



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 31. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 21. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 21. Mai 2010 und die Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2011 werden gemäß § 289 Abs.1 BAO aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Erhebungen an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), ein pensionierter Bediensteter der Telekom AG, macht in seinen Einkommensteuererklärungen jährlich im Zusammenhang mit selbständigen Einkünften Reisekosten als Betriebsausgaben geltend (Kilometergelder und Diäten, vom Bw als Kosten für „Ausbleibezeit“ bezeichnet). Als außergewöhnliche Belastung beantragt er zudem jeweils, unter Verweis auf eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50%, den Ansatz des so genannten Behindertenfreibetrages.

Erstmals in der Erklärung für 2008 begehrte der Bw außerdem die Berücksichtigung eines Pauschbetrages für die Benützung eines Gehbehinderten-Kfz als außergewöhnliche Belastung. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform.

Da der Bw in der Steuererklärung für das Folgejahr verabsäumte, den pauschalen Freibetrag für das Behinderten-Kfz im formularmäßig vorgesehenen Feld anzukreuzen, unterblieb dieser Abzug im Einkommensteuerbescheid für 2009.

Zur Korrektur des Versäumnisses brachte der Bw eine Berufung gegen diesen Bescheid ein. Da nach Auskunft des Bundessozialamts dem Bw die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel „nicht bewilligt“ worden war, wies das Finanzamt X. (FA) mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 25. Juli 2011 das Berufsbegehren ab. Zugleich kürzte die Erstbehörde die bisher bei den selbständigen Einkünften des Bw erklärungskgemäß berücksichtigten Reisekosten.

In einer nach der Aktenlage bereits am 18. Juli 2011 „abgefertigt(en)“, gesondert versendeten Begründung zur BVE verwies das FA darauf, dass die Tagesdiäten um 290,40 € gekürzt worden seien, da für Dienstreisen mit weniger als 25 km Entfernung vom Tätigkeitsmittelpunkt keine Diäten berücksichtigt werden könnten. Zudem seien die geltend gemachten Fahrtspesen um 10% gekürzt worden, da der Bw, trotz Aufklärung über die Inhaltserfordernisse eines Fahrtenbuches und die künftig zu erwartende Nichtanerkennung der geltend gemachten Fahrtkosten bei fortgesetzt mangelhaften Fahrtenbuchaufzeichnungen in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2007, für das Jahr 2009 neuerlich nur unvollständige Aufzeichnungen über seine beruflichen Reisen vorgelegt habe.

Zugleich mit der BVE zur Einkommensteuer (ESt) für 2009 nahm das FA am 25. Juli 2011 das Einkommensteuerveranlagungsverfahren für 2008 (ESt-Bescheid vom 30. April 2009) auf Basis des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf bzw. hob den ESt-Bescheid für 2010 vom 24. Mai 2011 nach [§ 299 BAO](#) auf und nahm in den gleichzeitig ergehenden, neuen Sachbescheiden analoge Korrekturen wie in der BVE zum Jahr 2009 vor.

Noch bevor dem Bw die den Spruch der Entscheidung enthaltenden Teile der BVE zur ESt 2009 bzw. zu den neuen Bescheiden der ESt-Veranlagungen 2008 und 2010 zugegangen waren, langte beim FA am 25. Juli 2011 per FAX ein als „*Einspruch gegen die Bescheidbegründung der Einkommensteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010*“ betiteltes Schreiben des Bw ein. Darin verwies er darauf, dass er keine Tagesdiäten sondern lediglich die „*Ausbleibezeiten*“ für seine selbständige Tätigkeit „*zur Geltung gebracht*“ habe. Weiters gab der Bw, unter beispielhafter Nennung von vier Städten, zu bedenken, dass einige der von ihm besuchten Orte sehr wohl mehr als 25 km von seinem Arbeitsort entfernt gelegen seien. Zu den Fahrtkosten merkte er schließlich an, dass er seine beruflichen Fahrten ohnehin mittels Fahrtenbuch belegt habe und der Kilometerstand seines Privat-PKW dem Datenschutz unterliege.

