

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Name, Adresse, über die Beschwerde vom 14.05.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien vom 29.04.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Veranlagungszeitraum 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 01.02.2013 brachte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für 2012 elektronisch beim Finanzamt ein. Unter anderem erklärte der Beschwerdeführer Reisekosten iHv. EUR 6.809,14 als Werbungskosten.

Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer im Vorhalt vom 28.03.2013 zum Thema Reisekosten auf, einen entsprechenden Nachweis, dh. ein Fahrtenbuch vorzulegen.

Mit Schreiben vom 02.04.2013, dem Finanzamt am 04.04.2013 persönlich überreicht, legte der Beschwerdeführer eine Kopie des Fahrtenbuchs für 2012 vor. Aus dem Fahrtenbuch ergeben sich zu den als beruflich veranlasst angegebenen, von seinem Wohnsitz angetretenen, Fahrten die folgenden Informationen:

1. Fahrt nach Tallin (EST) über Tomase Mazowiecki (PL) und Riga (LT); Rückfahrt über Riga (LT) und Katowice (PL): vom 05.01.2012, 14 Uhr bis 09.01.2012, 14 Uhr mit der Anmerkung "Frächter-Meeting" und "Aqoise + Lagerbesichtigung". Bei dieser Fahrt wurden 3418 Km zurückgelegt. Die Dauer der Fahrtzeit betrug insgesamt 5 Tage bis auf einen am 07.01.2012 in Tallin von 13 bis 17 Uhr.

Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.
05.01.12	14:00	23:00	A Höflein - PL Tomase Mazowiecki	435

06.01.12	06:30	21:00	PL Tomase Mazowiecki - LT Riga	835
07.01.12	06:30	13:00	LT Riga - EST Tallin	349
07.01.12	17:00	23:30	EST Tallin - LT Riga	379
08.01.12	06:00	23:20	LT Riga - PL Katowice	990
09.01.12	07:00	14:00	PL Katowice - A Höflein	430

2. Fahrt nach Zilina (SK) mit der Anmerkung "Frächter-Treffen Firma2 u. Neuerwerb" das sind insgesamt 572 Km.

Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.
21.01.12	09:00	13:45	A Höflein - SK Zilina	325
22.01.12	11:00	16:00	SK Zilina - A Höflein	247

3. Fahrt nach Zakony (HU) mit der Anmerkung "Meeting Firma1 - UA/M + Preise", das sind insgesamt 1059 Km.

1. Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.
25.02.12	08:30	17:00	A Höflein - HU Zakony	540
26.02.12	10:00	19:00	HU Zakony - A Höflein	519

4. Fahrt nach Ploisti (RO) über Arad (RO) mit der Anmerkung "Firma3 Lagerbesich. + Transp. MD", das sind insgesamt 2008 Km.

Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.

06.04.12	14:30	21:30	A Höflein - RO Arad	480
07.04.12	08:00	17:30	RO Arad - RO Ploisti	510
08.04.12	13:00	22:00	RO Ploisti - RO Arad	523
09.04.12	08:00	15:30	RO Arad - A Höflein	495

5. Fahrt nach Bari (IT) über Ravenna (IT) und Udine (IT) mit der Anmerkung " Transp + Fährbesch. Firma4", das sind insgesamt 2927 Km.

Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.
25.05.12	15:00	21:45	A Höflein - IT Udine	520
26.05.12	06:00	17:00	IT Udine - IT Bari	917
27.05.12	13:00	20:30	IT Bari - IT Ravenna	630
28.05.12	09:00	18:45	IT Ravenna - A Höflein	860

6. Fahrt nach Bialystok (PL) über Katowice (PL) mit der Anmerkung " Frächter Meeting PL/ BY - div Frächter Lager, Hauso u. Zoll", das sind insgesamt 1813 Km.

Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.
25.10.12	16:00	22:00	A Höflein - PL Katowice	410
26.10.12	09:00	18:00	PL Katowice - PL Bialystok	495
27.10.12	k.A.	k.A.	Kurzfahrten im Raum PL Bialystok	8
28.10.12	07:30	22:30	PL Bialystok - A Höflein	900

7. Fahrt nach Ancona (IT) über Padova (IT) mit der Anmerkung "Transport u. Fährgeschäft Firma4 2. Treffen + Frächter Aquiso", das sind insgesamt 1995 Km.

Datum	Abfahrt	Ankunft	Fahrtstrecke	Km betr.
07.12.12	14:30	22:30	A Höflein - IT Padova	k.A.
08.12.12	06:00	10:00	IT Padova - IT Ancona	k.A.
09.12.12	10:00	22:00	IT Ancona - A Höflein	k.A.

Dem Fahrtenbuch legte der Beschwerdeführer eine "Diätenaufstellung" bei in der die folgenden Diäten geltend gemacht wurden:

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
05.01.12	Estland, Tallin		25,1	3418
06.01.12		32,7	31	
07.01.12		36,8	31	
08.01.12		32,7		
09.01.12		14:00		

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
21.02.12	Slowakei, Zilina	27,9	25,1	572
22.02.12		27,9	31	

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
25.02.12	Ungarn, Zahony	26,6	18,1	1059
26.02.12		26,6		

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
06.04.12	Rumänien, Ploiesti		27,3	2008
07.04.12		36,8	27,3	
08.04.12		36,8	27,3	
09.04.12		36,8		

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
25.05.12	Italien, Bari		27,9	2927
26.05.12		35,8	27,9	
27.05.12		35,8	27,9	
28.05.12		35,8		

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
25.10.12	Polen, Bialystok		25,1	1813
26.10.12		32,7	25,1	
27.10.12		32,7	25,1	
28.10.12		32,7		

Datum	Land/Ort	Tag	Nacht	Km betr.
07.12.12	Italien, Ancona		27,9	1995
08.12.12		35,8	27,9	
09.12.12		35,8		

Der Beschwerdeführer beantragte den Abzug von Werbungskosten insgesamt iHv. EUR 6.809,14, wobei Kilometergeld iHv EUR 5.792,64 und Diäten (Tages- und Nächtigungsgeldern) iHv. EUR 1.016,50 geltend gemacht wurden.

