

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_1 in der Beschwerdesache Beschwerdeführer über die Beschwerde vom 29. Juni 2016 gegen die Einkommensteuerbescheide der belangten Behörde Finanzamt\_A vom 21. Juni 2016 für die Jahre 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juli 2016) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### 1.) Verfahrensgang:

Das Finanzamt\_A veranlagte die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2014 antrags- und erklärungsgemäß (mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 1. Juli 2015).

Am 12. April 2016 reichte der Abgabepflichtige die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 elektronisch ein. Über Vorhalte des Finanzamtes\_A vom 4. Mai 2016 und 31. Mai 2016 betreffend die Steuererklärungen 2014 und 2015 legte der Beschwerdeführer ua. die Werbungskosten Berufsbezeichnung\_1 2014 und 2015, Überweisungsbelege, Umsatzlisten der Bank\_A sowie die als "Fahrtenbuch" titulierten Aufzeichnungen für den Zeitraum 5. Jänner 2015 bis 24. Dezember 2015 vor. Über Aufforderung des Finanzamtes\_A ua. im Vorhalt vom 31. Mai 2016 auf Darlegung der Ermittlung der Diäten 2014 und 2015 führte der Abgabepflichtige aus:

*"Die Diäten wurden wie folgt ermittelt: 2-3 mal im Monat Dienstreise nach Ort\_A zur Bezeichnung\_2 á 8 Std pro Tag". Er habe keinen Ersatz der Diäten erhalten.*

Der Abgabepflichtige legte trotz ausdrücklicher abgabenbehördlicher Aufforderung im Schreiben vom 31. Mai 2016 keine Fahrtenbücher der Jahre 2014 und 2015 vor.

Das Finanzamt\_A hob den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 (vom 1. Juli 2015) bescheidmäßig gemäß § 299 BAO auf und erließ (neue) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 und 2015 (sämtliche Bescheide mit Ausstellungsdatum 21. Juni 2016), in welchen die erklärten Fahrtkosten pauschal gekürzt und den begehrten Diäten die steuerliche Anerkennung versagt wurde. Begründend führte die Abgabenbehörde hierzu aus wie folgt:

*"Fahrtkosten auf Grund der Benutzung eines Kraftfahrzeuges können dann steuerl. als Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn Nachweise vorliegen, die eine Kontrolle dieser Fahrten erlauben. Zu diesem Zweck sind Aufzeichnungen über Datum, Beginn und Ende, Ziel und Zweck der Reise sowie Kilometerstand und Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer zu führen. Können diese Nachweise in den Folgejahren nicht vorgelegt werden, ist der berufliche Anlass der Reise nicht glaubhaft und die beantragten Kosten können nicht mehr anerkannt werden! Trotz Vorhalt wurde für 2014 und 2015 kein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch vorgelegt - Kilometerstände fehlen, Zweck fehlt, sämtl. Rechenfehler (gefahren lt. Fahrtenbuch 2015 Betrag\_2 km, beantragt aber Betrag\_4 km, beim mtl. Zusammenzählen der km sämtliche Rechenfehler, Fahrt nach Ort\_C Betrag\_5 km wohl nicht beruflich, sondern privat,...), weshalb 2014 und 2015 aufgrund der Mängel eine (pauschale) Kürzung von 40% vorgenommen werden muss. Die Fahrten zur Bezeichnung\_2 nach Ort\_A stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und somit keine Dienstreise dar, weshalb hier keine Diäten gewährt werden können!"*

