

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch WT, Adresse2 über die Beschwerde vom 12.11.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 29.09.2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Verfahren und Vorbringen:

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) bezog in den Streitjahren 2006 und 2007 neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (nur betreffend 2006) **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** aus der **Tätigkeit der Montage und Demontage von Messeständen im In- und Ausland**.

Wie aus dem im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten freien Dienstvertrag mit Vertragsbeginn 14.09.2006 hervorgeht, verpflichtete sich der Auftraggeber (in der Folge: AG), ein inländisches Tischlerei – und Messebau – Unternehmen, aus diesem Vertrag für die Erbringung der oben beschriebenen Tätigkeit durch den Bf. zu einem monatlichen Entgelt von EUR 1.700 netto zuzüglich anfallender Diäten bei Auslandsarbeiten. Der Bf. ist an keinen Dienstort gebunden. Einer Zusatzvereinbarung gleichen Datums sind Regelungen bezüglich des Entgeltes bei monatlicher Mehrleistung sowie die vom AG lediglich bei Übernachtungen zu leistenden Diätsätze je nach Einsatzland und die zu verrechnenden Arbeitszeiten einschließlich Fahrzeiten zu entnehmen.

Im Zuge einer Meldung gemäß § 109a EStG durch den AG erfolgte eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO. Im Betriebsprüfungsakt liegen für 2006 und 2007 die den Bf. betreffenden Konten des AG bezüglich der Honorarabrechnungen sowie monatliche Diätenpauschalabrechnungen des AG ohne Einsatzortangabe (betreffend 2006) und Bankbelege des AG betreffend Taggeld und Honorarüberweisung (betreffend 2007) vor. Unterlagen des Bf., wie Einnahmen/Ausgaben-Rechnung mit konkreter Aufstellung von Reisekosten finden sich darin nicht.

Die **Betriebsprüfung** erkannte daher ausgabenseitig neben den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung lediglich das **Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG von 12% der Einnahmen** an, welche sich als Summe der Honorare und ausbezahlten Taggelder darstellen, und erließ die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2006 (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) und für 2007 (als Erstbescheid) jeweils vom 29.09.2009.

Erst im Zuge der, nach gewährter Fristenstreckung eingebrachten Berufungen vom 12.11.2009 legte der Bf. über seinen steuerlichen Vertreter **Einnahmen/Ausgabenrechnungen** jeweils für die Streitjahre vor.

Bezüglich der für 2006 und 2007 geltend gemachten Ausgaben betreffend Telefonkosten wurde eine Telefonkostenabrechnung des Mobilfunkanbieters des Bf. mit im Wesentlichen monatlichen Pauschalabrechnungsbeträgen beigelegt. Für 2006 wurde lediglich 50% dieser Summe, zumal der Bf. die Tätigkeit aus dem freien Dienstvertrag erst im September aufgenommen hatte, und für 2007 93% des Gesamtrechnungsbetrages von EUR 876,80, sohin EUR 815,92 angesetzt.

Hinsichtlich der Reise- und Fahrtspesen wurde für **2006** nur ein Beiblatt folgenden Inhalts beigebracht:

Anteilige KM	4.710,00	1.770,96
Taggelder DE	13	458,90
		2.229,86

Für **2007** wurde eine 1! Seite umfassende Reisekostenaufstellung mit folgenden Rubriken vorgelegt:

Datum von	Datum bis	Ziel	Zweck	Tag	Nacht	KM

Darin wurden 16 Reisebewegungen mit den verschiedenen Einsatzorten unter Angabe der Städte ohne konkrete Adressbezeichnung und gerundeten KM-Beträgen dargestellt. In der letzten Spalte werden für die zwischen 01.01. – 31.12.2007 durchgeföhrten „diversen Fahrten 1.700 KM angesetzt.

Das Finanzamt forderte mit **Vorhalt** vom 25.11.2009 die Beibringung folgender Unterlagen:

2006: *Aufzeichnungen bezüglich Kilometergelder (EUR 1770,96) und Taggelder (EUR 458,90) inklusive Berechnung*

2007: *Aufzeichnungen über die KM für diverse Fahrten (1.700 KM), Berechnungen der Diäten Ausland, Inland, und Nächtigungsgelder.*

2006 und 2007 : *Grundlage für Ansatz der Privatanteile*

Mit **Schriftsatz des Bf.** vom 16.12.2009 wurden die Fragen wie folgt beantwortet:

2006: *Taggelder wurden aliquot mit 13 Tagen in Deutschland (rund ¼ zu 2007) und Kilometergelder wurden ebenso aliquot angenommen.*

2007: *liegt bei; bei den 1.700 KM handelt es sich um Fahrten für das Jahr 2007 zum AG, Bank, Stadtbesorgungen, Post und Steuerberater (ca. 140 km p.m.; eh sehr niedrig geschätzt).*

PA= 20% der Telefonkosten.

