

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., vertreten durch Z.Z. Steuerberatungs GmbH & Co KG, Adr.StB, über die Beschwerde vom 9. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen [nunmehr gemäß § 323b Bundesabgabenordnung (BAO) Finanzamt Österreich] vom 12. März 2020 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018*, Steuernummer xxx, 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

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Veranlagungsjahr 2018 als Versicherungsvertreterin im Außendienst Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Im Zuge ihrer beruflichen Fahrten mit privaten PKW's legte sie ihrem Arbeitgeber eine monatlich geführte Reisekostenabrechnung vor, welche mit einem Computerprogramm des Arbeitgebers erstellt wurden. Vereinbarungsgemäß wurden ihr 1.000 km pro Monat an Fahrtkosten mit je 0,264 Euro pro Kilometer vom Arbeitgeber ersetzt. Darüber hinaus gefahrene Kilometer wurden nur in Ausnahmefällen (bei Erreichung betrieblicher Ziele) vergütet.

Die Bf. reichte die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 am 23. Dezember 2019 elektronisch ein. Sie machte u. a. den Unterschiedsbetrag der Reisekosten für 18.611 gefahrene Kilometer iHv. 7.816,62 Euro und der vom Arbeitgeber erhaltenden steuerfreier Ersätze im Betrag von 3.712,16 Euro als Differenzwerbungskosten iHv. 4.104,46 Euro (Kz 721), sowie sonstige Werbungskosten iHv. 1.320,83 Euro (Kz 724) geltend.

Die belangte Behörde ersuchte die Bf. mit Schreiben vom 16. Jänner 2020 ein Fahrtenbuch, eine Dienstgeberbestätigung über die Zusammensetzung/Aufteilung der erhaltenen

steuerfreien Ersätze gemäß § 26 EStG 1988, eine Gesamtkostenaufstellung sowie Rechnungen und Zahlungsbelege nachzureichen.

Am 03. Februar 2020 langten mit elektronisch eingereichtem Antwortschreiben eine Aufstellung der Werbungskosten, eine monatlich geführte Reisekostenabrechnung gegenüber dem Arbeitgeber und die Bestätigung des Arbeitgebers btr. Werbungskosten 2018 ein. Zur Reisekostenabrechnung wurde ausgeführt, dass es sich bei den steuerfreien Ersätzen gemäß § 26 EStG 1988 um ausbezahltes Kilometergeld handle.

Am 12. März 2020 erging der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, mit welchem die strittigen Reisekosten (Fahrtkostenersätze) nur im Betrag von 2.193,46 Euro anerkannt wurden. Die belangte Behörde begründete dies damit, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt werden müsse, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen seien. Hierfür habe es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Die zu erfassenden Fahrten müssten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich sei dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Bestehe eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, könnten diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wobei die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands genüge, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt würden, in der sie aufgesucht worden seien. Werde der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, stelle diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren sei. Die vorgelegten Unterlagen würden den Formalerfordernissen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nicht gerecht. Daher sei bei der Bf. nur für 14.061 km (vom Dienstgeber bezahlt) das Kilometergeld, abzüglich der Ersätze gemäß § 26 EStG 1988 als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Zu den sonstigen Werbungskosten wurde darauf verwiesen, dass als Werbungskosten Gegenstände absetzbar seien, die aus Gründen der Werbung überlassen werden, wenn sie geeignet seien, eine entsprechende Werbewirksamkeit zu enthalten (zB Kalender und Kugelschreiber mit Firmenaufschrift) Die Ausgaben für Gutscheine, Blumen und dgl. seien somit gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG steuerlich nicht absetzbar.

Gegen den Einkommensteuerbescheid reichte die Bf. am 9. April 2020 Beschwerde bei der belangten Behörde durch ihren steuerlichen Vertreter ein. Sie beantragte die volle

Anerkennung der geltend gemachten Reisekosten mit nachfolgender Begründung:

Nach der Judikatur (BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012) habe der Nachweis von Fahrtkosten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Die Anforderungen an ein Fahrtenbuch seien folgende Kriterien: Angaben über das verwendete Fahrzeug, Datum, Dauer, Ziel, Reiseweg, Zweck, Beginn und Ende einer Reise, die gefahrenen Kilometer sowie die Kilometerstände bei Beginn und Ende der Reise. Es werde auch angeführt, dass der Nachweis mit anderen verlässlichen Aufzeichnungen erbracht werden könne. Als Mindestanforderungen solcher Aufzeichnungen seien laut den LStR 2002 Rz. 290 und dem VwGH 21.10.1993, 92/15/0001, das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten.

