schrift verfassten Fahrtenbuch seien sowohl Datum, Uhrzeit und Strecke, als auch der Zweck der Fahrt, sowie die gefahrenen Kilometer ersichtlich. Als Tierarzt müsse der Bf. laufend Patienten vor Ort betreuen und beispielsweise impfen, weshalb auch die betriebliche Veranlassung vorliege. Die Behörde habe sich somit nicht ausreichend mit den übermittelten Unterlagen auseinandergesetzt. Um eine bessere Überprüfung zu gewährleisten, werde einerseits das bereits bekannte Fahrtenbuch, sowie eine Detailaufstellung, aus der die Einsatzorte sowie das beantragte Taggeld ersichtlich seien, übermittelt. Ebenso sei der Dienstvertrag, aus dem der Tätigkeitsort ersichtlich sei, beiliegend. Aus den genannten Gründen werde die Anerkennung der Reisekosten beantragt.

Die im Vorlageantrag angesprochenen Unterlagen wurden beigelegt.

Mit Vorhalt vom 15.01.2024 wurde der Bf. um nachstehende Nachweise ersucht:

Bestätigung des Arbeitgebers, in welchem Einsatzgebiet der Bf. tätig werde bzw. welches Gebiet im Außendienst zugeteilt worden sei;

Bestätigung des Arbeitgebers, warum keine Reisekostenvergütungen nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt worden seien;

Nachweis der Pendlerpauschale (bereits bei der Lohnabrechnung berücksichtigt; Ausdruck Pendlerrechner).

Informativ wurde dem Bf. mitgeteilt, dass wenn sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte erstrecken würde, der Aufenthalt an ihnen keine Reise (VwGH 4.3.1986, 85/14/0146; VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) darstelle, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen könne. Tagesgelder stünden hier daher nur für die Anfangsphase von fünf (regelmäßig wiederkehrend) bzw. fünfzehn (wiederkehrend, aber nicht regelmäßig) Tagen zu. Der Bf. habe bereits für das Jahr 2016 volle Tagesgelder beantragt, um Stellungnahme werde ersucht.

Im Antwortschreiben vom 23.01.2024 führte der Bf. aus, dass in der Anlage die gewünschte Bestätigung des Dienstgebers übermittelt werde. Aus dieser hervorgehe, dass der Bf. in ganz Österreich Patienten, im Zuge seiner tierärztlichen Tätigkeit versorge. Je nach Nachfrage ergäben sich somit verschiedene Einsatzgebiete. Taggelder würden vom Dienstgeber erst ab 2018 vergütet. Ebenso anbei befände sich der Pendlerrechner des Dienstgebers aus 2017. Im Jahr 2016 sei ebenfalls Taggeld beantragt worden. Da der Bf. sich damals selbst um seine steuerlichen Agenden gekümmert habe, sei ihm bislang nicht bewusst gewesen, dass es hier zu einer Kürzung gekommen sei.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 02.09.2025 wurde der Bf. aufgefordert, die nachstehenden Fragen zu beantworten und die angeforderten Unterlagen vorzulegen:

- „Wurde die Fahrtstrecke Wohnort - Arbeitsstätte (Wien) stets mit dem eigenen Fahrzeug gefahren? Um entsprechende Nachweise wird gebeten.
- Soweit die Fahrtstrecke Wohnort – Arbeitsstätte (Wien) tatsächlich mit dem eigenen Fahrzeug gefahren worden sein sollte, ist auf Grund des bisher vorliegenden Fahrtenbuches eine Aliquotierung des Pendlerpauschales vorzunehmen, da offenbar weniger als 10 mal pro Monat (ausgenommen im September 2017) vom Wohnort zur Arbeitsstätte in Wien gefahren wurde.
- Laut den bisherigen Angaben stand dem Bf. für betriebliche Fahrten ein Dienstgeberfahrzeug zur Verfügung. Wurde das Dienstgeberfahrzeug auch für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte verwendet? Aus dem Fahrtenbuch ergibt sich nämlich, dass vereinzelt Reisen offenbar auch vom Wohnort des Bf. in ***9*** angetreten wurden. Um entsprechende Aufklärung wird gebeten.
- War es dem Bf. gestatten, das Dienstfahrzeug auch privat zu verwenden?
- Wo, wann und wie oft hat der Bf. auf seinen jeweiligen Reisen im Jahr 2017 übernachtet. Um eine genaue Aufstellung iZm der jeweiligen Reise unter Angabe des diesbezüglichen Übernachtungsortes und Datums wird gebeten. Zudem sind die einzelnen Nächtigungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.
- Aus dem vorliegenden Fahrtenbuch ergibt sich, dass der Bf. auch Tagesreisen unternommen hat. Für Tagesreisen werden nach der Rechtsprechung keine Verpflegungsmehraufwendungen zu gewähren sein.