Mit Vorhalt vom 04.04.2013 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, Unterlagen zu den im folgenden genannten Reisen beizubringen: 25.05. bis 28.05.2012 Bari, 25.10. bis 28.10.2012 Bialystok und 07.12. bis 09.12.2012 Ancona.

Der Beschwerdeführer beantwortete den Vorhalt mit Schreiben vom 08.04.2013, dem er ein von ihm selbst verfasstes *"Protokoll Auslandsreise Ancona - Italien"* beilegte. Zum Sachverhalt teilte er mit: *"Für die Auslandsreise nach Bari habe ich keine Aufzeichnungen mehr - Details sind jedoch dem Protokoll meiner Auslandsreise nach Ancona (diese habe ich Ihnen beigelegt) zu entnehmen welche auf der Bari Reise aufbaut. Der Zweck meiner Auslandsreise nach Bialystok waren mehrere Lagerbesichtigungen für Umschlag ex EU nach RUS, MGL, AZ etc. Ich habe mit einem polnischen Vermittler 4 Gebäude besichtigt welche sich allesamt als baufällig herausgestellt haben. Weiters habe ich mich im Anschluss noch mit Frächtern getroffen welche Interesse bekundet haben Transporte für Firma durchzuführen."*

Das *"Prokokoll Auslandsreise Ancona - Italien"* enthält die folgenden Informationen: *"Transport ex RUS-Jekaterinburg nach AL-Tirana, Fabriksanlage ca. 20 Ladungen- davon mind. 2 Transporte mit Überlänge und Überhöhe. Durchführung auf Anfrage von Firma5, Moskau (Geplantes Gemeinschaftsprojekt Firma u. Firma5.) Name1 hat die Transportstrecke ex Russland bis Wien vorab bereits überprüft Ab Wien von mir bis Ancona besichtigt. Augenscheinlich keine Probleme für Sondertransport, jedoch bei Erhalt der Ladungen auf jeden Fall noch mit allen Behörden wegen etwaiger Transportbeschränkungen checken. Altern. Begutachtung des Hafens von Ancona, diesmal im Beisein von Firma5, Moskau Name1. Die Verladung stellt aufgrund der aktuellen Ausmaße und Gewichte kein Problem dar. Der Empfänger sagte uns zu, dass die Verzollung in Albanien seinerseits durchgeführt wird, somit ist dies jetzt auch geklärt. Transporte sind für die 2. Jahreshälfte 2013 geplant. Bescheid wurde uns für Ende Mai 2013 versichert- auf rechtzeitiges Voravis wurde hingewiesen."*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.04.2013 brachte der Beschwerdeführer weiters vor, dass das *"Protokoll Auslandsreise Ancona - Italien"* auch als Nachweis für die Reise nach Bari gelte.

Mit Bescheid vom 29.04.2013 versagte die belangte Behörde den Abzug der geltendgemachten Reisekosten als Werbungskosten iHv. EUR 6.809,14 und begründete den Bescheid wie folgt: *"Da kein Dienstauftrag vorliegt, waren die Reisekosten abzuweisen."*

Mit Schreiben vom 13.05.2013 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde (damals Berufung), mit der Begründung, er hätte *"alle Anforderungen seitens der Finanz erfüllt"* und dass die Reisekosten *"ordnungsgemäß nachgewiesen"* worden wären und dass diese Fahrten *"ausschließlich beruflich veranlasste Reisen"* wären sowie *"ausschließlich der Sicherung meines nichtselbständigen Einkommens (Dienstverhältnis bei der Firma Spedition und Handel GmbH)"* dienen würden. Der

Beschwerdeführer vertrat weiters die Meinung, dass das vorgelegte Fahrtenbuch *"lt. Gesetz ausreichend ist"* und dass ihm von der Arbeiterkammer bestätigt worden sei, dass er *"den gesetzlichen Anforderungen (Reisekostenbegriff § 16, Abs. 1, Ziffer 9, EStG, iV, RZ 278 Lohnsteuerrichtlinie) mit der Übermittlung meines lückenlosen Fahrtenbuches vollauf entsprochen habe"* und beantragte die Anerkennung der als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten iHv. EUR 6.809,14. Der Beschwerde schloss der Beschwerdeführer das bereits am 10.04.2013 dem Finanzamt überreichte *"Protokoll Auslandsreise Ancona - Italien"* an.