Die gegen die Einkommensteuerbescheide am 29. Juni 2016 fristgerecht erhobene Beschwerde begründete der Abgabepflichtige ua. damit, die im Fahrtenbuch angeführten Kilometer seien ausschließlich betrieblich veranlasst (außer Rechenfehler 2015 Betrag\_4/Betrag\_2) und seien daher in voller Höhe zu gewähren. Die Fahrten nach Ort\_A würden keine Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte darstellen, da seine Arbeitsstätte Ort\_B sei. Außerdem seien die meisten Fahrten nach Ort\_A Kundenbesuche und damit betrieblich veranlasst. Des weiteren werde für 2014 und 2015 die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschale 2-20 km sowie des Pendlereuros begehrt.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 1. Juli 2016 gab der Beschwerdeführer unter Vorlage von e-Mails betreffend Fußballspiel Ort\_C, von drei Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG sowie einer Rechnung betreffend Jahresservice vom 12. September 2013 an, bei der Fahrt nach Ort\_C handle es sich um das jährliche Fußballspiel (=Betriebsausflug). Zum Betriebsausflug fahre ein Bus, aber er würde lieber selbst mit dem Auto fahren, da er nur am Fußballspiel, nicht jedoch am Ausflug teilnehme. Er fahre einmal wöchentlich in

das Büro nach Ort\_B. Die Diäten würden ihm zustehen, da in Ort\_A die Bezeichnung\_2 sei und er dort Kunden und Seminare besuchen würde.

Das Finanzamt\_A gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 7. Juli 2016 dahingehend Folge, als dass die Pendlerpauschale unter Verweis auf die persönliche Besprechung zu einem Drittel gewährt (mit der Begründung: "*wöchentliche Fahrt ins Büro nach Ort\_B, sohin vier Fahrten im Monat*") und der Abschlag der begehrten Kilometergelder mit lediglich 30% angesetzt wurde, betreffend die beantragten Tagesgelder wies die Abgabenbehörde die Beschwerde mit der Begründung ab wie folgt: "*Auf Grund Ihrer langjährigen Tätigkeit im Außendienst ist es als erwiesen anzunehmen, dass Ihnen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von Ihnen bereisten Orten (=Ort\_A) soweit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden kann, wie bei ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer. Tagesdiäten zu Seminaren und Kunden nach Ort\_A konnten daher nicht berücksichtigt werden.*

*betreffend beantragte/beanstandete Kilometergelder wird auf die gesondert ergehende Begründung verwiesen."*

In der händischen Bescheidbegründung zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 (mit Ausfertigungsdatum 11. Juli 2016) führte das Finanzamt\_A aus wie folgt:

*"Fahrtkosten/Kilometergelder können dann steuerlich als Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn Nachweise vorliegen, die eine Kontrolle dieser Fahrten erlauben. Zu diesem Zweck sind Aufzeichnungen über Datum, Beginn und Ende, Ziel und Zweck der Reise, Kilometerstand und Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer zu führen. Beim vorgelegten Fahrtenbuch ist eine Kontrolle der beruflichen Fahrten unmöglich, da die Kilometerstände zur Gänze fehlen. Aus den in der Beschwerde vorgelegten Gutachten- bzw. Serviceabrechnungen Ihres KFZ ist ersichtlich, dass von 10.9.13 bis 18.12.14 gesamt Betrag\_7 km und von 18.12.2014 bis 27.11.15 gesamt Betrag\_9 km - in Summe somit Betrag\_10 km - gefahren wurden, wobei der Zeitraum 9/13-12/13 noch auszuscheiden wäre (Summe km unbekannt) und der fehlende Zeitraum 28.11.15-31.12.15 (laut Fahrtenbuch betrag\_11 km) noch dazu kommt = Betrag\_3 km (davon ist noch der Zeitraum 9/13-12/13 abzuziehen, dass man auf die gefahrenen Kilometer 2014 und 2015 kommt). Beantragt wurden im Jahr 2014 insgesamt betrag\_1 km und 2015 Betrag\_4 km an beruflich zurückgelegten Fahrten/Kilometern, wobei im Jahr 2015 ein Rechenfehler in Höhe von 1000 km vorliegt und somit nur Betrag\_2 km laut Fahrtenbuch zurückgelegt wurden. Zählt man die wöchentlichen Fahrten ins Büro in Ort\_B dazu (52 Wochen abzgl. 5 Wochen Urlaub = 47 Wochen mal Betrag\_12 km = Betrag\_13 km) kommt man im Jahr 2014 auf eine Summe von insgesamt gefahrenen Kilometern in Höhe von Betrag\_14 km und im Jahr 2015 auf Betrag\_15 km - in Summe also für 2014 - 2015 Betrag\_6 km. Vergleicht man also die Summen der Kilometer laut Gutachten 9/13-11/15 Betrag\_3 km (noch abzuziehen 9/13-12/13!!! Zum Vergleich = gefahrene Kilometer 14.9.-31.12.2015 Betrag\_16 km! Betrag\_3 km - Betrag\_17 km = Betrag\_18*

