

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 3. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch HRⁱⁿ Mag. ***AV1***, vom 30. September 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte im Streitjahr ua. als Außendienstmitarbeiter einer Versicherungsanstalt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 machte der Bf berufliche veranlasste Reisen in Höhe von 10.597 € als Werbungskosten geltend.

Mit Vorhalt vom 17.7.2019 forderte die Behörde den Bf auf, die geltend gemachten Ausgaben durch geeignete Urkunden (Belege, Kostenaufstellungen, etc.) nachzuweisen.

In der Folge brachte der Bf nachstehende Unterlagen zur Vorlage:

- Fahrtenbuch Jahresübersicht (Ausdruck aus dem elektronisch geführten FB)
Darin werden 30.120 km an dienstlich und 14.573 km an privat veranlasste Fahrten ausgewiesen. Aufwendungen für dienstlich veranlasste Fahrten wurden auf Basis des amtlichen Kilometergeldes mit 12.600 € (gerundet) ermittelt; davon wurden Fahrtkostenersätze (2.003 €) in Abzug gebracht, sodass sich letztlich der geltend

gemachte Betrag ergab. Festgehalten wurde, dass für die durchgeführten Fahrten die beiden PKW mit den amtlichen Kennzeichen ***KZ-OE1*** (bis 13.5.2018) und ***KZ-OE2*** (ab 14.5.2018) verwendet wurden. Beide Fahrzeuge waren auf die Ehegattin des Bf, ***Gattin***, zugelassen.

- Fahrtenbuch Monatsübersichten (Jänner bis Dezember, Ausdrücke aus elektr. FB)

Im nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheid 2018 anerkannte das Finanzamt Aufwendungen für beruflich veranlasste Fahrt iHv € 5.557, was (vor Berücksichtigung von Fahrtkostenersätzen iHv 2.003 €) einer Kilometerleistung von 18.000 km entspricht.

In der Bescheidebegründung führte das Finanzamt aus, dass Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Benutzung eines PKW nur dann Berücksichtigung finden könnten, wenn ein fortlaufend geführtes Fahrtenbuch oder andere geeignete Aufzeichnungen vorliegen würden, aus denen Datum, Beginn und Ende, Ausgangs- und Zielpunkt, Kilometerstand, Kilometerzahl der beruflichen bzw. privaten Fahrten sowie der Zweck jeder einzelnen Fahrt hervorgehe.

In seiner Beschwerdeeingabe führte der Bf aus, dass sein elektronisch geführtes Fahrtenbuch lückenlos sei; er habe auch gegenüber seinem Dienstgeber (***Vers1***) die Verpflichtung ein vollständiges Fahrtenbuch zu führen. Darin enthalten seien „Zweck, Ankunft und Arbeitszeit“; Privatfahrten seien detailliert ausgewiesen. Weiters seien auch erhaltene „Spesen“ des Arbeitgebers angeführt und abgezogen worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.4.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

In ihrer Bescheidebegründung führte die Behörde nachstehendes aus:

*„Werden Fahrten mit einem „Fremdfahrzeug“ (z.B. von Angehörigen) durchgeführt, wie im vorliegenden Fall den KFZ von Fr. ***Gattin***, können Werbungskosten nur berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweislich Kosten für dieses Fahrzeug getragen hat. Das volle Kilometergeld steht nur zu, wenn er entweder alle Kosten getragen oder dem Fahrzeugbesitzer einen Ersatz i.H. des Kilometergeldes bezahlt hat. Andernfalls käme ein entsprechend niedrigerer Betrag in Betracht. Die Tragung von tatsächlichen Kosten für Fahrten mit den beiden angeführten Fremdfahrzeugen wurde im vorliegenden Fall nicht nachgewiesen. Im Zuge der Erstveranlagung wurden von geltend gemachten 30.000 km ein Anteil von 18.000 km, somit 60 %, als glaubhaft anerkannt und nach Abzug der Ersätze des Arbeitgebers als Werbungskosten berücksichtigt. Nach sorgfältiger Prüfung der Aktenlage konnte auch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens im Hinblick auf die geltenden Bestimmungen kein höherer Anteil an den im Fahrtenbuch ausgewiesenen Fahrtkilometern Anerkennung finden. Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.“*

Mit Eingabe vom 2.4.2020 beantragte der Bf die Vorlage seines Rechtsmittels an das Bundesfinanzgericht und führte darin nachstehende Argumente ins Treffen:

„Die Begründung der Ablehnung der Beschwerde ist in diesem Fall nicht zutreffend!

