

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Yvonne Primosch in den Beschwerdesachen des Bf., Gmd, Str, vertreten durch die XX Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Gmd, X-Str, gegen die Bescheide des FA Bregenz vom 27. September 2010, vom 12. September 2011 und vom 6. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

- 1) Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.  
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (ab 1.1.2014 Beschwerdeführer; in der Folge: Bf.) war in den Streitjahren in der Schweiz bei der Fa., Str., D, als Lkw-Fahrer beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er begehrte, Beträge in Höhe von jährlich 7.800,00 CHF steuerfrei zu belassen und Differenzwerbungskosten in Höhe von 1.088,52 € (2009), 3.137,45 € (2010) und 2.470,46 € (2011) anzuerkennen. Er legte dazu für das Jahr 2009 Ladelisten bzw. Fahrtaufträge und eine darauf basierende Auflistung der Reisespesen und für die Jahre 2010 und 2011 Reisekostenabrechnungen vor.

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 27. September 2010, vom 12. September 2011 und vom 6. Februar 2013 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 veranlagt. Dabei rechnete das Finanzamt ua. die in den Lohnausweisen unter Punkt "13.2. Pauschalspesen; 13.2.3. Übrige" ausgewiesenen Beträge in Höhe von jeweils 7.800,00 CHF zum steuerpflichtigen Bruttolohn dazu und berücksichtigte Reisekosten in Höhe von jeweils 552,00 € als Werbungskosten. Begründend wurde in den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011 ausgeführt, dass Tagesgelder nur dann Werbungskosten darstellen würden, 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) gleich bleibenden Routen erfolge. Ergänzend wurde im Einkommensteuerbescheid 2010 ausgeführt, dass zwecks Abgeltung eines Verpflegungsmehraufwandes für die Anfangsphase 15 Tagessätze zu je 36,80 € als Werbungskosten anerkannt worden seien. Der Einkommensteuerbescheid 2011 enthielt noch folgende Begründung: "*Die Spesen waren dem Bruttolohn hinzuzurechnen.*"

Mit Berufungsschriften vom 28. Oktober 2010, vom 13. Oktober 2011 und vom 6. März 2013 wandte sich der Bf. gegen diese Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011.

Hinsichtlich Einkommensteuer 2009 wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. Folgendes ausgeführt:

Der Betrag in Höhe von 7.800,00 CHF seien keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dieser Betrag würden Reisevergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 darstellen. Weiters seien Reisespesen in Höhe von 1.088,52 € und das Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im Schriftsatz vom 15. Dezember 2010 brachte seine steuerliche Vertretung ergänzend noch Folgendes vor:

*"Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind vom Arbeitgeber gezahlte Reiseaufwandsentschädigungen steuerfrei zu behandeln, wenn eine Fahrtätigkeit vorliegt, der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gem. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist, die Höhe die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigt und die Entschädigungen nicht anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohnes geleistet werden. Bei den vom schweizerischen Arbeitgeber ausbezahlten Spesen handelt es sich um Entschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG, da bei einer gleichen Tätigkeit in Österreich der Kollektivvertrag für Güterbeförderung anzuwenden wäre. In diesem Kollektivvertrag sind Entschädigungen im Sinne der obigen Ausführungen vorgesehen. Da bei unserem Klienten sämtliche Voraussetzungen für diese gesetzliche Bestimmung gegeben sind, können Tagesgelder ohne zeitliche Begrenzung steuerfrei bleiben. Im Sinne einer Gleichbehandlung von Grenzgängern beantragen wir daher, die vom Arbeitgeber unseres Klienten gezahlten Reiseaufwendungen steuerfrei zu belassen und die über dieses Ausmaß geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen."*

Hinsichtlich Einkommensteuer 2010 wurde Nachstehendes vorgebracht:

