

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch STB, über die Beschwerde vom 24. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 23. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

I. Verfahrensgang

Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurde vom Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt : Bf) am 14.11.2016 elektronisch eingebracht.

Im **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 23.01.2017 wurden vom Finanzamt diverse Aufwendungen mit folgender Begründung nicht anerkannt:

"Die von Ihnen erklärten Aufwendungen Arbeitsmittel betreffend , sind keine Arbeitsmittel (Ikea Schubert) .

Kosten für Bewirtungen, Einladungen, etc. sind nur dann abzugsfähig, wenn auf der Rechnung ersichtlich ist, mit wem (Personen) und für welchen beruflichen Zweck die Einladung, Bewirtung, etc. stattgefunden hat.

Einladungen sowie die Geschenke, auf denen dies nicht vermerkt ist, konnten gem. § 16 EStG 1988 nicht anerkannt werden.

Die Reisekosten wurden ebenfalls aufgrund des Fehlens der Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches abgewiesen. (Datum, KM Anfang, Ende einer Reise, Zweck der Reise, Adresse des Zieles, eventuell Vorlage div. Einladungen die den Zweck begründen.)

Die Topf-Sonderausgaben werden nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen."

In der **Beschwerde vom 24.02.2017** führte der Vertreter des Bf aus:

"Wir erheben innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.01.2017 und begründen unsere Beschwerde wie folgt:

Wir verweisen und beziehen uns auch auf die BMF Erlaß Kundmachung BMF 30.4.1997 07 0301/1-IV/7/97 (Werbungskosten für Politiker)

In der Begründung des Bescheides wird angeführt, dass Kosten für Bewirtungen, Einladungen etc. nur abzugsfähig sind, wenn auf der Rechnung ersichtlich ist, mit wem (Personen) und für welchen beruflichen Zweck die Einladung, Bewirtung etc. stattgefunden hat.

Wir legen diesbezüglich nochmals die Rechnung vom 01.11.2015 vom Gasthaus ***1*** in Höhe von 270,90 Euro bei. Hierbei handelt es sich um einen Neujahrsempfang. Wir legen diesbezüglich auch einen Ausdruck aus der Bürgerserviceplattform der Marktgemeinde ***2*** bei, in dem ersichtlich ist, dass der Bürgermeister Herr A B 11 Personen eingeladen hat.

Laut oben zitierten Erlass sind solche Einladungen abzugsfähig.

Weiters legen wir Ausgaben bei, die Werbecharakter haben. In Summe handelt es sich hier um € 132,70, auch diese sind laut oben zitierten Erlass als Werbungskosten absetzbar.

Auch die bereits vorgelegten Telefonkosten Festnetz mit 50%, € 204,85 und die Telefonkosten Handy mit 60%, € 252,10 sind als Werbungskosten absetzbar.

Weiters legen wir nochmals zwei Rechnungen bezüglich Simkarte und Handyreparatur bei die zu 60% mit € 28,77 als Werbungskosten anzuerkennen sind, auch übermitteln wir nochmals

Ausgaben für Portozahlungen in Höhe von € 34,00, die ebenfalls als Werbungskosten abzusetzen sind.

Auch die geltend gemachten Werbungskosten des Internetanschlusses mit 50% € 94,68 sind steuerlich absetzbar.

Zu den Reisekosten:

Auch hier beziehen wir uns auf die Erlass-Kundmachung des BMF 30.4.1997, 07 0301 /1 /IV/7/97 (Werbungskosten für Politiker).

Es heißt in dieser Erlass Kundmachung wie folgt:

Erfolgen Fahrten mit dem eigenen KFZ, so können entweder die tatsächlichen Kosten oder das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten berücksichtigt werden. Voraussetzung ist die Führung eines Fahrtenbuches ODER VERGLEICHBARE AUFZEICHNUNGEN, aus denen der Reisetag, die Reisedauer, das Reiseziel, der Reisezweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer hervorgehen. Nicht berufliche Fahrten brauchen nicht aufgezeichnet werden.

