

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, verstorben am 28.6.2021, zuletzt wohnhaft in ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 16. Februar 2012 gegen den Bescheid des FA Baden Mödling vom 10. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevoentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die entsprechende Beschwerdevoentscheidung vom 29. März 2012 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 12.1.2012 reichte der Beschwerdeführer (Bf.), der im Streitjahr bei einer Versicherung erwerbstätig war, seine Steuererklärung für das Kalenderjahr 2011 beim Finanzamt ein. Er beantragte unter dem Punkt Reisekosten 857 € als Werbungskosten.

Die Veranlagung wurde erklärungsgemäß durchgeführt und am 10.2.2012 der Einkommensteuerbescheid für 2011 erlassen.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. am 16.2.2012 eine Berufung ein, in der er um die Überprüfung der Reisekosten ersuchte, da sie im Bescheid nicht richtig berechnet worden seien. Weiters führte der Bf. aus, dass eine Kopie der beantragten Reisekosten bereits vor 14 Tagen an das Finanzamt per Fax gesendet worden sei.

Dabei handelte es sich um die am 26.1.2012 per Fax an das Finanzamt übermittelten Ausdrucke des Fahrtenbuches (EDV-Ausdrucke) für 2011, mit folgenden Daten:

	Fahrtenbuch für 2011 (übermittelt 26.1.2012)			
	Anfangs-km- Stand	End-km-Stand	Gefahrene km	davon privat
Jänner 2011	42.023	43.381	1.358	0
Februar 2011	43.381	44.952	1.571	0
März 2011	44.925	46.267*)	1.349	0
April 2011	46.301	47.811	1.510	0
Mai 2011	47.811	49.493	1.682	0
Juni 2011	49.493	51.153	1.660	0
Juli 2011	51.153	52.128	975	0
August 2011	38.950	40.771	1.821	449
Sept. 2011	40.771	42.059	1.288	0
Okt. 2011	42.059	43.326	1.267	0
Nov. 2011	43.326	44.497	1.181	0
Dez. 2011	44.497	45.631	1.134	0

Auf der letzten Seite (Dezember 2011) führte des Bf. an:

„Ergänzung der KM nur bis Monat 7.2011 berechnet

1.1.-31.12.2011

ges.	16.337 x 0,42	=	€	6.861,54	
	11x 206,30	v. Merkur bez.	-	€	2.269,30
			€	4.592,24	offen

Richtigstellung

Danke!“

Am 28.2.2012 sendete das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an den Bf. mit folgendem Inhalt:

„Laut vorliegenden Unterlagen hat ihr Arbeitgeber ein jährliches Pendlerpauschale von € 696,00 berücksichtigt und steuerfreie Reisekostenersätze von € 2.269,30 ausbezahlt. Bitte legen sie eine Kopie des beim Arbeitgeber eingebrachten Antrags auf Berücksichtigung des Pendlerpauschales (L 34) und eine Bescheinigung vor, woraus die Anzahl der vom Arbeitgeber ersetzten beruflich gefahrenen Kilometer hervorgehen. Weiters wären Aufzeichnungen vorzulegen, wo mit Ausnahme des Monats August 2011 für alle anderen Monate des Jahres die privat gefahrenen Kilometer inklusive der Kilometer der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ersichtlich sind. Welche Fahrzeuge wurden im Jahr hiezu benützt? Offensichtlich wurde mit August 2010 (gemeint war wohl 2011) ein Fahrzeugwechsel durchgeführt.“

Am 5.3.2012 übersendete der Bf. per Fax die Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (L34), welche er seinem Arbeitgeber abgegeben hatte und eine Bestätigung seines Arbeitgebers über die 2011 einbehaltene Betriebsratsumlage in Höhe von 85,28 € und das ausbezahlte Kilometergeld in Höhe von 1.693,20 € und dem Taggeld in Höhe von 224 €. Weiters übermittelte der Bf. sein Fahrtenbuch (EDV-Ausdrucke) für die Monate August bis Dezember 2011.