*“Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit liegt aber nur dann vor, wenn man wiederkehrend, aber nicht regelmäßig, an einem Einsatzort tätig wird und eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet. In unserem Abgabenzeitraum wurde insgesamt 552,00 € an Werbungskosten bzgl. den Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt, aber bereits in der Veranlagung 2009 wurden vier verschiedene Zielgebiete bekanntgegeben und deshalb ist es schon verwunderlich dass nur 15 Tage x 36,80 € also insgesamt 552,00 € anerkannt worden sind, obwohl bereits in der Veranlagung 2009 vier verschiedene Zielgebiete akzeptiert worden sind und gerade deshalb sollten auch vier mal diese 15 Tage x 36,80 € akzeptiert werden und die inländischen Tagessätze zusätzlich noch mitberücksichtigt werden, da diese Festlegung eines Zielgebietes doch sehr individuell gestaltet werden kann und gerade in der heutigen Zeit, es sicherlich kein Vorteil ist, sich in der Schweiz seine Reisetätigkeiten zu absolvieren, denn die gesamten Kosten für Kost und Logis sind erheblich gestiegen und es gibt keine verbilligten Verpflegungen mehr, sondern gerade das Gegenteil ist eingetreten, denn die ganzen erhöhten Aufwendungen werden jetzt auch nicht mitberücksichtigt und dann will und kann man die beantragten Tagessätze nicht akzeptieren bzw. nicht in voller Höhe berücksichtigen. Also ich bitte sie neuerlich um eine genaue Berechnung der gesamten zusätzlichen Verpflegungsmehraufwendungen und kann nur neuerlich argumentieren, dass gerade in der Schweiz keinerlei verbilligten Verpflegungen möglich sind, denn die Kosten für Kost und Logis erheblich gestiegen sind. Ein großes Argument ist natürlich, dass ich nicht mit einem PKW unterwegs bin, sondern natürlich mit einem LKW und für diesen gibt es leider nicht so viele Parkmöglichkeiten bei verschiedenen Verpflegungsunternehmen und gerade unter diesem Aspekten sollten und müssen die Verpflegungsaufwendungen neu bedacht werden.*

*Ebenfalls sind auch ohne Belege bei Auslandsdienstreisen pro Nächtigung € 5,85 für das Frühstück anzusetzen, denn dieser Aufwand ist sicherlich vorhanden und kann auch nicht abgestritten werden.“*

Bezüglich Einkommensteuer 2011 wurde Folgendes ausgeführt:

*“Ich möchte mit heutigen Tage Berufung gegen die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 einbringen, da folgende Punkte nicht berücksichtigt wurden und ich jetzt um neuerliche Berücksichtigung der entsprechenden Punkte bitte, da diese ausführlich und auch dokumentativ nachgewiesen wurden.*

*Punkt 1:*

*Anerkennung der Verpflegungsmehraufwendungen, da anhand der vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden kann, da die Fahrtätigkeiten täglich neue Zielpunkte ergeben und niemals ausreichend Zeit für eine Überlegung der Verpflegung in gleichbleibenden Lokalen bzw. eingegrenzten Bereichen und Ziele sich ergeben, da es immer veränderte Standorte und Ladeorte im Zielgebiet vorhanden sind. Ein großes Argument ist natürlich auch, dass ich nicht mit dem*

*Pkw unterwegs bin, sondern mit einem LKW und es gibt leider in den gesamten Städten nicht so viele Parkplatzmöglichkeiten, dass dauernd die gleichen verbilligten Gaststätten aufgesucht werden können, sondern die Lkw-Fahrer froh sind wenn sie überhaupt Abstellplätze mit Verpflegung bekommen und darum die Verpflegungsaufwendungen sicher korrekt sind und daher auch zustehen.*

*Punkt 2:*

*Die überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge gemäß Bescheid sind nicht als zusätzlichen Vorteil des Dienstverhältnisse zu beurteilen, sondern die Steuerfreiheit für diese überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge von Haus aus gegeben sind, da der einzelne Mitarbeiter diese Beiträge vorgeschrieben bekommt und nicht selber über die Höhe der Beiträge entscheiden kann. Es wurden ebenfalls die Risikobräge und Verwaltungskostenbeiträge nicht anerkannt und der Freibetrag in Höhe von € 300,-- wurde zumindest ebenfalls nicht berücksichtigt.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2010 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 insoweit ab, als es ein Pendlerpauschale in Höhe von 342,00 € als Werbungskosten berücksichtigte. Hinsichtlich der Hinzurechnung der pauschalen Spesen zum Bruttolohn und der Anerkennung von Reisespesen in Höhe von 552,00 € nahm es keine Änderung vor und verwies dazu auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. Oktober 2009, GZ. RV/0186-F/09.

Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2010 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2013 als unbegründet ab. Begründend verwies es ebenfalls auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. Oktober 2009, GZ. RV/0186-F/09.

Mit Berufungsvorentscheidung gleichfalls vom 12. Juli 2013 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 ab. Begründend führte es aus, dass der Berufung nur hinsichtlich der BVG-Beiträge stattgegeben werde. Hinsichtlich der Hinzurechnung der pauschalen Spesen zum Bruttolohn und der Anerkennung von Reisespesen in Höhe von 552,00 € verwies es ebenso auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. Oktober 2009, GZ. RV/0186-F/09.