- Wann genau wurde der steuerlichen Vertretung, der ***25***, die entsprechende Vollmacht erteilt? Umfasste diese Vollmacht auch die Zustellbevollmächtigung? Um Nachweise wird gebeten.
- Wann genau wurde der belangten Behörde die der ***25*** erteilte Vollmacht (und eine allfällige Zustellungsbevollmächtigung) nachweislich bekannt gegeben? Auch diesbezüglich wird um einen entsprechenden Nachweis ersucht.“

Gegenständlicher Beschluss wurde seitens des Bf. nicht beantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist als nichtselbständig beschäftigter Tierarzt im Außendienst für die Betreuung von Tieren (***3*** usw.) zuständig.

Der Dienstort des Bf. befindet sich laut seinem Dienstvertrag am Standort der Ordination seines Arbeitgebers in ***1***, ***2***.

Der Bf. unternahm in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit sowohl eintägige als auch mehrtägige Reisen.

Über Auftrag seines Arbeitgebers wurde der Bf. im streitgegenständlichen Jahr in je einem in der ***4*** und in ***5*** gelegenen Einsatzgebiet tätig.

Der Bf. war im streitgegenständlichen Jahr 2017 wiederholte Male, jedoch nicht regelmäßig, im Rahmen von jeweils mehrtägigen Reisen in ***6*** (***4***) und in Orten im Umkreis zu ***6*** tierärztlich tätig. Insgesamt bereiste der Bf. ein Gebiet in und um ***6*** auf seinen jeweiligen Reiserouten im Jahr 2017 59-mal.

Ebenso war der Bf. im Jahresverlauf immer wieder, jedoch nicht regelmäßig, in den Orten ***7***, ***8***, ***9*** und ***10*** (***5***) und in der Umgebung zu diesen Ortschaften gelegenen weiteren Orten im Auftrag seines Dienstgebers unterwegs. Insgesamt reiste der Bf. 65-mal in die gegenständlichen Ortschaften und in deren Umgebung bzw. auf seinen jeweiligen Reiserouten gelegene Orte.

Zudem fuhr der Bf. beruflich bedingt auch nach ***11*** und ins ***12*** und wurde vereinzelt auch an seinem Arbeitsort in Wien tätig.

An vereinzelten Tagen fuhr der Bf. in Ausübung seiner tierärztlichen Tätigkeit nach ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22*** und ***23*** sowie in weitere Ortschaften, welche sich auf den betreffenden Reiserouten befanden, und machte folgende entsprechende Taggelder geltend:

[...]

An nachfolgenden Tagen war der Bf. in ***24*** (**12**) und in der Umgebung von ***24*** gelegenen weiteren Ortschaften für seinen Arbeitgeber beruflich tätig:

[...]

In Ausübung seiner tierärztlichen Tätigkeit (**3** udg.) bei diversen Kunden seines Arbeitgebers unternahm der Bf. nicht nur mehrtätige Reisen, sondern auch Tagesreisen von seinem Wiener Dienstort aus und wieder zurück.