*km) mit Ihren Summen laut Fahrtenbuch inkl. Fahrten ins Büro 1/14 - 12/15 Betrag\_6 km, kommt man zum Schluss, dass die beantragten rein betrieblichen Fahrten gar nicht stimmen können (Diff. ca 7000km). Noch dazu fehlen in all diesen Aufstellungen/Summen die PRIVAT gefahrenen Kilometer. Auch, wenn ein zweites KFZ vorhanden ist (=PKW\_2), erscheint es unglaublich, dass mit dem angeführten Erstauto (PKW\_1) absolut keine Privatfahrten durchgeführt werden. Zusammenfassend fehlen die Privatfahrten (bis auf Fahrten ins Büro Ort\_B) zur Gänze und können die beantragten gefahrenen Kilometer im Vergleich zu den Kilometerständen laut Gutachten (Pickerl) gar nicht stimmen. Somit kann auch Ihren Ausführungen bei der*

*persönlichen Vorsprache am 01.07.2015, dass Sie ohnehin jedes Jahr zu wenig Kilometer beantragt hätten, nicht gefolgt werden. Aufgrund der Tatsachen erscheint daher ein Abschlag sehr wohl als angemessen. Da es aber glaubwürdig erscheint, dass Sie aufgrund der täglichen Außendienstzeiten privat nicht mehr viel mit dem Auto unterwegs sind, wurde der Abschlag auf 30% reduziert.*

*b) Weiters sind Aufwendungen/Kilometergelder im Zusammenhang mit Sportveranstaltungen (jährlicher Betriebsausflug/Fußballspiel nach Ort\_C) als Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 grundsätzlich keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn der Sport mit ausdrücklicher Bewilligung durch den Arbeitgeber erfolgt.*

*Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben, die*

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und*
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder*
- den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und*
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.*

*Die beantragten Kilometergelder nach Ort\_C (Betrag\_5 km) zum jährlichen Fußballspiel (Betriebsausflug/Bezeichnung\_A, Jubiläumsfeier) stellen somit keine Werbungskosten im Sinne des EStG 1988 dar und können daher nicht gewährt werden."*

Der Beschwerdeführer stellte mit Schreiben vom 19. Juli 2016 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

## 2.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist in Wohnort wohnhaft. Er ist ua. bei der Arbeitgeber\_A als Berufsbezeichnung\_1 nicht selbständig beschäftigt. Sein Dienstort ist in Ort\_B gelegen.

Der Beschwerdeführer begehrte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 bzw. in seiner Beschwerde vom 29. Juni 2016 ua. das Pendlerpauschale sowie beruflich aufgelaufene Fahrtkosten (Kilometergelder) und Diäten für seine Dienstreisen als Werbungskosten.

Der Abgabepflichtige legte zum Nachweis der geltend gemachten Fahrtkosten die als "Fahrtenbuch" bezeichneten Aufzeichnungen für das Jahr 2015 vor, in welchen lediglich das Datum der Fahrt, die gefahrenen Kilometer und die Reiseroute, nicht jedoch die Uhrzeit und der Kilometerstand bei Abfahrt und Ankunft, die Gesamtkilometerstände sowie der Zweck der Fahrten ausgewiesen werden. Ein Fahrtenbuch für das Jahr 2014

sowie weitere Aufzeichnungen über die geltend gemachten Fahrtkosten und Diäten der Jahre 2014 und 2015 reichte der Abgabepflichtige trotz abgabenbehördlicher Aufforderung (ua. im Vorhalt vom 31. Mai 2016) nicht nach.