Diesem wurde grundsätzlich mit der Aufzeichnung durch unseren Klienten entsprochen. Lediglich der Reisezweck wurde nicht gesondert angeführt. Hier geben wir bekannt, dass wenn es notwendig ist, unser Klient mit seinen geführten Tagesaufzeichnungen zu Ihnen kommt und dies anhand der Aufzeichnungen dokumentiert.

Unser Klient führte die Reiseaufzeichnung so wie es in dieser Erlass Kundmachung angeführt ist und daher ersuchen wir um Anerkennung der Reisekosten in Höhe von € 10.353,30.

Weiters wurden noch Clubbeiträge in Höhe von monatlich € 85,00 für 12 Monate € 1020,00 bezahlt. Auch diese ersuchen wir anzuerkennen."

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 27.03.2017** wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 mit folgender Begründung abgeändert:

"Die beantragten sonstigen Werbungskosten wurden anerkannt.

Das Finanzamt geht davon aus, dass berufliche Fahrten angefallen sind, deshalb werden die beantragten Reisekosten mit 10.000 km geschätzt.

Die vorgelegten Aufzeichnungen entsprechen nicht den vergleichbaren Mitteln/Aufzeichnungen.

Sie werden in Hinkunft ersucht ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorzulegen.

Die Topf-Sonderausgaben werden nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 5.714,85 € nicht übersteigen."

Über Antrag vom 21.06.2017 wurde mit Bescheid vom 08.09.2017 die Beschwerde vorentscheidung gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit Bescheid vom gleichen Datum eine neue Beschwerde vorentscheidung (Einkommensteuerbescheid) 2017 erlassen.

Im **Vorlageantrag vom 06.10.2017** führte der Vertreter des Bf im Wesentlichen aus:

"Für unseren Klienten wurde am 14.11.2016 eine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 eingebracht.

In dieser Erklärung wurden folgende Werbungskosten beantragt:

- a.) Kennziffer 719 Arbeitsmittel in Höhe von € 111,50
- b.) Kennziffer 721 Reisekosten in Höhe von € 10.353,30
- c.) Kennziffer 724 sonstige Werbungskosten in Höhe von € 3.996,83

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 05.01.2017 wurde durch das Finanzamt um Vorlage der beantragten Werbungskosten, wie oben angeführt, in Form von Aufstellungen und Belegen ersucht.

Dieses Ersuchen um Ergänzung wurde unter Vorlage der geforderten Aufstellungen und Belege am 12.01.2017 beantwortet.

In Folge dieser Beantwortung und Vorlage der geforderten Unterlagen wurde mit 23. Jänner 2017 der Einkommensteuerbescheid erlassen. Sämtliche beantragten Werbungskosten wurden zur Gänze gestrichen.

Aufgrund unserer eingebrachten Beschwerde ist am 27. März 2017 eine Beschwerde vorentscheidung gem. § 262 BAO ergangen.

Die sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 1.902,55 wurden anerkannt.

In der Bescheidbegründung wurde folgendes angemerkt: „Das Finanzamt geht davon aus, dass berufliche Fahrten angefallen sind, deshalb werden die beantragten Reisekosten mit 10.000 km geschätzt".

Die Diäten in Höhe von € 1.485,00 wurden nicht erwähnt und nicht als Werbungskosten anerkannt.

Von unserer Kanzlei wurde nach Zustellung der Beschwerde vorentscheidung telefonisch auf diesen Umstand hingewiesen und ersucht Stellung zu nehmen und erforderlichenfalls um Bescheidänderung ersucht. Es wurde uns zugesichert, dass dies geprüft wird.

Es wurde dann bereits nach Ablauf der Rechtsmittelfrist mit 19.06.2017 aus diesem Grund ein Antrag gemäß § 299 BAO gestellt und darin die Diäten in Höhe von € 1.485,00 als zusätzliche Werbungskosten beantragt.