An nachfolgenden Tagen unternahm der Bf. nachfolgende Tagesreisen:

Jänner: 17.01.; 18.01.; 25.01.; 26.01.
Februar: 13.02.; 21.02.; 27.02.
März: 10.03.; 13.03.; 24.03.; 27.03.
April: 07.04.; 10.04.; 11.04.; 20.04.; 24.04.; 25.04.
Mai: 10.05.; 23.05.; 26.05.
Juni: 07.06.; 08.06.; 09.06.
Juli: ---
August: 01.08.; 02.08.
September: 11.09.; 12.09.; 14.09.; 15.09.; 28.09.; 29.09.
Oktober: 16.10.; 23.10.; 25.10.; 30.10.; 31.10.
November: 27.11.; 28.11.; 29.11.; 30.11.
Dezember: 04.12.; 05.12.

Am 08.12.2017 und am 10.12.2017 fuhr der Bf. von seinem Wohnort aus nach Wien, um an seiner Arbeitsstätte (Innen)Dienst (Wochenenddienst) zu versehen.

Seitens des Arbeitgebers wurde dem Bf. ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt.

Dem Bf. wurden iZm seinen Fahrten vom Arbeitgeber keine Taggelder gewährt.

Aus dem (handschriftlich geschrieben und maschinengeschriebenen) übermittelten Fahrtenbuch ergibt sich Datum, Beginn und Ende jeder Fahrt, Dauer, Ort(e) und Zweck jeder einzelnen Fahrt.

Die vorgelegten Reiseaufzeichnungen des Bf. sind formell ordnungsgemäß und sachlich richtig.

Die seitens der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid nicht anerkannten Arbeitsmittel iHv € 192,00 sind im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht mehr strittig. Die Nichtanerkennung der Arbeitsmittel wird seitens des Bf. in der Beschwerde nicht bekämpft.

Der Bf. ist Mitglied der österreichischen Tierärztekammer.

Seitens des Bf. wurde im Beschwerdeverfahren die Bezahlung der Kammerumlage iHv € 1.287,40 nachgewiesen.

Seitens der belangten Behörde wurde im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung die seitens des Bf. nachweislich bezahlte Kammerumlage als Werbungskosten berücksichtigt.

Die bereits während der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigte Pendlerpauschale und der Pendlereuro sind nicht strittig.

2. Beweiswürdigung

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen, insbesondere der vorgelegten Reisekostenaufstellung, den Beschwerdeausführungen und nachstehender Beweiswürdigung.

Strittig ist die Anerkennung der an die österreichische Tierärztekammer entrichtete Kammerumlage und der geltend gemachten Reisekosten (Taggelder) als Werbungskosten.

Wie sich aus den vorliegenden Reiseaufzeichnungen bzw. dem Fahrtenbuch des Bf. hinsichtlich seiner Fahrten eindeutig ergibt, wurde der Bf. zweifelsfrei 59-mal in der Ortschaft ***6*** und in umliegenden Orten über Auftrag seines Arbeitgebers beruflich tätig. Entsprechend den aus den vorgelegten (und im Beschwerdeverfahren ergänzten) Reiseaufzeichnungen ersichtlichen jeweiligen Reiserouten und deren Verlauf hinsichtlich der jeweils angefahrenen Orte, an denen der Bf. im Rahmen seiner beruflichen Beschäftigung für seinen Arbeitgeber tätig wurde, ergibt sich zweifelsfrei, dass sich sämtliche im Rahmen der gegenständlichen Reiserouten angefahrenen Orte in einem Umkreis von ca. einer guten Stunde zu ***6*** entfernt befinden.

Gleichsam wurde der Bf. entsprechend den vorgelegten Aufzeichnungen und den darin angegebenen Verläufen der jeweiligen Reiserouten im streitgegenständlichen Jahr zweifelsfrei 65-mal in den Orten ***7***, ***8***, ***9*** und ***10*** sowie ebenfalls in einem Umkreis von ca. einer guten Stunde zu den gegenständlichen Orten liegenden weiteren Ortschaften beruflich tätig.