Der Abgabepflichtige hat ua. das Fahrzeug PKW\_1 inne, mit welchem er im strittigen Zeitraum ua. einmal wöchentlich von seinem Wohnort in Wohnort zum Dienstort nach Ort\_B (einfache Fahrtstrecke gerundet Betrag\_20 Fahrtkilometer; siehe Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro vom 5. Juli 2016), durchschnittlich dreimal im Monat zur Bezeichnung\_2 nach Ort\_A sowie zu Seminare und Kunden in Ort\_A gefahren ist.

Der Abgabepflichtige hat mit seinem Fahrzeug PKW\_1 im Zeitraum September 2013 bis November 2015 eine Gesamtstrecke von Betrag\_10 km, im Zeitraum bis 31. Dezember 2015 geschätzt Betrag\_3 km zurückgelegt; nach dem Beschwerdevorbringen beliefen sich die gefahrenen Strecken in den Jahren 2014 und 2015 (dh. Dienstreisen sowie Fahrten vom Wohnort ins Büro in Ort\_B) in Summe auf Betrag\_6 km (siehe die vom Beschwerdeführer unwidersprochenen Berechnungen des Finanzamtes\_A in der Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2016).

Der Abgabepflichtige war regelmäßig in Ort\_A aufhältig. Die (pauschale) Berechnungen der Diäten basieren auf Dienstreisen zur Bezeichnung\_2 nach Ort\_A (regelmäßig 2-3 mal im Monat) sowie für Seminar- und Kundenbesuche in Ort\_A (Anzahl der Aufenthalte laut "Fahrtenbuch" im Jahr 2015: 29mal). Es konnten betreffend dem strittigen Zeitraum 2014 und 2015 keine Feststellungen über die genaue Anzahl und Dauer der Reisen nach Ort\_A getroffen werden; nach der Aktenlage kann jedoch ausgeschlossen werden, dass ein Aufenthalt in Ort\_A länger als einen Tag dauerte bzw. der Abgabepflichtige in Ort\_A nächtigte.

Der Beschwerdeführer nahm in den Jahren 2014 und 2015 im Rahmen der Bezeichnung\_A aktiv beim Fußballspiel in Ort\_C teil.

Der Abgabepflichtige erhielt von seinem Arbeitgeber keine Fahrtkostenvergütung (siehe Schreiben der Arbeitgeber\_A vom 11. Mai 2016).

### 3.) Beweiswürdigung:

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers ua. in seinen schriftlichen Ausführungen und persönlichen Vorsprachen vor dem Finanzamt\_A, aus den vom Beschwerdeführer unwidersprochenen Feststellungen in den bekämpften Bescheiden und Beschwerdevorentscheidungen bzw. deren Begründung sowie aus den oben näher bezeichneten Unterlagen (ua. die als "Fahrtenbuch 2015" titulierten Aufzeichnungen).

Der regelmäßige Aufenthalt des Beschwerdeführers in Ort\_A lässt sich sowohl aus dessen Vorbringen (Fahrten "zwei- bis dreimal im Monat" zur Bezeichnung\_2) als auch aus den Angaben in den als "Fahrtenbuch 2015" titulierten Aufzeichnungen (29 Fahrten nach Ort\_A) ableiten. Die tatsächliche Dauer der einzelnen Aufenthalte in Ort\_A ergibt sich weder aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers noch aus den als "Fahrtenbuch

2015" titulierten Aufzeichnungen. Nächtigungen bzw. Aufenthalte über einen Tag in Ort\_A sind nach der Aktenlage jedoch auszuschließen, da dies weder vom Beschwerdeführer behauptet wurde, keine (pauschalen) Nächtigungsaufwendungen geltend gemacht wurden, die Angaben in den als "Fahrtenbuch 2015" titulierten Aufzeichnungen lediglich immer nur einen Werktag für Ort\_A-Fahrten ausweisen und der Beschwerdeführer seine pauschalen Berechnungen der Tagesdiäten auf Grundlage von Dienstreisen im Ausmaß von (lediglich) acht Stunden erstellte.

Es bestehen keine Bedenken an der Annahme, dass sich der im Jahr 2015 festgestellte Sachverhalt mit jenem des Jahres 2014 deckt, zumal weder vom Beschwerdeführer diesbezüglich hiervon abweichende Vorbringen erstattet noch das Finanzamt\_A hiervon abweichende Feststellungen getätigt hat.