Mit Schriftsatz vom 24. Jänner 2011 begehrte die steuerliche Vertretung des Bf., die Berufung betreffend Einkommensteuer 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen und führte Folgendes aus:

*“In der Berufungsvorentscheidung wird in der Begründung auf die Entscheidung des UFS für das Kalenderjahr 2007 verwiesen. Diesbezüglich verweisen wir ebenfalls auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 23.10.2009 (RV/0186-F/09) und weisen darauf hin, dass in der gegenständlichen Berufungsentscheidung ausgeführt wird, dass im Unterschied zu den "ausschließlich beruflich veranlassten Reisen" nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden ist. Bei den Reisespesen in Höhe von 7.800,00 CHF handelt es sich um Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988, sodass hinsichtlich der Frage der Steuerfreiheit dieser Reisekostenersätze auch die diesbezüglichen Grundsätze anzuwenden sind und*

*daher auch auf die lohngestaltenden Vorschriften Rücksicht zu nehmen ist (siehe gegenständliche UFS-Entscheidung Seite 7). Hinsichtlich der neuen Rechtslage ab dem Kalenderjahr 2009 verweisen wir noch auf § 3 Z 16b EStG 1988, in welchem ausdrücklich auf die Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 verwiesen wird und ausdrücklich auch die "Fahrtätigkeit" als Möglichkeit der Auszahlung von steuerbegünstigten Tagesgeldern erwähnt wird. Auch in dieser Bestimmung wird auf die lohngestaltenden Vorschriften verwiesen und es wird nochmals beantragt auch im Sinne der Gleichbehandlung von Grenzgängern zu Dienstnehmern in Österreich, die bereits angesprochenen vorgelegten lohngestaltenden Vorschriften zu berücksichtigen und die Steuerfreiheit der Reisekostenersätze zu gewähren.““*

Mit Schriftsatz vom 26. Juli 2013 wurde begehrt, die Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag wurde dasselbe Vorbringen wie im Schriftsatz vom 24. Jänner 2011 (Vorlageantrag hinsichtlich Einkommensteuer 2009) erstattet.

Das Finanzamt legte am 8. Februar 2011 die Berufung betreffend Einkommensteuer 2009 und am 20. September 2013 die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der BAO (idF BGBI. I Nr. 70/2013) sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:**

Der Bf. war in den Streitjahren in der Schweiz bei der Fa. als Lkw-Fahrer beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Wohnsitz befand sich in Gmd, Str1.

Strittig ist, ob

- der in den Lohnausweisen unter Punkt "13.2. Pauschalspesen; 13.2.3. Übrige" ausgewiesene Betrag in Höhe von jeweils 7.800,00 CHF (monatlich 650,00 CHF) als nicht steuerbarer Lohn im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. steuerfrei im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 behandelt werden kann und
- in welcher Höhe Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Rechtlich ist dazu Folgendes zu sagen:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (idF BGBI. I 45/2007) gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände,

Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand) oder ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

Tagesgelder sollen den Verpflegungsmehraufwand anlässlich einer Dienstreise abdecken. Sind durch das oftmalige Aufsuchen eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt, dann besteht kein Verpflegungsmehraufwand mehr hinsichtlich des weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit und die vom Arbeitgeber geleisteten Beträge können nicht als nicht steuerbare Tagesgelder gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Gegenständlich bestätigte die Schweizer Arbeitgeberin des Bf. die Auszahlung von Pauschalspesen. Gegenständlich wurde seitens des Bf. nicht bekannt gegeben, welche Aufwendungen und in welcher Höhe durch die Pauschalspesen abgegolten worden sind. Es kann auch nicht anhand anderer im Akt befindlicher Unterlagen nachvollzogen werden, welche konkreten Aufwendungen im Einzelnen mit den Pauschalspesen tatsächlich abgegolten worden sind. Selbst wenn angenommen werden kann, dass einem Berufskraftfahrer bei seiner Tätigkeit vor allem Kosten für Verpflegung und Kosten im Zusammenhang mit der Übernachtung (Frühstück, Benützen von Toiletten und Duschräume) entstanden sind, so kann aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung auch angenommen werden, dass auch sog. Reisenebenkosten angefallen sind, wie zB Parkgebühren, Bußgelder und Kosten für berufliche Telefonate, usw., sodass weiters davon ausgegangen werden kann, dass mit den Pauschalspesen auch solche Beträge (Reisenebenkosten) ersetzt worden sind. Werden aber in einem Pauschale mehrere Entschädigungen einschließlich der Tages- und Nächtigungsgelder zusammengefasst ausgezahlt, so kann ein solches Pauschale nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 behandelt werden. Um Beträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei behandeln zu können, muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aufwendungen und dem dafür geleisteten Ersatz gegeben sein (vgl. zB VwGH 12.1.1983, 81/13/0090). Da gegenständlich nicht bekannt ist, welche konkreten Aufwendungen im Einzelnen und in welcher Höhe mit den Pauschalspesen abgegolten worden sind, der im § 26 EStG 1988 geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den einzelnen tatsächlichen Aufwendungen und dem dafür geleisteten Ersatz fehlt, sind die gegenständlichen Pauschalspesen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen (vgl. dazu Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort; Ausgabe 2012, Seiten 492 f). Gewährt - wie gegenständlich - ein Arbeitgeber ohne Rücksicht auf tatsächlich entstandene Kosten (und im Übrigen auch ohne Rücksicht auf Anzahl und Dauer der tatsächlich unternommenen Fahrten) ein immer gleichbleibendes Spesenpauschale, handelt es sich dabei um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