Die Bf. habe den Nachweis der Fahrtkosten in Form von monatlichen Reisekostenabrechnungen erbracht, bei denen alle genannten Kriterien außer den Angaben über das verwendete Fahrzeug und die Kilometerstände bei Beginn und Ende der Reise erfüllt gewesen seien. Die Fahrten seien mit zwei privaten Fahrzeugen mit den Kennzeichen xy und yx zurückgelegt worden. Aus den vorgelegten Werkstätten-Abrechnungen der Fahrzeuge lasse sich ermitteln, dass die gesamt gefahrenen Kilometer 2018 rund 54.200 Kilometer betragen haben. Das bedeute, die angeführten Kilometer aufgrund der Tätigkeit als Versicherungsvertreterin seien rund ein Drittel der gesamt gefahrenen Kilometer. Das Ausmaß der privaten Fahrten entspreche rund zwei Drittel der gesamt gefahrenen Kilometer und liege somit innerhalb der Lebenserfahrung. Die Führung der Aufzeichnungen für den Nachweis der Fahrtkosten könne ebenso elektronisch unter der Bedingung des Ausschlusses von nachträglichen Änderungen erfolgen. Die Bf. führe ihre Reisekostenabrechnungen computerunterstützt mittels eines Programmes, das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werde. Nach Abgabe der monatlichen Reisekostenabrechnung an den Arbeitgeber könne die Bf. keine Änderungen in der Reisekostenabrechnung mehr durchführen. Eine Manipulation der Reisekostenabrechnungen durch die Bf. sei somit technisch ausgeschlossen. Die abgegebenen Reisekostenabrechnungen würden vom Filialleiter der Versicherung in Ort1 sowie von der Zentrale in Z kontrolliert und genehmigt. Laut Vereinbarung mit dem Dienstgeber erhalte die Bf. 1.000 Kilometer pro Monat an Fahrtkosten mit dem Satz von 0,264 Euro ersetzt. Diese 1.000 Kilometer-Grenze werde gelegentlich bei Erreichen von betrieblichen Zielen vom Arbeitgeber erhöht. Darüber hinaus gefahrene Kilometer würden nicht vergütet. Die Nachweise für die Fahrtkosten seien bis auf das Fehlen der Kilometerstände ordnungsgemäß im Sinne der steuerlichen Vorgaben.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2020 die Beschwerde ab. Dazu zitierte sie das in der Beschwerde angeführte Verwaltungsgerichtshofurteil (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001), nach dem verrechnungspflichtige Pauschalien [Anm. gemeint: Fahrtkostenersatz] der genannten Art steuerfrei seien, „wenn sie mit einwandfreien Nachweisen, die die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken erlauben, belegt sind. Dies erfordert, daß in

den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreisen darzulegen ist. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann von einem einwandfreien Nachweis der vergüteten Fahrtkosten im Beschwerdefall deswegen nicht gesprochen werden, weil die maßgebenden Aufzeichnungen keine Angaben über den jeweils verwendeten PKW, über die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten sowie darüber enthalten, ob die Fahrten einem dienstlichen oder privaten Charakter gedient haben. Daß bei Dienstreisen der Reisezweck stets (...) gewesen sein mag, beseitigt nicht die den Aufzeichnungen insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung von Privatfahrten anhaftenden Mängel.“

Die belangte Behörde führte sodann aus, dass für nicht durch den Verkehrsabsatzbetrag und ein Pendlerpauschale abgegoltene Fahrtkosten, der Nachweis grundsätzlich durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch zu erbringen sei. Bezüglich der Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuches wiederholte die Behörde den entsprechenden Abschnitt in der Erstbescheidbegründung und ergänzte: Nach der Judikatur des BFG sei der Nachweis durch andere, ebenso (wie ein Fahrtenbuch) verlässlich geführte Aufzeichnungen erlaubt. Die Verwendung von Computerprogrammen dafür sei ebenfalls zulässig, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programmes technisch ausgeschlossen seien oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt würden.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde sei eine Veränderung der Datei (des computerunterstützt geführten Fahrtenbuches) erst nach Abgabe beim Dienstgeber nicht mehr möglich. Dies bedeute, dass innerhalb des Zeitraumes ab der Erstellung eines Reiseeintrages bis zur Abgabe/Einreichung beim Dienstgeber sehr wohl Veränderungen durchgeführt werden könnten, ohne dass diese Veränderungen ersichtlich wären. Auch computerunterstützt geführte Aufzeichnungen müssten die Angabe des Kilometerstandes am Ende einer dienstlichen oder privaten Fahrt, sowie die Angabe des benützten Kfz enthalten. Außerdem seien keinerlei Aufzeichnungen über Privatfahrten ausgewiesen, weshalb die von der Bf. vorgelegten Aufzeichnungen daher ungenügend seien, weshalb eine Schätzung der beruflich veranlassten Kilometer in der vom Dienstgeber erstatteten Höhe erfolgte.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung unter Verweis auf die Begründung in der Beschwerde mit Schreiben vom 28. Juli 2020 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht gemäß § 264 BAO ein.