#### 4.) Rechtslage:

##### 4.a) Pendlerpauschale:

Nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich.

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

– Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu.

Nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j EStG entsprechend.

##### 4.b) Fahrtkosten:

Fahrtkosten für berufliche Fahrten (etwa aus Anlass des Besuchs von Fortbildungsveranstaltungen) stellen unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Reise

im Sinne des Abs. 1 Z 9 leg.cit. anfallen, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 26).

Werbungskosten stellen immer die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (zB für ein Kraftfahrzeug oder die Benützung eines Flugzeuges) dar, und zwar selbst dann, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.1980, 2001/79). Absetzbar sind dabei die Kosten nach Abzug eventuell erhaltener Ersätze (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125; Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 26, 29).

Fahrtkosten sind durch Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen des Steuerpflichtigen nachzuweisen, die die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben (vor allem Fahrtenbuch). Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001) oder sich diese Daten aus sonstigen Unterlagen (zB Reiseabrechnungen) ergeben (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 26).

Neben einem Fahrtenbuch können auch andere Belege und Unterlagen, die die relevanten Umstände verlässlich erkennen lassen, zur Nachweisführung geeignet sein (zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber), es sei denn, die Tatsache der Benützung eines Kraftfahrzeuges an sich ist strittig (zB bei gleichzeitiger Freifahrtmöglichkeit in öffentlichen Verkehrsmitteln oder bei Mitfahrglegenheiten). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 26).

Berufliche Fahrten sind vor allem berufliche Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG, Fahrten zwischen zwei oder mehreren Arbeitsplätzen und Familienheimfahrten. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind zwar berufliche Fahrten, jedoch durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abpauschaliert und daher für die 30.000-km-Grenze nicht zu berücksichtigen (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 29).

4.c) Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie nach § 184 Abs. 1 BAO diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über

Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1 leg.cit) wesentlich sind.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0265; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; Ritz, BAO, Kommentar<sup>6</sup>, § 184 Rz 3).

4.d) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG Aufwendungen oder 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, nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG enthält als wesentlichste Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156). Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünftezielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitssatz verstößen (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195). Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt werden (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011).

Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG ergibt sich nach der Rechtsprechung überdies ein – auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhendes (VwGH 5.4.2001, 98/15/0046) – allgemeines Aufteilungsverbot: Gemischte Aufwendungen, dh Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, sind nicht abzugsfähig (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064). Soweit sich Aufwendungen nicht "einwandfrei" (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011) trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Dies trifft bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung regelmäßig zu (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 11f).

4.e) Reisediäten (Tagesgelder):

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen stellen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG Werbungskosten dar.

Eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 112; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 43).

Aufwendungen für die Verpflegung sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung. Der Abzug solcher Aufwendungen stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 45). Die Rechtfertigung für Tagesgelder als Reisekosten liegt in dem bei einer Reise in typisierender Betrachtungsweise aus der Ortsunkenntnis resultierenden Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen; ein Vergleich mit dem Verpflegungsaufwand am Wohnort ist nicht anzustellen (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Bei längeren Aufenthalten ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase zu (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 119).

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt grundsätzlich die Betriebsstätte. Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074 mwN). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033, zu einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich). Die Verwaltungspraxis geht von einem längeren Zeitraum dann aus, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 122; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 44).

Der Verwaltungsgerichtshof entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass nur dann Tagesgelder steuerlich zu berücksichtigen sind, soweit eine Nächtigung erforderlich ist. In diesem Fall ist – "für den ersten Zeitraum von circa einer Woche" – der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Hingegen liege ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht vor, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. "Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden" (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 26.6.2002, 99/13/0001; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151; Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 119; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 43).

## 5.) Erwägungen:

### 5.a) Pendlerpauschale:

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer einmal wöchentlich, sohin mindestens viermal im Monat an seiner Arbeitsstätte in Ort\_B aufhältig war. Die Fahrstrecke von seinem Wohnsitz in Wohnort nach Ort\_B beträgt gerundet Betrag\_20 km; die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist dem Abgabepflichtigen nicht zumutbar (siehe Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro vom 5. Juli 2016).