Am 14.05.2013 übermittelte die belangte Behörde einen weiteren Vorhalt an den Beschwerdeführer, in dem ausgeführt wurde, dass die vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen nicht ausreichend seien, um den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Reisekosten zu erbringen und dass in der Beschwerde vom 14.05.2013 weder neue Unterlagen noch neue Sachverhalte vorgebracht worden seien. Der Beschwerdeführer wurde vom Finanzamt neuerlich aufgefordert, weitere schriftliche Nachweise oder Vorbringen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 21.06.2013, brachte der Beschwerdeführer zusätzlich zu seinem Vorbringen vom 13.05.2013 vor, dass die *"Polen Reise"* dazu gedient habe, für Lieferungen nach Russland, Mongolei, Azerbaidjan einen günstigeren Umschlagplatz ex Lager von Polen aus zu finden, da dies um 30% kostengünstiger sei und somit sein Arbeitgeber durch die Möglichkeit des Anbietens niedrigerer Preise wieder konkurrenzfähig geworden wäre. Zum Grund der Reisen gab der Beschwerdeführer an, dass diese zum Zweck der *"Kontaktherstellung und Pflege von potentiellen Kunden, und Frächtern"* ausgeführt worden seien, da *"der Kontakt und das Finden von diesen aus den Ostländern leider nicht immer vom Schreibtisch aus möglich"* sei. Die Reisen seien für den Beschwerdeführer *"von immenser Wichtigkeit zur Sicherung und Erhalt meines Arbeitsplatzes"*. Weiters wurde vom Beschwerdeführer *"eine Bestätigung/ Arbeitsplatzbeschreibung meines Dienstgebers über die von mir getätigten Reisen (siehe Beilage)"* der Firma Spedition & Handel GmbH folgenden Inhalts beigebracht: *"Herr Name ist bei uns als Disponent beschäftigt. Seine Aufgaben umfassen unter anderem die Kontaktherstellung und Pflege der ausländischen Kunden und Lieferanten. Zu diesem Zwecke ist Name2 des Öfteren nach seinen Angaben auch am Wochenende im Ausland tätig. Da es sich hierbei um keine Arbeitszeit handelt erhält er für diese Tätigkeit keinen Kostenersatz. Name2 wird für diese Tätigkeit auch kein Firmenauto zur Verfügung gestellt."*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.06.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung lautete: *"Für die geltend gemachten Reisen liegt laut Schreiben des Arbeitgebers kein Dienstauftrag vor, die Reisen wurden nicht als Arbeitszeit anerkannt, und es wurden keinerlei Kostenersätze bzw Arbeitslohn bezahlt oder in Aussicht gestellt. Die Durchführung dieser Fahrten diene daher nicht der Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (Gefährdung des Arbeitsplatzes bei Nichtbefolgung eines Auftrages des Arbeitgebers), genauso wenig dienten diese*

Fahrten der Erwerbung von Einnahmen, da keine Bezahlung erfolgte bzw in Aussicht gestellt wurde" und dass die im § 16 Abs. 1 EStG 1988 definierten Voraussetzungen zur Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten nach Ansicht der belangten Behörde somit nicht gegeben gewesen wären.

Mit Schreiben vom 30.06.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und begründete wie folgt: *"Ich möchte zu dem Sachverhalt noch einmal festhalten, dass sämtliche zuvor in den Ersuchen um Ergänzung angeforderten Unterlagen fristgerecht übermittelt wurden. Alle meiner Reisen waren rein beruflicher Natur und für mein berufliches Fortkommen unbedingt erforderlich. Diesen Umstand habe ich wie gefordert schriftlich ausgeführt und meine Reisekosten, entsprechend den gesetzlichen Anforderungen, mit einem detaillierten Fahrtenbuch nachgewiesen und seitens meines Arbeitgebers bestätigen lassen. Die in der Beschwerdevorentscheidung getroffene Aussage, dass für meine Reisetätigkeit kein Dienstauftrag vorliegen würde entspricht nicht den Tatsachen. Vielmehr wurde seitens meines Arbeitgebers in dem Schriftsatz vom 21.06.2013 bestätigt, dass meine beruflichen Aufgaben unter anderem die Kontaktherstellung und Pflege der ausländischen Kunden und Lieferanten umfasst. Diese Reisen sind für mein berufliches Fortkommen unbedingt erforderlich und dienen entgegen der Begründung der Beschwerdevorentscheidung sehr wohl der Sicherung und Erhaltung meiner Einnahmen, da ich andernfalls dem Anforderungsprofil meiner beruflichen Tätigkeit nicht mehr entsprechen würde. Ich ersuche Sie daher, die in meiner Berufung vom 21.06.2013, sowie in diesem Schreiben angeführten Argumente entsprechend zu würdigen und verbleibe mit bestem Dank im voraus für die antragsgemäße Behandlung meines Begehrens".*

Mit Schreiben vom 26.09.2013 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 19.03.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer in einem Vorhalt, den Nachweis für die berufliche Veranlassung der Reisen zu erbringen, die gefahrenen Fahrtstrecken bekanntzugeben, die Notwendigkeit der Fahrten nachzuweisen und den Dienstvertrag vorzulegen.

Mit Schreiben vom 12.04.2018 beantwortete der Beschwerdeführer die Ersuchen des Bundesfinanzgerichts wie folgt: *"Beim Großteil meiner beruflich veranlassten Fahrten, handelt es sich um Geschäftsanbahnungen und Kontaktpflege. Aus diesem Grund gibt es bei den Erstkontakten keine Unterlagen. Transporte werden bei uns erst später bei Durchführung mit Ladeaufträgen bestätigt. Teilweise kommen Transporte mit jeweiligen Frächtern nicht zu Stande, es kann aber auch vorkommen, daß diese mich an Partner von Ihnen weitervermitteln. Ebenso ist es schon vorgekommen, daß aufgrund der Kontakte erst Monate bzw. Jahre später Geschäfte getätigt wurden. Anbei übermittle ich Ihnen soweit es mir gedanklich noch möglich ist, Informationen zu den jeweiligen Reisen: Reise nach EST Tallinn: Ich habe in Tallin Lagerobjekte besichtigt, um Warenumschnläge nach Russland gewährleisten zu können. Kontakt war ein Immo-Vermittler, Name3. Dieser zeigte mir wie gesagt einige Lagerobjekte, welche sich aber*

