

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Scheipner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bismarckstraße 14, 8330 Feldbach, über die Beschwerde vom 25. Juli 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, 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

Der Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers (Bf.) für das Jahr 2016 erging am 14.07.2017 auf Grund der elektronisch eingereichten Steuererklärung mit Berücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt und des Verkehrsabsatzbetrages. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab eine Gutschrift von 2.222 €. In der Begründung wurde auszugsweise ausgeführt:

„Da Ihr Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt wurde und eine Überprüfung nicht möglich macht (keine Angabe von Adressen oder Zweck der Fahrt...) und ein Privatanteil von lediglich 715 km im Jahr nicht glaubhaft ist, konnte der halbe Sachbezug nicht in Abzug gebracht werden.

Fahrtkosten auf Grund der Benutzung eines Kraftfahrzeuges können dann steuerlich als Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn ein fortlaufend geführtes Fahrtenbuch oder andere geeignete Aufzeichnungen vorliegen, aus denen Datum, Beginn und Ende, Ausgangs- und Zielpunkt, Kilometerstand, Kilometerzahl der beruflich bzw. privaten Fahrten, sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt hervorgeht.“

Der Beschwerdeführer hatte ein handschriftlich verfasstes Fahrtenbuch für 2016 mit Datumsangaben, Anfangs- und Endkilometerständen, Summe der dienstlich gefahrenen Kilometer und der Angabe eines oder mehrerer Orte, sowie einer Privatfahrt am 22.08.2016 von 715 km vorgelegt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung:

„Ersuche um Zuerkennung des halben Sachbezugswertes für 2016 in Höhe von 2896,76 als Werbungskosten (lt. LZ 1-4/16 je 554,16 und 5-12/16 je 447,11)- diese Werte sind am Lohnzettel ersichtlich-die ich in separater Post an das Finanzamt sende. Ich fahre im Schnitt 55000km mit dem Firmenpkw, bin ständig im Aussendienst (Bestätigung lege ich ebenso bei) und bin froh-wenn ich in der Freizeit in kein Auto mich setzen muss. Meine Gattin- derzeit mit dem 2.Kind in Karenz- hat das Familienauto- ein Hundai 130 - 5 Jahre alt- ca 66000km, im Jahr 2016 ca 5000km gefahren! Das Fahrtenbuch beinhaltet nur die grösseren Orte. Auch im Vorjahr habe ich dasselbe Fahrtenbuch - so geschrieben - vorgelegt u. es wurde nicht beanstandet, ich fahre mit dem Dienstpkw nicht mehr als die angegebenen KM- da ich 2 Kinder habe u die Kindersitze im PrivatPKW montiert sind- u. sich ein ummontieren nicht auszahlen würde. Ich ersuche daher um Anerkennung des halben Sachbezugswertes für das Jahr 2016 in Höhe von Euro 2.896,76.“

In der Beilage wurden die Bestätigung des Arbeitgebers vom 07.02.2017, über die Ausübung der ausschließlichen Vertretertätigkeit des Beschwerdeführers vom 27.11.2014 bis lfd. und dass er am 14.03.2016 und am 28.11.2016 krank gewesen sei, vorgelegt. Außerdem werde bestätigt, dass er mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht habe. Weiters wurden Lohnzettel mit dem ausgewiesenen Sachbezugswert vorgelegt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt ersucht, ergänzende Angaben zum Fahrtenbuch (genaue Adressen) zu machen, Tankrechnungen, Servicerechnungen und den Dienstvertrag (insbesondere bezüglich der Privatnutzung des Kfz) vorzulegen und Angaben zu machen, wo sich der Sitz des Arbeitgebers befinde, wie oft er dorthin fahren müsse und wo diese (Privat)Fahrten im Fahrtenbuch aufgezeichnet worden seien.

Der Beschwerdeführer legte eine weitere Bestätigung seines Arbeitgebers vom 28.08.2017 vor, dass seine Fahrten mit dem Fahrzeug von seinem Wohnort, ***Bf1-Adr*** zur Firma ***1*** GmbH, ***2***, Österreich, sowie zu deren Aus- und Weiterbildungsstätte für die Kunden und Friseure (***3***) ausschließlich zu Schulungs- und Weiterbildungszwecken sowie zu Arbeitstagen und somit vollumfänglich beruflich erfolgen würden.