Mit einem Ergänzungsauftrag vom 31. Juli 2020 forderte die belangte Behörde die Bf. auf, die Zulassungsscheine für die Fahrzeuge mit den Kennzeichen xy und yx sowie Service- und Reparaturrechnungen für die Jahre 2017-2019 vorzulegen.

Am 28. August 2020 reichte der steuerliche Vertreter Unterlagen zu drei Fahrzeugen elektronisch nach, mit der Ergänzung, dass im Jahr 2018 ein Fahrzeugwechsel betreffend das Kennzeichen xy stattgefunden habe. Bis 9. Mai 2018 seien die Fahrten mit dem im Jahr 2015

neu gekauften Fahrzeug Mazda A vollzogen worden, welches anschließend im August 2018 mit einem Kilometerstand von 74.343 km verkauft worden sei. Seit diesem Zeitpunkt fahre die Bf. einen neu gekauften Mazda B.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 24. September 2020 zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. In der Stellungnahme brachte die belangte Behörde ergänzend vor, dass für den PKW mit dem Kennzeichen xy (Mazda) aufgrund der Abmeldung im Mai 2018 keine verlässliche Berechnung der gefahrenen Kilometer möglich sei. Für das Jahr 2019 hingegen ergebe sich hochgerechnet eine Jahreskilometerleistung von rund 13.000 km. Für den PKW mit dem Kennzeichen yx (Audi) ergebe der Vergleich von 2016 bis 2018 eine Gesamtkilometerleistung von rund 14.500 km; gesamt sohin 27.500 km für das Jahr 2018. Unter der Berücksichtigung, dass auch der Ehemann oder einer der Söhne mit zumindest einem der PKW's im Jahr 2018 gefahren sein werde, erscheine die Schätzung der beruflich zurückgelegten Kilometer in Höhe der vom Dienstgeber anerkannten Fahrten als sachgerecht. Im Übrigen werde auf die Begründungen im Erstbescheid und der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte mit Schreiben vom 22. März 2021 die Bf. um eine vollständige Übermittlung der Reisekostenabrechnung 2018 (aufgrund eines Scanfehlers wurden nicht alle Seiten vorgelegt) sowie um Beantwortung von Fragen bezüglich der Eintragungen in die Reisekostenabrechnung.

Mit Schreiben vom 2. April 2021 übermittelte die steuerliche Vertretung die vollständige Reisekostenabrechnung und beantwortete den Vorhalt wie folgt:

Die Eintragung in die Reisekostenabrechnung erfolge grundsätzlich täglich, in seltenen Fällen auch wöchentlich. Die Bf. notiere sich einen Kundenbesuch sowie die Fahrten sofort in verschiedenen Kalendern, genauer gesagt notiere sie die Grundaufzeichnungen in verschiedenen Terminkalendern im Büro oder im Auto. Diese seien aber bereits entsorgt worden. Die Eintragungen erfolgen von der Bf. über einen Laptop bzw. PC in ein eigenes Programm. Die Bf. habe die monatliche Reisekostenabrechnung bis zum 1. des Folgemonats abzusenden. Die Eintragungen würden durch die Bf. selbst vorgenommen und nach Absendung vom unmittelbaren Vorgesetzten sowie danach auch durch die Zentrale kontrolliert. Grundsätzlich seien Änderungen bis zur Absendung möglich. Der Vorgesetzte könne aber jederzeit in die bereits eingetragene Reisekostenabrechnung einsehen. Gebe es in der Abrechnung vom Vorgesetzten oder der Zentrale nicht anerkannte Reisekosten oder andere Fehler, so sei eine Korrektur-Reisekostenabrechnung zu machen. Ändere die Bf. im laufenden Monat eine Eintragung, so sei diese zunächst grau hinterlegt, ändere sich nach dem Speichern jedoch wieder auf weiß. Eine andere Kenntlichmachung einer Änderung innerhalb des Monats sei für die Bf. nicht erkenntlich.

Mit weiterem Schreiben vom 29. April 2021 wurde die Bf. vom Bundesfinanzgericht u. a. ersucht, Aufklärung über die sich aus der Zusammenrechnung der monatlichen Kilometerangaben laut Werbungskostenaufstellung und der mit 03. Februar 2020 ebenfalls vorgelegten Reisekostenabrechnung ergebende Differenzen (vergütete und unvergütete Kilometer laut Werbungskostenaufstellung 18.611 km, laut Reisekostenabrechnung 19.012 km) zu geben, weiters weshalb teilweise in der Reisekostenabrechnung unter „Zielort“ mehr Orte als Kunden angeführt wurden und wie in solchen Fällen ersichtlich sei, wo die jeweiligen Kundenbesuche erfolgten. Zudem wurde um Vorlage der Berechnung der gesamt gefahrene Kilometeranzahl 2018 von rund 54.200 km ersucht.