allesamt aufgrund des baulichen Zustandes als unbrauchbar heraus stellten. Firma Firma5 Moskau, Name1 war bei der Besichtigung ebenfalls anwesend. Er hat ebenso wie ich, den Zustand der Objekte bemängelt. Reise nach SK Zilina: Treffen mit Firma Firma6 - Vertragsverlängerung vereinbart, des Weiteren hat mir Firma Firma6 - Name4 weitere potenzielle Frächter vorgestellt. Reise nach HU Zahony: Anfrage von Firma Firma7, Wiener Neustadt bzgl. Transporte von Drohnen nach RUS Rostov Nad Donu. Treffen mit Firma Firma8 auf Halben Wege. Auslotung einer möglichen Partnerschaft, Preisvorstellungen, etc... Transporte wurde noch im laufenden Geschäftsjahr durchgeführt. Reise nach RO Ploisti Anfrage unseres Kunden Firma9 bzgl. Transporte nach Moldawien (Sondertransport in die Teilrepublik Transnistrien) Treffen mit Firma Firma3 und einiger Subunternehmer, um die Möglichkeit einer Durchführung zu prüfen und zu besprechen. Es konnte keine direkte Transitielösung über Moldawien gefunden werden, jedoch war es mir aufgrund der Hilfestellung und Vermittlung Vorort möglich, eine Lösung mit Ukrainischen Frächter zu finden und letztendlich die Transporte über den Transit via Ukraine zur Zufriedenheit unseres Kunden durchzuführen. Weiters habe ich noch auf Bitten eines Kunden in AT, die Möglichkeit betreffend eines Lagergeschäftes in Rumänien geprüft. Reise nach Bari: In Bari habe ich mich mit Firma Firma4 getroffen (wir haben eine ähnliche Fabrikanlage bereits zuvor, so um 2005/2006 nach Tirana transportiert). Diesmal sollte es jedoch ein Sondertransport mit Überlänge und Überhöhe sein. Wir haben die Transportmöglichkeiten, Umschlag, Verzollung, Hafengegebenheiten, etc.. besichtigt und besprochen. Weitere Details können Sie beigelegten Kurzprotokoll meiner Ancona Reise entnehmen, habe als Kostenalternative auch die Möglichkeit ex Ancona geprüft haben. Reise nach Bialystok: Grund hierfür waren weitere Lagerbesichtigungen. Im Endeffekt war es mir nicht möglich geeignete Objekte zu finden, daher habe ich dieses Vorhaben aufgegeben. Habe daraufhin den Frächtern erlaubt in Eigenregie die Waren in Polen u Estland umzuladen um günstigere Transportpreise zu erhalten. Reise nach Ancona: Protokoll Bari/Ancona Ich will nochmals festhalten, daß diese Reisen für mein berufliches Fortkommen unbedingt erforderlich waren und der Sicherung und der Erhaltung meiner Einnahmen dienten. Andernfalls hätte ich dem Anforderungsprofil meiner beruflichen Tätigkeit nicht mehr entsprochen. Alle von Ihnen gewünschten Daten zu den gefahrenen Strecken, Kilometeranzahl etc. sind in beiliegenden Fahrtenbuch lückenlos dokumentiert. Weiters anbei die Bestätigungen meines Arbeitgebers, Firma Spedition & Handel GmbH. Diese betreffen konkret die Jahre 2012 und 2013, die grundsätzliche Arbeitsplatzbeschreibung ist jedoch allgemein gültig."

Zusätzlich zu den oben zitierten schriftlichen Ausführungen wurden wiederum das Fahrtenbuch und die Bestätigung des Dienstgebers vom 21.06.2013, sowie ein Dienstzettel aus 2018 und eine bisher noch nicht vorgelegte Bestätigung des Dienstgebers vom 22.08.2014 vorgelegt. Dem Dienstzettel aus 2018 ist zu entnehmen, dass das dem Kollektivvertrag für Speditionsangestellte Österreichs unterliegende Dienstverhältnis in der Beschäftigungsgruppe B seit 03.05.2004 besteht und dass die vorgesehene Verwendung "Disposition, Kundenbetreuung, Akquisition von Kunden und Frächtern" umfasst. Die Bestätigung des Arbeitgebers vom 22.08.2014 ist vorerst

wortgleich mit derjenigen vom 21.06.2013 und enthält ergänzend *"Die Reisen wurden seitens Firma Spedition & Handel GmbH nicht angeordnet, wir begrüßen jedoch seine Eigeninitiative zum beruflichen Weiterkommen und der Festigung seines Arbeitsplatzes, dies macht ihn für uns zu einem wertvollen Mitarbeiter. Das er dadurch eine Bindung mit diversen Lieferanten und Kunden aufbaut, ist für ihn sicher vom Vorteil, vor allem da wir sehen, dass er dadurch gute Leistungen erbringt und dies im Endeffekt förderlich für unser Unternehmen ist."*