Weiters wurde der Dienstvertrag vom 26.11.2014 vorgelegt, in dem vereinbart wurde, dass der Bf. als Reisender mit dem Dienstort ***Bf1-Adr*** angestellt wurde.

In Ergänzung zum Fahrtenbuch wurden Aufstellungen der Tagestouren von Dienstag bis Freitag mit den jeweiligen Kundenadressen übermittelt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.10.2017 wurde der Beschwerdeführer nochmals ersucht, die fehlenden Unterlagen, wie Tankrechnungen und Servicerechnungen bzw. Pickerlgutachten für die Jahre 2015 und 2016 beizubringen.

Diese vom Finanzamt angeforderten Beweismittel wurden vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.11.2017 wurde die Beschwerde abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Kann der Stpfl. keine zweifelsfreien Nachweise erbringen, dass er mit dem Firmen KFZ nicht mehr als 6000 km privat gefahren ist, ist der volle Sachbezug anzusetzen. Die

Nichtberücksichtigung des halben Sachbezugs durch den AG ist ein Indiz, dass das Nichterreichen von 6000 km Privatfahrten nicht eindeutig feststeht. Auch die geringe Kilometerleistung beim Familien KFZ ist in die Beurteilung einzubeziehen.

Die Verordnung verlangt zwar nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch als Nachweis der nicht beruflich veranlassten Fahrten, dennoch wird ein Nachweis üblicherweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erbracht. Ein solches hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 15 Rz 20; Doralt, EStG9, § 15 Tz 53; Sadlo/Renner in Sadlo/Renner (Hrsg), Die Lohn- und Einkommensteuer 2013 Aufl. 13 (2012) zu § 15 EStG, Seite 158; UFS RV/0478 1709; UFS 25.1.2011, RV/1207-L/08; vgl. auch BFH 10.4.2008, VI R 38/06)

Die geführten Aufzeichnungen entsprechen nicht einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch und zwar aufgrund folgender Feststellungen und Überlegungen:

- *Das Fahrtenbuch enthält (außer einer einzigen Fahrt im Ausmaß von 715 Kilometer) keine privaten Fahrten. Die Aufzeichnungen enthalten keinen Ausgangspunkt der Fahrten und als Zielpunkt nur Ortsnamen. Solche Aufzeichnungen gestatten es nicht, mit vertretbarem Aufwand die Aufzeichnungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Gerade deshalb, da die Aufzeichnungen fast keinerlei private Fahrten enthalten, müssen die beruflichen Fahrten auch so vollständig aufgezeichnet werden, dass die Angaben mit Hilfe eines Routenplaners überprüft werden können. Aufgrund der fehlenden bzw. mangelhaften Angaben lässt sich im gegenständlichen Fall aber bloß der Umkreis bestimmen, in dem der mögliche Kunde besucht hätte werden können und führt die Überprüfung mit dem Routenplaner zwangsläufig zu Differenzen zwischen den Angaben in den Aufzeichnungen und der durch den Routenplaner ermittelten Fahrtstrecken.*

- *Ebenso weist der km-Stand am Ende der letzten beruflichen Fahrt vor dem Urlaub (29.07.2016) 20.531 km und der km-Stand am Beginn der 1. beruflichen Fahrt nach dem Urlaub (22.08.2016) 20.531 km aus. In diesem Zeitraum wurden aber die 715 Privatkilometer*

aufgezeichnet, obwohl das Fahrzeug laut Fahrtenbuch nicht bewegt wurde.

- Die Aufzeichnungen weisen lediglich eine einzige private Fahrt im Ausmaß von 715 Kilometer aus. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein überwiegend betrieblich genutztes Fahrzeug auch teilweise privat verwendet wird (vgl. UFSF RV/0426-F/10 vom 28.03.2011; UFSS RV/0225-S/10 vom 17.05.2011). Auch unter Berücksichtigung des privaten PKW's der Ehegattin, widerspricht es den allgemeinen Lebenserfahrungen, dass eine vierköpfige Familie im Jahr nur 5.000 Kilometer privat veranlasste Fahrten tätigt.
- Es gibt keine Tour zu Kunden an Montagen. Im Fahrtenbuch weist nahezu jeder Montag Fahrten auf. Des öfteren von ***Bf1-Adr*** nach ***4***, jedoch ohne Angabe eines Grundes oder Namen eines Kunden. Die Fahrtenaufzeichnungen sind nicht geeignet, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass der Dienstwagen im Jahr nicht mehr als 500 km monatlich (bzw. 6.000 km jährlich) für Privatfahrten benutzt worden ist.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass Tätigkeiten am Sitz des Arbeitgebers eine Innendiensttätigkeit darstellen. Daher stellen sämtliche Fahrten zur Arbeitsstätte des Arbeitgebers nach ***2***, um dort Innendienst zu verrichten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Privatfahrten im Sinne der Sachbezugsverordnung dar (vgl. UFS RV/1416-L/07 v. 28.8.2009) dar.