Der steuerliche Vertreter der Bf. übermittelte mit Schreiben vom 12. Mai 2021 nachfolgende Erläuterungen: Dass sich die vom Bundesfinanzgericht nachgerechneten Kilometersummen aus der vorgelegten Reisekostenabrechnung [Anmerkung: Gesamtkilometer Reisekostenabrechnung 19.012 km; davon wurden 14.369 km vergütet, 4.643 km nicht vergütet] nicht mit denen in der Steuererklärung [Anmerkung: Gesamtkilometer laut Arbeitgeberbestätigung 18.611 km; davon bezahlt 14.061 km, nicht bezahlt 4.550 km] decken, sei damit zu erklären, dass in der Reisekostenabrechnung Fahrten enthalten seien, die vom Arbeitgeber nicht als beruflich bedingte Fahrten anerkannt wurden. Daher seien in der Steuererklärung nur die vom Arbeitgeber anerkannten Kilometer angesetzt worden. Das immer wieder in der Reisekostenabrechnung vorkommende Kürzel „KC“ unter dem Punkt „Zielort“ stehe (je nachdem, welcher Ort nach dem Kürzel folgt) für „Kundencenter“ Ort1 oder Ort2. Dass weniger Kunden-Namen als Zielortschaften angeführt seien, liege an den internen Vorgaben des Arbeitgebers, nur maximal zwei Kunden-Namen im Programm einzutragen; jedoch seien alle angeführten Ortschaften angefahren und dort Kundenbesuche erledigt worden (zB. Kfz-Kennzeichen Auslieferung, Unterschrifteneinholung wegen Tierverendungen oder Schäden, Besuche Autohäuser wegen Schäden oder Abholung Papiere usw.). Weiters wurde eine Berechnung anhand der Service- und Reparaturrechnungen vorgelegt, aus der ersichtlich sei, wie sich die von der Bf. in der Beschwerde errechneten Gesamtkilometerleistung 2018 iHv. 54.200 km (beruflich und privat) ergebe. Demnach hätte sich die Gesamtkilometerzahl aus 30.000 km, welche sich aus der Nutzung des Mazda A, 10.200 km, welche sich aus der Nutzung Mazda B, und 15.000 km, welche sich aus der Nutzung Audi C errechnen würde, zusammengesetzt. Laut der anerkannten Kilometer vom Arbeitgeber in Höhe von 18.611 km, ergebe sich somit ein beruflicher Anteil an zurückgelegene Kilometer von 34,34 %.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Arbeitgeber der Bf. ersetzte ihr teilweise die Fahrtkosten für berufliche Fahrten mit den privaten PKW's. Die Bf. machte Differenzwerbungskosten geltend, da einerseits die Fahrtkosten in geringerer Höhe (0,264 € pro Kilometer) als das amtliche Kilometergeld erstattet (0,42 € pro Kilometer) wurden, andererseits, weil der Ersatz nur bis zu einer vereinbarten Kilometeranzahl pro Monat (grundsätzlich 1.000 km) geleistet wurde. Als Nachweis legte die Bf. für das Beschwerdejahr 2018 eine computergeführte, monatsbezogene Reisekostenabrechnung und eine Bestätigung des Arbeitgebers über die vergütete und nicht vergütete Kilometeranzahl vor.

Die Reisekostenabrechnung enthält nachfolgende Angaben: Datum, Beginn und Ende der Reise (= Uhrzeit; immer auf fünf Minuten Schritte gerundet), Gesamtdauer pro Tag (auf zwei Kommastellen gerundet), monatliche chronologische Reisennummer, Bezeichnung als Dienstreise, Zweck der Reise (Angabe der Kundennachnamen mit einem Hinweis z. B. „Kundenanbahnung“, „Kalenderzustellung“, „Info Schaden“ etc.), Angabe „privater PKW“, Angabe der gefahrenen Kilometer, Angabe des Fahrtkostenersatzbetrages (= gefahrene Kilometer x 0,264 Euro), Kenntlichmachung bei Überschreitung der vereinbarten Kilometeranzahl, Limitkorrekturen durch den Vorgesetzten sowie für jeden einzelnen Monat eine Gesamtsumme für die gefahrenen Kilometer (innerhalb und außerhalb des Limits) und den ersetzten Gesamtbetrag.