Das Finanzamt gab mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 13.01.2010 dem Berufungsbegehren nicht Folge und führte unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien – auszugsweise wiedergegeben - begründend aus:

2006:

Die Angabe der gesamten betrieblich gefahrenen KM in einer Summe, die auf Basis der für 2007 berücksichtigten KM aliquot (rd. ¼) ermittelt wurden, stellt keinen geeigneten Nachweis dar. Dieser ist üblicherweise in Form eines Fahrtenbuches zu erbringen.

Hinsichtlich der Taggelder gibt es nur Belege für die vom AG ausbezahlten Beträge für den Zeitraum September bis Dezember 2006. Bezuglich der Betriebsausgaben von EUR 458,90 für 13 Tage gibt es keine Grundaufzeichnungen, woraus der jeweilige Reisetag und das Reiseziel ersichtlich sind. In der Vorhaltsbeantwortung wurde angegeben, dass die 13 Tage in Deutschland aus dem Wert für 2007 im Ausmaß von rd ¼ abgeleitet wurden. Diese Vorgangsweise stellt keine Glaubhaftmachung der geltend gemachten Reisekosten dar. Hinsichtlich der Telefonkosten wurden zwar die Rechnungen des Mobilfunkbetreibers vorgelegt. Mangels Aufzeichnungen ist der betriebliche Anteil im Schätzungsweg zu ermitteln. Wenn vom Berufungswerber überhaupt keine Gründe für die betriebliche Nutzung im gegenständlichen Ausmaß von 80% angeführt werden, kann von einer Glaubhaftmachung nicht gesprochen werden.

2007:

Die Reisekostenaufstellung erfüllt mit ihren gerundeten Beträgen und Fehlens der KM-Stände nicht die Anforderungen an ein Fahrtenbuch bzw. eine Reisekostenabrechnung. Bei der Position diverse Fahrten können die 1700 KM den in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.12.2009 angegebenen Reisezielen überhaupt nicht zugeordnet werden. Mangels geeigneter Grundaufzeichnungen kann die o.a. Reisekostenaufstellung

betreffend Taggelder nicht nachvollzogen werden. Bezuglich der geltend gemachten Nächtigungsgelder wären neben der vorliegenden Aufstellung auch Belege (z.B. Rechnungen) oder aber Berechnungsgrundlagen betreffend eines allfälligen Pauschalbetrages notwendig. Die in der Einnahmen/Ausgaben-rechnung geltend gemachten Reisekosten wurden aus den angeführten Gründen nicht glaubhaft gemacht.

Hinsichtlich der Telefonkosten für 2007 deckt sich die Begründung mit jener der BVE für 2006.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wendete der Bf. hinsichtlich der Telefonkosten ein, dass er durch Vorlage der Mobilfunkrechnungen seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen sei und das Finanzamt von Amts wegen die betriebliche Veranlassung festzustellen habe. Es würde nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, dass der betriebliche Anteil von Telefonkosten **Null** betragen würde.

Die vorgelegten Reisekostenaufstellungen für 2007 entstammten großteils den vom Bf. gestellten Abrechnungen, sodass die Führung eines Fahrtenbuches entfallen könne. Hinsichtlich der Position „1700 KM – diverse Fahrten“ gebe es keine Aufzeichnungen. Sie wären im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses geschätzt worden und betreffen allgemein übliche Fahrten eines Abgabepflichtigen zu Post, Bank, Steuerberater und Auftraggeber.

Bei den ausbezahlten Taggeldern (2007) handle es sich um Ersätze bzw. weiterverrechnete Kosten von angefallenen Betriebsausgaben. Würden diese Ersätze seitens der Finanzbehörde als nachgewiesene Betriebseinnahmen angesetzt, so würde es als schlüssig erscheinen, dass Reisekosten iHv EUR 3.988,16, welche vom AG nicht ersetzt worden seien, dennoch betriebliche Ausgaben darstellten.