Das FA wertete die Eingabe des Bw vom 25. Juli 2011 hinsichtlich der Jahre 2008 und 2010 als Berufungen gegen die neuen Sachbescheide zur Einkommensteuer vom selben Tag bzw. in Bezug auf 2009 als Vorlageantrag nach [§ 276 BAO](#) und legte alle drei Verfahren ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Berücksichtigung von pauschalen Aufwandsbeträgen im Zusammenhang mit der beruflich veranlassten Reisetätigkeit des Bw im Nahbereich seines Wohnortes sowie die Höhe der durch diese Reisetätigkeit im Verfahrenszeitraum entstandenen Fahrtkosten bei dessen Einkünften aus der Tätigkeit als freier Mitarbeiter der Fa. XY. Österreich GmbH (im Folgenden kurz XY. GmbH).

Der in der Berufung gegen des Einkommensteuerbescheid 2009 begehrte Ansatz eines Pauschbetrages wegen der Notwendigkeit der Benützung eines Behinderten-Kfz als außergewöhnliche Belastung wurde vom Bw in der von der Erstbehörde für 2009 als Vorlageantrag nach § 276 BAO gewerteten Eingabe vom 25. Juli 2011 nicht mehr erwähnt. Der UFS geht daher davon aus, dass dieser Punkt zwischen den Verfahrensparteien nicht mehr strittig ist.

I.) Sachverhalt:

Den zwischen den Parteien nach wie vor offenen Streitpunkten liegt nach dem Ergebnis des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren (vorgelegter Akteninhalt, UFS-Datenbankabfragen) folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw, Geburtsjahrgang 1956, war als Dienstnehmer der Telekom AG beschäftigt, bevor er 2005 in den Ruhestand trat.

Im Jahr 2007 wurde dem FA aufgrund von Datenübermittlungen nach § 109a EStG bekannt, dass der Bw (und zudem auch seine Gattin und die beiden Söhne) zumindest seit 2003 Entgelte für „Sonstige Leistungen“ im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses gemäß § 1 Abs.1 Z.8 der Verordnung zur Datenübermittlung nach § 109a EStG, BGBl II 417/2001 idF BGBl II 51/2006, bei der Fa XXY., seit 2005 Fa XY. GmbH, Firmenadresse, erhalten haben.

Die XY. GmbH bezeichnet sich auf ihrer Homepage als „Spezialist für die verursachungsgerechte Erfassung und Abrechnung von Energie und Wasser“ und bietet ua. die „Lieferung und Installation von Mess- und Erfassungsgeräten, die Verbrauchserfassung und deren verbrauchsabhängige Abrechnung für Hausverwalter, Hauseigentümer oder Energieversorgungsunternehmen“ an. Das Unternehmen sucht „ganzjährig Ableser und Monteure (Damen und Herren) als selbständige Servicepartner zur Nebentätigkeit“, deren Aufgabe das Ablesen und Austauschen von Messgeräten im gesamten Bundesgebiet ist. Dazu erhalten diese Vertragspartner von der XY. GmbH „Auftragsangebote, idealerweise in der Nähe Ihres Wohnortes, jedenfalls aber in einem vorher abgestimmten Gebiet und arbeiten im von unseren Kunden vorgegebene Rahmen bei freier Zeiteinteilung.“ Die Vertragspartner lesen die Daten bei den Kunden ab, dokumentieren sie sorgfältig und übermitteln sie zeitnah an die XY. GmbH.

Die XY. GmbH verfügt über mehrere Betriebstätten in Österreich, darunter eine im Süden von Graz.

Der Kontakt des Bw mit dem FA hatte sich bis 2007 im Wesentlichen auf beantragte Arbeitnehmerveranlagungen zur Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben beschränkt. Die Einkünfte der XXY. / XY. GmbH hatte er (so wie seine Gattin) dem FA gegenüber erst nach einer entsprechenden Aufforderung der Abgabenbehörde vom April 2007 bekannt gegeben.

In der Folge hatte das FA den Bw im Gefolge einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, im Jänner und Februar 2008 erfolglos aufgefordert, u.a. die im Zusammenhang mit den Einkünften der XY. GmbH für 2005 und 2006 geltend gemachten Betriebsausgaben aufzulisten und belegmäßig nachzuweisen.