Strittig ist gegenständlich zum einen, ob die vorgelegten Fahrtkostenaufzeichnungen in Form einer Reisekostenabrechnung gegenüber dem Dienstgeber auch die Angabe des Kilometerstandes bei Beginn und am Ende einer beruflichen oder privaten Fahrt, sowie die Angabe des benützten Kfz's und Aufzeichnungen über Privatfahrten enthalten müssen, oder ob auch mit den vorhandenen Angaben die geltend gemachten (Differenz)Werbungskosten als nachgewiesen anzusehen sind, zum anderen, ob die computerunterstützten Reisekostenabrechnungen ausreichend gegen eine Manipulation geschützt waren.

2. Rechtliche Beurteilung

3. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zufolge § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles

zweckdienlich ist. Aus § 166 BAO ergibt sich der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel, sodass zur Führung des Nachweises, wie ein Kfz verwendet wird, außer einem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel in Betracht kommen (VwGH 24.02.2005, 2003/15/0073).

Laut dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Nach § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (zB VwGH 22.02.2017, Ra 2017/13/0006).

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024), allerdings nur bis zu einer Fahrleistung von 30.000 km pro Jahr (vgl. VwGH 20.01.2005, 2001/14/0191). Soweit tatsächlich entstehende PKW-Kosten ausschließlich der beruflichen Verwendung zuordenbar sind, sind sie zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen; sind sie ausschließlich der privaten Verwendung zuordenbar, stellen sie keine Werbungskosten dar (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0078).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für die beruflich veranlassten Fahrten einen Spesenersatz (§ 26 Z 4 EStG), liegt dieser jedoch unter den tatsächlichen Kosten, dann kann der Steuerpflichtige die Differenz als Werbungskosten geltend machen (Differenzwerbungskosten; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, § 16 Tz 220 "Fahrtkosten" mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Der Steuerpflichtige muss allerdings die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (bei nichtselbständigen Einkünften insbesondere im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach § 41 EStG) über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Fahrtkosten sind durch Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen des Steuerpflichtigen nachzuweisen, die die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben (*Schubert* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm. 26 „Fahrtkosten-Allgemeines“, Stand 01.01.2021, rdb.at). Dabei hat der Nachweis der Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen (vgl. *Zorn*, a.a.O., § 16 Rz 220 „Nachweis der Fahrtkosten“). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hat das Fahrtenbuch die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (vgl. *VwGH* 28.02.1964, 2176/63). Ein Fahrtenbuch muß, sollen aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteiles erforderlichen Tatsachen einwandfrei festgestellt werden können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (*VwGH* 16.09.1970, 0373/70; *VwGH* 21.10.1993, 92/15/0001). In seinem – im Übrigen von beiden Verfahrensparteien zitierten – Erkenntnis vom 21. Oktober 1993 (*VwGH* 92/15/0001), sah der Verwaltungsgerichtshof in seiner rechtlichen Würdigung den Nachweis der Fahrtkosten als deshalb nicht erbracht an, da die maßgeblichen Aufzeichnungen keine Angaben über den jeweils verwendeten PKW, über die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten sowie darüber, ob die Fahrten einem dienstlichen oder privaten Charakter gedient habe, enthalten haben.

Wie bereits angeführt, ist ein Fahrtenbuch dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen wird, wie etwa durch Reisekostenabrechnungen, die die erforderlichen Angaben enthalten (vgl. *VwGH* 23.05.1990, 86/13/0181). Die entsprechenden Aufzeichnungen müssen zumindest das Datum, den Beginn, das Ende, die Dauer, das Ziel und den Zweck jeder einzelnen Reise enthalten (*Zorn*, a.a.O.; *VwGH* 21.10.1993, 92/15/0001).

Wendet man diese judikativen Vorgaben auf den gegenständlichen Fall an, ergibt sich zunächst, dass der Nachweis für berufliche Fahrten auch – wie im Beschwerdefall gegeben – durch eine Reisekostenabrechnung erbracht werden kann. Die betreffenden Aufzeichnungen müssen die erforderlichen Angaben, wie sie durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zum Fahrtenbuch vorgegeben werden, enthalten.

Die Eintragungen in der vorgelegten Reisekostenabrechnung erfüllen jedoch nicht die von der Judikatur vorgegebenen Anforderungen der zweifelsfreien Zuordnung hinsichtlich Kilometerstrecke, Ziel und Zweck.