Für 2006, dem Beginn der Selbständigkeit, gebe es für die Fahrten keine Aufzeichnungen, weshalb sie geschätzt worden wären. Bei den angefallenen Taggeldern handle es sich um Ersätze bzw. weiterverrechnete Kosten von angefallenen Betriebsausgaben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 ist gemäß § 323 Abs 38 BAO, BGBI I 2013/14 vom **Bundesfinanzgericht** als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht forderte nochmals zwecks Überprüfung der beruflichen Veranlassung der geltend gemachten Betriebsausgaben die Vorlage von Reiseabrechnungen, des freien Dienstvertrages und hinsichtlich der Telefonkosten die Abklärung, ob es sich um ein Dienst- oder Privathandy handle und welcher allfällige jeweilige Verrechnungsmodus bestünde.

In Beantwortung bezog sich der Bf. hinsichtlich des Punktes Reisekosten auf die bereits vorliegende Aufstellung für 2007 mit Angabe des Zielortes, des Zeitraumes der Reise und der gefahrenen Kilometer. Danach sei bei Erstellung der Jahresabschlüsse der betriebliche Aufwand angesetzt worden, wobei dieser betreffend 2007, zumal in diesem

Jahr wesentlich mehr Messestände auf- und abgebaut worden wären, logischerweise höher wäre. Überdies wäre in der Einnahmen/Ausgabenrechnung ein Privatanteil ausgeschieden worden.

Insgesamt würden die Unterlagen 2006 und 2007 nur mehr fragmenthaft vorliegen. Hinsichtlich der Telefonkosten weist der Bf. darauf hin, dass kein Diensthandy existierte, auch keine Kostenersätze seitens des AG geleistet worden wären und der Großteil der Telefonkosten sich auf die betrieblich veranlassten Roaminggebühren zurückführen ließe.

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens legt der Bf. überdies eine am 23.04.2011 ausgestellte Bestätigung der Mutter seines am 16.10.2002 geborenen Sohnes vor, wonach der Bf. seit 01.01.2005 bis dato Alimentezahlungen leistet, und beantragt die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages.

Eine Recherche im Zentralen Melderegister ergab, dass der Bf. und sein Sohn nicht im selben Haushalt leben.

Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis folgenden Sachverhalt, der aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie dem Vorbringen des Bf und dem Beweisverfahren vor dem Bundesfinanzgericht hervorgeht, zugrunde:

Der Bf. war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (konkret: seit 14.09.2006) im Rahmen eines freien Dienstvertrages für die Montage und Demontage von Messeständen im In – und Ausland tätig. Der Bf. ist an keinen Dienstort gebunden. Von seinem inländischen AG erhielt er neben einem monatlichen Entgelt auch Diäten bei Auslandsarbeiten, welche er monatlich pauschal je nach Anzahl der Einsatztage mit dem AG abrechnete. Es gibt keine Teilrechnungen mit Nennung der einzelnen Einsatzorte, konkreter Reisedauer und sonstiger Angaben. Ebenso wenig wurden Hotelrechnungen vorgelegt.

Vom Bf. wurde kein Fahrtenbuch geführt. Bezuglich der im Rahmen der Einnahmen/Ausgabenrechnung geltend gemachten Reisekosten gibt es für **2006** vielmehr nur eine Aufstellung mit Angabe des Gesamtbetrages der beruflich gefahrenen KM, das daraus errechnete Gesamt-KM-Geld, sowie die Gesamtanzahl der Taggelder für Deutschland. Diese Beträge wurden aliquot für den Zeitraum seiner beruflichen Tätigkeit 2006 (im Wesentlichen viertes Quartal) aus 2007 rückgerechnet.

Für **2007** legte der Bf. eine Aufstellung der Reisekosten mit 16 Reisebewegungen vor, in welcher jeweils je Reise Abreise- und Rückkehrdatum, Einsatzort ohne konkrete Adressbezeichnung, Reisezweck, Anzahl der Reisetage und Nächtigungen und gefahrene KM in abgerundeten Beträgen angeführt sind.

Der Bf. hatte kein Diensthandy. Er erhielt vom AG keinen Ersatz für Telefonkosten. Der Bf. legte für 2006 und 2007 die auf seinen Namen lautenden Telefonkostenabrechnungen seines Mobilfunkanbieters vor, in denen die monatlichen Rechnungsbeträge aufgelistet sind. Davon schied er einen Privatanteil von ca. 10% aus.