Wie sich aus den vorliegenden Reiseaufzeichnungen eindeutig und jeden Zweifel ausschließend ergibt, wurde der Bf. im Jahresverlauf in ***6*** und den umliegenden Orten sowie in den

Orten ***7***, ***8***, ***9*** und ***10*** und in der Umgebung zu den gegenständlichen Orten gelegenen weiteren Ortschaften wiederholte Male, jedoch nicht regelmäßig tätig.

Dass die vorliegenden Reiseaufzeichnungen, welche im Beschwerdeverfahren seitens des Bf. ergänzt wurden, den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, erscheint im vorliegenden Fall glaubwürdig und wird seitens der belangten Behörde auch nichts Gegenteiliges vorgebracht. Es ist daher die Annahme berechtigt, dass die vorliegenden Reiseaufzeichnungen sachlich richtig sind.

Obwohl der Bf. mit Beschluss des BFG vom 02.09.2025 (unter anderem) aufgefordert wurde durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, wo, wann und wie oft der Bf. auf seinen mehrtägigen Reisen im streitgegenständlichen Jahr übernachtet hat, blieb der ordnungsgemäß zugestellte Beschluss unbeantwortet. Der Bf. hat es somit unterlassen, geeignete Nachweise hinsichtlich seiner auf den gegenständlichen Reisen erfolgten Nächtigungen vorzulegen, um verifizieren zu können, dass - so wie vorgebracht - tatsächlich mit seinen jeweiligen Reisen bzw. diesbezüglichen Reiserouten in der ***4*** und in ***5*** kein in den gegenständlichen Bundesländern gelegenes Einsatzgebiet bereist worden sein sollte. Mangels entsprechender Nachweise ist berechtigterweise davon auszugehen, dass der Bf. auf seinen diesbezüglichen mehrtägigen beruflichen Fahrten sehr wohl immer wieder in den gleichen Orten der jeweiligen Zielgebiete genächtigt hat, was die Annahme eines jeweils vorliegenden Einsatzgebietes rund um ***6*** in der ***4*** und um ***7*** in ***5*** stützt. In diesem Zusammenhang sprechen auch die im Schreiben vom 23.01.2024 gemachten Ausführungen des Bf., laut der Dienstgeberbestätigung versorge er in ganz Österreich Patienten im Zuge seiner tierärztlichen Tätigkeit, jedoch würden sich je nach Nachfrage verschiedene Einsatzgebiete ergeben, nicht gegen, sondern für das Vorliegen der diesbezüglichen einheitlichen Zielgebiete in der ***4*** und in ***5***.

Auf Basis der vorgelegten Aufzeichnungen ist die Annahme berechtigt, dass hinsichtlich der vom Bf. rund um ***6*** angefahrenen Ortschaften ebenso wie jener im Umkreis zu ***7***, ***8***, ***9*** und ***10*** angefahrenen Ziele jeweils ein einheitliches Zielgebiet vorliegt, in welchen der Bf. in Hinblick auf die Häufigkeit der Bereisung wiederkehrend, aber nicht regelmäßig, auf seinen beruflich veranlassten Reisen im Jahresverlauf tätig wurde.

Wie sich aus den vorliegenden Reiseaufzeichnungen weiters ergibt, bereiste der Bf. in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit an vereinzelten Tagen und in nicht regelmäßigen Abständen den Ort ***24*** und in dessen Umgebung befindliche Orte und fuhr der Bf. nach ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22*** und ***23*** sowie in weitere - auf den betreffenden Reiserouten verzeichnete - Ortschaften.

