

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Richter*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. März 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Berechnungsblatt 1) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018, eingelangt am 04.04.2019, machte der Beschwerdeführer unter anderem für Reisekosten und sonstige Werbungskosten Aufwendungen geltend. Mit Erstbescheid vom 08. April 2019 wurde von der belangten Behörde erklärungsgemäß veranlagt. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend die Einkommensteuer 2019 wurde das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2018 mit Bescheid vom 26. März 2021 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen. Im Wiederaufnahmebescheid wurde hierzu auf die Begründung des Sachbescheides vom selben Tag verweisen. Im Sachbescheid führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus wie folgt: Gemäß § 303 Abs. 1 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg.cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen

oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Beschwerdeführers seien Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden. Neu hervorgekommene Tatsachen und/oder Beweismittel, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden, wären folgende: Der Einkommensteuerbescheid 2018 sei am 8. April 2019 elektronisch erstellt worden. Am 20. August 2020 habe der Beschwerdeführer eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 eingebracht und es sei im Zuge der Bearbeitung derselben erstmals aufgefallen, dass 2018 sehr hohe Reisekosten beantragt und ungeprüft zuerkannt worden seien. Da der Beschwerdeführer in beiden Jahren in seinen Erklärungen völlig idente Beträge als Werbungskosten eingetragen habe, sowie aufgrund der für 2019 vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen war anzunehmen, dass die Höhe der für 2018 beantragten und zuerkannten Werbungskosten nicht korrekt sein könnte, weshalb der Bescheid 2018 einer nachträglichen Kontrolle zu unterziehen gewesen sei. Der daraufhin an den Beschwerdeführer ergangenen Aufforderungen, auch für diese die entsprechenden Nachweise vorzulegen, sei dieser nicht nachgekommen. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 seien Werbungskosten die Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Der Steuerpflichtige müsse die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß den §§ 138 und 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen, oder, wenn dies nicht möglich sei, wenigstens glaubhaft machen. Der Nachweis der Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern habe grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses habe die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten. Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstelle, müsse es fortlaufend, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein. Es müssten jedenfalls folgende Daten festgehalten werden: Datum der Fahrt, Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern, Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer, Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt, der Reiseweg und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden könne sowie der Zweck jeder einzelnen Fahrt. Wenn im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht würden, so sei der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa „Kundenbesuche“, sei als Zweckangabe jedenfalls zu vage. Ein mit Hilfe eines Computerprogrammes elektronisch geführtes Fahrtenbuch genüge den Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen seien.

Die Führung eines Fahrtenbuches könne entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich sei, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar seien. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen stiegen mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer. „Fahrtenbücher“ ohne konkreten Kilometerstand, ohne Bezeichnung der konkreten Fahrtstrecke und ohne den Zweck der einzelnen Fahrten seien letztlich nicht für den Arbeitgeber, aber schon gar nicht für die Abgabenbehörde nachprüfbar, weil ihnen die wichtigsten Angaben für eine Kontrolle etwa durch Vergleiche mit „Pickerlberichten“, Reparatur- und Servicerechnungen oder weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers, sowie durch Routenplaner fehlten. Da der Beschwerdeführer die für eine nachträgliche Überprüfung des Bescheides 2018 geeigneten Beweismittel nicht vorgelegt hätte, könnten lediglich die im Zusammenhang mit der Beschwerdeerledigung 2019 vorgelegten Unterlagen und getätigten Feststellungen auch eine allfällige Schätzungsgrundlage für 2018 darstellen. Im gegenständlichen Fall erfüllten die für 2019 vorgelegten Reisekostenaufstellungen keinesfalls die oben angeführten Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Die betreffend das Jahr 2019 vorgelegten, in Form einer Excel-Tabelle geführten Fahrtenaufzeichnungen widersprächen überdies jeglicher Lebenserfahrung. So seien demnach an sämtlichen Wochenenden und in dem im Jahr 2019 konsumierten Erholungsurlaub von mehreren Wochen insgesamt nur 135 km und in Summe überhaupt nur 2.567 km pro Jahr privat gefahren worden. Andere Beweismittel, aus denen die beruflich gefahrenen Kilometer ebenso verlässlich beurteilt werden könnten wie mit einem Fahrtenbuch, hätte der Beschwerdeführer nicht vorgelegt. Fehlten Nachweise der Höhe nach, so sei die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt. Es sei Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung sei eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genüge es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse. Auch der wiederholten Aufforderung, ergänzende Unterlagen und Beweismittel vorzulegen, die für eine Nachvollziehung der Angaben in den Fahrtenaufzeichnungen und allenfalls als Schätzungsgrundlagen für das berufliche oder private Ausmaß der Fahrten hätten herangezogen werden können, sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Der Abgabenbehörde lägen lediglich die Angaben des Beschwerdeführers betreffend 2019 zu den beruflichen und privaten gefahrenen Kilometer vor und die Feststellung des Beschwerdeführers, dass er seitens des Arbeitgebers 20.000 km je € 0,31 (€ 7.044) erstattet bekommen hätte. Im Sinne der obigen Ausführungen sei für die Abgabenbehörde daher die Wahrscheinlichkeit am größten, dass die beruflichen Fahrten im Ausmaß von 20.000 km zurückgelegt worden seien. An Werbungskosten würden daher auch 2018 im Wege der Schätzung € 960 ($20.000 \times 0,42$ abzgl. 7.440 €) berücksichtigt. Zu den sonstigen