Am 29.3.2012 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung und änderte den Bescheid vom 16.2.2012 ab und gewährte insgesamt 2.341,32 € an Fahrtkosten. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

*„Laut vorgelegten Fahrtenbuchaufzeichnungen wurden mit dem Kfz Chevrolet Tacuma ****A**** im Jahr insgesamt 18.390 km zurückgelegt. Davon wurden Privatfahrten für die Monate August bis Dezember mit 1.872 km und für Fahrten zwischen Wohnung in Baden und der Arbeitsstätte in 1040 Wien (LD) von 4.292 km ausgewiesen. Da für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Verkehrsabsetzbetrag und zusätzlich ein Pendlerpauschale von € 696,00 vom Arbeitgeber berücksichtigt wurden, waren 4.292 km auszuscheiden. Weiters wurden für den Zeitraum August bis Dezember Privatfahrten von 1.872 km angeführt. Da für die Monate Jänner bis Juli keine km für Privatfahrten angegeben wurden, musste eine Schätzung gemäß § 184 BAO mit 2.620 km (durchschnittlich 374 km/Monat) durchgeführt werden. Daraus ergab sich folgende Berechnung der beruflich gefahrenen Kilometer (ohne Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) von 9.606 km. 18.390 km minus 4.292 km minus 1.872 km minus 2.620 km = 9.606 km. Diese 9.606 km x 0,42 (amtliches Kilometergeld) = € 4.034,52 minus Ersatz des Arbeitgebers € 1.693,20 verbleiben Differenzwerbungskosten von € 2.341,32.“*

Am 10.4.2012 brachte der Bf. einen „Einspruch zu ANV 2011“ ein und führte darin wie folgt aus:

*„Bezug nehmend auf das Telefonat mit Hrn. *****B***** vom 06.04.2012 beeinspruche ich hiermit den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29.03.2012 mit folgender Begründung:*

Bei den als "privat" angegebenen Kilometer für den Zeitraum von August bis Dezember von 1.872 km handelt es sich bereits um den Weg zwischen Wohnstätte und Arbeit. Die von Ihnen Jänner bis Juli errechneten Kilometer von 2.620 km sind korrekt. Jedoch wurden diese als Privatkilometer gewertet und der Arbeitsweg von 4.292 km zusätzlich noch ein zweites Mal abgezogen (nicht berücksichtigt).

Wie Ihnen schon bekannt ist besitzen wir ein zweites Fahrzeug, (Opel Astra mit dem Kennzeichen BN 16JA), mit dem meine Frau (nicht berufstätig) und auch ich sämtliche privaten Wege, Einkäufe und Einladungen vornehmen.

Daher ersuche ich noch einmal, bei den Werbungskosten die von mir angeführten 4.292 km zu berücksichtigen.“

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde wurden die im Akt enthaltenen EDV-Ausdrucke des Fahrtenbuches für 2011 ausgewertet. Es handelte sich dabei um das am 26. Jänner 2012 mittel Fax vorgelegte Fahrtenbuch für das Jahr 2011 und die am 5. März 2012 übersendeten Teile des Fahrtenbuches 2011 (August bis Dezember 2011).

Es ergibt sich dabei für das Kalenderjahr 2011 für ein und dasselbe Fahrzeug folgendes Bild:

	Fahrtenbuch für 2011 (übermittelt 26.1.2012)				Teile des Fahrtenbuches 2011 (die am 5.3.2012 übersendet wurden)			
	Anfangs-km-Stand	End-km-Stand	Gefahrene km	davon privat	Anfangs-km-Stand	End-km-Stand	Gefahrene km	davon privat
Jänner	42.023	43.381	1.358	0				
Februar	43.381	44.952	1.571	0				
März	44.925	46.267*)	1.349	0				
April	46.301	47.811	1.510	0				
Mai	47.811	49.493	1.682	0				
Juni	49.493	51.153	1.660	0				
Juli	51.153	52.128	975	0				
August	38.950	40.771	1.821	449	52.025	53.892	1.867	330
Sept.	40.771	42.059	1.288	0	53.892	55.820	1.928	428
Okt.	42.059	43.326	1.267	0	55.820	57.395	1.575	290
Nov.	43.326	44.497	1.181	0	57.395	59.204	1.809	554
Dez.	44.497	45.631	1.134	0	59.204	60.413	1.209	270
Summe				449				1.872

*) Der Ausdruck weist eine händische Ergänzung um 34 Kilometer auf.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage der steuerlichen Anerkennung von Werbungskosten – Kilometergelder bei den ausschließlich nichtselbständigen Einkünften des Bf., welche an Hand des vorgelegten Fahrtenbuches (EDV-Ausdrucke) ermittelt wurden.