In einem Vorhalt vom 10. Jänner 2008 hatte das FA um eine *„detaillierte Reisekostenaufstellung mit Angabe von Reisedatum, -zweck, -dauer, -weg, Kilometerstand bei Abfahrt und Ankunft, Gefahrene Kilometer, Reisekosten, Vergütung des Arbeitgebers...“* ersucht. Da der Vorhalt unbeantwortet geblieben war, hatte das FA den Bw in einem weiteren Vorhalt vom 14. Februar 2008 an die Beibringung der angeforderten Unterlagen erinnert und darauf verwiesen, dass bei Unterbleiben der Nachweisführung mit einer Nichtanerkennung der geltend gemachten Aufwendungen zu rechnen sei.

Im Februar 2009 waren die zugehörigen bescheidmäßigen Erledigungen für 2005 und 2006 ergangen. In den Bescheidbegründungen findet sich der Hinweis, dass Tagesdiäten nur für betrieblich veranlasste Reisen in zumindest 25 Kilometer vom Wohnort entfernte Orte berücksichtigt werden könnten. Zudem seien die Sozialversicherungsbeiträge und die Aufwendungen für Wohnraumschaffung nicht nachgewiesen worden.

In der Begründung zum gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2007 heißt es: *„In Zukunft können Reisekosten nur mehr anerkannt werden, wenn ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorgelegt wird (Angabe von Kilometerstand bei Abfahrt und Rückkunft, genaue Zielangabe mit Adressen der aufgesuchten Objekte).“*

Analoge Vorhalte und Bescheidbegründungen ergingen an die Gattin des Bw, die im November 2007 gegen die Veranlagungsbescheide 2003 - 2006 berufen hatte (zum Unterschied vom Bw waren bei der Gattin nicht belegte Sozialversicherungsbeiträge in geschätzter Höhe berücksichtigt worden).

Auch im Zuge der Veranlagungen der Folgejahre hatte das FA das Fahrtenbuch der Gattin geprüft und, nach entsprechender Vorankündigung in den Bescheiden für 2007 und 2008, schließlich im Veranlagungsbescheid 2009 unter Hinweis auf das nicht ordnungsgemäß geführte Fahrtenbuch (*„Kilometerstand Abfahrt; Kilometerstand Ankunft usw.“*) die

beantragten Fahrtkosten um 20% gekürzt. Der Bescheid war ohne Rechtsmittel in Rechtskraft erwachsen.

Anzumerken ist, dass die Gattin des Bw (Vollzeit-Dienstnehmerin bei der Z.-Interessensvertretung) in der kraftfahrbehördlichen Zulassungsdatenbank EKIS als Zulassungsbesitzerin eines KFZ nicht erfasst ist bzw. auch in der Vergangenheit nicht erfasst war. Ob sie einen Führerschein besitzt, ist nicht bekannt.

Auch der im Haushalt der Eltern wohnhafte Sohn A. (geb. 1979), der ebenfalls seit zumindest 2003 Einkünfte der XXY. / XY. GmbH bezieht (nach Abzug von Reisekosten allerdings, so wie beim zweiten Sohn B., jeweils in einer unter der Veranlagungsfreigrenze des § 41 Abs 1 Z.1 EStG liegenden Höhe), ist seit September 2008 nicht mehr im Besitz eines auf seinen Namen behördlich gemeldeten Kraftfahrzeugs.

Auf den Namen des Bw. ist nach der Datenbank EKIS zumindest seit dem Jahr 2000 durchgehend ein Kfz angemeldet. Seit Mai 2009 besitzt er zudem einen Zweitwagen.

Der Bw hat im erstinstanzlichen Verfahren Reisekostenaufstellungen für 2008 - 2010 vorgelegt, nach welchen er im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die XY. GmbH im Jahr 2008 insgesamt 5.800 km, 2009 insgesamt 7.173 km und 2010 insgesamt 7020 km mit seinem Kraftfahrzeug zurückgelegt hat. Für diese Fahrten macht er Kosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldsatzes geltend. Daraus ergeben sich Fahrtkosten in Höhe von rd. 46% (2008), 55% (2009) bzw. 53% (2010) der erklärten Einnahmen.