Werbungskosten führte die belangte Behörde aus, dass die alleinige Behauptung, dass berufsbedingte Ausgaben getätigt worden seien, für die Anerkennung von Werbungskosten nicht ausreichend seien. Durch die gänzliche Nichtbeachtung der Aufforderung, zur Sachverhaltsergänzung und Aufklärung beizutragen, habe der Beschwerdeführer auch die Schätzungsmöglichkeit von sogenannten „glaubhaft erwachsenen“ Werbungskosten verwirkt und komme daher eine Berücksichtigung nicht in Betracht.

In seiner Beschwerde vom 21. April 2021 führte der Beschwerdeführer aus, dass er von 2009-2021 bei der ***Firma*** Leasing GmbH beschäftigt war. Er sei fachlich zuständig gewesen für die Betreuung des Außendienstes, der Makler und der Generalagentur. Diese zeitintensive Betreuung beinhaltete unter anderem, in regelmäßigen Abständen vor Ort zu sein. Neben Schulungen, Dienstbesprechungen und Vertriebsthemen im Allgemeinen, zählten auch Einzelgespräche und Coachings zu seinen Aufgabenbereichen. Weiters habe er neben seinen Betreuungsgebiet Kärnten und Osttirol, auch die Gebiete Steiermark und Vorarlberg anlassbezogen betreut. Er habe alle seine Aufzeichnungen betreffend Werbungskosten auf seinem Firmencomputer gespeichert, dieser sei von der ***Firma*** IT- Abteilung aufgrund datenschutzrechtlicher Bestimmungen bei der Rückgabe Ende Jänner 2021 zurückgesetzt worden. Es seien somit insoweit keine Daten mehr vorhanden. Er möchte aber anführen, dass die monatlichen Fahrtenbuchaufzeichnungen als auch Jahresübersichten an das Finanzamt übermittelt worden seien. Aufgrund seiner betrieblichen Jahresfahrleistung von weit über 30.000 km habe er immer wieder den maximal möglichen Betrag (30.000 km) an das Finanzamt eingereicht, weshalb auch immer der gleiche Betrag angeführt worden sei. Seine wenigen Privatkilometer erklärten sich dadurch, dass er am Wochenende kaum bis gar nicht sein Fahrzeug benutzt habe. Wenn Ausflüge unternommen worden seien, dann mit dem Fahrzeug seiner Lebensgefährtin.