Der Bf. leistet seit 01.01.2005 Alimentezahlungen für seinen im Verfahrenszeitraum 2006 und 2007 nicht haushaltzugehörigen, am 16.10.2002 geborenen Sohn.

Rechtslage und Erwägungen:

Betriebseinnahmen/durchlaufende Posten:

In § 4 Abs. 3, 2. Satz EStG wird auf durchlaufende Posten Bezug genommen. Demnach sind diese bei der Gewinnermittlung auszuscheiden. Bei durchlaufenden Posten handelt es sich um Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Wesentlich ist dabei, ob der Steuerpflichtige die Beträge erkennbar für einen Dritten vereinnahmt bzw. verausgabt. Typische Beispiele sind Gerichtsgebühren, Stempelkosten oder Fremdgelder eines Rechtsanwaltes (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 4 Tz 217).

Die im gegenständlichen Fall an den Bf. ausbezahlten pauschalierten Reisekostenersätze stellen keine durchlaufenden Posten im oben dargelegten Sinne dar. Es handelt sich hier vielmehr um schlichten pauschalierten Kostenersatz. Allein schon die Tatsache, dass dem Bf. die anlässlich von Dienstreisen verausgabten Beträge monatlich pauschaliert und nicht in der tatsächlichen, nachgewiesenen Höhe ersetzt wurden, impliziert, dass es sich hier keinesfalls um durchlaufende Posten handelt.

Bei den ausbezahlten Diäten handelt es sich somit um Einnahmen.

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.

Nach § 138 BAO haben Steuerpflichtige sowie die Abfuhr - und Zahlungspflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur bei Auslandsbeziehungen (VwGH 1.6.06, 2004/15/0066) bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.04, 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.00, 96/14/0107 vgl. sowie Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 4 Rz 279).

Beweisen bedeutet den Nachweis über die Richtigkeit eines Vorbringens zu erbringen.

Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027). 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 amtsweigigen 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 amtsweigiger 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 amtsweigige 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. hiezu beispielsweise auch das hg. Erkenntnis vom 17. November 1980, Zl. 1885/78). Diese Formel bringt den allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck, daß die Pflicht zur amtsweigigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze findet, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. hiezu 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 Abgabenpflicht 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.

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).

Reisekosten:

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 anderseits die aufgrund der auswärtigen Dienstverrichtung angefallenen Fahrtkosten.

Reisediäten:

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."

Die Textierung der § 16 Z 9 (Reisekosten als Werbungskosten) ist inhaltlich gleichlautend mit der Bestimmung des § 4 Abs 5 im betrieblichen Bereich, weshalb auch die Voraussetzungen für den Abzug von Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben und als Werbungskosten ident sind.

Nach der Judikatur liegt eine Reise vor, (1) wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher/betrieblicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch (2) der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (VwGH 21.11.91, 90/13/0101), wobei weiters (3) eine Reise idR erst bei einer Entfernung von 20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit anzunehmen ist (VwGH 11.6.91, 91/14/0074) und (4) ein zeitliches Ausmaß von drei Stunden überschritten sein muss (vgl. § 26 Z 4 lit b und

d). Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt grundsätzlich die Betriebsstätte. Bei Reisenden, die ihre berufsbedingten Fahrten von ihrer Wohnung aus antreten, ist allerdings die Wohnung und nicht der Sitz des Arbeitgebers die Betriebsstätte (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 43ff).

Der 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, 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.

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 (vgl. UFS 30.12.2011, RV/0970-G/11 und dort referierte hg. Judikatur).

Bei Auslandsreisen ist der in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten (RGV) für das jeweilige Land vorgesehene Höchstsatz maßgeblich (siehe LStR 1405). Die Pauschalsätze für Auslandsreisen liegen regelmäßig über denen der Inlandsreisen. Dauert die Reise mehr als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Überschreitet die Reise also die Dauer von elf Stunden, steht der volle Tagessatz zu. Bei Auslandsreisen bis zur Veranlagung 2007 war eine Dauer von mehr als fünf Stunden erforderlich, wobei die Aliquotierung nach § 17 RGV erfolgte. Ab der Veranlagung 2008 ist durch den Verweis auf § 26 Z 4 auch eine Kalendertagsabrechnung möglich. Nach VwGH 30.10.01, 95/14/0013, stehen einem Steuerpflichtigen allerdings auch dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält (Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 45).