Insgesamt erklärt der Bw für diese Jahre Reisekosten (Fahrtkosten und Kosten für „Ausbleibzeiten“) in einer Höhe zwischen rd. 68% und 73% der jährlichen Einnahmen (die Gattin gibt für denselben Zeitraum Reisekosten in Höhe von 48% bis 70% ihrer Einnahmen an, bei den Söhnen belaufen sich diese sogar auf bis zu fast 94%).

Die im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen enthalten zudem für jedes Jahr eine „detaillierte Aufstellung“ der Reisekosten, die zu jeder Reise neben dem Tagesdatum Angaben zur Beginn- und Endzeit (jeweils Angaben zur vollen oder halben Stunde) enthalten, aus welcher der Bw die „Ausbleibzeit“ berechnet und Kosten von 2,20 € je Stunde geltend macht, weiters eine bzw. teilweise mehrere Ortsbezeichnungen (z.B. Graz, Weiz, Jennersdorf, Leoben, Klagenfurt), den Kilometerstand der Abfahrt jeweils mit null sowie einen Kilometerstand der Ankunft, der mit der Fahrtstrecke, für welche Kilometergeld berechnet wird, ident ist.

II.) Rechtslage:

1. Verfahrensrechtliche Rechtsgrundlagen:

Gemäß [§ 138 Abs 1 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#)) zur Beseitigung von Zweifeln auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

§ 138 BAO geht gemäß § 1 Abs.2 [Datenschutzgesetz 2000](#) als gesetzliche Norm zur Vollziehung berechtigter öffentlicher Interessen im Sinne des Art. 8 Abs. 2 der Europäischen [Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten](#) (EMRK), [BGBl. Nr. 210/1958](#) den datenschutzrechtlichen Ansprüchen auf Wahrung der Privat- und Familiensphäre einzelner Bürger vor.

Kann einem Abgabepflichtigen ein Beweis über den Inhalt eines Anbringens nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Beweisen bedeutet den Nachweis über die Richtigkeit eines Vorbringens zu erbringen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 1, [§ 4 EStG 1988](#), Tz 269/1).

Beweislose Behauptungen muss die Abgabenbehörde nicht als Glaubhaftmachung gelten lassen, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen (VwGH 21. 2. 1990, [89/13/0079](#)).

Unter bestimmten Umständen bietet das Abgabenverfahrensrecht die Möglichkeit einer Schätzung abgabenrechtlich relevanter Umstände ([§ 184 BAO](#)).

Im Erkenntnis vom 21.10.1993 hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) das Verhältnis zwischen Abgabenbehörde und Partei bei der Sachverhaltsermittlung so charakterisiert: „*das (österreichische) Abgabenverfahren [ist] dadurch gekennzeichnet, daß einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft ([§ 115 BAO](#)), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#)) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargetanen Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen ([§ 138 BAO](#)). Das Abgabenverfahren ist somit durch ein Zusammenspiel amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen haben. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liegt, läßt sich allerdings nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden. Die amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterläßt. Die Grenze der*

amtlichen Ermittlungspflicht orientiert sich an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen (und bei Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen) eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfährt (vgl. hierzu beispielsweise auch das hg. Erkenntnis vom 17. November 1980, Zl. 1885/78). Diese Formel bringt den allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck, daß die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze findet, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. hierzu das weitere hg. Erkenntnis vom 25. Juli 1990, Zl. 89/17/0054, 0055).

Generell trägt nach der Judikatur des VwGH im Abgabenverfahren grundsätzlich die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die zur Geltendmachung eines Abgabenanspruchs vorliegen müssen. Dies befreit die Partei aber nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen.

Kommt die Partei ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach sondern verweigert sie den ihr nach Lage des Falles möglichen und zumutbaren Beitrag zur Feststellung des wahren Sachverhalts, kommt die Bestimmung des § 184 BAO zum Tragen.

[§ 184 BAO](#) lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist 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) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Vor dem Hintergrund des für die gesamte staatliche Vollziehung geltenden Prinzips einer sparsamen und zweckmäßigen Verwaltung ist die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde demnach auf jenen Bereich begrenzt, für den sie die zur Abgabenerhebung erforderlichen Grundlagen in verfahrensökonomisch vertretbarer Weise *nicht ermitteln kann*. Tritt dieser Fall ein, ist die Behörde zur Schätzung verpflichtet.

