

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Christoph Ganahl LL.M., Schwefel 93/7, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 11. August 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

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

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

Im Schriftsatz vom 1. Mai 2020 legte der Beschwerdeführer eine Spesenabrechnung vor und gab an, dass laut WKO, AK, Fachverband \*\*\*1\*\*\*, der GKK und dem Finanzamt eine Spesenregelung im Linienverkehr vereinbart worden sei. Er lege daher die Spesenabrechnung für 2019 für die Werbungskosten bei. Laut vorliegender Abrechnung liege eine Differenz zu Österreich von € 3.087,42 vor. Diesem Betrag sei folgende Vereinbarung zugrunde gelegen:

„Spesenvergütung im Linienverkehr:

Als Abgeltung für den erhöhten Lebensaufwand bei Fahrtätigkeit oder Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes (Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) werden Tages- und Nächtigungsgelder gewährt. Das Tagesgeld beträgt EUR 18,36 (für je volle 24 Stunden). Dauert die Fahrtätigkeit oder Abwesenheit vom Dienstort mehr als drei Stunden, gebührt für jede angefangene Stunde 1/12 des Tagesgeldes; bis drei Stunden Fahrtätigkeit oder Abwesenheit vom Dienstort gebührt kein Tagesgeld. Im Falle einer Nächtigung sind zusätzlich EUR 4,50 zu zahlen.

Für Auslandsfahrten gebührt dem Dienstnehmer ein Tagesgeld von EUR 22,44 für je volle 24 Stunden. Die Auslandsreisezeit beginnt mit dem Grenzübertritt und endet wieder mit dem Grenzübertritt. Dauert der Aufenthalt im Ausland mehr als drei Stunden, gebührt für jede angefangene Stunde 1/12 des Tagesgeldes. Bis zu 3 Stunden Aufenthalt im Ausland gebührt das aliquote Tagesgeld für Inlandsdienstreisen, wenn die gesamte Abwesenheit vom Dienstort (Inland und Ausland) mehr als 3 Stunden beträgt.

Für jeden 24-Stunden-Zeitraum gebührt maximal 1 Tagessatz.  $\text{€ } 22,44/\text{Tag} = \text{€ } 1,87/\text{Stunde}$ “

Der Beschwerdeführer berechnete z. B. für Jänner die Differenz wie folgt:

168 anrechenbare Stunden zu jeweils € 1,87 = € 314,16 abzüglich bereits vom Dienstgeber bezahlte € 46,68 ergibt eine Differenz bzw. Werbungskostenbetrag von € 267,48. Für das ganze Jahr 2019 ergaben sich laut seinen Berechnungen insgesamt € 3.087,42.

Mit Einkommensteuerbescheid 2019 vom 11. August 2020 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit € 2.069,00 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 18. August 2020 erhob der Beschwerdeführer gegen obgenannten Einkommensteuerbescheid Beschwerde, da die im Schriftsatz vom 1. Mai 2020 angeführten Spesen bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2019 keine Berücksichtigung fanden.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 26. August 2020 wurden folgende Ergänzungspunkte angeführt:

„Im Rahmen Ihrer beruflichen Fahrtätigkeit im Linienverkehr beantragen Sie Tagesgelder (Spesen) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Wird ein Ort/eine Gegend über einen längeren Zeitraum fortlaufend bzw. regelmäßig wiederkehrend bereist, wird dort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Tagesgelder stehen nur zu bis ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Zur Beurteilung ob dies in Ihrem Fall zutrifft und für welche Fahrten Tagesgelder als Werbungskosten zustehen, werden Sie ersucht, die Zielorte Ihrer Fahrten mittels detaillierter Aufstellung anzuführen.

Folgende Angaben sind hierfür erforderlich:

- Ort von Start und Ziel der Reisen sowie Fahrtroute
- Datum der Fahrten
- Uhrzeit von Beginn, Ende und allfälligen Unterbrechungen der Reisen
- Zweck jeder einzelnen Fahrt

- Kostenersätze je Fahrt
- Inkl. Übernachtung ja/nein“

Im Antwortschreiben vom 16. März 2021 gab der rechtliche Vertreter wie folgt an:

„1. Entsprechend des Ergänzungsersuchens des \*\*\*FA\*\*\* werden die geforderten Aufstellungen betreffend der einzelnen Monate in Vorlage gebracht, aus welchen sich die Zielorte der Fahrten ergeben.