Zusammengefasst ist zu sagen, dass einerseits anhand der vorgelegten Aufzeichnungen die Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer nicht einwandfrei nachvollzogen bzw. auf ihre Richtigkeit hin überprüft werden konnte, sodass ein "Spielraum" für Privatfahrten bleibt bzw. ein "Mehr" an Privatfahrten zumindest nicht ausgeschlossen werden kann und andererseits die Fahrten zur Arbeitsstätte nach [***2***] eine hohe Kilometerleistung für Privatfahrten bedeutet.

Die Kosten für den halben Sachbezug für das Dienstfahrzeug konnten somit nicht anerkannt werden.“

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit folgender ergänzenden Begründung:

„Die Firma ***1*** GmbH hat im Lohnzahlungszeitraum 01 - 04/2016 einen Sachbezug für die Privatnutzung des Firmenfahrzeuges in Höhe von EUR 554,16 monatlich sowie im Zeitraum 05 - 12/2016 in Höhe von EUR 447,11 monatlich dem Gehalt von Herrn ***Bf1*** hinzugerechnet. Unser Mandant ist als Vertreter tätig, einen Großteil seiner Zeit verbringt er im Auto, rund 55.000 Kilometer legt er pro Jahr zurück. Eine entsprechende Bestätigung seines Dienstgebers liegt diesem Vorlageantrag bei.

Den Firmensitz in ***2*** besucht unser Mandant ausschließlich zu Schulungs- und Weiterbildungszwecken sowie zu Arbeitstagen und somit voll umfänglich beruflich - wie aus der beiliegenden Bestätigung des Dienstgebers vom 28. August 2017 eindeutig hervorgeht. Unser Mandant verfügt über kein Büro oder sonst irgendeinen Arbeitsplatz am Sitz des Dienstgebers. Die Fahrt nach ***2*** ist daher nicht als Fahrt zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte und somit nicht als Privatfahrt einzustufen.

Wir beziehen uns dazu auf die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien, Rz 10736, wo folgendes festgehalten ist:

„...“

Die Rechtsprechung des OGH (22.10.2009, 8 ObA 60/09w), wonach bei Fahrten eines Außendienstmitarbeiters von dessen Wohnort zum Firmensitz des Arbeitgebers generell keine Dienstreise vorliegt, stellt nur auf den kollektivvertraglichen Dienstreisebegriff (KV für Angestellte) ab und ist für den Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht maßgebend. Die Rechtsprechung (z. B. VwGH 03.07.1990, 90/14/0069) bringt zum Ausdruck, dass bei Reisenden, die sich dauernd unterwegs befinden und ihre berufsbedingten Fahrten von der Wohnung aus antreten, der Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich nicht als Arbeitsstätte anzusehen ist, sondern als Arbeitsstätte ist jener Dienstort anzusehen, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird, also die Wohnung des Arbeitnehmers. Nur in jenen Fällen, in denen ein Außendienstmitarbeiter regelmäßig auch am Betriebssitz des Arbeitgebers tätig wird, liegt für den Arbeitnehmer (Außendienstmitarbeiter) eine weitere Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers vor (VwGH, 30.11.1993, 90/14/0136).

Das heißt, es ist zu prüfen, wo der Arbeitnehmer für den Fall, dass er keinen Außendienst versieht, regelmäßig tätig wird (VwGH vom 24.04.2001, 96/13/0152).

Auch bei Teleworkern, die ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen, wird die Wohnung des Arbeitnehmers als dessen Arbeitsstätte angesehen und werden die Fahrten zum Sitz des Arbeitgebers grundsätzlich als Dienstreisen anerkannt (siehe LStR 2002 Rz 703a bzw. 10703a).