Verweigert die Partei die notwendigen Auskünfte bzw. Vorlage von Unterlagen, gibt es aber die Möglichkeit einer Informationsbeschaffung von dritter Seite, so gebietet die Verpflichtung

zur materiellen Wahrheitsfindung (§ 115 BAO), dass die Behörde diese Möglichkeiten, soweit verfahrensökonomisch vertretbar, vor einer Schätzungsmaßnahme ausschöpft.

Mit der Schätzung soll ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis erreicht werden. Allerdings hat derjenige, der etwa durch unzureichende Aufzeichnungen zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen (VwGH 2.8.2000, [97/13/0019](#)).

Eine Schätzung (von Teilen) der Besteuerungsgrundlagen gleichsam als Strafmaßnahme gegenüber der Partei, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist, sieht das Abgabenverfahrensrecht nicht vor.

2. Betriebsausgaben:

Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs 4 Einkommensteuergesetz 1988](#) /EStG).

Abzugsfähig sind grundsätzlich nur tatsächlich angefallene Kosten, nicht aber fiktive Ausgaben.

In jenen Fällen, in welchen der Abzug pauschaler Ausgaben durch Gesetz oder Verordnung für zulässig erklärt wird, handelt es sich im Allgemeinen um Maßnahmen der Verfahrensökonomie, um Ermittlungen zu vermeiden. Die Vereinfachung durch Pauschalierung beschränkt sich regelmäßig auf die Höhe des betreffenden Aufwands und setzt voraus, dass der Aufwand als solcher tatsächlich angefallen ist. Letzteres ist im Zweifelsfall von demjenigen, der den Aufwand behauptet, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

2.1. „Ausbleibezeit“ / Reisediäten:

Bei den betrieblichen Einkünften, zu welchen u.a. selbständige und gewerbliche Einkünfte gehören, führen im Zusammenhang mit auswärtigen Dienstverrichtungen anfallende Ausgaben, zusammengefasst als Reisekosten bezeichnet, zu Betriebsausgaben. Dazu zählen einerseits, kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung, die sogenannten Reisediäten (Tages- und Nächtigungsgelder) und andererseits die aufgrund der auswärtigen Dienstverrichtung angefallenen Fahrtkosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge sowie 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.

Zu den Kosten der Lebensführung gehört typischerweise die eigene Verpflegung. Die dafür aufgewendeten Beträge, gleichgültig ob während oder außerhalb einer beruflichen Tätigkeit anfallend, sind aufgrund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG jedenfalls steuerlich nicht abzugsfähig.

Lediglich für den Fall der Verpflegung anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise sieht das EStG eine Sonderregelung vor. Diese betrifft allerdings nur den *Mehraufwand*, der durch die Reisetätigkeit verursacht wird, gegenüber den Kosten einer auch ohne Reisetätigkeit anfallenden Verpflegung.

Nach § 4 Abs 5 EStG sind „*Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen*“ als Betriebsausgaben anzuerkennen, „*soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG ergebenden Beträge nicht übersteigen.*“

Dieser als Tagesdiät oder Tagesgeld bezeichnete *Mehraufwand* darf nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Fassung des § 26 Z 4 lit.b EStG bei Inlandsdienstreisen bis zu € 26,40.- pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Daraus errechnet sich ein „Stundensatz“ von 2,20 €. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu.

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines derartigen Tagesgeldes im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist, wie erwähnt, dass überhaupt ein Mehraufwand gegenüber den ansonsten am ständigen Arbeitsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen, üblichen Verpflegungskosten vorliegt. Der Gesetzgeber nimmt dies in typisierender Betrachtungsweise, ohne auf den Einzelfall abzustellen, bei Vorliegen einer Reise an.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (sog. Nahbereich) entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen bzw. mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Dahinter steht der Gedanke, dass auf Reisen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten mangels Ortskenntnis häufig nicht bekannt sind und daher höhere Kosten in Kauf genommen werden müssen.