Mit Schreiben vom 20.08.2018 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht eine Ergänzung zu den Ausführungen im Vorlageantrag: *"Zu den Ausführungen im Vorlageantrag darf ergänzt werden: Laut Dienstvertrag ist der Antragsteller Disponent. Definition „Disponent“ aus Wikipedia: In Speditionen oder Kurierunternehmen teilt er die Touren für die Fahrzeugflotte ein und überwacht die Erledigung. Dabei sammelt er gleichzeitig Informationen zur Abrechnung und Qualitätssicherung von erbrachten Leistungen. Im Gegensatz zum Planer hat ein Disponent nicht die Aufgabe, Touren zu planen. In Speditionen werden allerdings häufig die Aufgaben von Disponent und Planer zusammengefasst und als Disponent bezeichnet. Dies führt deshalb zu unterschiedlichen Abgrenzungen des Aufgabenbereichs eines Disponenten in verschiedenen Unternehmen. Im Gegensatz dazu Vertreter: Definition „Vertreter“ aus Wikipedia: ein selbständiger Vertriebsbeauftragter zur Vermittlung und zum Abschluss von Geschäften Vertreter im Sinne der VO zu § 17 EStG 1988 sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Arbeitnehmer muss die Vertretertätigkeit ausschließlich ausüben. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Es wurden trotz Aufforderung alle vorhandenen Nachweise vorzulegen z.B. keine Nachweise über Terminvereinbarungen mit den ausländischen Geschäftspartnern vorgelegt (Mail Schriftverkehr, Kalenderaufzeichnungen etc). Es kann nicht angenommen werden, dass ohne Terminvereinbarung weite Strecken ins Ausland zurückgelegt werden. Besonders erforderlich erscheint die Vereinbarung von Terminen da diese Besuche laut Angaben in der Freizeit und am Wochenende stattfanden. Jedenfalls wurde vom Arbeitgeber die Notwendigkeit vor Ort tätig zu sein weder gefordert noch abgegolten. Bei den vorgelegten Aufzeichnungen über die gefahrenen Kilometer ist keine Angabe über den Kilometerstand enthalten. Wenn Dienstreisen nicht regelmäßig durchgeführt werden, ist es im Privatbereich unüblich ein durchgehendes Fahrtenbuch zu führen. Vielmehr werden bei solchen Sachverhalten lediglich die Tage der jeweiligen Reise mit Kilometeranfangs— und —Endstand, Zweck, Ort/e und Beginn und Ende der Reise in den Aufzeichnungen angeführt. Die vorgelegten Aufzeichnungen sind daher wenig aussagekräftig. Unterlagen betreffend im Jahr zurückgelegte Kilometer wie „Pickerlgutachten“ oder Servicerechnungen, auf denen der Kilometerstand aufgeführt ist, wurden nicht als Nachweis angeboten bzw. vorgelegt. Bei Auslandssachverhalten ist eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Antragstellers gefordert."*

Mit Schreiben vom 27.08.2018 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer die Vorhaltsergänzung der belangten Behörde zur Kenntnismahme und *"mit Gelegenheit zur Gegenäußerung unter Vorlage von Unterlagen"*.

Mit Schreiben vom 10.09.2018 nahm der Beschwerdeführer zur Vorlageergänzung der belangten Behörde vom 20.08.2018 ausführlich Stellung. Neue, nicht bereits aktenkundige Unterlagen wurden vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt. Der Beschwerdeführer brachte zu den Ausführungen über die Befugnisse von Disponenten vor, dass ein Disponent befugt sei, *"den ihm zugeteilten Arbeitsbereich weitgehend selbsttätig zu organisieren und zu leiten"* und *"dass die von mir getätigten Fahrten einen wertvollen und nachhaltigen Beitrag zum Bestand meines Arbeitgebers - und somit meines Jobs - darstellen"*, was *"auch bereits mehrfach seitens meines Arbeitgebers bestätigt"* wurde. Zum Vorhalt der belangten Behörde der nicht wiederum erbrachten Nachweise gab der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme an, dass er ein *"lückenloses Fahrtenbuch"* vorgelegt habe. Zum Argument der belangten Behörde, dass kein Dienstauftrag für die Durchführung der Fahrten vorgelegen sei, entgegnete der Beschwerdeführer dass *"ein expliziter Auftrag meines Arbeitgebers (..) nicht erforderlich"* sei und dass sein *"Arbeitgeber (...) jedoch (...) die Sinnhaftigkeit"* seiner *"Reisen bestätigt"* habe und zitierte das *"ABC der Werbungskosten"* des BMFs unter Angabe der Url wie folgt: *"Eine berufliche Veranlassung kann -anders als bei einer Dienstreise - auch ohne Auftrag der Arbeitgeberin/des Arbeitgebers gegeben sein (z.B. bei Berufsfortbildung, zur Erlangung eines neuen Arbeitsplatzes)".* Zum fehlenden Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten gab der Beschwerdeführer an: *"Da ich meines Erachtens aufgrund meines Fahrtenbuches keine weiteren Aufzeichnungen benötige, habe ich diese auch kaum gesammelt und aufbewahrt. Trotzdem habe ich sämtliche, zusätzliche Aufzeichnungen nachgereicht. Zusätzlich habe ich diese Aufzeichnungen für Sie in meinem Schreiben vom 13.04.2018 durch Protokolle ergänzt."* Zum fehlenden Kilometerstand gab der Beschwerdeführer an: *"Somit habe ich meine Fahrten vollständig in meinem Fahrtenbuch mitgeführt."* Zu seiner Mitwirkungsverpflichtung meinte der Beschwerdeführer, dass er jedes Ersuchen um Ergänzung fristgerecht beantwortet habe und er habe *"alle Informationen weitergegeben, obwohl dieses Vorgehen der Finanz sehr langwierig, zeitraubend und beschwerlich für mich war."*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht vom oben angeführten Sachverhalt aus, wobei das Augenmerk auf den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu legen ist.