- 1. Da ich mit Fr. ***Gattin*** verheiratet bin und wir ein gemeinsames Familienkonto führen sind sehr wohl sämtliche Kosten des auf meine Frau gemeldeten PKW von mir bezahlt worden! Nachweislich können Kontoauszüge vorgelegt werden wo diese Kosten ersichtlich von mir bezahlt wurden!*
- 2. Die Anmeldung des PKW auf Fr. ***Gattin*** erfolgte aus dem Grund, da ich eine wesentlich schlechtere Bonus-Malus Stufe gehabt hätte!*
- 3. Meine Frau hat noch einen zweiten PKW angemeldet den sie selber fährt!*
- 4. Wurde ich nicht aufgefordert dies dem Finanzamt zur Prüfung vor zu legen! Die Teilabweisung beim Erstbescheid war die Begründung, dass mein Fahrtenbuch nicht vollständig geführt wurde und deshalb nur 18.000 km anerkannt werden können! Worauf ich eine Beschwerde eingelegt hatte!*

Bitte um Berücksichtigung der Tatsache dass ich sämtliche Kosten für den PKW trage und wir im Familienverband aus versicherungstechnischen Gründen beide PKW auf meine Frau angemeldet haben!“

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und führte in seiner im Vorlagebericht erstatteten Stellungnahme wörtlich aus:

„Vorauszuschicken ist, dass Fahrtkosten grundsätzlich als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sind (vgl. LStR 2002 Rz 287 unter Verweis auf VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Wird – wie im vorliegenden Fall – ein privates KFZ benützt, sind die als Werbungskosten anzusetzenden Fahrtkosten auf Grundlage des amtlichen Kilometergeldes zu bemessen. Dies hat jedenfalls für beruflich veranlasste Fahrten von bis zu 30.000 Kilometern im Kalenderjahr zu gelten; bei einer darüber hinausgehenden Kilometerleistung stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (vgl. LStR 2002 Rz 289).

Entscheidend ist, dass der Abgabepflichtige gehalten ist, Nachweise zu führen, welche die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind. Neben einem Fahrtenbuch können auch andere geeignete Unterlagen zur Nachweisführung herangezogen werden, wobei jedoch die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer steigt (vgl. zu all dem LStR 2002 Rz 290).

Tatsächlich erweist sich das vom Bf. in elektronischer Form geführte Fahrtenbuch als formell mangelhaft:

Wie der Spalte „Reiseweg – Ziel – Zweck“ zu entnehmen ist, führte der Bf. regelmäßig mehrere Dienstfahrten pro Tag durch. Hinzu kommen Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte. Eine genaue Dokumentation der jeweiligen Fahrten im Sinne des oben dargestellten Kriterienkatalogs erfolgte hingegen nicht:

Tatsächlich hielt der Bf. nämlich nur den Beginn der ersten sowie das Ende der letzten Fahrt des Tages fest; hinzu kommt, dass lediglich der Kilometerstand vor Beginn der ersten Fahrt sowie die Anzahl der (insgesamt) dienstlich und privat gefahrenen Kilometer erfasst wurden. Eine separate Aufzeichnung von Abfahrts- und Ankunftszeiten jeder einzelnen Fahrt während des Tages sowie der auf diese entfallenden Kilometeranzahl wurde nicht vorgenommen.

Im Übrigen vermerkte der Bf. weder Kundennamen noch Adressen der angefahrenen Zielorte, sondern nur Ortsnamen; zudem wurde der Reisezweck lediglich mit inhaltsleeren Schlagworten umschrieben (z.B. „Kunde Termin“, „Kunde Beratung“ oder „Kunde Vertrag“).