In diesem Zusammenhang ist auch zu sagen, dass der jeweiligen Feststellung des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen, dass es sich bei dem Betrag (Pauschalspesen) in Höhe von 7.800,00 CHF um steuerpflichtigen Arbeitslohn handle

- wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, diese Feststellung des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen zu entkräften. Mit dem alleinigen Vorbringen in seinen Vorlageanträgen vom 24. Jänner 2011 und vom 26. Juli 2013, dass es sich bei den Pauschalspesen in Höhe von 7.800,00 CHF um Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988 handle, sodass hinsichtlich der Frage der Steuerfreiheit dieser Reisekostenersätze auch die diesbezüglichen Grundsätze anzuwenden seien, ist dies dem Bf. jedoch nicht gelungen.

Zum weiteren Vorbringen des Bf., die Pauschalspesen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei zu belassen und hinsichtlich der lohngestaltenden Vorschriften die Gleichbehandlung von Grenzgängern mit Dienstnehmern in Österreich zu beachten, ist Folgendes zu sagen:

Können Reiseaufwandsentschädigungen nicht unter § 26 Z 4 EStG 1988 subsumiert werden, ist zu prüfen, ob sie nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (idF BGBl. I 133/2008) sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste), Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers), Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers, Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist, von der Einkommensteuer befreit. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 leg. cit. keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Für in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angeführte Tätigkeiten können vom Arbeitgeber aufgrund lohngestalterischer Verpflichtungen Tagesgelder grundsätzlich *zeitlich* unbegrenzt steuerfrei belassen werden.

Gegenständlich ist zunächst nicht einmal gewiss, ob die Pauschalspesen überhaupt Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Tages- und Nächtigungsgelder) darstellen (vgl. die obigen Ausführungen), weshalb es fraglich ist, ob die strittigen Beträge unter die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 subsumiert werden können. Wie eingangs bereits festgehalten worden ist, kann zwar aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung angenommen werden, dass der Arbeitgeber eines Berufskraftfahrers diesem neben anderen Reiseaufwendungen auch Tages-

und Nächtigungsgelder gezahlt hat. Konkrete Nachweise welche Aufwendungen gegenständlich mit den Pauschalspesen abgegolten worden sind, liegen aber nicht vor.

Für den Fall, dass die strittigen Beträge in einem ersten Schritt doch unter § 3 Abs. 1 Z16b EStG 1988 subsumiert werden können, ist Nachstehendes zu sagen:

Alle im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 als Begünstigungsvoraussetzung angeführten lohngestaltenden Vorschriften setzen einen inländischen Arbeitgeber voraus. Deshalb besteht die Notwendigkeit, der Bestimmung in Beachtung des Grundsatzes der Arbeitnehmerfreizügigkeit einen erweiterten Anwendungsbereich zuzumessen. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 leg. cit. ist im Lichte der Grundfreiheiten entgegen seinem Wortlaut so zu lesen, dass zB (allgemeinverbindlich erklärte) schweizerische Gesamtarbeitsverträge (GAV), aufgrund welchen Spesen (Tages- und Nächtigungsgelder) gezahlt werden oder ein für alle Arbeitnehmer gültiges, von der kantonalen Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement, einer im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschrift gleichzustellen sind. Folglich entfalten ein GAV oder ein Spesenreglement dieselbe steuerrechtliche Wirkung wie zB ein inländischer (österreichischer) Kollektivvertrag und steht die Steuerfreiheit für als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder auch Arbeitnehmern zu, die nicht bei einem inländischen Betrieb bzw. inländischem Arbeitgeber, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im Gebiet des Europäischen Wirtschaftsraums oder - aufgrund des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizer Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen) - in der Schweiz beschäftigt sind, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16b leg. cit. erfüllt sind (vgl. dazu UFS 21.11.2006, RV/0247-F/05, UFS 16.3.2009, RV/0330-F/08, UFS 5.7.2013, RV/0286-F/11).