Aufgrund der nachfolgenden Umstände konnte ein Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der materiellen Richtigkeit der Reisekostenabrechnung jedenfalls nicht erbracht werden:

Die angefahrenen Zielorte einer Reise werden in einer einzigen Zeile, jeweils mit einem Bindestrich dazwischen, in der Reisekostenabrechnung aufgezählt. Gegen Ende der Zeile ist der letzte Ort häufig nicht ausgeschrieben. So ist der Ort Xxxx (Wohnort der Bf.) – obwohl oftmals nicht vollständig ausgeschrieben (z.B.: „Xx“, „X“, „Xxx“) – zwar grundsätzlich als der Ort Xxxx erkennbar, bei anderen Reisen bleibt jedoch unklar, welcher Ort an letzter aufgezählter Stelle tatsächlich gemeint ist und ob nicht zumindest noch eine weitere Ortschaft (z. B. Xxxx) in der

Aufzählung folgen würde, wie folgende Beispiele zeigen:

- Am 18.01.2018: der Bindestrich nach Ort3 läßt vermuten, dass noch mindestens eine Ortschaft angefahren wurde, insbes. im Hinblick darauf, dass als Schlussort regelmäßig der Wohnort der Bf. (Xxxx) aufscheint;
- am 30.04.2018 endet die Zeile „Zielort“ mit „KC-O“: aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2021 ist davon auszugehen, dass es sich um das „Kundencenter Ort2“ handelt – ob danach noch wie sonst üblich Xxxx angefahren wurde, bleibt offen;
- am 18.06.2018 endet die Zeile „Zielort“ mit „Kai“ – es ist nicht erkennbar, um welche Ortschaft es sich dabei handelt und welche Orte gegebenenfalls danach noch angefahren wurden;
- am 27.06.2018 endet die Zeile mit den Zielorten nur mit den Buchstaben „St.“ – es ist nicht erkennbar, um welche Ortschaft es sich dabei handelt und welche Orte gegebenenfalls danach noch angefahren wurden;
- am 04.10.2018 endet die Zeile mit der Ortschaft Ort4 und einem Bindestrich, sodass davon auszugehen ist, dass weitere Ortschaften angefahren wurden.

Aufgrund dieser Unvollständigkeiten ist daher schon bei den Ortsangaben nicht immer zweifelsfrei klar, welche Zielorte die Bf. tatsächlich aufgesucht hat.

Weiters ist festzuhalten: In der zweiten Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2021 führte der steuerliche Vertreter unter Punkt 3) hinsichtlich der Feststellung des Bundesfinanzgerichts, dass bei den Reiseangaben mehr Orte als Kunden angeführt werden, aus, dass – aufgrund einer internen Vorgabe des Arbeitgebers – immer nur maximal zwei Kunden-Namen im Programm eingetragen wurden. Es ist dem Bundesfinanzgericht daher nicht möglich nachzuprüfen, ob alle Fahrten tatsächlich berufliche Zwecke verfolgt haben oder ob bei angeführten Streckenabschnitten auch private Ziele angefahren wurden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2021 wurde zudem unter Punkt 1) erläutert, dass in der Reisekostenabrechnung *„Fahrten enthalten sind, die vom Arbeitgeber nicht als beruflich bedingte Fahrten anerkannt wurden“*, wodurch sich die vom Bundesfinanzgericht errechneten Differenzen von 401 km zwischen der von der Bf. geltend gemachten Gesamtkilometeranzahl (18.611 km) und der nachgerechneten Gesamtkilometeranzahl gemäß der Reisekostenabrechnung (19.012 km) erklären würden. Somit waren bestimmte Fahrten in der Reisekostenabrechnung als privat veranlasst, diese sind aber in der Aufzeichnung nicht als solche erkennbar, zumal jede Fahrt als „Dienstreise“ bezeichnet wurde. Auch das Ausscheiden dieser Privatfahrten durch den Arbeitgeber kann vom Bundesfinanzgericht nicht nachvollzogen werden.

Es ist ferner nicht schlüssig, wie dem Arbeitgeber eine Qualifizierung einer Fahrt als beruflich oder privat nur anhand der Reisekostenabrechnung möglich gewesen sein soll. Entgegen der Aussage unter dem Punkt 2) d) laut der ersten Vorhaltsbeantwortung vom 02. April 2021, dass bei nicht anerkannten Reisekosten eine Korrektur-Reisekostenabrechnung zu machen sei,

wurde die Streichung der vom Arbeitgeber als privat erkannten Fahrten offenbar ohne Anfertigung einer Korrektur-Reisekostenabrechnung gemacht, da es ansonsten nicht zu der Differenz zwischen geltend gemachten Reisekosten und der Reisekostenabrechnung gekommen wäre. Dem Bundesfinanzgericht wurde jedenfalls nur eine nicht korrigierte Fassung der Reisekostenabrechnung vorgelegt.