Mit 08. September 2017 wurde unserem Antrag gemäß § 299 BAO entsprochen und die neuerliche Beschwerde vorentscheidung gem. § 262 BAO erlassen.

Gegen diese Beschwerde vorentscheidung richtet sich unser Vorlageantrag nunmehr.

Wir beantragen daher die ursprünglich in der Einkommensteuererklärung angegebenen 20.685 gefahrenen Kilometer in Höhe von € 8.687,70 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die bisher anerkannten Werbungskosten in Höhe von € 7.587,55 setzen sich wie folgt zusammen:

- a.) Sonstige Werbungskosten € 1.902,55
- b.) Diäten € 1.485,00
- 0.) KM Geld € 4.200,00

Wir beantragen die Werbungskosten in Höhe von € 12.075,25 anzuerkennen. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

- a.) Sonstige Werbungskosten € 1.902,55
- b.) Diäten € 1.485,00
- 0.) KM Geld € 8.687,70

Wir legen Ihnen diesbezüglich Reisekostenabrechnungen über die Monate 1-12/2015 vor, die den im oben zitierten Erlass geforderten Voraussetzungen entsprechen."

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt am 09.01.2018 **dem Bundesfinanzgericht vorgelegt**.

Das Finanzamt beantragte darin, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und führte in seiner Stellungnahme ergänzend an:

"Das Finanzamt beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und den Bescheid abzuändern. In der vom Finanzamt gem. § 299 abgeänderten BVE wurden die Verpflegungsmehraufwendungen auch für Reisen in Orte berücksichtigt, die weniger als 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt sind. Dies widerspricht der ständigen Judikatur und auch den Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 278). Die in der nach § 299 BAO abgeänderten BVE berücksichtigen Werbungskosten sind daher nach Ansicht der Finanzamtes um 137 Std. x 2,20 = 301,40 (Fahrten mit Zielen im Umkreis von 25 km) noch zusätzlich zu vermindern. Einzig noch strittiger Punkt ist lt. Vorlageantrag die Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Fahrtkosten. Die übrigen, im Einklang mit den Lohnsteuerrichtlinien gewährten Werbungskosten sind nicht mehr strittig. Der Inhalt des vom Bf. zitierten Erlasses aus dem Jahr 1997 wurde mittlerweile in die Lohnsteuerrichtlinien 2002 eingearbeitet. Der Bf. beruft sich auf

die in den LStR 2002 in Rz 383d angeführte Textpassage: „Erfolgen Fahrten (ausgenommen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) mit dem eigenen Kfz, so können entweder die tatsächlichen Kosten oder das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten berücksichtigt werden. Voraussetzung ist die Führung eines Fahrtenbuches oder vergleichbarer Aufzeichnungen, aus denen der Reisetag, die Reisedauer, das Reiseziel, der Reisezweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer hervorgehen. Nicht berufliche Fahrten brauchen nicht aufgezeichnet werden.“ Als Beilage zum Vorlageantrag wurden nun nachträglich erstellte Reisekostenabrechnungen vorgelegt, die den in den LStR gestellten Anforderungen entsprechen sollen. Diese unterscheiden sich grundsätzlich zu den anfangs vorgelegten Aufzeichnungen nur dadurch, dass auch ein Grund (Zweck) für die Reise nunmehr angeführt ist. Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Der Reiseweg ist so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte (Routenplaner) nachvollzogen werden kann (Patka, UFS aktuell 2007, 268; siehe auch Doralt, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 220 mwN). Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben infrage stellen (Renner, aaO, mwN). Auch die nunmehr im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Reiseaufzeichnungen haben aus nachfolgend angeführten Gründen keinerlei Beweiskraft:

- Aufgrund der ungenauen Ortsangaben ist die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht nachvollziehbar •