Mit Schreiben vom 23.06.2021 legte der Beschwerdeführer als Beweismittel für die von ihm begehrten Fahrtenkosten Leasingverträge und Zulassungsscheine sowie elektronisch geführte Fahrtenaufzeichnungen vor.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 23. August 2021 führte die belangte Behörde aus, dass die vom Beschwerdeführer in den Leasingverträgen bzw. Zulassungsscheinen ausgewiesenen Kilometerstände nicht mit jener seiner Fahrtenaufzeichnungen übereinstimmten. Die ebenfalls geforderten Überprüfungsberichte, Service- oder Reparaturrechnungen seien nicht vorgelegt worden. Die Abgabenbehörde hätte jedoch die Möglichkeit gehabt, die Kilometerstände der Fahrzeuge bei erfolgten Überprüfungen zu erheben. Auch dabei hätten sich beim Abgleich mit dem von der beschwerdeführenden Partei ausgewiesenen Kilometern erhebliche Abweichungen ergeben. In den Fahrtenaufzeichnungen für 2019 seien z.B. im Dezember Kilometerstände betreffend eines BMW ausgewiesen, nachdem dieser bereits abgemeldet und ein Land Rover angemeldet worden sei. Es sei daher nicht davon auszugehen, dass die Inhalte der Fahrtenaufzeichnungen den tatsächlichen

Verhältnissen entsprechen würden und seien somit die vom Beschwerdeführer insgesamt als beruflich ausgewiesenen Kilometer nicht als erwiesen anzunehmen. Eine Berücksichtigung von Fahrtaufwendungen über das bereits im Einkommensteuerbescheid im Schätzungswege erfolgte Ausmaß komme nicht in Betracht.

Im am 16. September 2021 eingebrachten Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer aus, dass er die Argumentation seitens der belangten Behörde betreffend seinen nicht ganz korrekt geführten Fahrtenbuchs verstehe. Er habe unterjährig immer wieder Fahrzeuge angemeldet, mit denen er ebenso beruflich unterwegs gewesen sei. Jedoch blieben der Aufwand und die damit verbundene Kilometerleistung für die Betreuung in seinem Zuständigkeitsbereich dieselbe, wie wenn er diesen nur mit einem Fahrzeug geleistet hätte.

Im Vorlagebericht verwies die belangte Behörde nochmals auf ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte dieses wie folgt: Die von der Abgabenbehörde getätigten Abfragen in den entsprechenden Datenbanken ließen die Richtigkeit der vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen anzweifeln. So wiese z.B. die „Fahrtenbuch Monatsübersicht“ am 22.1.2018 einen Kilometerstand von 43.566 aus, während im Leasingvertrag zu dem an diesem Tag angemeldeten BMW ein Kilometerstand von 60.050 aufscheine. Weiters sei laut Abfrage des Finanzamtes das Fahrzeug BMW 520d mit 10. Dezember 2019 abgemeldet worden, während laut „Fahrtenbuch Monatsübersicht“ dieses Fahrzeug weiterhin als genutzt ausgewiesen sei. Als Kilometerendstand am 31.12.2018 wiese der Beschwerdeführer 92.121 km und als Anfangsbestand am 1.1.2019 hingegen 92.133 km aus. Da der Beschwerdeführer somit Aufzeichnungen, die nach den Abgabevorschriften zu führen seien, nicht vorgelegt habe bzw. die vorgelegten Aufzeichnungen solche formellen Mängel aufwiesen, die die sachliche Richtigkeit anzweifeln ließen, habe die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung gem. § 184 BAO zu schätzen. Da der Arbeitgeber des Beschwerdeführers für 20.000 km pro Jahr Ersatz geleistet habe, seien diese Kilometer für die Schätzung herangezogen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Es ist festzuhalten, dass die gegenständliche Beschwerde betreffend das Jahr 2018 im unmittelbaren Zusammenhang mit der Beschwerde betreffend das Jahr 2019 steht. Unterlagen und Aufzeichnungen, die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegt wurden, betreffen beide Jahre und bauen teilweise aufeinander auf. Die belangte Behörde ermittelte die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2018 auch ausgehend von den Tatsachen und Beweismitteln des Jahres 2019.