Eine wie von der Judikatur geforderte nachprüfende Kontrolle der Zuordnung von Fahrten als beruflich oder privat ist daher mangels vollzähliger Angaben der Kundennamen (max. zwei Kundennamen), der Aufnahme von nicht gekennzeichneten Privatfahrten, sowie der fehlenden vollständigen Auflistung der angefahrenen Ortschaften in der Reisekostenabrechnung nicht möglich.

Es bestehen überdies mangels genauer Kundenadressen Abweichungen bezüglich der Fahrtstrecken bzw. der Kilometerangaben. Teilweise konnte daher bei überprüfender Nachrechnung der Kilometerangaben mittels eines gängigen Routenplaners (Google-Maps), die von der Bf. angegebene, gefahrene Kilometeranzahl nicht nachvollzogen werden, wie folgenden Beispiele zeigen [Hinweis: Es wurde in den Beispielen bei mehreren möglichen Fahrtstrecken zwischen zwei Orten laut Routenplaner stets zu Gunsten der Bf. jene Distanz vom Bundesfinanzgericht gewählt, mit welcher der in der Reisekostenabrechnung angegebenen täglichen Gesamt-Kilometerangabe am Nächsten zu kommen war]:

- Reise vom 16.01.2018:

Xxxx nach Ort4 (9,9 km) – Ort4 nach KC Ort1 (12,2 km) – KC Ort1 nach Ort5 (12,2 km) – Ort5 wieder retour nach Xxxx (13,5 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 47,8 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 76 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich somit eine Differenz von 28,2 km (ca. 37% Abweichung). Bei der Reise vom 23.03.2018 über dieselbe Strecke wurden 85 gefahrene Kilometer angegeben, was eine noch höhere Differenz (37,2 km) zu den Kilometerangaben laut Routenplaner ergibt.

- Reise vom 01.02.2018:

Xxxx nach Ort6 (14,8 km) – Ort6 nach KC Ort1 (13,6 km) – KC Ort1 nach Ort7 (21,4 km) – Ort7 nach Xxxx (1,4 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 51,2 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 78 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 26,8 km (ca. 34% Abweichung).

- Reise vom 16.03.2019:

Xxxx nach Ort7 (1,3 km) – Ort7 nach KC Ort1 (21,4 km) – KC Ort1 nach Ort7 (21,4 km) – Ort7 nach Xxxx (1,4 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 45,5 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 82 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 36,5 km (ca. 45% Abweichung).

- Reise vom 22.03.2018:

Xxxx nach Ort7 (1,3 km) – Ort7 nach KC Ort1 (21,4 km) – KC Ort1 nach Ort6 (13,5 km) – Ort6 nach Xxxx (14,7 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 50,9 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 78 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 27,1 km (ca. 35% Abweichung).

- Reise vom 30.04.2018:

Xxxx nach Ort7 (1,3 km) – Ort7 nach KC Ort1 (21,4 km) – KC Ort1 nach Ort8 (22,7 km) – Ort8 nach KC Ort2 (13,3 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl im Betrag von 58,7 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 87 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 28,3 km (ca. 33% Abweichung). Auch wenn von Ort2 nach Xxxx zurückgefahren worden wäre (12,8 km), bliebe immer noch eine Fehldifferenz von 15,5 km (ca. 18% Abweichung).

- Reise vom 04.05.2018:

Xxxx nach Ort7 (1,3 km) – Ort7 nach KC Ort1 (21,4 km) – KC Ort1 nach Ort4 (12,2 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 34,9 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 81 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 46,1 km (ca. 57% Abweichung). Selbst im Fall, dass von Ort4 nach Xxxx zurückgefahren worden wäre (9,9 km), bliebe immer noch eine Fehldifferenz von 36,2 km (ca. 45% Abweichung).

- Reise vom 09.08.2018:

Xxxx nach Ort4 (9,9 km) – Ort4 nach KC Ort1 (12,2 km) – KC Ort1 nach Ort6 (13,5 km) – Ort6 nach Xxxx (14,7 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 50,3 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 79 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 28,7 km (ca. 36% Abweichung).

- Reise vom 22. 10.2018:

Xxxx nach Ort6 (14,8 km) – Ort6 nach KC Ort1 (13,6 km) – KC Ort1 nach Ort4 (12,2 km) – Ort4 nach Xxxx (9,9 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 50,5 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 63 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 12,5 km (ca. 20% Abweichung).

- Reise vom 28.11.2018:

Xxxx nach Ort6 (14,8 km) – Ort6 nach KC Ort1 (13,6 km) – KC Ort1 nach Ort4 (12,2 km) – Ort4 nach Xxxx (9,9 km).

Bei Addition der Kilometer ergibt sich eine gefahrene Kilometeranzahl in Höhe von 50,5 km. Laut Reisekostenabrechnung sollen es 82 gefahrene Kilometer gewesen sein. Es ergibt sich eine Differenz von 31,5 km (ca. 38% Abweichung).