Da ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen im Arbeitsalltag darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen, gehören Ausgaben für Gasthausverpflegung auch auf beruflich veranlassten Reisen grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG liegt erst vor, wenn

durch eine Reise (typisierend) zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen.

In jüngerer Zeit wird in Lehre und Rechtsprechung übereinstimmend die Rechtsauffassung vertreten, dass Verpflegungsmehraufwand steuerlich grundsätzlich nur zu berücksichtigen ist, wenn eine Nächtigung erforderlich ist. Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierende Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushalts einzunehmen (Doralt, EStG,[4], § 16, Rz 176/1 und 197; ebenso VwGH 7.10.2003, Zl. [2000/15/0151](#), 30.10.2001, Zl. 95/14/0013, 28.Jänner 1997, Zl. 95/14/0156 sowie UFS 3.9.2008, RV/0690-I/07 u.a.).

Mit dieser Rechtsauslegung wird den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Die Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Auch der Tagesreisende hat es in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Fällt (typisierend) kein Verpflegungsmehraufwand an, können auch keine Tagesgelder berücksichtigt werden. Denn Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sein können, sind bei der Klärung des Vorliegens eines Verpflegungsmehraufwands nicht zu berücksichtigen.

2.2. Fahrtkosten:

Im Bereich betrieblicher Einkünfte führen Kosten für berufliche Fahrten mit einem Kraftfahrzeug grundsätzlich in der tatsächlich angefallenen Höhe zu Betriebsausgaben. Dies gilt sowohl für Fahrzeuge mit überwiegender als auch mit untergeordneter betrieblicher/beruflicher Nutzung. Ist dies (z.B. mangels Unterlagen) nicht möglich, sind die Aufwendungen zu schätzen. Die Pauschalregelung des § 26 Z.4 lit.a EStG (Kilometergeldansatz) kommt im betrieblichen Bereich nicht zum Tragen (der Verweis auf § 26 Z.4 in § 4 Abs.5 EStG betrifft nur die Reisediäten).

Der Ansatz von Kilometergeld als Betriebsausgabe für ein (wegen überwiegender betrieblicher Nutzung) im Betriebsvermögen befindliches Kfz ist jedenfalls unzulässig (VwGH 27.8.2008, [2008/15/0196](#)).

Wird ein Fahrzeug für mehrere betriebliche Tätigkeiten und darüber hinaus privat verwendet, kommt nur der (zwingende) Ansatz tatsächlicher Kosten in Betracht, wenn die Fahrzeugnutzung insgesamt im Verhältnis zur Privatnutzung überwiegt. Die tatsächlichen Kosten sind nach *Lenneis* auf die verschiedenen betrieblichen Nutzungen verhältnismäßig aufzuteilen.

Wird ein überwiegend betrieblich genutztes Fahrzeug (einem oder mehreren) Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlassen, kann der „Verleiher“ nur die tatsächlichen Kosten, nicht aber Kilometergelder als betrieblichen Aufwand geltend machen vgl. *Lenneis* in *Jakom EStG*, § 4 Rz 330, Stichwort *Kfz-Aufwendungen*).

Für die Klärung der Frage, in welcher Höhe Kosten für berufliche Fahrten mit einem Kfz steuerlich wirksam werden, kommt es somit entscheidend darauf an, in welchem (absoluten und prozentuellen) Ausmaß das Fahrzeug im Veranlagungszeitraum zur betrieblichen Einkünfteerzielung genutzt wurde. Dies setzt naturgemäß die Kenntnis der *gesamten* Fahrleistung des betreffenden Fahrzeugs im Kalenderjahr voraus, d.h. sowohl der privaten als auch der betrieblichen/beruflichen Nutzung (und zwar durch den Betriebsinhaber oder auch durch Dritte, denen das Fahrzeug zur entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzung überlassen wurde).

Als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer dient nach langjähriger VwGH-Judikatur grundsätzlich ein Fahrtenbuch (z.B. VwGH 28.2.1964, [2176/63](#) 16.9.1970, 373/70).