Die beschwerdeführende Partei war Mitarbeiter der ***Firma*** Leasing GmbH. Sein Aufgabengebiet umfasste vor allem die geografischen Gebiete Kärnten und Steiermark. Er war für die Betreuung der Mitarbeiter, als auch den Maklerbereich zuständig. Das Vertragsverhältnis war ein Angestelltenverhältnis im Außendienst. Das Einkommen war Großteils als Fixum angesetzt, hinzu kam eine Provision. Über die zurückgelegten Fahrten wurden vom Beschwerdeführer ein Fahrtenbuch geführt, welches wöchentlich oder zweiwöchentlich aktualisiert wurde. Vom Beschwerdeführer wurden in diesem für das Jahr 2018 als Anfangsstand am 01.01.2018 41.625 km und als Endstand am 31.12.2018 92.121 km ausgewiesen. In seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 machte der Beschwerdeführer Werbungskosten in Höhe von 5.160 € unter der Kennzahl 721 als Reisekosten und 276 € unter der Kennzahl 724 als sonstige Werbungskosten geltend. Vom Arbeitgeber wurden 7.440 € als dienstlich zurückgelegte Kilometer vergolten. Hierfür wurde ein Kilometergeld von 31 Cent pro Kilometer verrechnet.

Mit Bescheid vom 26.März 2021 wurden von der belangten Behörde wie bereits für das Jahr 2019 im Schätzungswege ein Betrag von 960 € unter der Kennzahl 721 als Reisekosten festgesetzt. Dies unter Berücksichtigung der vom Arbeitgeber dem Beschwerdeführer ersetzten Reiseaufwendungen, wobei als Bemessungsgrundlage 20.000 km als dienstlich veranlasst angenommen wurden. Mangels übermittelter Nachweise wurden die sonstigen Werbungskosten (Kennzahl 724) nicht (mehr) anerkannt.

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer mehrmals aufgefordert, Nachweise für die Reisekosten zu erbringen, insbesondere Fahrtenbücher, weiters jährliche Servicerechnungen, Rechnungen zur „Pickerlüberprüfung“ oder vorgenommenen Reparaturen zum Nachweis der Kilometerstände. Mit Schreiben vom 23.06.2021 legte der Beschwerdeführer als Beweismittel für die von ihm begehrten Fahrtkosten Leasingverträge und Zulassungsscheine sowie elektronisch geführte Fahrtenaufzeichnungen vor.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vor dem Bundesfinanzgericht am 15.April.2024 wurde ermittelt, dass die vom Arbeitgeber ersetzten Kilometer 24.000 p.a. und nicht 20.000 p.a. betrugen.

2. Beweiswürdigung

Zu den Fahrtenbüchern

Der Beschwerdeführer hat ein nach Monaten aufgeschlüsseltes Fahrtenbuch, sowie eine Jahresübersicht der beruflich und privat gefahrenen Fahrten für die Jahre 2018 und 2019