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.

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 Einkünftezielung 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.

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).

Im letztgenannten Artikel werden unter Bezugnahme auf die dort besprochenen BFH-Urteile und der österreichischen Rechtsansicht zur Ordnungsmäßigkeit von Fahrtenbüchern und Nachweis der Fahrtkosten folgende Anforderungen aufgelistet:

- Beinhaltung aller beruflichen und privaten Fahrten,
- fortlaufende und übersichtliche Führung,
- zweifelsfreie und klare Angabe von Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt.;
- Hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit;
- Möglichkeit der Überprüfbarkeit auf materielle Richtigkeit mit vertretbarem Aufwand;
- Erfordernis zeitnah geführter Aufzeichnungen;
- Führung in geschlossener Form;
- Keine Möglichkeit nachträglicher Manipulationen.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

2006:

Der Bf. gibt im Vorlageantrag an, dass es für die **Fahrtkosten** keine Aufzeichnungen gebe und diese mittels Rückrechnung aus 2007 vom Bf. geschätzt wurden. Die Möglichkeit

der Überprüfbarkeit auf materielle Richtigkeit ist aber damit gänzlich unmöglich. Die Anerkennung der Fahrtkosten muss daher schon deswegen versagt bleiben.

Tatbestandsvoraussetzung für die Geltendmachung von **Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft** ist das Vorliegen einer ausschließlich betrieblich veranlassten Reise (vgl. § 4 Abs 5 EStG). Mangels Aufzeichnungen des Bf. über konkret getätigte betrieblich veranlasste Reisen scheidet die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 für den Gegenstandsfall aus. Die für 2006 vorliegenden monatlichen pauschalen Diätabrechnungen des Arbeitgebers sind aber gänzlich ungeeignet, auch nur irgendwelche Rückschlüsse auf konkrete beruflich veranlasste Reisen zuzulassen, die aber für die Anerkennung als Betriebsausgaben unerlässlich sind. Wenn der Bf. ausführt, dass das Finanzamt in seiner Begründung zur Beschwerdevorentscheidung die monatlichen Diätenabrechnungen des AG als nachgewiesen erachtet, jedoch als nicht glaubhaft gemachte Betriebsausgaben nicht anerkennt, und hierin einen Widerspruch sieht, ist dem zu entgegnen:

Unbestritten ist, dass der Bf. die Diäten seitens des AG vereinnahmt hat. Es liegen jedoch keinerlei Aufzeichnungen oder Rechnungen vor, die das Vorliegen von betrieblich veranlassten Reisen und daraus entstandenen Kosten konkret belegen und so den Betriebsausgabencharakter nachweisen oder zumindest glaubhaft machen würden.

2007:

Für 2007 wurde eine 1! Seite umfassende Reisekostenaufstellung vorgelegt. Sie erfüllt nicht die oben angeführten Voraussetzungen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches (fehlende Kilometerstände, fehlende Privatfahrten, gerundete Kilometerangaben, lediglich grobe Zielangaben, welche eine Nachprüfung weder der zurückgelegten Wegstrecke noch des Reisezwecks ermöglichen). Insbesondere sind nur betriebliche Fahrten erfasst, wobei trotz Aufforderung überhaupt kein Nachweis erfolgte oder zumindest eine Glaubhaftmachung erbracht wurde, ob diese Reisen überhaupt getätigten wurden.

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, Reisekostenabrechnungen oder andere Beweismittel vorgelegt werden. Der Gesetzgeber verlangt Aufzeichnungen nicht zum Selbstzweck, sondern um eine Nachprüfbarkeit durch die Abgabenbehörde sicherzustellen.

Überdies sind weder genauer Zeitpunkt des Reiseantritts noch der Rückkehr angeführt, sodass die Errechnung der Stundenanzahl je Reise als Grundlage für die Ermittlung der Diäten iSd § 4 Abs. 5 nicht möglich ist.