In analoger Auslegung der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 müssten daher auch bei Außendienstmitarbeitern, die nur gelegentlich zu Schulungszwecken zum Firmensitz des Arbeitgebers fahren und dort auch über keinen Arbeitsplatz verfügen, Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen.

...“

*Familie ***Bf1*** verfügt außerdem über ein 2. Auto, das auf unseren Mandanten zugelassen ist. Es handelt sich um einen 5 Jahre alten Hyundai 130. Dieses Fahrzeug benutzt Frau ***Bf1***, die Gattin unseres Mandanten. Da sie in Karenz ist, erledigt sie die notwendigen Familienfahrten für Einkaufsfahrten oder Arztbesuche mit den Kindern. All das erledigt sie im unmittelbaren Umfeld, die einzelnen Wegstrecken belaufen sich höchstens auf ein paar Kilometer, sodass praktisch keine längeren Fahrten zurück gelegt werden. Zudem legt Frau ***Bf1*** sehr viele Wege zu Fuß zurück, mit dem Auto fährt sie die genannten rund 5.000 Kilometer pro Jahr. Aufgrund der Tatsache, dass Herr ***Bf1*** einen großen Teil seiner Zeit im Auto verbringt, fährt er privat kaum mit dem Auto. Unser Mandant ist froh, wenn er in seiner Freizeit am Wochenende und im Urlaub nicht fahren muss. Dementsprechend beschränken sich die Privatfahrten auf das Notwendigste. Familienfahrten werden zudem mit dem Privatfahrzeug erledigt, zumal die Kindersitze auch in diesem montiert sind. Laut Fahrtenbuch wurden im Jahr 2016 nur rund 700 Kilometer mit dem Firmenfahrzeug für*

*private Zwecke zurück gelegt. Der KM-Stand am Ende der letzten beruflichen Fahrt vor dem Urlaub (29.7.2016) weist 20.531 km aus, der KM-Stand am Ende des ersten Tages nach dem Urlaub 21.504 km. In der Urlaubszeit wurden 715 km zurück gelegt, am ersten Tag nach dem Urlaub 258 km. Dies ist aus dem Fahrtenbuch ersichtlich, Hr. ***Bf1*** hat es lediglich unterlassen, die Aufteilung der im Urlaub gefahrenen Kilometer auf die einzelnen Urlaubstage vorzunehmen, sondern hat die im Urlaub privat gefahrenen Kilometer in einer Summe erfasst. Daraus kann keinesfalls geschlossen werden, dass im gesamten Jahr mehr als 5.000 km privat gefahren wurden.*

Wir beantragen daher die Zuerkennung des halben Sachbezugswertes in Höhe von EUR 2.896,76 für das Jahr 2016.“

In der Beilage wurde nochmals die o.g. Bestätigung des Arbeitgebers vom 28.08.2017 und die Seite aus dem Fahrtenbuch mit der Privatfahrt übermittelt.

Mit E-Mail vom 12.02.2018 teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt mit, dass die Ehegattin des Bf. nur an einem Tag je Woche zu ihrem Arbeitsplatz fahre.

In der Stellungnahme des Vorlageberichts vom 20.04.2018 führt das Finanzamt aus:

„Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Ein geldwerter Vorteil ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchortes anzusetzen. Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 2 % bzw. 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 960 € bzw. 720 € monatlich anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung). Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer, ist Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen.

*Unstrittig ist davon auszugehen, dass der Bf. grundsätzlich berechtigt ist, sein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug auch für Privatfahrten zu verwenden. Unstrittig ist auch, dass der Bf. seine Fahrten von seinem Wohnsitz in ***Bf1-Adr*** aus beginnt.*

• *Fahrten zum Sitz des Arbeitgebers nach ***2***:*

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen im EStG in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. mit das Pendlerpauschale abgegolten. Diese Fahrten werden mit dem Ziel unternommen, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Der Verkehrsabsetzbetrag bzw. das Pendlerpauschale steht einem Steuerpflichtigen auch dann zu, wenn der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Dienstfahrzeug verwendet. Die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist dann allerdings bei der Bemessung des Sachbezuges den Privatfahrten zuzurechnen. Das Pendlerpauschale stünde dem Bf. nur dann zu, wenn er in einem Monat an mindestens 4 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurücklegen würde.