vorgelegt. Da die Werbungskosten für das Jahr 2019 ebenfalls Gegenstand eines (anderen) Beschwerdeverfahrens sind, sind diese chronologischen Aufzeichnungen, da einander ergänzend, im Zusammenhang zu sehen und auf ihre Schlüssigkeit zu beurteilen. Durch Kontrolle mit ebenfalls vorgelegten Unterlagen als auch eigenständige Ermittlungen der belangten Behörde (insbes. Überprüfung der Kilometer im Zusammenhang mit der Überprüfung nach § 57a Kraftfahrgesetz) ergaben sich aus diesen Fahrtenbüchern Widersprüche aus den zurückgelegten und vermerkten Kilometern. So etwa betrug der Kilometerstand nach Abfrage der Behörde am 25.1.2018 60.050 km, nach Fahrtenbuch des Beschwerdeführers jedoch 43.726 km, am 21.5.2019 laut Fahrtenbuch 105.250 km, nach Abfrage 102.969 km. Weiters wurden nach Ansicht des erkennenden Gerichts Fahrtstrecken mit Kilometerangaben vermerkt, die nicht der Geografie entsprechen, wie etwa eine Fahrt von ***Stadt1*** nach ***Stadt2*** und zurück mit vermerkten 496 km. (laut Ansicht des Gerichts wären dies je nach Fahrstrecke ca. 550 bis 750 km). Es wurden im Jahr 2019 mehrere Fahrzeuge angemeldet, wodurch nicht ersichtlich ist, mit welchem überhaupt gefahren wurde. So scheint laut Fahrtenbuch als benütztes Fahrzeug ein BMW 520d mit dienstlich ausgewiesenen Fahrten im gesamten Dezember 2019 auf, obwohl das Fahrzeug bereits am 10.12.2019 abgemeldet wurde. Die vermerkten Kilometer laut Fahrtenbuch können so wie angeführt also nicht stimmen. Wie auch vom Beschwerdeführer dargelegt, wurde das Fahrtenbuch nicht ganz exakt vor allem aber auch nicht zeitnah geführt. Eintragungen, die alle Wochen oder 14 Tage erfolgen, sind nach Ansicht des Gerichts nicht als zeitnah zu beurteilen.

Wenn auch mit dem Beschwerdeführer auszuführen ist, dass die bei den „Pickerl“ Überprüfungen einzutragenden Kilometerstände nicht immer völlig exakt den objektiven Gegebenheiten entsprechen, sind die Unstimmigkeiten doch zu zahlreich, als dieser Sachverhalt für sich allein geeignet ist, die Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen zu entkräften. So wurden auch verschiedene Automobile vermerkt, die an diesen Tagen entgegen den Aufzeichnungen nicht bewegt worden sind. Aufzeichnungen zur Zeit des Fahrtantritts und Ende der Fahrt, sowie eine genaue Adresse des Fahrtziels fehlen völlig. Da somit weder die Fahrtstrecke genau gegeben ist, noch die vermerkten Kilometer korrekt sind, als auch nicht mit dem an den jeweiligen Tagen angegebenen Automobilen gefahren worden ist, ist die Beweiskraft der Fahrtenbücher nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht ausreichend, um die gefahrenen privaten und beruflichen Kilometer nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Insbesondere ist auch die in diesen Fahrtenbüchern protokollierte äußerst geringer Anzahl von privat gefahrenen Kilometern als unüblich zu beurteilen. Auch wenn dem Beschwerdeführer zugestehen ist, dass er, wie von ihm ausgeführt, ab und an weniger Zeit als Fahrer im Auto verbringen möchte, ist er nach Ansicht des Gerichts doch ob der zahlreichen angemeldeten Automobile als durchaus „Autoaffin“ anzusehen. Es ist nach Ansicht des Gerichts unüblich und nicht überzeugend, wenn eine Person, welche einige Autos, die teilweise auch zumindest der oberen Mittelklasse zuzurechnen sind, anmeldet und sie dann privat äußerst wenig benützt. Unter diesem Gesichtspunkt ist das vorgelegte Fahrtenbuch nicht schlüssig und unglaubwürdig.

Zu den Reisekosten

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts verlangt die Außendiensttätigkeit eine große Flexibilität ist geographischer Hinsicht. Es ist notorisch, dass Außendienstmitarbeiter von Versicherungen einen großen Teil ihrer Zeit unterwegs sind und viele Kilometer beruflich zurücklegen. Da keine entgegenstehenden Informationen dem Gericht bekannt sind und ermittelt wurden, geht das Gericht davon aus, dass auch in diesem Fall eine überdurchschnittliche Kilometerleistung gegeben war. Da vom Beschwerdeführer (zuerst) keine zur Glaubhaftmachung oder zum Nachweis ausreichende Unterlagen vorgelegt wurden, wurde von der belangten Behörde eine Schätzung vorgenommen.