Es ist zwar richtig, dass dem Bf. (fiktiv) steuerfreie Tagesgelder auf Grund eines Kollektivvertrages (Kollektivvertrag für Güterbeförderung) gebührten, wenn er nicht in einem ausländischen, sondern in einem inländischen Betrieb seine berufliche Tätigkeit verrichten würde (vgl. das diesbezügliche Vorbringen im ergänzenden Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 15. Dezember 2010). Gegenständlich ist aber von entscheidender Bedeutung, dass nicht bekannt ist, ob überhaupt und aufgrund welcher vertraglicher Basis oder Vereinbarung (GAV, Spesenreglement, usw.) die Schweizer Arbeitgeberin des Bf. verpflichtet war, dem Bf. auch tatsächlich (den fiktiven Spesen vergleichbare) Spesen zu zahlen, weshalb selbst die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung der genannten Gesetzesstellen der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen vermag.

In einem auf Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund (vgl. zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0066; VwGH 17.6.1992, 91/13/0153; bei Auslandssachverhalten trifft den Abgabepflichtigen im Übrigen schon von vorneherein eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung; vgl. zB VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Der eine Begünstigung

in Anspruch Nehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Dieser Verpflichtung ist der Bf. jedoch nicht nachgekommen. Der Bf. hat sich vielmehr darauf beschränkt, zur Begründung seiner Ansicht, dass es sich bei den von seiner Arbeitgeberin gezahlten Pauschalspesen um steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen handelt, auf die gesetzliche Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z16b EStG 1988 und auf den im Inland gültigen Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe zu verweisen; eine ausländische lohngestaltende Vorschrift legte er aber nicht vor.

Mangels anwendbarer (ausländischer) lohngestaltender Vorschrift, aufgrund welcher die Schweizer Arbeitgeberin des Bf. verpflichtet gewesen ist (den fiktiven Spesen nach österreichischem Steuerrecht vergleichbare) Spesen zu bezahlen, können die strittigen Beträge nicht nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei behandelt werden.

Zur nächsten Frage, in welcher Höhe Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden können, ist Folgendes festzuhalten:

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.

Reisekosten sind nur 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. 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. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 173, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe zB auch UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07; UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08) 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. 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. Nach der Verwaltungspraxis liegt auch dann keine Reise im obigen Sinne vor, wenn der ständige Arbeitsplatz ein beweglicher Arbeitsplatz ist (das Fahrzeug ist "Mittelpunkt der Tätigkeit"). Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für eine Anfangsphase zu (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, S. 195 f.). In diesem Fall ist, wie bereits ausgeführt, in *typisierender Betrachtungsweise* davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt hinsichtlich Verpflegungsmehraufwendungen bei eintägigen Reisen zudem die Rechtsauffassung, dass Taggelder zunächst überhaupt nur dann zustehen, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauern Reisen jeweils nur einen Tag, können die aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. VwGH 28.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Den vorliegenden Reiseaufzeichnungen für die Streitjahre ist zu entnehmen, dass der Bf. hauptsächlich eintägige Fahrten unternommen hat. In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes waren hinsichtlich der eintägigen Fahrten des Bf. in den Streitjahren (Reisebewegungen bei denen keine Nächtigungen erforderlich waren) keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu berücksichtigen.

In einem weiteren Schritt war nur mehr hinsichtlich der mehrtägigen Fahrten des Bf. zu prüfen, ob ihm dabei ein Verpflegungsmehraufwand entstanden ist oder nicht.

In der Reisekostenaufstellung für das Jahr **2009** wurden neben den hauptsächlich eintägigen Reisen 41 Fahrten vermerkt, welche mit einer Nächtigung verbunden gewesen sein sollen. Zu den in der Reisekostenaufstellungen vermerkten Nächtigungen, welche sich laut den Angaben des Bf. aufgrund der Ladelisten bzw. Fahrtaufträge ergeben würden, ist zu sagen, dass die Ladelisten bzw. Fahrtaufträge nicht geeignet sind, glaubhaft zu machen, dass der Bf. auch tatsächlich genächtigt hat, denn in den Ladelisten bzw. Fahrtaufträgen fehlen zum allergrößten Teil Zeitangaben und jegliche Kilometerangaben, außerdem waren handschriftliche Eintragungen zum Teil nicht leserlich.

Bei Durchsicht der genannten Unterlagen sind im Jahr 2009 folgende behauptete Nächtigungen aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar bzw. nicht glaubhaft:

**19.1.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Wittenbach weder zum 36 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 35 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**21.1.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Winterthur weder zum 92 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 91 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**17.2.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Nüziders weder zum 37 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 53 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**18.2.2009** (der letzte Abladeort ist nicht leserlich; es kann daher nicht nachvollzogen werden, ob eine Nächtigung erfolgt sein könnte).

**24.2.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**26.2.2009** (am 27.2. startete der Bf. um 5.30 Uhr in Diepoldsau die nächste Fahrt; es ist daher nicht glaubhaft, dass er auf der Rückfahrt am 26.2.2009 eine Nächtigung eingelegt hat).