Im Ergebnis ist daher weder der jeweilige Reiseweg noch der konkrete Reisezweck einer näheren Überprüfung zugänglich, weshalb die Aufzeichnungen des Bf. schon aus diesen Gründen nicht zum Nachweis der geltend gemachten Fahrtenkosten geeignet sind (vgl. anstatt vieler: BFG 04.07.2019, RV/2100676/2012).

Im Übrigen besteht für die Behörde auch unabhängig hiervon Anlass, an der materiellen Richtigkeit der aufgezeichneten Kilometerstände zu zweifeln:

Hervorzuheben ist nämlich, dass die in dem Fahrtenbuch dokumentierten Fahrten im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2018 mit zwei KFZ – die jeweils nicht auf den Bf., sondern seine Ehefrau zugelassen waren – erfolgten:

*Bis zum 13.5.2018 benutzte der Bf. den Aufzeichnungen nach ein KFZ mit dem amtlichen Kennzeichen ***KZ-OE1*** (im Fahrtenbuch als „Fahrzeug 1“ bezeichnet), ab dem 14.5.2018 ein KFZ mit dem amtlichen Kennzeichen ***KZ-OE2*** („Fahrzeug 2“).*

Hierbei wurde der Abfahrtskilometerstand des ersten KFZ („Fahrzeug 1“) am 13.5.2018 mit 308.190 Kilometern erfasst.

Die Richtigkeit dieser Angabe ist für die Behörde schon insofern in Zweifel zu ziehen, als für dieses KFZ im letzten, am 6.11.2017 erstellten Gutachten gemäß § 57a KFG ein Kilometerstand von 303.120 Kilometern dokumentiert wurde und die am 13.5.2018 erfasste Laufleistung hiermit im Lichte der bis zu diesem Zeitpunkt allein im Jahr 2018 im Fahrtenbuch aufgezeichneten Kilometer (mehr als 15.000) bei weitem nicht in Einklang zu bringen ist.

Aus den oben dargestellten Gründen stellt das vom Bf. geführte Fahrtenbuch nach Ansicht der Behörde keine taugliche Grundlage für die Zuerkennung von Fahrtkosten in der begehrten Höhe dar, zumal angesichts der geltend gemachten Kilometerleistung von mehr als 30.000 Kilometern ein besonders strenger Maßstab an die zu führende Dokumentation anzulegen ist (so auch BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012).

Nichtsdestoweniger steht für die Behörde außer Zweifel, dass mit der Tätigkeit des Bf. als Außendienstmitarbeiter einer Versicherung die Notwendigkeit zahlreicher beruflich bedingter Fahrten einhergeht. Ebensowenig stellt die Behörde in Frage, dass der Bf. die im Zusammenhang mit diesen Fahrten erwachsenen Kosten ungeachtet der Zulassung der benützten KFZ auf seine Ehefrau tatsächlich selbst getragen hat.

Aufgrund der dargestellten Mangelhaftigkeit des seitens des Bf. geführten Fahrtenbuchs, aufgrund dessen eine Überprüfung sowohl der privat als auch beruflich veranlassten Fahrten des Bf. nicht möglich ist, waren die Fahrtkosten letztlich zu schätzen (vgl. wiederum BFG 04.07.2019, RV/2100676/2012).

Im Lichte des formell mangelhaften Fahrtenbuchs und der zum Teil erwiesenen materiellen Unrichtigkeit der aufgezeichneten Kilometerstände erachtet es die Behörde als angemessen, die beruflich veranlasste Kilometerleistung im Schätzungswege um 40 % zu reduzieren und mit 18.000 Kilometern anzusetzen. Auf dieser Grundlage sind nach Abzug der seitens des Arbeitgebers geleisteten Kostenersätze Fahrtkosten in Höhe von 5.557,00 Euro anzuerkennen.

Als Orientierung dienten der Behörde hierbei auch die vom Bf. im vorangegangenen Veranlagungsjahr 2017 erklärten Reisekosten in Höhe von 4.589,00 Euro, aus welchen sich eine zurückgelegte Wegstrecke von rund 10.900 Kilometern ableiten lässt.