Es handelt sich dabei um die oben bereits angeführten Daten. Stellvertretend für das vom Bf. geführte und im Beschwerdeverfahren vorgelegte Fahrtenbuch (bzw. Reisekostenaufstellung) wird auszugsweise eine Aufstellung der beruflich und privat gefahrenen Kilometer für **eine Woche des Monats August 2011** unten dargestellt, wobei nochmal darauf hingewiesen wird, dass es sich um ein und das selbe KFZ handelt:

1) 26. Jänner 2012 übermittelte Aufstellung mit der Bezeichnung Fahrtenbuch und
Reiserechnung

Tag	WT	Von	bis	Std.	Davon aus- wärts	Strecke	Zweck der Dienstreise	Kilometer		Km-Stand	
								Dienstlich	Privat	Anfang	Ende
1.8.11	Mo	07:30	17:30	10:00	6:00	HA-1180; 1080-ld-Mödling-HA	Kundenbesuch	73		38950	39023
2.8.11	DI	6:00	16:00	10:00	4:00	HA-LD-1050-1230-LD-1030-HA	Kundenbesuch	41	32	39023	39096
3.8.11	MI	7:15	17:30	10:15	6:30	HA-1100-1030-LD-1080-HA	Kundenbesuch	92		39096	39188
4.8.11	DO	6:00	16:00	10:00	4:00	HA-1030-LD-1080-HA	Kundenbesuch	49	31	39188	39268
5.8.11	FR	6:30	14:00	7:30	2:00	HA-LD-1090-1120-Tribuswinkel-HA	Kundenbesuch	43	32	39268	39343
6.8.11	SA									39343	39343
7.8.11	SO									39343	39343

2) 5. März 2012 übermittelte Aufstellung mit der Bezeichnung Fahrtenbuch

Tag	WT	Von	bis	Std.	Strecke	Kilometer		Km-Stand	
						Dienstlich	Privat	Anfang	Ende
1.8.11	Mo	8:00	20:00	12:00		67		52025	52092
2.8.11	DI	8:00	20:00	12:00	3,13,4	53		52092	52145
3.8.11	MI	8:00	20:00	12:00	8,1,4,9,22	72		52145	52217
4.8.11	DO	8:00	20:00	12:00	10,12,4,1,Vöslau	88		52217	52305
5.8.11	FR	8:00	20:00	12:00	21,4,7,14,4	79		52305	52384
6.8.11	SA				23,4,8,14,17, Baden	95		52384	52384
7.8.11	SO							52479	52479

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

Aufwendungen des Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. durch das Pendlerpauschale abgegolten.

Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei KfZ-Kosten eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in aller Regel zu einem zutreffenden Ergebnis führt. Der Nachweis von

Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern hat mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (UFS 28.12.2009, RV/1076-L/08; UFS 28.10.2013, RV/1380-L/12; VwGH 28.2.1964, 2176/63).

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein (siehe Doralt/Mayr/Herzog, EStG¹³, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mwN).

Jede einzelne berufliche Verwendung ist mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten KfZ-Gesamtkilometerstandes, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner und ihre Adressen im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht wurden. Wird der berufliche Einsatz des Kfz zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstandes zu dokumentieren ist (Renner, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches, in: SWK 27/2008, S 728 mwN).

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (Renner, a.a.O.). Ein mit Hilfe eines Computerprogramms elektronisch geführtes Fahrtenbuch genügt den Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen sind oder dokumentiert und offen gelegt werden (siehe Doralt/Mayr/Herzog a.a.O.)