Die in der Reisekostenabrechnung eingetragene Kilometeranzahl beträgt jeweils ausnahmslos auf 10 bzw. 100 km gerundete Zahlen

- Die im Zuge des Vorlageantrages nachträglich erstellten Reisekostenabrechnungen weichen in einigen Monaten von den ursprünglich vorgelegten Aufzeichnungen ab (April, Juni)

Eine anlässlich des nunmehrigen Vorlageantrages durchgeführte Abfrage in der § 57a-Begutachtungsplakettendatenbank brachte zum Fahrzeug des Bf. mit dem amtlichen Kennzeichen ***4*** folgendes Ergebnis: Datum Km-Stand 15.12.2014 156.387 08.02.2016 179.207 11.05.2017 201.109. Rechnet man die zwischen den Zeitpunkten 15.12.2014 und 8.2.2016 bzw. zwischen 8.2.2016 und 11.5.2017 gefahrenen Kilometer jeweils auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung um, ergibt sich für den ersten Zeitraum eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 19.832 und für den zweiten Zeitraum eine Jahreskilometerleistung von 19.034. Dieses Ergebnis entspricht auch dem langjährigen Gesamtdurchschnitt (das Fahrzeug wurde im November 2007 erstmalig zugelassen und weist nach 10 Jahren einen Kilometerstand von rd. 200.000 auf). Im Vorlagebericht wird nun die Berücksichtigung von 20.685 rein beruflich gefahrener Kilometern begehrt. Dies ist mehr, als insgesamt mit allen Privatfahrten mit diesem Fahrzeug zurückgelegt wurde. Auf dem vom

Dienstgeber (K) übermittelten Lohnzettel wurde auch ein Pendlerpauschale steuermindernd berücksichtigt. Auch diese Fahrten Wohnung Arbeitsstätte stellen Privatfahrten dar, die in der Gesamtjahreskilometerleistung Deckung finden müssen. Diese Umstände lassen in Verbindung mit den oben angeführten Mängeln der Reisekostenaufzeichnungen darauf schließen, dass die als Werbungskosten beantragten Fahrtkosten (Kilometer) keinesfalls den Tatsachen entsprechen können. Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs 1 BAO). Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs 1 BAO). Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155) genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl auch VwGH 16.6.1987, 85/14/0125). Kann der Sachverhalt auf Grund der mangelnden Mitwirkung des Steuerpflichtigen (mangelnde aktive Sachaufklärung, Nichteinhaltung der Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht) nicht aufgeklärt werden, so muss die Behörde auf Grund der (allenfalls auf Grund der mangelnden Mitwirkung auch lückenhaften) Ergebnisse des Verfahrens in freier Beweiswürdigung von dem Sachverhalt ausgehen, der nach den Denkgesetzen und nach den allgemeinen Lebenserfahrungen und den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit aufweist. Das Finanzamt geht aufgrund des dargelegten Sachverhaltes und der durchgeführten Beweiswürdigung davon aus, dass die aufgezeichneten beruflichen Fahrten nicht den Tatsachen entsprechen und daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist."

Im **Schreiben vom 25. Jänner 2018** wurde vom Vertreter des Bf im Wesentlichen ausgeführt:

„Da aus der Stellungnahme des Finanzamtes hervorgeht, dass die Reisekostenabrechnungen sowie die gefahrenen Kilometer angezweifelt werden, ersucht uns Herr B Ihnen bekanntzugeben, dass im Haushalt des Herrn B noch ein zweites Fahrzeug vorhanden ist und dieses von Herrn B regelmäßig für seine beruflichen Fahrten genutzt wird.

*Es handelt sich dabei um einen Mazda 5 mit dem Kennzeichen ***3***, der auf den schwer behinderten Sohn T B (Pflegestufe 6) angemeldet ist. Mit diesem Fahrzeug werden jährlich über 10.000 km gefahren.*

Auf Grund der schweren Behinderung des Sohnes werden privat nur die notwendigsten Fahrten unternommen.