Wie bereits im Zuge der Beschwerde des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 hat die belangte Behörde unter Bezugnahme auf höchstgerichtliche Entscheidung (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132) jene Berechnungsmethode, die ihrer Ansicht nach von den gegebenen Möglichkeiten diejenige ist, mit der größten Wahrscheinlichkeit der objektiven Wahrheit zu entsprechen, herangezogen. Es wurden somit die Reiseaufwendungen, die vom Arbeitgeber dem Beschwerdeführer ersetzt worden waren herangezogen und anerkannt.

Wenn auch der Behörde durchaus zuzustimmen ist, dass diese Berechnung dem Grunde und der Durchführung nach richtig ist, ging sie nach Ansicht des erkennenden Gerichts von einer falschen Prämisse aus. Wie im Erörterungsgespräch hervorgekommen ist, waren in Summe nicht 20.000 km, sondern 24.000 km vom Arbeitgeber ersetzbar und wurden ersetzt. Unter Ansatz der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzungsmethode wird damit vom Bundesfinanzgericht die Anzahl von 24.000 km p.a. als beruflich bedingt angesehen, da dies, wie angeführt, den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit widerspiegelt, den objektiven Gegebenheiten zu entsprechen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn z.B. im abgeschlossenen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (so z.B. VwGH,

26.1.1999, 98/14/0038), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Als solche Tatsachen gelten etwa das Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH, 27.9.1996, 95/13/0018). Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde in den wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. (VwGH, 23.2.2010, 2006/15/0314). Neu hervorkommen können als Beweismittel (§ 166 BAO) etwa Urkunden (§ 168 BAO) und Aufzeichnungen (z.B. solche gemäß § 124 BAO). (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 303, Rz. 25)

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (z.B. VwGH, 26.11.2002, 99/15/0176). Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (VwGH, 11.8.1993, 92/13/0096).

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 von 26. März 2021 hat die belangte Behörde ausführlich begründet, welche Tatsachen und Beweismittel als neu hervorgekommen im Sinne des §§ 303 BAO zu sehen sind. Die Wiederaufnahme des Verfahrens war somit begründet.

Zu den relevanten Bestimmungen der BAO

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO iVm § 60 BAO tritt das Finanzamt Österreich in seinem Zuständigkeitsbereich ab 01.01.2021 an die Stelle der jeweils zuständig gewesenen Finanzämter. Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt anhängigen Verfahren werden von den jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt. Das Finanzamt Österreich tritt somit an die Stelle des damaligen Finanzamtes Klagenfurt.

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Da die Voraussetzungen des § 279 BAO erfüllt sind, war mit Erkenntnis zu entscheiden.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 3 leg. cit. ist zu schätzen, wenn der Abgabenschuldige Aufzeichnungen vorlegt, die sachlich unrichtig sind, oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH, 2.7.2002, 2002/14/0003),

somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. (VwGH, 15. Mai 2019 97/16/0144). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.09.1998, 97/13/0033).

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht 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. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, 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 (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 unter Hinweis auf Ritz, BAO 5, § 167 Tz 8 mit weiteren Nachweisen).

Zu den Reisekosten

Nach § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies unter dieser Bestimmung zugelassen werden. Zu den Werbungskosten zählen nach Abs. 9 leg.cit. iVm § 4 Abs 5 EStG auch Reisekosten.

Der Nachweis der Fahrtkosten bzw. von beruflich Kilometern hat grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (so etwa VwGH 28. 2.1964, 2176/63). Nach herrschender Rechtsprechung sind somit Fahrtkosten Aufwendungen anlässlich betrieblich bzw. beruflich veranlasster Fahrten. Der Nachweis der betrieblich veranlassten Fahrtkosten mit dem Pkw (tatsächliche Aufwendungen/Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen, doch ist der Nachweis auch auf andere Weise zulässig (etwa VwGH 26.6.2010, 2007/15/0238). Ein