Hinsichtlich der mehrtätigen Reisen nach ***24*** und Umgebung sowie der mehrtätigen Fahrten nach ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22*** und ***23*** und in deren Umgebung gelegenen Ortschaften, ist in Hinblick darauf, dass die genannten Orte im streitgegenständlichen Jahr zwar (teilweise) wiederholte Male, jedoch nicht regelmäßig und folglich auch nicht mit einer Häufigkeit bereist wurden, welche zu einer Begründung weiterer Einsatzgebiete hätte führen können, von Vorliegen solcher nicht auszugehen gewesen. Die vorliegenden Aufzeichnungen lassen die Annahme des Vorliegens weiterer Einsatzgebiete in den jeweiligen Ortschaften bzw. der in deren Umgebung bereister Orte in Hinblick auf die doch geringe Anzahl der Bereisung der betreffenden Orte sowie deren geographischen Lage und Entfernung voneinander nicht gerechtfertigt erscheinen.

3. Rechtliche Beurteilung

Kammerumlage:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 sind auch „Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen“ Werbungskosten.

Seitens des Bf. wurde die Zahlung der Kammerumlage an die österreichische Tierärztekammer im Beschwerdeverfahren zweifelsfrei nachgewiesen und wurden die gegenständlichen Beträge von der belangten Behörde bereits im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung als Werbungskosten anerkannt.

Da die bezahlten Beträge zur Kammerumlage iHv € 1.287,40 eindeutig Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage darstellen, waren die streitgegenständlichen Beträge gemäß § 16 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen.

Reisekosten:

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

Damit Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden können, müssen sie mit der Einkünfteerzielung in einem nach außen in Erscheinung tretenden objektiven Zusammenhang stehen und gleichzeitig subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den/die Steuerpflichtige(n) unfreiwillig treffen.

Werbungskosten können nur geltend gemacht werden, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des/der Steuerpflichtigen vorliegt (Neumann/Brandstätter/Mäder in Hofstätter/Reichel, EStG⁷² - Kommentar, § 16 Tz 27).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge und 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften auch Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 oder § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

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 bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dabei muss es sich um eine größere Entfernung handeln (mindestens 25 km) und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegen und es darf kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 16 Tz 173).

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 EStG²⁰²¹, § 26 Tz 10, unter Hinweis auf VwGH 25.9.02, 99/13/0034, zu § 16 Abs. 1 Z 9).

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort.

Ein Verpflegungsmehraufwand steht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa bei einem durchgehenden Einsatz am gleichen Ort bzw. im gleichen Gebiet nach einer Woche (in dem Erkenntnis VwGH 21.09.1993, 93/14/0136 stellt der Verwaltungsgerichtshof auf einen durchgehenden Einsatz während zumindest fünf aufeinanderfolgenden Arbeitstagen ab) nicht mehr zu.

Die Verwaltungsübung geht von einem längeren Zeitraum in folgenden Fällen aus:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen (vgl. auch Doralt, a.a.O., § 16 Tz 178).
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens ein Mal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von fünfzehn Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von fünfzehn Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Tagesgelder sind nur dann Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988), wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer einen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt.

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (Hirschler/Knesl in Hofstätter/Reichel, EStG⁶⁵ – Kommentar, § 4 Abs 5 EStG Tz 2).

Wie bereits oben dargelegt, bereiste der Bf. in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit wiederkehrend, aber nicht regelmäßig, den Ort ***6*** und im Umkreis liegende Orte bzw. die Orte ***7***, ***8***, ***9*** und ***10*** sowie Orte in deren Umgebung, sodass aus den oben dargelegten Gründen von jeweils einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen war. Maßgebend für das Vorliegen eines Einsatzgebietes ist das regelmäßige Bereisen des betreffenden Gebietes. Dass der Bf. sowohl die Gebiete ***6*** und Umgebung als auch ***7***, ***8***, ***9*** und ***10*** sowie Umgebung mit einer Häufigkeit bereiste, welche zum Vorliegen eines Zielgebietes führen, ergibt sich eindeutig und zweifelsfrei aus den vorgelegten Reiseaufzeichnungen. Nicht von Bedeutung ist dabei, dass der Bf. laut der vorgelegten Arbeitgeberbestätigung die tierärztliche Tätigkeit in ganz Österreich ausübt, da ausschließlich das faktisch zugewiesene Tätigkeitsgebiet entscheidungsrelevant ist. In diesem Sinne führte der Bf. selbst aus, dass sich je nach Nachfrage der tierärztlichen Tätigkeit verschiedene Einsatzgebiete ergeben würden.