Betrachtet man die vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen (Fahrtenbuch) unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so bleibt festzuhalten, dass diesen in sämtlichen Monaten

- keine überprüfbaren Kundennamen bzw unterschiedliche Angaben,
- keine konkreten Kundenadressen zur Überprüfung der Kilometerangaben,
- keinen näher definierten inhaltlichen Zweck der Fahrten enthält,
- keine Angaben zu Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sowie
- keinerlei Angaben zu privaten Fahrten

zu entnehmen sind und außerdem unterschiedliche Kilometerstände für ein und das selbe KFZ in den Aufzeichnungen aufscheinen.

Weiters ergibt sich, wie aus der oben dargestellten Übersicht für das gesamte Jahr 2011 ersichtlich, dass der Bf. nur in einigen Monaten Angaben über privat gefahrene Kilometer machte und diese auch bei den übermittelten Unterlagen differierten. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung und ist nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes vollkommen unglaublich, dass der Bf. keinen einzigen privaten Kilometer mit dem Fahrzeug gefahren ist, wie er in der Berufung behauptet. Weiters sind auch die Fahrten Wohnung – Arbeitsstelle im Fahrtenbuch nicht korrekt erfasst.

Jede Unterbrechung der dienstlichen „Reise“ muss im Fahrtenbuch ersichtlich aufgezeichnet sein. Nur so kann ein Fahrtenbuch die Aufgabe erfüllen, als Eigenbeleg des Fahrzeugführers, Rechenschaft abzulegen, über die mit dem Fahrzeug unternommenen Fahrten.

Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss es sein, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil, wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch, möglichst auszuschließen.

Jede einzelne berufliche Verwendung ist mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen.

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (Renner, aaO.).

Außer einem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel in Betracht. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen) eine ebenso verlässliche Beurteilung – im oben dargelegten Sinne – möglich ist (zB BFG 10.6.2014, RV/7101414/2013).

Wird ein Fahrtenbuch geführt und werden gesondert Reisekostenabrechnungen an den Dienstgeber übermittelt so müssen diese übereinstimmen.

Bei der Auswertung dieser Aufzeichnungen ergibt sich nun, dass diese dem Finanzamt übergebenen Aufzeichnungen nicht übereinstimmen, wie aus der vorne gemachten Aufstellung ersichtlich ist.

Es ist daher nun noch zu prüfen, ob die von der Behörde gezogenen Schlüsse (Kilometer Wohnung Dienstort und die Annahme der privat gefahrenen Kilometer) den Grundsätzen logischen Denkens nicht widersprechen. Der Bf. bestätigt in seiner Beschwerde vom 10.4.2012,

dass die vom Finanzamt errechneten 4.292 km für Fahrten Wohnung-Dienstort korrekt berechnet sind.

Somit verbleibt zum Überprüfen noch die vom Finanzamt hochgerechneten Privatfahrten (4.492 km). Der Bf. behauptet keine Privatfahrten mit dem Fahrzeug unternommen zu haben. Dies widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes vollkommen unglaubwürdig, umso mehr den vorgelegten Aufzeichnungen viele Mängel anhaften. Aus diesem Grund war das Finanzamt berechtigt die privat gefahrenen Kilometer gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Was das Ausmaß der Schätzung anlangt, vermag das BFG nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde den ihr dabei zustehenden Spielraum überschritten hätte, zumal die Behörde die in einigen Monaten angegebenen private gefahrenen Kilometer nur auf die restlichen Monate hochgerechnet hat. Das Bundesfinanzgericht schließt sich der vom Finanzamt durchgeführten Ermittlung (Schätzung) der privat gefahrenen Kilometer an.

Unter Abwägung der Gesamtumstände und der klaren Aufzeichnungsmängel war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da sich das BFG bei Beurteilung der hier strittigen Frage des steuerlichen Nachweises von beruflichen Fahrten mittels geeigneter Aufzeichnungen (insbes. eines Fahrtenbuches) nicht nur auf die zitierte BFG- bzw. UFS-Judikatur, sondern auch auf die Rechtsprechung des VwGH stützen konnte, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 2. Februar 2022