ordentlich geführtes Fahrtenbuch dient dazu, den Anteil bzw. die Anzahl der betrieblich zurückgelegten Kilometer gegenüber der Finanz glaubhaft zu machen. Ein den behördlichen Anforderungen entsprechendes Fahrtenbuch hat die Glaubwürdigkeit für sich und müsste daher von der Behörde erst widerlegt werden, um seine Aussagekraft zu verlieren. Die Anforderungen an ein Fahrtenbuch stellen sich mit der herrschenden Meinung wie folgt dar. Das Fahrtenbuch muss alle betrieblich und privat gefahrenen Kilometer enthalten, eine chronologische Erfassung aller Fahrten, es wird eine laufende und fortlaufende (zeitnahe) Führung des Fahrtenbuches (kein „Nachschreiben“ im Bedarfsfall) verlangt, eine geschlossene Form (lose Blätter können kein Fahrtenbuch darstellen), nachträgliche Änderungen müssen ausgeschlossen oder nachvollziehbar sein (kein Excel-geführtes Fahrtenbuch), es muss eine Übersichtlichkeit und Bereitstellung der folgenden Informationen erfolgen: Datum, Ausgangsort und Ziel der Fahrt (die gefahrene Strecke muss anhand der Aufzeichnungen nachvollziehbar sein), Zweck der Fahrt, Geschäftspartner bzw. Grund der betrieblichen Veranlassung, Anzahl der betrieblichen bzw. privat gefahrenen Kilometer, Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges. (siehe Uedl/Winter, Das Kfz im Steuerrecht, 2. Aufl. (2021), 1.1.2. Anforderungen an das Fahrtenbuch)

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 (Uedl/Winter, Das Kfz im Steuerrecht, 2. Aufl. (2021), 1.1.3. Judikatur)

Der Beschwerdeführer hat im Zuge von Ergänzungsersuchen monatlich aufgeschlüsselte Fahrtenbücher übergeben. Während in diesem die beruflichen und privat gefahrenen Kilometer aufgelistet sind, sowie auch die Gesamtkilometerleistung angeführt wird, ist der Zweck und der genaue Zielpunkt der Fahrt, als auch die Fahrtstrecke selbst nicht vermerkt. Auch sind die Abfahrtszeit und die Ankunftszeit nicht ersichtlich. Wie bereits ausgeführt, sind dem Fahrtenbuch auch Widersprüche in der aufgelisteten Kilometerzahl und den verwendeten Automobilen zu entnehmen. Die Anforderungen an ein ordentlich geführtes Fahrtenbuch sind somit nicht gegeben.

Wird ein Fahrtenbuch nicht laufend geführt, sondern immer erst in größeren Zeitabständen nachgeschrieben und widerspricht das aus dem Fahrtenbuch resultierende Verhältnis zwischen privaten und betrieblichen Fahrten im Hinblick auf den Beruf des Steuerpflichtigen den allgemeinen Lebenserfahrungen, so ist die Behörde befugt, den betrieblichen Anteil der Pkw-Kosten zu schätzen. (VwGH 28.2.1964, 2176/63)

Wie bereits ausgeführt, ist das gegenständliche Verfahren im Zusammenhang mit dem Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2019 zu sehen. In diesem wurden 24.000 km als beruflich bedingt anerkannt, da sich im Zuge der Beweisaufnahme ergab, dass 24.000 km und

nicht 20.000 km vom Arbeitgeber ersetzt worden waren. Im gegenständlichen Verfahren betreffend das Jahr 2018 liegt derselbe Sachverhalt vor. Auch im Jahr 2018 wurden als beruflich zurückgelegt 24.000 km vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers ersetzt.

Somit ergibt sich, dass 24.000 km als beruflich veranlasste Kilometerleistung als Werbungskosten anzuerkennen sind. Abzüglich der bereits vom Arbeitgeber ersetzten 7.440 € ergeben sich als Bemessungsgrundlage 2.640 €, die als abzugsfähige Reiseaufwendungen unter KZ 721 zu erfassen sind. Da für die sonstigen Werbungskosten nach Kennzahl 724 keine Nachweise erbracht wurden, waren diese nicht anzuerkennen.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 15. April 2024 wurde von der beschwerdeführenden Partei der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO zurückgezogen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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. Da im vorliegenden Fall keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und lediglich Sachverhaltsfragen zu klären waren, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. April 2024