Im Einklang mit den Parteienvorbringen kommt dem Beschwerdeführer sohin gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 lit d EStG die große Pendlerpauschale zu einem Drittel im Ausmaß von Betrag\_21 € sowie gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG der Pendlereuro im Betrag von Betrag\_21 € zu. Diese wurden sohin vom Finanzamt\_A dem Beschwerdeführer in den Beschwerdevorentscheidungen 2014 und 2015 (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juli 2016) zu Recht gewährt.

### 5.b) Kilometergeld:

Der Beschwerdeführer legte zum Nachweis der von ihm geltend gemachten Fahrtkosten lediglich die als "Fahrtenbuch 2015" titulierten Aufzeichnungen, ein E-Mail-Verkehr betreffend Bezeichnung\_A 2015, verschiedene Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG und eine Rechnung betreffend Jahresservice vom 12. September 2013 vor; weitere Aufzeichnungen oder Unterlagen zur Glaubhaftmachung seiner Ansprüche reichte er - trotz abgabenbehördlicher Ersuchen ua. im Schreiben vom 31. Mai 2016 sowie den als Vorhalt zu qualifizierenden Einkommensteuerbescheiden und Beschwerdevorentscheidungen - nicht nach.

Die Beschwerdeausführungen und vorgelegten Unterlagen können die geltend gemachten Fahrtkosten in den Jahren 2014 und 2015 der Höhe nach weder nachvollziehbar darlegen noch glaubhaft machen, zumal auch keine Fahrtaufzeichnungen für das Jahr 2014 beigebracht wurden. Die als "Fahrtenbuch 2015" titulierten Aufzeichnungen weisen weder Beginn, Ende und Zweck der Fahrten noch den Kilometerstand und die Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer aus, sodass diese aufgrund der fehlenden, jedoch für eine Überprüfung unabdingbar notwendigen Angaben somit weder eine

Kontrolle des beruflichen Zwecks noch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken erlauben. Wie vom Finanzamt\_A in der händischen Bescheidbegründung zu den Beschwerdevorentscheidungen (vom 11. Juli 2016) umfassend und nachvollziehbar aufgezeigt wird, können zudem die geltend gemachten betrieblichen Fahrten nicht den Tatsachen entsprechen. Bei Gegenüberstellung der sich aus den Gutachten und Serviceabrechnungen ergebenden Kilometerständen mit den begehrten Fahrtkilometern zeigt sich unmissverständlich, dass der Abgabepflichtige im strittigen Zeitraum beruflich bedingte Fahrtstrecken im behaupteten Ausmaß auf keinen Fall zurückgelegt haben kann, sondern diese in den Steuererklärungen überhöht geltend gemacht wurden.

Mangels Mitwirkung des Abgabepflichtigen war es dem Finanzamt\_A verwehrt, das tatsächliche Ausmaß der beruflich begründeten Fahrtkosten zu ermitteln. Die Abgabenbehörde war sohin zur Schätzung dieser nach § 184 BAO berechtigt, wobei der Beschwerdeführer die mit jeder Schätzung verbundenen Ungewissheiten und allfällige Ungenauigkeiten hinnehmen muss.

Das Bundesfinanzgericht vertritt aufgrund der gegebenen Aktenlage bzw. der vom Abgabepflichtigen unterlassenen Glaubhaftmachung der geltend gemachten Fahrtstrecken die Ansicht, dass der Beschwerdeführer sich durch die vom Finanzamt\_A in den bekämpften Bescheiden vorgenommenen Schätzungen der gesamten Fahrtkilometer 2014 und 2015 (lediglich Kürzung um Ort\_C-Fahrten und Abschlag von 30% Prozent der begehrten Kilometergelder) nicht beschwert erachtet ansehen kann. Der Beschwerdeführer hat verabsäumt, die Zurücklegung der Fahrtstrecken in den begehrten Umfängen nachvollziehbar darzulegen; die von ihm vorgebrachten Aufzeichnungen sowie Unterlagen sind aufgrund obig aufgezeigter Unstimmigkeiten und Unvollständigkeiten nicht dazu geeignet, eine höhere Schätzung der Fahrtstrecken in den strittigen Jahren auch nur annähernd zu belegen bzw. zu rechtfertigen. Das Bundesfinanzgericht sieht nach der vorliegenden Aktenlage den von der Abgabenbehörde gewählten Ansatz als vertretbar, ein niedrigerer Abschlag wäre hingegen nicht zu begründen.