Da das Gesetz keine Einschränkung der Beweismittel kennt, kann die Nachweisführung nach gefestigter VwGH-Rechtsprechung allerdings nicht ausschließlich mit einem Fahrtenbuch erfolgen, sondern kommen auch andere Beweismittel in Betracht (vgl. VwGH 18.12.2001, [2001/15/0191](#); 7.8.2001, [97/14/0175](#)). Eine bestimmte Form dieser Beweismittel gibt das Gesetz nicht vor, doch müssen die zu erweisenden Umstände damit eindeutig und nachprüfbar belegt werden.

Wird ein Fahrtenbuch zur Beweisführung verwendet, muss es, um daraus die für die Ermittlung der betrieblichen/beruflichen bzw. der privaten Nutzungsanteile erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, jedenfalls fortlaufend und übersichtlich geführt sein, sowie *zumindest* Datum, Kilometerstand zu Beginn und Ende der jeweiligen Fahrt, zurückgelegte Kilometerstrecke, Ausgangs - und Zielpunkt und den Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Ein Fahrtenbuch ist dann nicht erforderlich, wenn die angeführten Angaben in anderer Weise festgehalten werden, z.B. durch Reisekostenabrechnungen (vgl. Doralt, EStG, [9], § 16, Tz 220, S 109/110 und die dort angeführte Judikatur; Aigner/Renner in SWK 15/2006, S 465 ff).

3. Rechtliche Würdigung:

3.1 Reisediäten/"Ausbleibzeit":

Nach der dargestellten Rechtslage, der sich der UFS anschließt, sind im anhängigen Verfahren für berufliche Fahrten des Bw mangels typisierend anzunehmenden Verpflegungsmehraufwands keine Tagesdiäten im Sinne des § 26 Z.4 li.a EStG zu berücksichtigen.

In den vom Bw vorgelegten Reiseaufstellungen scheinen im Verfahrenszeitraum ausschließlich eintägige Reisen ohne Nächtigung auf, welche keinen Anspruch auf eine Berücksichtigung von Reisediäten als Betriebsausgaben vermitteln.

Wenn der Bw Kosten in Höhe von 2,20 € pro Stunde unter dem Titel „Ausbleibzeit“ geltend macht, so handelt es sich dabei offenbar um eine Art Unternehmerlohn für auswärtige Dienstverrichtungen. Eine derartige fiktive Betriebsausgabe sieht das österreichische Ertragssteuerrecht nicht vor.

Die geltend gemachten Kosten stellen daher insgesamt keine steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben dar.

3.2 Fahrtkosten:

Die vom Bw im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Aufzeichnungen jener Fahrten, für welche er Betriebsausgaben in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht hat, entsprechen den zuvor angeführten Mindestanforderungen in keiner Weise (fehlende Kilometerstände, fehlende Privatfahrten, keine Angaben zum Zweck der Fahrt, lediglich grobe Zielangaben, welche eine Nachprüfung weder der zurückgelegten Wegstrecke noch des Reisezwecks ermöglichen).

Mit derartigen Aufzeichnungen ist eine Überprüfbarkeit der beruflichen Nutzung des betreffenden Fahrzeugs nicht möglich. Darin liegt aber der Zweck derartiger Aufzeichnungen, unabhängig davon, ob nun ein Fahrtenbuch, Reiskostenabrechnungen oder andere Beweismittel vorgelegt werden. Der Gesetzgeber verlangt Aufzeichnungen nicht zum Selbstzweck sondern um eine Nachprüfbarkeit durch die Abgabenbehörde sicherzustellen.

Wie dargestellt, hat das FA im Zuge der Veranlagungen der Vorjahre den Bw mehrmals, detailliert und unter Anführung der zu erwartenden Konsequenzen bei Nichtfolgeleistung aufgefordert, ordnungsgemäße Aufzeichnungen über seine beruflichen Fahrten zu führen bzw. vorzulegen. Aus der Eingabe vom 25. Juli 2011 ist ersichtlich, dass der Bw nicht bereit war und ist, diesen Aufforderungen und damit seiner abgabenrechtlichen Offenlegungsverpflichtung (§ 119 BAO) nachzukommen.

Soweit ersichtlich, wurden im erstinstanzlichen Verfahren allerdings keine Versuche unternommen, den Sachverhalt auf andere Weise als durch Aufforderung an den Bw zu klären.