Weiters wird der Antrag gestellt auf die Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und eine mündliche Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.“

In ihrer **Replik vom 16. Februar 2018** führte das Finanzamt aus:

„Bezugnehmend auf die Ergänzung zum Vorlageantrag des Beschwerdeführers (Bf.) vom 25.1.2018 gibt das Finanzamt nachfolgende Stellungnahme ab:

Aufgrund des von der Abgabenbehörde schlüssig dargelegten Sachverhaltes, dass die als Werbungskosten beantragten Kilometergelder offensichtlich weitaus überhöht dargestellt wurden, versucht nun der Bf. die beantragte Kilometeranzahl dadurch zu rechtfertigen, dass er angibt, auch regelmäßig den PKW des behinderten Sohnes für seine beruflichen Fahrten genutzt zu haben.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist diese Behauptung aber nicht ausreichend, um von der bisher vorgenommenen Schätzung wegen der extrem mangelhaften Aufzeichnungen abzuweichen. Selbst wenn sich durch allfällige Fahrten mit dem PKW des Sohnes die insgesamt gefahrene Jahreskilometeranzahl von 20.000 km auf 30.000 km erhöht (sämtliche Privatfahrten der Familie einschließlich der beruflichen Fahren des Bf.), beweist dieser Umstand nicht, dass davon mehr als 20.000 km berufliche Fahrten für die Tätigkeit als Bürgermeister angefallen sind.

Statisch besitzt jeder österreichische Haushalt 1,2 PKW, die pro Jahr gefahrenen Kilometer betragen durchschnittlich 13.900 km. (Quelle: <https://diepresse.com/home/motor/S183950/Fahrverhalten-So-viele-Kilometer-fahren-die-Oesterreicher-pro-Jahr>).

In Anbetracht der vorliegenden Umstände (Familie bestehend aus 3 Personen auf dem Land lebend, 2 Fahrzeuge in der Familie, Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte für mehrere Dienstverhältnisse, behindertes Kind welches ständig auf den Transport mit dem PKW angewiesen ist) kann davon ausgegangen werden, dass eine größere Zahl an Privatkilometern anfällt als bei einer durchschnittlichen österreichischen Familie.

Die vom Finanzamt vorgenommen Schätzung von 10.000 beruflichen Kilometern als Bürgermeister stellt bei näherer Betrachtung eine sehr großzügige Schätzung dar:

Die Abgabenbehörde hat die beruflichen Kilometer von Bürgermeistern vergleichbarer Landgemeinden stichprobeweise erhoben, was folgendes Ergebnis zu Tage brachte:

Bürgermeister Gemeinde A (2.600 EW): 3.170 km

Bürgermeister Gemeinde B (3.200 EW): 2.375 km

Bürgermeister Gemeinde C (2.200 EW): 6.997 km

Durchschnittlich ergibt sich also eine berufliche Jahreskilometerleistung von rd. 4.200 km für die Ausübung des Bürgermeisteramtes aus dieser Stichprobe.

Schließlich ist auch darauf hinzuweisen, dass eine gewisse Ungenauigkeit jeder Schätzung immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen (vgl. VwGH 27.8.2002, 96/14/0111).

Der Antrag des Finanzamtes, die Beschwerde beglich Fahrtkosten abzuweisen, wird daher aufrechterhalten.

Was die in der Ergänzung zum Vorlageantrag gestellten Anträgen auf Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung betrifft, möchte das Finanzamt — ohne der Beurteilung durch das Gericht vorgreifen zu wollen — anmerken, dass die Anträge nach Ansicht der Abgabenbehörde als verspätet zu beurteilen sind.“

Im **Schreiben vom 5. April 2018** ergänzte der Vertreter des Bf Folgendes:

„Bezugnehmend auf Ihr Telefonat mit unserem Klienten, Herrn Bürgermeister B am 21.3.2018 senden wir wie vereinbart eine schriftliche Zusammenfassung des Gespräches.