1. Beschwerdegegenstand:

Der Beschwerdeführer macht Reisekosten (Kilometergeld, Tages- und Nächtigungsgeld) als Werbungskosten geltend, wobei die Frage nach der beruflichen Veranlassung zu klären ist. Es ist strittig, ob beruflich veranlasste Fahrten durchgeführt wurden und ob aus diesem Grund Werbungskosten anzuerkennen sind.

2. Rechtslage:

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

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bestimmt, dass Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten sind. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen:

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers
 - seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
 - so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

- a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.
- b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei

Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

- c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.
- d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.
- e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

§ 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

3. Rechtliche Beurteilung:

Die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ist unter Zugrundelegung der oben dargestellten Rechtslage vorzunehmen.

a) Fehlender Dienstauftrag:

Der Beschwerdeführer gab im Vorlageantrag an: *"Die in der Beschwerdevorentscheidung getroffene Aussage, dass für meine Reisetätigkeit kein Dienstauftrag vorliegen würde entspricht nicht den Tatsachen"*. Der Dienstgeber, die Firma Spedition & Handel GmbH, bestätigte demgegenüber, dass der Beschwerdeführer das Dienstfahrzeug nicht benützt hat. Es ist somit erwiesen, dass es sich bei der

Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Firma Spedition & Handel GmbH nicht um eine dienstlich angeordnete Außendiensttätigkeit oder eine vom Dienstgeber angeordnete Vertretertätigkeit handelt. Auf das Argument der belangten Behörde in der Vorlageergänzung vom 20.08.2018 zur Unterscheidung der Berufe *"Disponent"* und *"Vertreter"* wird verwiesen. Aus dem Dienstzettel 2018 ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer für *"Disposition, Kundenbetreuung, Akquisition von Kunden und Frächtern"* zuständig war. Eine Dienstbeschreibung des Dienstgebers, die Fahrten ins Ausland mitumfasst, liegt nicht vor. Dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers dementsprechend nicht vom Dienstgeber beauftragt wurde, wird insbesondere auch im Schreiben der Firma Spedition & Handel GmbH vom 21.06.2013 festgehalten, wonach der Beschwerdeführer *"nach eigenen Angaben auch am Wochenende im Ausland tätig"* ist und *"Da es sich hierbei um keine Arbeitszeit handelt erhält er für diese Tätigkeit keinen Kostenersatz. Name2 wird für diese Tätigkeit auch kein Firmenauto zur Verfügung gestellt."* Somit ist davon auszugehen, dass für die betreffenden Fahrten kein Dienstauftrag vorlag. Die belangte Behörde hat mit diesem Argument die Beschwerde abgewiesen.

Dazu ist festzustellen, dass es grundsätzlich bei der Geltendmachung von Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht auf die Voraussetzung des Vorliegens eines Dienstauftrages durch den Dienstgeber ankommt. Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind zB. Aus- und Fortbildungskosten auch als Werbungskosten abzugsfähig, obwohl die Aufwendungen freiwillig getätigt werden; hierbei wird auf den Zusammenhang mit dem bestehenden Dienstverhältnis abgestellt. Demgegenüber ist im vorliegenden Beschwerdefall ein unmittelbarer Zusammenhang mit der in der Dienstbeschreibung des Dienstgebers der Firma Spedition & Handel GmbH beschriebenen Tätigkeit nicht erkennbar. Das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.04.2018, dass er *"Andernfalls (...)dem Anforderungsprofil"* seiner *"beruflichen Tätigkeit nicht mehr entsprochen"* hätte, kann nicht als den Tatsachen entsprechend angesehen werden, da - wie oben dargelegt - eine Außendiensttätigkeit eben nicht vom Anforderungsprofil der Dienstbeschreibung des Dienstgebers umfasst war.

b) Nichtvorliegen einer Gefährdung des Arbeitsplatzes:

Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 02.06.2014 ist bei der Geltendmachung von Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 auch nicht von der Voraussetzung einer *"Gefährdung des Arbeitsplatzes bei Nichtbefolgung eines Auftrages des Arbeitsgebers"* auszugehen, da ein unmittelbarer, ursächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen bei der Gewährung des Abzuges von Werbungskosten ausreichen würde.

c) Abgrenzung zu den Kosten der Lebensführung:

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll,

dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

Entsprechend der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (VwGH 24.11.1999, 99/13/0202).

Als Ergebnis der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass wenn Fahrtkosten nicht nachgewiesenermaßen ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind, diese nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründen, was insbesondere dann der Fall ist, wenn eine Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstellt, also zB. an eine Geschäftsreise ein Urlaub angehängt wird (VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Die Durchführung von Fahrten mit dem Privat-PKW zur Einkünfteerzielung ist nicht typischerweise unzweifelhaft gegeben, da der Beschwerdeführer, wie es aus dem Dienstzettel 2018 und der Bestätigung der Firma Spedition & Handel GmbH entnommen werden kann, keine berufliche Tätigkeit ausübt, bei der er einen PKW benötigt. Der Privat-PKW ist ein Wirtschaftsgut der privaten Lebensführung, als Teil der Ausstattung eines Haushaltes, das nicht üblicherweise von einem Dienstnehmer beruflich verwendet wird (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197). Es wird hiermit festgestellt, dass privat getätigte Erkundungsfahrten in der Freizeit gänzlich nicht als beruflich veranlasst anzusehen sind.