Dass sich die dienstlich zurückgelegten Kilometer im Folgejahr auf über 30.000 Kilometer beinahe verdreifacht haben sollen, war für die Behörde nicht nachvollziehbar, zumal sich das Tätigkeitsgebiet des Bf. laut den im Fahrtenbuch vermerkten Ortsangaben offenbar auf den Mittelkärntner Raum beschränkt.

Eine Steigerung der beruflichen Fahrleistungen um rund 70 % (auf 18.000 Kilometer) erscheint für die Behörde letztlich noch vertretbar.

Antrag:

Im Lichte der dargestellten Sach- und Rechtslage stellt die Behörde den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Fahrtenbuch (elektronisch geführt) legte der Bf im beschwerdeverfangenen Zeitraum insgesamt 30.120 km an beruflich veranlassten Fahrten zurück. Für die Absolvierung der Fahrten wurde bis zum 13.5.2018 der PKW mit dem pol. Kennzeichen ***KZ-OE1*** (KFZ 1), ab dem 14.5.2018 der PKW mit dem pol. Kennzeichen ***KZ-OE2*** (KFZ 2) verwendet. Beide Fahrzeuge sind auf die Gattin des Bf, ***Gattin***, zugelassen, was laut Vorbringen des Bf aus versicherungstechnischen Gründen (günstigere Bonus-Malus-Einstufung der Gattin) geschehen sei.

Das zur Vorlage gebrachte Fahrtenbuch weist als Wohnort des Bf „***Str1***, ***Ort1***“, als Dienstort „***Str2***, ***Ort2***“ aus. Die Wegstrecke zwischen Wohn- und Dienstort wird mit 15 km angegeben.

Weiter finden sich im Fahrtenbuch folgende Einträge:

Datum, Abfahrtszeit (erste Fahrt), Ankunftszeit (letzte Fahrt), Gesamtdauer der Fahrten pro Tag, Kilometerstand bei Abfahrt, gefahrene Kilometer pro Tag (dienstlich und privat). Unter der Rubrik „Reiseweg-Ziel-Zweck“ führte der Bf jene Gemeinden an, welche dieser mit dem PKW anfuhr; konkrete Adressen (Straßenbezeichnungen) sowie Kundennamen finden sich nicht. Auch der Reisezweck wurden ohne Benennung der jeweiligen Kunden und ohne nähere Bezeichnung der beim Kunden verrichteten Tätigkeit festgehalten (bspw. „Kunde Beratung“, „Kunde Vertrag“, „KFZ Anmeldung“).

Ein Abgleich der aktenkundigen Prüfberichte (Gutachten nach § 57a KFZ) mit dem Fahrtenbuch ergibt folgendes Bild:

Das am 6.11.2017 von der Begutachtungsstelle ***U1*** in ***Ort1*** erstellte Gutachten (Einspeisung in die ZBD erfolgte am 6.11.2017, ***Zeitpunkt1***) weist im Zeitpunkt der Begutachtung des KFZ ***KZ-OE1*** einen Kilometerstand von 303.120 aus. Laut Fahrtenbuch wird dieser Kilometerstand jedoch erst am 6.4.2018 erreicht. Das besagte KFZ weist zum 1.1.2018 laut Fahrtenbuch einen Kilometerstand von 292.258 km auf.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legt seiner Beweiswürdigung das Vorbringen der Parteien sowie die sich im Verwaltungsakt befindlichen Urkunden zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

Kraftfahrzeugkosten können grundsätzlich nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten geltend gemacht werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 km im Kalenderjahr können als Werbungskosten nach den LStR 2002 Rz 371 entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 km oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend gemacht werden (s. VwGH 20.1.2005, 2001/14/0191).

Das amtliche Kilometergeld kann nur bei Verwendung eines privaten (nicht zum Betriebsvermögen gehörenden) KFZ oder eines Leasingfahrzeuges als pauschalierte Abgeltung von betrieblich bzw. beruflich veranlassten Aufwendungen im Zusammenhang mit Fahrten mit dem PKW herangezogen werden. Wenn es sich nicht um das eigene KFZ des Steuerpflichtigen handelt, sind Kilometergelder nur dann anzuerkennen, wenn eine entsprechende Kostentragung durch den Stpfl. erfolgt. Das zivilrechtliche Eigentum am KFZ ist in diesem Zusammenhang nicht entscheidend.