**12.3.2009** (am 13.3. startete der Bf. um 6.00 Uhr in Arbon die nächste Fahrt; es ist daher nicht glaubhaft, dass er auf der Rückfahrt am 12.3.2009 eine Nächtigung eingelegt hat).

**18.3.2009** (letzter Abladeort ist nicht leserlich).

**6.5.2009** [die Rückfahrt zum letzten Abladeort Wolfurt ist sowohl am 6.5.2009 als auch am 8.5.2009 (für den 7.5.2009 existieren keine Ladelisten oder Fahrtaufträge) eingetragen worden; mangels anderer Aufzeichnungen konnte nicht nachvollzogen werden, welche der Angaben stimmen].

**11.5.2009** (erster Abladeort am 12.5.2009 ist nicht leserlich; es kann daher nicht nachvollzogen werden, ob bei der Rückfahrt am 11.5.2009 eine Nächtigung erfolgt sein könnte).

**19.5.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Wolfurt weder zum 18 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 6 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**28.5.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Lauterach weder zum 17 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 4,5 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**10.6.2009** (letzter Abladeort ist nicht leserlich).

**1.7.2009** (für den 1.7.2009 sind zwei unterschiedliche Angaben vorhanden; zum einen wurde am 1.7.2009 als letzter Abladeort Wolfurt angegeben, zum anderen wurde die Retourfahrt zum Abladeort Wolfurt erst am 2.7.2009 angegeben; mangels anderer Aufzeichnungen konnte nicht nachvollzogen werden, welche der Angaben stimmen).

**8.7.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Landquart weder zum 58 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 70 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**15.7.2009** (für den 15.7.2009 existieren keine Ladelisten oder Fahrtaufträge).

**28.7.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Rudolfsingen weder zum 102 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 104 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist, zumal die Fahrtzeit laut Routenplaner ViaMichelin jeweils nur ca. 1 Stunde beträgt).

**13.8.2009** (zum einen wurde als letzter Abladeort Wolfurt angegeben, zum anderen wurde die Retourfahrt zum Abladeort Wolfurt erst am 14.8.2009 angegeben; mangels anderer Aufzeichnungen konnte nicht nachvollzogen werden, welche der Angaben stimmen).

**22.9.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass auf der Rückfahrt am 22.9.2009 unterwegs genächtigt wurde, denn der erste Abladeort am 23.9.2009 befand sich in der Ortschaft Altendorf, welche 32 km vom Firmensitz in Diepoldsau bzw. 44 km vom Wohnort Hard entfernt liegt).

**13.10.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass auf der Rückfahrt am 13.10.2009 unterwegs genächtigt wurde, denn der erste Abladeort am 14.10.2009 befand sich in der Ortschaft Wattwil, welche 80 km vom Firmensitz in Diepoldsau bzw. 79 km vom Wohnort Hard entfernt liegt).

**22.10.2009** (letzter Abladeort ist nicht leserlich).

**26.10.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in Landquart weder zum 58 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 70 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**17.11.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in St. Margrethen weder zum 10 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 7 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**8.12.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in St. Margrethen weder zum 10 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 7 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**15.12.2009** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. nach dem letzten Abladen in St. Margrethen weder zum 10 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 7 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

Insgesamt konnte aus den vorliegenden Unterlagen nur **16 Fahrten** ermittelt werden, welche glaubhaft mit einer **Nächtigung** verbunden gewesen sind [dabei ging das Bundesfinanzgericht ua. davon aus, dass angesichts des gut ausgebauten Straßennetzes in der Schweiz erst bei einer Entfernung von mehr als 120 km zwischen dem letzten Lade- oder Abladeort und dem Firmen- bzw. Wohnsitz eine Nächtigung erfolgt ist]. Diese Fahrten samt Nächtigung unternahm der Bf. vor allem in die Gebiete zwischen Zürich, Aarau, Solothurn und Bern (nördlich der A 6) und zwischen Bern (südlich der A 6) und Monthey (an der A 9). Aufgrund der Intensität der Bereisung von Orten, die in diesen Gebieten lagen, wurde das Gebiet zwischen Zürich, Aarau und Solothurn bis Bern (nördlich der A 6) als ein Zielgebiet und das Gebiet zwischen Bern (südlich der A 6) bis nach Monthey als ein weiteres Zielgebiet erfasst. Die Überprüfung der eintägigen Fahrten ergab gleichfalls, dass diese ua. auch in diese Zielgebiete unternommen worden sind. Lediglich die Orte Münchenbuchsee, Visp, Sursee, Sierre und La Chaux-de-Fonds lagen auf den ersten Blick bei den Fahrten mit Nächtigungen außerhalb dieser Zielgebiete. Bei genauerer

Betrachtung aber führten die Routen zu diesen genannten Orten immer über die ständig bereisten Zielgebiete oder wurden bereits im Rahmen von eintägigen Reisen besucht.