Es liegen mehrere Indizien für das Nichtvorliegen der behaupteten beruflichen Veranlassung der als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten durch den Beschwerdeführer vor:

- Erstens sind lt. dem vorgelegten Fahrtenbuch ausnahmslos alle geltend gemachten Reisen vom Wohnort des Beschwerdeführers und nicht von der Dienstgeberadresse aus getätigt worden.
- Zweitens, dass die durch den Beschwerdeführer geltend gemachten Reisen ausschließlich an Feiertagen, in der Urlaubszeit und an Wochenenden durchgeführt wurden ist als Indiz für einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung zu sehen, da üblicherweise Dienstreisen nicht in der Privatzeit durchzuführen sind.
- Drittens wurde - wie von der belangten Behörde in der Vorlageergänzung vom 20.08.2018 angegeben - vom Dienstgeber kein Entgelt gewährt oder in Aussicht gestellt. Im Schreiben der Firma Spedition & Handel GmbH vom 21.06.2013 ist festgehalten, dass der Beschwerdeführer *"nach eigenen Angaben auch am Wochenende im Ausland tätig"* war. Ebenso wird darin angeführt: *"Da es sich hierbei um keine Arbeitszeit handelt"*

erhält er für diese Tätigkeit keinen Kostenersatz". Dies ist somit als weiteres Indiz für eine private Veranlassung der Fahrten anzusehen.

- Viertens spricht zudem der Umstand, dass der Beschwerdeführer anhand der Lohnzettel der Jahre 2012 bis 2014 weder im beschwerdegegenständlichen Kalenderjahr noch in den 2 darauffolgenden Kalenderjahren eine Gehaltserhöhung oder eine bessere Position erhalten hat, für diese Beurteilung.
- Fünftens dass die Reiseziele zT. zu gängigen Urlaubsdestinationen (Bari, Ancona, Zahony (am Balaton), Riga, Tallin, etc...) ausgeführt wurden ist als weiteres Indiz für eine private (zumindest Mit-) Veranlassung zu beurteilen, denn eine Fahrt an einen Urlaubsort am Wochenende ist nicht beruflich veranlasst (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Aus den oben angeführten Fakten ergibt sich, dass die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge zu den Durchgeführten Reisen eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung bzw. eine konkrete Zuordnung nicht möglich ist und aus diesem Grund der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht kommt (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

d) Fehlende Notwendigkeit der Reisetätigkeit:

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen jedoch ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht auszuschließen ist, liegen nur dann abzugsfähige Kosten vor, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163).

Daher ist zunächst festzustellen, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Reisekosten beruflich oder privat - unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallend - veranlasst sind. Der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgend, bietet in derartigen Fällen die Notwendigkeit das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung (VwGH 28.9.04, 2001/14/0178; VwGH 27.3.03, 2001/15/0038), denn eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Steuerpflichtigen einkünftermindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung gegeben wäre, würde gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG verstoßen (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Denn lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148). Die Notwendigkeit der Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit ist dabei *"dahingehend zu verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind"* (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

Eine Bestätigung des Dienstgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit reicht für sich allein für die Abzugsfähigkeit nicht aus (VwGH 22.09.2000, 98/15/0111). Selbst wenn man entgegen der hier vertretenen Rechtsmeinung von einem Ausreichen der Bestätigungen des Dienstgebers ausgehen würde, wäre damit für den Beschwerdeführer

nichts gewonnen, da der Dienstgeber explizit nur die Förderlichkeit der Dienstreisen bestätigt hat, aber nicht die vom Beschwerdeführer behauptete Notwendigkeit ihrer Durchführung: *"Die Reisen wurden seitens Firma Spedition & Handel GmbH nicht angeordnet, wir begrüßen jedoch seine Eigeninitiative zum beruflichen Weiterkommen und der Festigung seines Arbeitsplatzes, dies macht ihn für uns zu einem wertvollen Mitarbeiter. Das er dadurch eine Bindung mit diversen Lieferanten und Kunden aufbaut, ist für ihn sicher vom Vorteil, vor allem da wir sehen, dass er dadurch gute Leistungen erbringt und dies im Endeffekt förderlich für unser Unternehmen ist."* Das Vorbringen des Beschwerdeführers vom 10.09.2018, sein Dienstgeber habe die *"Sinnhaftigkeit"* seiner *"Reisen bestätigt"* steht im Widerspruch zu den vorliegenden Erklärungen. Dass es durch die Reisetätigkeit des Beschwerdeführers, wie von ihm behauptet, überhaupt zu einem Vorteil für den Dienstgeber gekommen sei, konnte anhand der vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden. Da somit lediglich Aufwendungen zur *"Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen"* im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 vorliegen, sind diese Aufwendungen nicht den Werbungskosten, sondern dem Abzugsverbot für Aufwendungen der privaten Lebensführung zu unterwerfen (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0325).

Beim Erfordernis der Notwendigkeit der Aufwendungen ist ein nachgewiesener unmittelbarer Zusammenhang mit der konkreten beruflichen Tätigkeit unabdingbar. Die Notwendigkeit der Durchführung der durchgeführten Reisen wurde demgegenüber vom Beschwerdeführer nicht glaubhaft gemacht.

e) Fehlende Nachweiserbringung bzw. Glaubhaftmachung:

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0111; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gem. §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Der Beschwerdeführer hat im Beschwerdeverfahren seiner Mitwirkungsverpflichtung iSd. § 138 BAO nicht entsprochen. § 138 Abs. 1 BAO normiert, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Der Beschwerdeführer wurde - wie oben skizziert - von der belangten Behörde mehrmals aufgefordert, schriftliche Nachweise vorzulegen. Auch mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 19.03.2018 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, den Nachweis für die berufliche Veranlassung der Reisen (zB. Unterlagen zu den Kundentreffen, Besichtigungen, beruflich veranlasste Termine) und den Nachweis Ihrer Notwendigkeit zu erbringen. In der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 12.04.2018 wird dazu angegeben, dass *"es bei den Erstkontakten keine Unterlagen"* gibt. Dieses Vorbringen des Beschwerdeführers ist nicht glaubhaft.