Das im Betreff angeführte Schreiben, die Stellungnahme des Finanzamtes vom 16. Februar 2018, hat für Herrn B den Anschein einer sehr mangelhaften Recherche.

Die im Schreiben herangezogene Studie wirkt auf Herrn B sehr befremdend, da die Realität ganz anders aussieht.

Im Haushalt unseres Klienten befinden sich zwei PKW. Aufgrund der Behinderung des Sohnes - er hat keine Körperbehinderung, sondern schwere Verhaltensauffälligkeiten (Diagnose: frühkindlicher Autismus — Verhaltensauffälligkeit — Epilepsie) - werden nur die notwendigsten Fahrten (Weg zur Schule, Einkaufen, manchmal eine Therapie) durchgeführt.

Der Sohn von Herrn B ist außer in der Schule, eigentlich nur Zuhause. Die Mehrzahl der Fahrten mit ihm müssen in Begleitung beider Elternteile durchgeführt werden. Da einer immer bei ihm sitzen muss, um zu kontrollieren, dass er sich nicht abschnallt, in Folge im Auto umherkrabbelt sowie gegen den Fahrer tritt. Durch diesen Umstand sind Fahrten mit ihm auf ein Minimum begrenzt.

Die Gattin von Herrn B muss ständig erreichbar sein, geht daher keinen Beruf nach, und führt nur notwendige Fahrten im Ort (z.B. Einkaufen) durch, da auch eine Erreichbarkeit der Eltern während des Schulbesuchs des Sohnes gegeben sein muss, um falls notwendig kurzfristig in die Schule zu kommen.

Weiter möchte Herr B festhalten, dass er seit Mitte 2016 einen Telearbeitsplatz in ***5*** hat. Dies auch, weil er aufgrund der Behinderung seines Sohnes versucht, so gut wie möglich und auf kurzem Weg erreichbar zu sein. Berufliche Fahrten nach ***6*** zur DH werden nur bei Dienstnotwendigkeit (interne Besprechungen, etc.) durchgeführt. ***5*** ist 4 km von ***2*** entfernt, ***6*** 40 km. Die Anwesenheitstage in ***6*** sind jederzeit belegbar und nachvollziehbar.

Beide Fahrzeuge werden regelmäßig von Herrn B genutzt. Desweiteren kommt der Umstand gelegentlich hinzu, dass auch Leihautos (PKW in Werkstatt) gefahren werden.

In Anbetracht dessen, hat Herr B durchaus nachvollziehbare Fakten für die Anzahl der Kilometergelder.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Bürgermeister der Gemeinde ***2*** und als Beamter beim K teilzeitbeschäftigt.

Am 14.11.2016 reichte der Bf. seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 elektronisch ein. Er beantragte darin Aufwendungen für Werbungskosten in folgender Höhe zu berücksichtigen:

1. Sonstige Werbungskosten, beantragt € 1.902,55

Diese Werbungskosten betreffen u.a. Telefonkosten, Handyreparatur etc. und sind nicht strittig und wurden bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom Finanzamt berücksichtigt.

2. Diäten, beantragt € 1.485,00

Die Diäten für beruflich veranlasste Reisen über 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit sind nicht strittig und betragen 1.183,60 €.

Für Reisen bis 25 Kilometer vom Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit wurden vom Bf für 137 Stunden x 2,20 € insgesamt 301,40 € beantragt.

3. KM Geld, beantragt € 8.687,70

Die Anzahl der durch beruflich veranlasste Reisen verursachten gefahrenen Kilometer wird mit 10 000 Kilometer geschätzt.

Bei einem Kilometergeld von 0.42 € pro Kilometer ergibt sich somit Aufwendungen von 4.200 €.

2. Beweiswürdigung

1. Sonstige Werbungskosten, beantragt € 1.902,55

Diese Werbungskosten betreffen u.a. Telefonkosten, Handyreparatur etc. und sind nicht strittig und wurden bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom Finanzamt berücksichtigt.