Im Vergleich zur oben angeführten Reise vom 22.10.2018 lässt sich am Beispiel vom 28.11.2028 gut erkennen, dass dieselben Zielorte besucht wurden, aber abweichende

Kilometerangaben (63 km/82 km) vorliegen. Dies zeigt deutlich, dass durch die nur großräumigen Ortsangaben ohne konkrete Adressenangaben eine Überprüfung der gefahrenen Strecken zwingend zu Abweichungen führen muss und die in der Reisekostenabrechnung gemachten Angaben inhaltlich nicht nachprüfbar sind.

Überdies wurden nach Angaben der steuerlichen Vertretung von der Bf. sämtliche Grundaufzeichnungen (Kalender) für das Streitjahr entsorgt. Die fehlenden Grundaufzeichnungen reichen der Bf. jedenfalls zum Nachteil. Diese hätten ihre Eintragungen in der Reisekostenabrechnung bestätigen bzw. ergänzen können. Grundaufzeichnungen für ein offenes Veranlagungsjahr bzw. vor Abschluss eines Beschwerdeverfahrens zu entsorgen, erschwert nicht nur dem Bundesfinanzgericht, Eintragungen als nachgewiesen oder zumindest als glaubhaft anzuerkennen, sondern wäre die Bf. auch verpflichtet gewesen diese Unterlagen aufzubewahren.

Abschließend wird zu diesem Beschwerdepunkt bzgl. etwaiger datenschutzrechtliche Bedenken lediglich ergänzend darauf hingewiesen, dass die Organe der Abgabenbehörde und des Bundesfinanzgerichts gemäß § 48a BAO zur Geheimhaltung der ihr im Rahmen ihrer Amtsausübung zukommenden Daten verpflichtet sind und damit der Datenschutz gewährleistet ist.

Zur weiteren strittigen Frage der nachträglichen Manipulationsmöglichkeit der computergeführten Reisekostenabrechnung wird festgestellt, dass es – wie der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 02. April 2021 bestätigt – möglich ist, nachträgliche Änderungen innerhalb eines laufenden Monats vorzunehmen. Diese sind nach Abspeicherung auch nicht mehr erkennbar. Dadurch können Manipulationen nicht ausgeschlossen und somit kein Beweis geführt werden, dass die Daten im Nachhinein nicht verändert wurden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass von einem einwandfreien Nachweis (Glaubhaftmachung) der Werbungskosten nicht gesprochen werden kann. Die von der Bf. vorgelegte Reisekostenabrechnung erfüllt nicht die Anforderungen, die durch die Judikatur zur Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs oder der sonstigen geeigneten Reisekostenaufzeichnungen vorgegeben werden. Die Abrechnung enthält keine konkreten Adressenangaben (nur großräumige Ortsangaben), es fehlen vollständige Angaben zu den angefahrenen Kunden (= Beschränkung auf zwei Kunden pro Strecke) und Zieladressen, es wurden Privatfahrten aufgenommen, welche nicht als solcher erkennbar sind und enthält die Reisekostenabrechnung nicht nachvollziehbare Kilometerangaben. Zudem konnten die Grundaufzeichnungen aufgrund Entsorgung durch die Bf. nicht vorgelegt werden. Die belangte Behörde war daher zur Schätzung nach § 184 BAO dem Grunde nach berechtigt. Zur Höhe der Schätzung ist auszuführen: Sowohl die belangte Behörde als auch die Bf. stimmen in Bezug auf die vom Arbeitgeber bezahlten 14.061 km überein. Beide Parteien gehen davon aus, dass diese gefahrenen Kilometer beruflich veranlasst waren. Wenn die belangte Behörde

trotz der getroffenen Feststellungen hinsichtlich der materiellen Richtigkeit der Daten der vorgelegten Reisekostenabrechnung die vom Arbeitgeber ersetzten Kilometer in Höhe von 14.061 km auch als Berechnungsgrundlage herangezogen hat, ist dies durchaus zu Gunsten der Bf. erfolgt. Der Annahme der belangten Behörde, dass für die Schätzung der Bemessungsgrundlage der Werbungskosten eine Heranziehung der beruflich zurückgelegten Kilometer in Höhe der vom Arbeitgeber vergüteten Fahrten sachgerecht gewesen sei, ist daher nicht entgegenzutreten.

4. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist hinsichtlich dem Werbungskostenabzug von Fahrtkosten der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Zudem handelt es sich bei der Beurteilung des Ausmaßes der durchgeführten beruflich veranlassten Fahrten und in weiterer Folge der Höhe der aus diesem Grund anzuerkennenden Werbungskosten nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Frage die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 11. Juni 2021