Das Fahrtenbuch enthält zwar Anfang- und Endkilometer der Reisetage, aber - wie dem Beschwerdeführer mehrmals vorgehalten wurde - die Angabe der jeweiligen Kilometerstände und die Bezeichnung des arbeitnehmereigenen KFZ fehlen. Der Beschwerdeführer brachte in der Beschwerde vom 13.05.2013, vor, "dass das *vorgelegte Fahrtenbuch lt. Gesetz ausreichend ist*". Der Beschwerdeführer gab im Schreiben vom 10.09.2018 an, dass er "*meines Erachtens aufgrund meines Fahrtenbuches keine weiteren Aufzeichnungen benötige*" und daher die fehlenden Nachweise "*auch kaum gesammelt und aufbewahrt*" habe. Zum fehlenden Kilometerstand gab der Beschwerdeführer lediglich an: "*Somit habe ich meine Fahrten vollständig in meinem Fahrtenbuch mitgeführt.*" Durch diese allgemein gehaltenen Aussagen ist die Glaubhaftigkeit der Vorbringen des Beschwerdeführers in Zweifel zu ziehen.

Es ist festzuhalten, dass die Frage der beruflichen Veranlassung bzw. die Überprüfung durch die belangte Behörde, ob die Fahrten tatsächlich stattgefunden haben, zB. einen Vergleich mit Pickerlberichten, Reparatur- und Serviceunterlagen und weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers notwendig macht (UFS 11.2.2005, RV/0606-I/03). Die herrschende Lehre vertritt die Auffassung: "*Nicht nur eine als Fahrtenbuch bezeichnete Dokumentation ist als alleiniges Beweismittel gültig. Die geforderten Inhalte können sich aus anderen Aufzeichnungen ergeben*" (Fragner in SWK 3/2014, 101).

Der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend dürfen Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, durch die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 24.9.02, 99/14/0006).

Zu seiner Mitwirkungsverpflichtung gab der Beschwerdeführer im Schreiben vom 10.09.2018 an, dass er jedes Ersuchen um Ergänzung fristgerecht beantwortet habe. Er habe "*sämtliche, zusätzliche Aufzeichnungen nachgereicht. Zusätzlich habe ich diese Aufzeichnungen für Sie in meinem Schreiben vom 13.04.2018 durch Protokolle ergänzt*" und "*alle Informationen weitergegeben, obwohl dieses Vorgehen der Finanz sehr langwierig, zeitraubend und beschwerlich für mich war.*"

Der Beschwerdeführer hat lediglich das Fahrtenbuch, die Schreiben des Dienstgebers, der Firma Spedition & Handel GmbH, den Dienstzettel 2018 und ein selbst verfasstes Protokoll über eine einzige Dienstreise vorgelegt. Es war dem Bundesfinanzgericht anhand der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen somit nicht möglich, zu überprüfen, ob die Fahrten überhaupt stattgefunden haben.

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur ist es Aufgabe der beiden Instanzen des Verwaltungsverfahrens, Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände des Einzelfalles zu treffen. Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung

des Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen nicht gegeben (Pezzer, DStR 2010, 93, 96). Der Beschluss des Großen Senates des BFH, GrS 1/06, führt in Rz 126 in diesem Sinne aus, dass sich die Rechtsmittelinstanz idR. nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen darf, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Der Steuerpflichtige hat entsprechende Nachweise zu erbringen, die Rechtsmittelinstanz hat dazu Feststellungen zu treffen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer trotz mehrmaligen Aufforderungen der belangten Behörde und des Bundesfinanzgerichts zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung der Reisen keine beweiskräftigen Unterlagen vorgelegt, die eine Überprüfung seiner Angaben möglich gemacht hätte. Das Verhalten des Beschwerdeführers ist als Weigerung anzusehen, bei den von ihm geltend gemachten Werbungskosten ihre betriebliche Verursachung nachzuweisen (VwGH 17.9.1997, 93/13/0059). Der Rechtsansicht des Beschwerdeführers, dass die Geltendmachung von Kilometergeldern eine Pauschalierung von Aufwendungen darstellen soll, die keines Nachweises dem Grunde nach bedarf, ist zu entgegnen, dass Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dem Grunde nach nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen sind und es sich bei der Anwendung des Kilometergeldes lediglich um eine pauschalierte Berechnung dieser Werbungskosten handelt.

Der Beschwerdeführer hat seiner Mitwirkungsverpflichtung iSd § 138 Abs. 1 BAO nicht entsprochen. Auch bezüglich der pauschalen Tages- und Nächtigungsgelder, die vom Beschwerdeführer beantragt wurden, ist die Grundvoraussetzung gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, dass solche Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Nächtigung überhaupt angefallen sind. Sind solche Aufwendungen dem Grunde nach angefallen, dann erst hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Tages- und Nächtigungsgeld, ohne die Höhe seiner Aufwendungen nachweisen zu müssen (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156; VwGH 30.1.2003, 99/15/0085; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014). Den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung des Zutreffens dieser Grundvoraussetzung hat der Beschwerdeführer unter Verletzung der in seiner Sphäre gelegenen Mitwirkungsverpflichtung, nicht erbracht. Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt; das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, eine solche Rechtsprechung nicht fehlt und die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt in seinem Erkenntnis mit den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 20. September 2018