2. Diäten, beantragt € 1.485,00

Die Verpflegungsmehraufwendungen für beruflich veranlasste Reisen über 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit sind nicht strittig und betragen 1.183,60 €.

Das die Verpflegungsmehraufwendungen für beruflich veranlasste Reisen bis 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit in Höhe von 301,40 € nicht zustehen, wurde dem Bf mit dem Vorlagebericht zur Kenntnis gebracht.

Aus den vorgelegten Aufzeichnungen über die beruflichen Reisen ergibt sich, dass diverse Reisen nicht einmal 25 Kilometer betragen oder in manchen Fällen das Ziel weniger als 25 Kilometer vom Ausgangspunkt der Reise entfernt ist.

In den nach Übermittlung des Vorlageberichtes eingebrachten Schriftsätzen wird vom Bf gegen die Beurteilung dieser Reisen im Umkreis von 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit nichts vorgebracht.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die im Umkreis von 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit zurückgelegten Reisen dem Vorbringen des Finanzamtes entsprechen. Die auf diese 137 Stunden entfallenden Diäten stehen daher nicht zu.

3. KM Geld, beantragt € 8.687,70

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 5. Jänner 2017 legte der Bf betreffend die beruflich veranlassten Reisen handschriftlich verfasste Aufstellungen über die einzelnen Monate vor, welche Datum, Ort, Kilometer und Stundenanzahl der Reisen enthielten.

Mit Schreiben vom 22. August 2017 wurde der Bf vom Finanzamt aufgefordert korrekte Reisekostenaufzeichnungen vorzulegen. Der Bf teilte daraufhin mit, dass er derartige Aufzeichnungen nicht vorlegen könne, er könne jedoch seinen Kalender mit Aufzeichnungen vorlegen.

Als Beilage zum Vorlageantrag wurden nachträglich erstellte Reisekostenabrechnungen vorgelegt, die zusätzlich zu den bereits vorgelegten Aufstellungen den Grund der Reise (Zweck) beinhalten.

Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Der Reiseweg ist so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte (Routenplaner) nachvollzogen werden kann (Patka, UFS aktuell 2007, 268; siehe auch Doralt, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 220 mwN). Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben infrage stellen (Renner, aaO, mwN).

Wie schon das Finanzamt dargelegt hat, gibt es Gründe die Richtigkeit der vorgelagten Aufzeichnungen anzuzweifeln:

1. Aufgrund der ungenauen Ortsangaben ist die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht nachvollziehbar
2. Die in der Reisekostenabrechnung eingetragene Kilometeranzahl beträgt jeweils ausnahmslos auf 10 bzw. 100 km gerundete Zahlen
3. Die im Zuge des Vorlageantrages nachträglich erstellten Reisekostenabrechnungen weichen in einigen Monaten von den ursprünglich vorgelegten Aufzeichnungen ab (April, Juni)

Gemäß § 184 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Aufzeichnungen, die er zu führen hat nicht vorlegt oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen

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.

Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund der oben dargelegten Umstände davon aus, dass der Bf kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch oder sonstige entsprechende Aufzeichnungen über die beruflichen Reisen vorgelegt hat und somit die Anzahl der auf beruflich veranlassten Reisen zurückgelegten Kilometer gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln sind.

Schließlich ist auch darauf hinzuweisen, dass eine gewisse Ungenauigkeit jeder Schätzung immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen (vgl. VwGH 27.8.2002, 96/14/0111).

Dem Bf standen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zwei Fahrzeuge zur Verfügung (Pkw Kennzeichen ***4*** und Pkw Kennzeichen ***3***). Zu den Fahrleistungen wird auf die obigen Ausführungen des Finanzamtes zum Verfahrensablauf verwiesen.