Laut den vorliegenden Reiseaufzeichnungen hielt sich der Bf. insgesamt 59-mal in ***6*** und/oder Umgebung bzw. 65-mal in ***7*** und/oder Umgebung auf. Angesichts des Umstandes, dass der Bf. die jeweiligen Einsatzgebiete wiederholt, aber nicht regelmäßig bereist hat, ist im Zusammenhang mit der Häufigkeit der vorgenommenen Fahrten in das jeweilige Zielgebiet davon auszugehen, dass dem Bf. günstige Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind. Als angemessener Zeitraum um sich mit den günstigen Verpflegungsmöglichkeiten im jeweiligen Einsatzgebiet vertraut zu machen, wird daher eine Anfangsphase von 15 Tagen als noch vertretbar angesehen und hat auch die belangte Behörde mit ihren Ausführungen im Vorlagebericht einen solchen Zeitraum als angemessen

angenommen. Nach Ablauf der gegenständlichen Anfangsphase von 15 Tagen wird aber davon auszugehen sein, dass dem Bf. die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten im jeweiligen Einsatzgebiet bekannt sind. Der Bf. überschritt mit seiner wiederholten, jedoch nicht regelmäßigen Bereisung der jeweiligen Einsatzgebiete zweifelsfrei jeweils eine Anfangsphase von fünfzehn Tagen im streitgegenständlichen Jahr und begründete somit im jeweiligen Zielgebiet (***6*** und umliegende Orte bzw. ***7*** und umliegende Orte) nach Ablauf der gegenständlichen 15-tägigen Anfangsphase einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Der fünfzehn Tage überschreitende wiederholte Aufenthalt im jeweiligen Zielgebiet hat es dem Bf. ermöglicht, sich dort über günstige Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der die steuerliche Anerkennung des Taggeldes gerechtfertigt hätte.

Es ist daher für die beiden wiederholt bereisten Einsatzgebiete rund um ***6*** und ***7*** jeweils für eine Anfangsphase von 15 Tagen zur Abgeltung eines entstandenen Verpflegungsmehraufwandes ein Taggeld iHv € 26,40 pro Tag, im Summe **€ 792,00** (15 Tage x € 26,40 = € 396,00 x 2 = € 792,00) zu gewähren.

Neben den mehrtätigen Fahrten in die beiden Einsatzgebiete rund um ***6*** und ***7*** unternahm der Bf. im Laufe des streitgegenständlichen Jahres an einzelnen Tagen auch Reisen nach ***24*** und in der Umgebung dazu gelegene Ortschaften sowie nach ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22*** und ***23*** und Umgebung. Außer Streit steht, dass der Bf. die gegenständlichen Fahrten im Auftrag seines Arbeitgebers unternahm. Ebenso wird seitens der belangten Behörde – wie bereits ausgeführt – hinsichtlich der vorgelegten Reisekostenaufzeichnungen weder deren formelle Ordnungsmäßigkeit noch deren sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen. Laut den vorliegenden Reiseaufzeichnungen liegen hinsichtlich jeder der gegenständlichen Fahrten an die jeweiligen Einsatzorte alle erforderlichen Angaben vor, um beurteilen zu können, ob es sich bei den jeweiligen Fahrten an die unterschiedlichen Einsatzorte auch um eine beruflich veranlasste Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gehandelt hat.

Da im Zusammenhang mit den gegenständlichen Fahrten die Voraussetzungen für eine Reise vorlagen, die gegenständlichen Reisen - entsprechend den obigen Ausführungen aus den dargelegten Gründen - nicht in ein bestimmtes Zielgebiet unternommen wurden und der Bf. sich weder durchgehend länger als 5 Tage in den jeweiligen Orten aufgehalten hat, noch eine Anfangsphase von 15 Tagen (bei wiederkehrendem, aber nicht regelmäßigen, Tätigwerden an den jeweiligen Einsatzorten) überschritten wurde, sind Taggelder zu gewähren.