Ebenso sind aus diesen Aufstellungen die Orte von Start und Ziel der Reise sowie die exakte Fahrtroute zu entnehmen; weiters sind auch das jeweilige Datum der Fahrten, die Uhrzeit von Beginn, Ende und allfällige Unterbrechungen der Reisen sowie der Zwecke jeder einzelnen Fahrt (Berufsverkehr) angeführt.

2. Die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Tagesgelder (Spesen) aus Werbungskosten sind sohin gegeben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. März 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und hierzu wie folgt ausgeführt:

„In Ihrer Beschwerde beantragen Sie Tagesgelder für Ihre Tätigkeit als \*\*\*1\*\*\*-Chauffeur im Linienverkehr als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988.

Tagesgelder gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind dazu da um Mehraufwendungen für Verpflegung, die üblicherweise unter das Abzugsverbot gemäß § 20 EStG fallen, im Rahmen von beruflichen Reisen mangels Kenntnis der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten abzugelten. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Tagesgeldern ist u.a. das Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und dass kein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Bei der Tätigkeit an einem Einsatzort oder in einem Einsatzgebiet bei Fahrtätigkeit stehen Tagesgelder nur für die Anfangsphase von 5 Tagen zu bis ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes (zB Lokführer oder Zugbegleiter, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes) begründet nach ständiger Verwaltungspraxis und Rechtsprechung einen Mittelpunkt der Tätigkeit hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird.

Laut vorgelegter Unterlagen waren Sie 2019 ausschließlich im Liniennetz der \*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* AG unterwegs. Die Pausenorte waren hierbei jeweils in \*\*\*3\*\*\* und/oder \*\*\*4\*\*\*. Da Sie bereits seit 01.11.2012 durchgehend bei Ihrem aktuellen Arbeitgeber „\*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* AG“ im Linienverkehr tätig sind, ist von einem Vorliegen eines derartigen Mittelpunktes der

Tätigkeit auszugehen. Die beantragten Tagesgelder können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Somit war Ihre Beschwerde abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 13. April wurde der Vorlageantrag durch den rechtlichen Vertreter des Beschwerdeführers eingebracht.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist seit 1. November 2012 Busfahrer im Linienverkehr bei der \*\*\*1\*\*\* \*\*2\*\*\* AG (frühere Bezeichnung der Arbeitgeberin: \*\*\*8\*\*\* \*\*9\*\*\* \*\*1\*\*\* AG) in \*\*\*3\*\*\* SG (\*\*5\*\*\*). Bei seinen Fahrten der Buslinien 300, 301, 302, 303, 304, 305, 331, 332, 333, 351 und 400 bewegt er sich in der \*\*2\*\*\* und teilweise zum Grenzübertritt nach \*\*\*6\*\*\* ausschließlich im Verkehrsnetz seiner Arbeitgeberin in folgenden Orten: \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*10\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*14\*\*\*, \*\*\*15\*\*\*, \*\*\*16\*\*\*, \*\*\*17\*\*\* (\*\*9\*\*\*), \*\*\*18\*\*\* SG, \*\*\*19\*\*\*, \*\*\*20\*\*\*, \*\*\*21\*\*\* (AI), \*\*\*22\*\*\* und \*\*\*23\*\*\*. Seine täglichen Arbeitspausen verbringt er laut vorliegenden detaillierten Aufzeichnungen in \*\*\*3\*\*\* und/oder \*\*\*4\*\*\*.

Der Beschwerdeführer beantragt die Differenz zwischen berechneten Spesen von € 1,87 pro Arbeitsstunde und Kostenersätzen der Arbeitgeberin als Werbungskosten mit dem Verweis auf eine in Österreich gültigen Vereinbarung zwischen WKO, AK, Fachverband \*\*\*1\*\*\*, GKK und Finanzamt. Diese Differenz berechnet er in Höhe von € 3.087,42 für das Jahr 2019.