In freier Beweiswürdigung schließt sich das Bundesfinanzgericht den Ausführungen des Finanzamtes zur Begründung der Schätzung, insbesondere den entsprechenden Ausführungen im Vorlagebericht und im Schreiben vom 16. Februar 2018 an.

Die Anzahl der auf beruflich veranlassten Reisen zurückgelegten Kilometer wird mit 10 000 geschätzt.

4. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und eine mündliche Verhandlung

§ 272. (1) BAO Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so richtet sich das Verfahren, soweit gesetzlich nicht anderes angeordnet ist, nach den folgenden Bestimmungen.

(2) Die Entscheidung obliegt dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264)

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides

§ 274. (1) BAO Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264)

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides

Die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurden vom Bf weder in der Beschwerde vom 24. Februar 2017 noch im Vorlageantrag vom 6. Oktober 2017 gestellt, sondern erst in einem **ergänzenden Schreiben vom 25. Jänner 2018**.

Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat ist in der Beschwerde oder im Vorlageantrag zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 272 Tz 4 und die dort dargestellte Rechtsprechung).

Die Entscheidung erfolgte daher nicht durch einen Senat.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ist in der Beschwerde oder im Vorlageantrag zu stellen. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 3 und die dort dargestellte Rechtsprechung).

Es wurde daher keine mündliche Verhandlung abgehalten.

2. Sonstige Werbungskosten, beantragt € 1.902,55

Diese Werbungskosten betreffen u.a. Telefonkosten, Handyreparatur etc. und sind nicht strittig und wurden bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom Finanzamt berücksichtigt.

3. Verpflegungsmehraufwand (Diäten), beantragt € 1.485,00

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach Z 9 dieser Gesetzesstelle stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei *ausschließlich beruflich veranlassten Reisen* Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen 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.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "**beruflich**

veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein **Mehraufwand** ergibt (vgl. Zorn: in Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225, VwGH 29.5.1996, 93/13/0013, VwGH 28.5.1007, 96/13/0132).

Eine **Reise** i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 173 zu § 16 EStG 1988 und die dort angeführt Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) dann vor, wenn

sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,

die Entfernung mindestens 25 km beträgt,

bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und

kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Wie im Sachverhalt oben festgestellt wurde beinhalten die Diäten in Höhe von 1.485 € insgesamt 301,40 € für Reisen die im Nahbereich bis 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit ausgeführt wurden. Der Betrag von 301,40 € steht daher nicht als Werbungskosten zu.

Als Werbungskosten können daher nur Diäten in Höhe von 1.183,60 € anerkannt werden.

4. KM Geld, beantragt € 8.687,70

Gemäß § 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.

Fahrtkosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Fortbewegung des Arbeitnehmers, stellen keine spezifischen *Reisekosten* im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen; das Fahrtenbuch hat die *beruflichen* und privaten *Fahrten* zu enthalten; es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein, Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen *Fahrt* zweifelsfrei und klar anzugeben (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 220 zu § 16, "Fahrtkosten"; und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Wie im Sachverhalt festgestellt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf 10.000 Kilometer aus beruflichen Gründen zurückgelegt hat.

Die Höhe des Kilometergeldes beträgt unstrittig 0.42 € pro Kilometer.

Bei der Anzahl von 10 000 beruflich zurückgelegten Kilometer ergibt sich somit ein Betrag von 4.200 € als Werbungskosten.

Zusammenfassend können daher folgende Beträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden:

1. Sonstige Werbungskosten	1.902,55 €
2. Diäten	1.183,60 €
3. Km-Gelder	4.200,00 €
Gesamte Werbungskosten	7.286,15 €

Der Einkommensteuerbescheid 2015 war daher entsprechend abzuändern.

Zur Berechnung der Einkommensteuer wird auf das als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt verwiesen.

a. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die entscheidungswesentlichen Fragen lagen alle im Bereich der Beweiswürdigung und der Sachverhaltsfeststellung. Das Erkenntnis hing nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, 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.

Linz, am 8. Juli 2020