Die für die Reisen nach ***24*** und Umgebung sowie nach ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22*** und ***23*** und Umgebung geltend gemachten Taggelder, waren daher in der seitens des Bf. berechneten Höhe anzuerkennen.

Die diesbezüglich anzuerkennenden Taggelder berechnen sich wie nachstehend:

Reisen nach ***24*** und Umgebung:

[...]

Reisen nach ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22*** und ***23*** und Umgebung:

[...]

Wie sich aus den vorgelegten Aufzeichnungen ergibt, unternahm der Bf. neben seinen mehrtätigen Reisen auch Reisen für jeweils nur einen Tag. Für gegenständliche Tagesreisen steht jedoch kein Verpflegungsmehraufwand zu.

Einer/m Steuerpflichtigen stehen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn sie/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 (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, ZI. 95/14/0013). Die üblichen (nicht abzugsfähigen) Verpflegungsmehraufwendungen während eines Arbeitstages werden nur im Falle einer Reise überschritten, wenn diese so lange andauert, dass die/der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 2003, ZI. 2000/15/0151), wenn also eine Nächtigung erforderlich ist.

Laut den vorgelegten Aufzeichnungen des Bf. und den darin enthaltenen Zeitaufzeichnungen zu den Tagesreisen waren diese so gelagert, dass zwei Mahlzeiten zu Hause eingenommen werden konnten. Gegenteiliges wurde seitens des Bf. nicht vorgebracht. Lediglich eine Mahlzeit musste außerhalb des Haushaltes eingenommen werden. Dafür konnte der Bf. - ebenso, wie dies die überwiegende Mehrzahl der berufstätigen Menschen aufgrund ihrer Arbeitszeiten macht bzw. machen muss, - entsprechend vorsorgen. Beispielsweise dadurch, dass er allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abfangen konnte.

Da im gegenständlichen Beschwerdefall in Bezug auf die den übermittelten Aufzeichnungen des Bf. zu entnehmenden Tagesreisen davon auszugehen ist, dass dem Bf. entsprechend den obigen Ausführungen diesbezüglich keine Verpflegungsmehraufwendungen entstanden sind, sind die beantragten Aufwendungen (Diäten für einen Tag) ausschließlich dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen und können dafür keine zu Werbungskosten führenden Taggelder geltend gemacht werden.

Bei den beiden am 08.12.2017 und 10.12.2017 unternommenen Fahrten handelt es sich laut den vorliegenden Reiseaufzeichnungen zweifelsfrei um Fahrten vom Wohnort des Bf. nach Wien an den Dienstort, wo der Bf. (Innen)Dienst (Wochenenddienst) versah. Aus den Reiseaufzeichnungen ergeben sich keine Hinweise, dass der Bf. außerhalb seines Dienstortes (in Wien) tätig gewesen wäre. Für gegenständliche Fahrten stehen keine Taggelder zu, handelt es sich diesbezüglich doch um Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte, welche durch die Pendlerpauschale (und den Pendlereuro sowie den Verkehrsabsetzbetrag) abgedeckt sind. Im Übrigen gilt für „Reisen“ innerhalb Wiens das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort, weshalb im vorliegenden Fall bei einem in Wien gelegenen Dienstort (welcher den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt), für Fahrten innerhalb Wiens keine Taggelder zustehen.

Die als Werbungskosten anzuerkennenden Taggelder berechnen sich daher wie nachstehend:

[...]

Insgesamt berechnen sich die anzuerkennenden Werbungskosten wie folgt:

Werbungskosten bisher (laut Erstbescheid; Pauschbetrag)	132,00
Werbungskosten neu (Kammerumlage der österr. Tierärztekammer)	1.287,40
Werbungskosten neu (Taggelder)	1.236,40
Werbungskosten neu, Summe	2.523,80

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt in €

3.1. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 20. April 2026