Im Übrigen wird ausdrücklich hierauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag keine expliziten Einwendungen gegen die vom Finanzamt\_A in der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen dargelegten Unregelmäßigkeiten erhoben und den Schätzungsgründen bzw. der Schätzungsmethode nicht widersprochen hat. Er hat zudem mangels weiterer Vorbringen auch nichts dazu beigetragen, die von der Abgabenbehörde aufgezeigten Unvollständigkeiten und Ungenauigkeiten seiner Aufzeichnungen zu beseitigen.

Eine aktive Teilnahme an einem Fußballspiel ist ihrer Art nach privat (mit)veranlasst, sodass - trotz einem allfälligen betrieblichen Zusammenhang (Teilnahme an den Bezeichnung\_A) - aufgrund des anzuwendenden Aufteilungsverbotes die hiermit verbundenen Aufwendungen (Fahrtkosten zum Austragungsort) zu keinen Werbungskosten führen. Eine sportliche Betätigung ist der privaten Lebensführung des Beschwerdeführers zuzurechnen; die hiermit verbundenen Fahrtkosten stellen nichtabzugsfähige Aufwendungen iSd § 20 EStG dar.

5.c) Reisediäten (Tagesgelder):

Der Beschwerdeführer begeht Verpflegungsmehraufwendungen für seine mehrstündigen (ohne Nächtigungen), regelmäßig durchgeführten Dienstreisen nach Ort\_A (zum Zwecke der Besuche der Bezeichnung\_2, von Seminaren und von Kunden), ohne jedoch die behauptete Dauer der Aufenthalte in Ort\_A durch entsprechende Ausführungen oder nachvollziehbare Unterlagen zur Dokumentation der Fahrten glaubhaft zu machen. Die als "Fahrtenbuch 2015" betitelten Aufzeichnungen weisen keine Zeitdauer der Fahrten nach Ort\_A aus.

Unabhängig davon, ob der Abgabepflichtige in den beiden strittigen Jahren die vorgebrachten Fahrten im behaupteten zeitlichen Ausmaß beruflich bedingt nach Ort\_A vorgenommen hat, ist dem Beschwerdeführer mangels Nächtigungen in Ort\_A die begehrte steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen zu versagen. Der Abgabepflichtige war anlässlich seiner Dienstreisen nur während des Tages am Tätigkeitsort Ort\_A aufhältig. Nächtigt ein Abgabepflichtiger nicht am Aufenthaltsort, so steht diesem nach herrschender Rechtsprechung (siehe die obig angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes) kein Verpflegungsmehraufwand zu. Die Dienstreisen des Beschwerdeführers begründeten sohin keinen Anspruch auf die geltend gemachten Reisediäten (Tagesgelder), weshalb der Beschwerde diesbezüglich kein Erfolg beschieden ist.

In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich hierauf verwiesen, dass der Abgabepflichtige in seinem Vorlageantrag vom 19. Juli 2016 den Ausführungen des Finanzamtes\_A in den Beschwerdevorentscheidungen nicht widersprochen hat, "auf Grund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst" sei "es als erwiesen anzusehen, dass" dem Beschwerdeführer "die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den bereisten Orten (=Ort\_A) soweit bekannt" sei ... "wie bei ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer". Nach der Aktenlage ist damit auch unstrittig, dass dem Abgabepflichtigen in den strittigen Jahren die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Ort\_A bekannt waren und ihm somit kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entstand.

5.d) Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben. Die Berechnungen der Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 ergeben sich aus den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 (beide mit Ausfertigungsdatum 7. Juli 2016) in Verbindung mit der Bescheidbegründung vom 11. Juli 2016, die als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

6.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 30. Oktober 2018