Bei der Art der Tätigkeit des Bw (Dienstverrichtung für einen einzigen Auftraggeber, Einsatzorte gemäß den von diesem übermittelten Einsatzunterlagen) ist davon auszugehen, dass mit Auskunftersuchen an den Bw im Zuge vergangener Veranlagungen keineswegs alle zweckmäßigen bzw. zumutbaren behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft wurden.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Bw, seit die Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die XXY. / XY. GmbH besteuert werden, den Aufforderungen zum ordnungsgemäßen Nachweis seiner Reisekosten (wie im Übrigen offenbar auch anderer Aufwendungen), selbst unter Androhung der gänzlichen Verwehrung des Betriebsausgabenabzugs, noch nie nachgekommen ist. Damit fehlen jegliche Anhaltspunkte zur Größenordnung der tatsächlich angefallenen Fahrtkosten, sodass es an der für eine möglichst realitätsnahe Schätzung erforderlichen Orientierungsmöglichkeit fehlt.

Zudem ist zu beachten, dass es im Zusammenhang mit dem Kfz des Bw auch der Klärung einer allfälligen Mitbenutzung durch dessen Gattin und/oder den Sohn A. bei deren Tätigkeit für die XXY. / XY. GmbH bedarf, um beurteilen zu können, ob das Fahrzeug im Verfahrenszeitraum überwiegend beruflich genutzt wurde und damit zum Betriebsvermögen des Bw gehört hat (mit den dargestellten Konsequenzen bei der Berücksichtigung von Fahrtkosten).

Unter den gegebenen Umständen lagen die Voraussetzungen zur Kürzung der geltend gemachten Fahrtkosten im Schätzungsweg aus Sicht des UFS (noch) nicht vor.

3.3 Bescheidkassation:

Nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Ob der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen.

Im anhängigen Verfahren erachtet der UFS eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO aus nachstehenden Gründen als zweckmäßig:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen geschaffen, dem vornehmlich eine Kontrollfunktion gegenüber dem erstinstanzlichen Verfahren zukommt. Es würde diesen Gesetzeszweck unterlaufen, durch Unterbleiben eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz nahezu das gesamte Ermittlungsverfahren vor die Berufungsbehörde zu verlagern und damit die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache zu machen. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Rz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/200315). Will der UFS der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Dass der Sachverhalt im anhängigen Verfahren in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig geblieben ist und die zur Erlangung einer Entscheidungsreife erforderlichen Erhebungen nicht nur geringfügig sind, wurde bereits dargestellt. Wesentlich ist dabei insbesondere, dass eine richtige rechtliche Beurteilung einerseits die (erstmalige) Feststellung zumindest der Größenordnung der beruflich veranlassten Fahrtkosten als Basis für eine Schätzung erfordert, und andererseits Erhebungen auch bei den Familienmitgliedern notwendig macht.

Die unterlassenen Ermittlungshandlungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts begründen einen Verfahrensmangel, bei dessen Vermeidung das Ergehen eines inhaltlich anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann. Ob aufgrund dieser Erhebungen tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nunmehr durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs. 1 BAO hatte nicht zuletzt auch der Umstand Beachtung zu finden, dass mit einer erstmaligen Durchführung der erforderlichen Ermittlungen durch den UFS erhebliche Verzögerungen verbunden wären, weil die Ermittlungsergebnisse und Stellungnahmen wechselweise den Parteien des Verfahrens zwecks Wahrung des Parteigehörs zur Kenntnis zu bringen wären. Dies würde aber dem Zweck der Kassationsmöglichkeit, einer Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (vgl. nochmals Ritz, BAO³, § 289 Rz 5), zuwiderlaufen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Für das weitere Verfahren sei noch angemerkt, dass es zu den erstinstanzlichen Aufgaben auch gehört, im Falle einer (neuerlichen) Berufung zu prüfen, ob das Rechtsmittel den Inhaltserfordernissen des [§ 250 BAO](#) entspricht und ggfs. im Wege eines

Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs.2 BAO dafür zu sorgen, dass allfällige Mängel beseitigt werden, bevor in die meritorische Berufungsbearbeitung eingetreten wird.

Graz, am 30.Dezember 2011