In der Reisekostenaufstellung für das Jahr **2010** wurden neben den hauptsächlich eintägigen Fahrten 54 Fahrten vermerkt, welche mit einer Nächtigung verbunden gewesen sein sollen.

Bei Durchsicht der Reisekostenaufstellung sind im Jahr 2010 folgende behauptete Nächtigungen aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar bzw. nicht glaubhaft:

**6.1.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich).

**12.1.2010** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**15.1.2010** (eine Ortschaft "Rheinach-BG" existiert in der Schweiz nicht; es kann daher nicht nachvollzogen werden, ob eine Nächtigung erfolgt sein könnte).

**6.5.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich).

**21.7.2010** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Rapperswil weder zum 108 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 120 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**26.7.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich).

**6.8.2010** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**11.8.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich).

**13.8.2010** (es ist nicht glaubhaft dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**9.9.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich; es kann daher nicht nachvollzogen werden, ob eine Nächtigung erfolgt sein könnte).

**5.10.2010** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Hörbranz weder zum 28 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 18 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**6.10.2010** (das Reiseziel wurde nicht eingetragen).

**14.10.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich).

**28.10.2010** (das Reiseziel ist nicht leserlich).

**2.11.2010** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Zürich weder zum 119 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 118 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**17.12.2010** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Zuzwil weder zum 58 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 57 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

Hinsichtlich jener verbleibenden **38 Fahrten**, welche mit einer **Nächtigung** glaubhaft verbunden waren bzw. an denen eine Nächtigung nachvollzogen werden konnte, konnte Folgendes festgestellt werden:

Diese Fahrten, die glaubhaft mit einer Nächtigung gewesen sind, führten den Bf. gleichfalls in die schon im Jahre 2009 bereisten Zielgebiete. Die Überprüfung der eintägigen Fahrten ergab gleichfalls, dass diese ua. auch in diese Zielgebiete unternommen worden sind. Die Orte St. Blaise, Rolle, Sierre, Emmenbrücke und Basel

lagen auf den ersten Blick bei den Fahrten mit Nächtigungen zwar außerhalb dieser Zielgebiete. Bei genauerer Betrachtung aber führten die Routen zu diesen genannten Orten immer auch über die ständig bereisten Zielgebiete oder wurden bereits im Rahmen von eintägigen Reisen besucht.

In der Reisekostenaufstellung für das Jahr **2011** wurden neben den hauptsächlich eintägigen Fahrten 52 Fahrten vermerkt, welche mit einer Nächtigung verbunden gewesen sein sollen. Bei Durchsicht der Reisekostenaufstellung sind im Jahr 2011 folgende behauptete Nächtigungen aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar bzw. nicht glaubhaft:

**25.1.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**27.1.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**31.1.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Flums weder zum 59 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 71 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**22.3.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**4.5.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**9.5.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von St. Gallen weder zum 34 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 33 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**19.5.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Zürich weder zum 119 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 118 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**18.7.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**11.8.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von St. Gallen weder zum 34 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 33 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**8.9.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Wil weder zum 63 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 62 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**12.9.2011** (es ist nicht glaubhaft dass der Bf. von Bilten weder zum 86 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 98 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

**15.9.2011** (es ist nicht glaubhaft, dass der Bf. von Frauenfeld weder zum 80 km entfernten Firmensitz in Diepoldsau noch zum 79 km entfernten Wohnsitz in Hard gefahren ist).

Hinsichtlich jener verbleibenden **40 Fahrten**, welche mit einer **Nächtigung** glaubhaft verbunden waren bzw. an denen eine Nächtigung nachvollzogen werden konnte, konnte Folgendes festgestellt werden.

Diese Fahrten, die glaubhaft mit einer Nächtigung gewesen sind, führten den Bf. gleichfalls in die schon im Jahre 2009 und 2010 bereisten Zielgebiete. Die Überprüfung der eintägigen Fahrten ergab gleichfalls, dass diese auch in diese Zielgebiete unternommen worden sind. Die Orte Genf, Rolle, Sion und Luzern lagen auf den ersten Blick bei den Fahrten mit Nächtigungen zwar außerhalb dieser Zielgebiete. Bei genauerer