### **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den Inhalten des vorgelegten Veranlagungsaktes. Die Feststellungen zum Dienort und Einsatzgebiet basieren auf dem Vorbringen des Beschwerdeführers und seines rechtlichen Vertreters.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Grundvoraussetzung für die Geltendmachung von Tagesgeldern aufgrund dieser Bestimmung, dass dem Abgabepflichtigen auch tatsächlich ein Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist (VwGH 24.9.2002, 2000/14/0132, 22.11.2006, 2004/15/0130; 20.2.2008, 2005/15/0135).

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.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen 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 (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

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 (vgl. dazu auch Zorn: in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt<sup>9</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 173 zu § 16 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur) dann vor,

- wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,

- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

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 (politische Gemeinde) oder ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein, sondern es kann - wie das Finanzamt bereits in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung richtig ausgeführt hat - auch eine Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten \*\*\*14\*\*\* (zB ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager, Einsatzfahrten im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens oder eines örtlich zuständigen Straßendienstes) ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeführt wird (vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0101),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden) oder
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber ständig befahrenen Liniennetzes oder Schienennetzes erfolgt (zB Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben 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. dazu auch Bernold/Mertens/Kufner/Ruhdorfer-Grasl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2021/22, Seiten 238 f; Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988; Doralt<sup>9</sup>, a.a.O., Tz 181 zu § 16 EStG 1988).

Begründet nun der Steuerpflichtige einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist, 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.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt zu Recht in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen versagt. Es kann nämlich im Beschwerdefall - nach den

Erfahrungen des täglichen Lebens - davon ausgegangen bzw. vorausgesetzt werden, dass der Beschwerdeführer in Anbetracht der aus den vorgelegten Aufstellungen hervorgehenden, arbeitstäglichen Fahrtätigkeit als Busfahrer der \*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* AG auf dem seit 1. November 2012 befahrenen Liniennetz hinsichtlich des Fahrzeuges (des Busses) einen Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet hat sowie ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten entlang des Busliniennetzes und den ausgewiesenen Pausenorten besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch macht. Das ständige Bereisen des genannten Autobusliniennetzes seit November 2012 führt eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten. Ein Verpflegungsmehraufwand ist daher nicht gegeben.

Abschließend ist noch zu sagen, dass es die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet, auf im Einzelfall mögliche Besonderheiten Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0132, und das dort angeführte Judikat). Bei der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist allein darauf abzustellen, ob ein solcher einem "Reisenden" auf Grund der Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten bzw. der preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten im Verhältnis zu einem ständig an diesem Ort Tätigen erwächst. Außerdem ist auch zu berücksichtigen, dass allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können (vgl. VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, betreffend eintägige Dienstreisen). Bei den eintägigen Reisebewegungen der hier gegenständlichen Art stehen daher nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Tagesgelder zu.

In der Judikatur des BFG bzw. des UFS und teilweise in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass für Reisen, die nur einen Tag (ohne Nächtigung) dauern, kein Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen zusteht (UFS 26.3.2004, RV/4358-W/02; 18.6.2004, RV/0561-I/02; BFG 6.5.2014, RV/7103150/2012; 15.7.2014, RV/1100045/2011; 10.9.2014, RV/7101458/2013; 16.4.2015, RV/2100635/2010; 11.7.2016, RV/5100808/2013; 23.3.2018, RV/1100544/2016; 26.3.2018, RV/1100477/2017; 4.7.2019, RV/2100676/2012; 6.3.2024, RV/3100570/2022; 27.1.2023, RV/3100033/2023; Vgl zB Lindmayr, BFG: Keine Werbungskosten bei eintägigen Reisen, ARD 2018; Jakom/Ebner, EStG<sup>18</sup> (2025) § 16 Rz 45).

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht in der Lösung der vorliegenden Rechtsfrage zur Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges betreffend beruflich veranlassten Reisen nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 5. Juni 2026