Telefonkosten:

Eine ausschließlich betriebliche Nutzung eines im Büro befindlichen Telefons ist unwahrscheinlich. Es liegt daher am Steuerpflichtigen, durch Aufzeichnung aller

Telefongespräche die ausschließlich betriebliche Nutzung nachzuweisen (VwGH 21.2.96, 93/14/0167). Gleichermaßen gilt für die Benutzung eines Handys. Nach VwGH 28.5.08, 2006/15/0125, ist allerdings einem Dienstnehmer der Beweis des beruflich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, regelmäßig nicht zumutbar, weshalb die Glaubhaftmachung genügt. Auch betrieblich veranlasste Telefongespräche von einem privaten Telefonanschluss in der Wohnung sind abzugsfähig. Neben der Gesprächsgebühr sind weiters die aliquote Grundgebühr und sonstige Gerätekosten zu berücksichtigen. Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des betrieblich/beruflichen Anteils im Schätzungswege zu ermitteln. Bei einer Vizebürgermeisterin hat der VwGH einen beruflichen Anteil von 20 % als den Lebenserfahrungen entsprechend angesehen (VwGH 21.7.98, 98/14/0021), bei einem Richter und Lehrer einen Anteil von 25 % (VwGH 29.6.95, 93/15/0104), bei einem Hauptschullehrer einen Anteil von 40 % der Festnetzkosten und 60 % der Handyaufwendungen, da dieser die berufliche Veranlassung zumindest glaubhaft gemacht hat (VwGH 28.5.08, 2006/15/0125 und Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 4 Rz 330).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden über 90% der angefallenen Telefonkosten als betrieblicher Aufwand geltend gemacht. Auch wenn der Bf. vorbringt, dass ein Großteil dieser Kosten auf Roaminggebühren entfiele, entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ca. 90% aller im Beschwerdezeitraum geführten Gespräche – unabhängig, ob vom In- oder Ausland geführt – betrieblich/beruflich veranlasst gewesen wären. Dies umso mehr, als keine (für 2006) bzw. äußerst rudimentäre Aufzeichnungen betreffend beruflich veranlasster Reisen (für 2007) vorgelegt wurden.

Betriebsausgabenpauschale

§ 17 EStG lautet in der für den Verfahrenszeitraum maßgeblichen Fassung auszugsweise wiedergegeben:

- (1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt
- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13 200 €,
 - sonst 12 %, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

- (2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs 1 setzt voraus, daß
1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 ermöglichen,

2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen.....

Jakom/Vock, EStG, 2017 § 17 Rz 17 führt Beispiele für Betriebsausgaben, die durch das Pauschale abgedeckt sind (EStR 4127), an: Abschreibungen (§§ 7, 8, 13), Restbuchwerte abgehender Anlagen, Fremdmittelkosten, Miete, Pacht, Post, Telefon, Betriebsstoffe (Brenn- und Treibstoffe), Energie, Wasser, Werbung, Rechts- und Beratungskosten, Provisionen, außer mengenabhängige Einkaufsprovisionen (EStR 4117), Büroausgaben, Prämien für Betriebsversicherungen, Betriebssteuern, Instandhaltung, Reinigung durch Dritte, Kfz-Kosten, Reisekosten (inklusive Tages- und Nächtigungsgelder), Trinkgelder, Taxikosten (VwGH 20.1.05, 2004/14/0110).

Daneben abzugsfähig sind Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung iSd § 4 Abs 4 Z 1 EStG. Diese wurden auch seitens der Betriebsprüfung als Betriebsausgaben neben dem Pauschale anerkannt und abgezogen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass es bei der gegebenen Sachlage nicht möglich ist, festzustellen, in welcher Höhe dem Bf. Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterkunftsmehraufwendungen iSd § 4 Abs.5 EStG sowie Telefonkosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Monteur erwachsen sind. Nachdem der Bf. die geltend gemachten Aufwendungen und das Vorliegen von beruflich veranlassten Reisen weder durch Führung eines Fahrtenbuches, Hotelrechnungen noch auf andere Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht hat, sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, von der vom Finanzamt eingeschlagenen Vorgangsweise - Schätzung der Aufwendungen in Höhe des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG abzuweichen.

Unterhaltsabsetzbetrag:

§ 33 Abs 4 Z 3 litb EStG lautet in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung auszugsweise wiedergegeben:

„ Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von EUR 25,50 monatlich zu.....“

Da der Bf. die Anwendungsvoraussetzungen des § 33 Abs 4 Z 3 litb EStG erfüllt, steht ihm der Unterhaltsabsetzbetrag im Streitzeitraum zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 5. März 2018