Betrachtung aber führten die Routen zu diesen genannten Orten (außer Sion) immer auch über die ständig bereisten Zielgebiete oder wurden bereits im Rahmen von eintägigen Reisen besucht.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass auf Grund der Häufigkeit der mehrtägigen Fahrten in die genannten (Ziel-)Gebiete, angesichts der Tatsache, dass der Bf. bereits seit März 2007 in der Schweiz als Lkw-Fahrer tätig ist und über einen mehrjährigen Zeitraum (zumindest seit 2009) immer wieder in die genannten gleichen Zielgebiete gereist ist und auch die Überprüfung der eintägigen Fahrten ergab, dass diese Fahrten ua. auch in die genannten Zielgebiete unternommen worden sind, pro vorgenanntes Zielgebiet für eine Anfangsphase von fünf Tagen das Tagesgeld berücksichtigt werden kann. Es ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in diesen Gebieten besitzt und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Zum Vorbringen des Bf., dass er nicht mit einem Pkw, sondern mit einem Lkw unterwegs gewesen sei und es nicht so viele Parkmöglichkeiten bei den Verpflegungsunternehmen gegeben habe, ist zu sagen, dass in Anbetracht der Wiederkehr in die genannten Zielgebiete in der gebotenen *typisierenden* Betrachtungsweise von der Kenntnis des Bf. von den Verpflegungsmöglichkeiten in diesen Zielgebieten auszugehen ist. Auf die in Einzelfällen möglichen Besonderheiten Bedacht zu nehmen, verbietet die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Allein entscheidend ist, ob und in welcher Intensität (Dichte) die Bereisung dieser (Ziel-)Gebiete tatsächlich erfolgt ist. Das ständige Bereisen der genannten (Ziel-)Gebiete führt eben zu einer Vertrautheit mit den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten und ist daher diesbezüglich ein Verpflegungsmehraufwand nicht (mehr) gegeben. Zum weiteren Vorbringen des Bf., dass in der Schweiz die Kosten für Verpflegung erheblich gestiegen seien und es keine verbilligten Verpflegungen mehr gäbe, ist zu sagen, dass auf Grund eines Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer Reise ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen kann, wenn im Ausland die Verpflegungsaufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung liegen. Ein derartiger erheblicher Unterschied ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Auslandstagsatz laut Reisegebührenvorschrift den um die Hälfte erhöhten Inlandstagsatz übersteigt. Der übersteigende Betrag ist als Differenz-Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die Schweiz kommt aber ein solcher Differenz-Verpflegungsmehraufwand nicht zum Tragen (erhöhter Inlandstagsatz 39,60 €; Tagsatz Schweiz 36,80; vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 197f und 453).

Wenn das Finanzamt angesichts der obigen Ausführungen für die Streitjahre jeweils **15** Tagessätze in Höhe von jeweils 36,80 € (= voller Tagsatz Schweiz; ds. 552,00 €) als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 anerkannt hat, kann sich der Bf. nicht als erschwert erachten.

Hinsichtlich der Nächtigungskosten ist festzuhalten, dass Nächtigungskosten im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen grundsätzlich Werbungskosten darstellen. Eine Berücksichtigung der Pauschalsätze des § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 EStG 1988 kommt jedoch nur in Betracht, wenn dem Grunde nach ein Aufwand für die Nächtigung entstanden ist. Der Pauschalbetrag kann zB dann nicht berücksichtigt werden, wenn Aufwendungen für den Arbeitnehmer durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber gar nicht anfallen. Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine Unterkunft zur Verfügung (zB Schlafkabine bei Lkw-Fahrer) sind nur die tatsächlichen Aufwendungen (zB für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungswege bei Auslandsreisen mit 5,85 € pro Nächtigung anzusetzen. Diese zusätzlichen Kosten stehen nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 198f).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die Berücksichtigung von pauschalen Nächtigungsgeldern (15,00 € pro Nächtigung) zur Gänze versagt. Da der Bf. diesbezüglich kein entsprechendes Berufungsvorbringen erstattet hat, kann berechtigterweise angenommen werden, dass der Berufungswerber in der Schlafkabine seines Lkws genächtigt hat und ihm kein diesbezüglicher Nächtigungsaufwand entstanden ist. Konsequenterweise (das Finanzamt hat für die Streitjahre jeweils an 15 Tagen das Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bejaht; 15 Fahrten mit jeweils einer Nächtigung hat der Bf. jedenfalls unternommen; vgl. die diebezüglichen Feststellungen des Finanzgerichtes) sind aber im Schätzungswege in den Streitjahren jeweils **87,75 €** (15 x 5,85 €) als Aufwand für ein Frühstück, oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im Übrigen schließt sich das Finanzgericht der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2010 betreffend das Jahr 2009 (Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von 342,00 € als Werbungskosten) und in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2013 betreffend das Jahr 2011 (keine Hinzurechnung des überobligatorischen Arbeitgeberanteiles an die Pensionskasse zum steuerpflichtigen Arbeitslohn und Berücksichtigung des überobligatorischen Arbeitnehmeranteiles an die Pensionskasse als Werbungskosten) an.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen werden in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet und sind im Gesetz so eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung erstlich in Betracht zu ziehen war. Außerdem hing der vorliegende Beschwerdefall von der Lösung nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Juli 2014