Dass vorliegendenfalls die Kosten für die beiden KFZ, welche aus versicherungstechnischen Gründen im Eigentum der Gattin des Bf standen, vom Bf getragen wurden, steht auch für die belangte Behörde außer Zweifel (siehe Vorlagebericht).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28.2.1964, 2176/63 und vom 16.9.1970, 373/70). Als formale Voraussetzung muss ein Fahrtenbuch, um aussagekräftig zu sein und als Grundlage für die steuerliche Beurteilung herangezogen werden zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. *Doralt*, EStG Kommentar, § 16 Tz 220 und VwGH vom 16.9.1970, 373/70; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch hat neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder – sollte ein solcher nicht vorhanden sein – jedenfalls den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung anzuführen.

Ein elektronisch geführtes Fahrtenbuch, in dem nachträgliche Veränderungen nach der Funktionsweise des Programmes technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden, gilt ebenso als ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen wachsen mit der Anzahl der zurückgelegten Kilometer (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Das im vorliegenden Fall als Nachweis für berufliche veranlassten Fahrten zur Vorlage gebrachte Fahrtenbuch entspricht nicht den von der steuerrechtlichen Judikatur postulierten Erfordernissen der Ordnungsmäßigkeit. Wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat, ist im ggst. Fahrtenbuch bzw. in den vom Bf angefertigten Ausdrucken desselben weder das genaue Ziel der Fahrten noch deren konkrete Zweck ausreichend und einwandfrei dokumentiert. Bloße Ortsangaben (Angabe der jeweiligen Gemeinden) ohne näheren Hinweis darauf, welche Adresse konkret angefahren wurde erweist sich dabei als ebenso unzureichend wie das Unterlassen der Benennung der bzw. des jeweiligen Kunden, welche(r) im Zuge der Dienstverrichtung aufgesucht wurde(n). Auch finden sich keine Angaben zu den konkret vor Ort erbrachten Dienstleistungen. Allgemein gehalten Aussagen („Beratung“, „Vertrag“, etc.) sind nicht ausreichend determiniert, sodass es der Finanzbehörde nicht möglich ist ohne Durchführung weiterer Erhebungsschritte die berufliche Veranlassung der konkreten Fahrten dem Grunde und der Höhe nach zu überprüfen.

Damit sind die Auszüge des Fahrtenbuches mit nicht unerheblichen formellen Mängeln behaftet, welche letztendlich die Richtigkeit und Aussagekraft dieses Dokumentes anzweifeln lassen.

Hinzu kommt, dass sich der Kilometerstand des KFZ, ***KZ-OE1***, welcher im Zuge der Begutachtung durch den beliehenen Unternehmer ***U1*** am 6.11.2017 mit 303.120 km protokollarisch erfasst wurde, höher ist als jener, welcher im Fahrtenbuch per 1.1. 2018 ausgewiesen wird (d.s. 292.258 km). Ein derartiges Abweichen berechtigt, die materielle Richtigkeit der aufgezeichneten Fahrten in Zweifel zu ziehen.

Wenn die Behörde Aufwendungen für durchgeführte Fahrten im Wege der Schätzung mit 18.000 km ermittelt, so lässt sich in dieser Vorgehensweise keine Rechtswidrigkeit erblicken. In Ansehung des Umstandes, dass das vorliegende Fahrtenbuch mit formellen und materiellen Mängeln behaftet ist und sonst keine geeigneten Nachweise zur Untermauerung der anerlaufenen Fahrtkosten vorliegen bzw. beigebracht wurden, besteht für die Behörde die Berechtigung Werbungskosten im Zusammenhang mit Fahrtkosten schätzungsweise zu ermitteln. Die geschätzte Jahreskilometerleistung bewegt sich insbesondere im Blickwinkel der in den vorgelagerten Jahren zurückgelegten Fahrleistungen, innerhalb des vertretbaren Rahmens.

Begründung nach § 25a VwGG

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.

All die genannten Revisionsgründe liegen gegenständlich nicht vor. Die Entscheidung des Gerichtes gründet sich auf die Würdigung der vorliegenden Beweismittel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Dezember 2021