Laut der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist Arbeitsstätte jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl. VwGH vom 28.02.2007, 2003/13/0104). Normalerweise wird die Arbeitsstätte in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers gelegen sein. Eine regelmäßige Arbeitsstätte wird vom Arbeitnehmer täglich oder zumindest immer wieder aufgesucht. Sie befindet sich, wie z.B. bei Reisenden, Außendienstmitarbeitern oder Gebietsvertretern bzw. bei Personen mit Außendiensttätigkeiten an jenem Ort, von dem aus der Arbeitnehmer seine dienstlichen Fahrten unternimmt und von dem aus er vom Arbeitgeber für dienstliche Zwecke eingesetzt wird.

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in ***Bf1-Adr*** ca. 171 Kilometer entfernt vom Sitz seines Arbeitgebers in ***2***. Als Vertreter hat er seinen Außendienst in Form von Kundenbetreuungsbesuchen in der Süd-, Südost-, Ost- und Weststeiermark und dem Südburgenland von seinem Wohnsitz aus angetreten. Bei einem Vertreter liegt ähnlich einem Reisenden, der sich dauernd unterwegs befindet, der erste Mittelpunkt seiner Tätigkeit an seinem Wohnsitz (vgl. VwGH vom 03.07.1990, 90/14/0069). An seiner Wohnsitzadresse liegt eine Arbeitsstätte vor, von der er regelmäßig zu seinen Einsatzorten aufbricht und wieder dorthin zurückkehrt. Wenn nun Arbeitsstätte und Wohnsitz eines Arbeitnehmers an einem Ort zusammenfallen, gilt dieser Ort laut VwGH trotzdem als Wohnsitz (vgl. VwGH vom 16.07.1996, 96/14/0033).

Der Sitz des Unternehmens des Arbeitgebers ist bei Außendienstmitarbeitern, die dort - wenn auch nur gelegentlich - Innendienst in Form von Besprechungen, Meetings, Schulungen, Bürotätigkeiten oder ähnliche Tätigkeiten verrichten, immer als weitere Arbeitsstätte anzusehen. Somit stellen die Tätigkeiten des Bf. am Sitz seines Arbeitgebers in ***2*** in Form von Besprechungen, Meetings (Arbeitstagen) oder Schulungen Innendienst dar.

Laut Angaben aus dem Fahrtenbuch ist ersichtlich, dass der Bf. sich im Jahr 2016 an 19 Tagen in ***2*** aufgehalten hat. Da die Arbeitsstätte in ***2*** monatlich (außer April, Juli – Urlaub, Dezember) zwischen ein und dreimal aufgesucht wurde und dies fast immer am gleichen Wochentag (Montag), wird von einer gewissen Regelmäßigkeit und somit Innendiensttätigkeit ausgegangen. Die Fahrtstrecke ***Bf1-Adr*** – ***2*** beträgt laut Fahrtenbuch als einfache Fahrt 180 Kilometer. Die Strecke (***Bf1-Adr*** – ***2***) wurde 15-mal gefahren. Das ergibt 30-mal 180 km = 5.400 Kilometer. Unter Hinzurechnung der ausgewiesenen Privatfahrten von 715 Kilometer ist der Höchstbetrag von jährlich 6.000 km im Sinne § 4 Abs. 2 der SachbezugsVO überschritten. Der Sachbezug ist zur Gänze anzusetzen.

- Mindestanforderung Fahrtenbuch

§ 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung verlangt für den Ansatz des verminderten

Sachbezuges einen Nachweis dafür, dass die monatlichen Fahrtstrecken für Fahrten iSd Abs. 1 der Verordnung im Jahr nicht mehr als 500 km beträgt.

Wesentlich ist, dass diese Aufzeichnungen überprüfbar und nachprüfbar sind und die Abgabenbehörde von der Richtigkeit des Vorbringens überzeugt ist. Anders als bei einer Glaubhaftmachung, wo das Vorbringen nur hinreichend wahrscheinlich zu machen ist. Verlangt nun eine anzuwendende Norm, wie § 4 Abs. 2 Sachbezugswerte VO, allerdings ausdrücklich einen Nachweis, ist eine Glaubhaftmachung unzureichend (vgl. UFS 28.6.2010, RV/0200-G/09; UFS 16.5.2010, RV/0458-L/11). Da es um die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung geht, trifft die Nachweispflicht den Dienstnehmer, der den Ansatz des halben Sachbezugswertes begehrt.

Üblicherweise dient der Nachweisführung ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Die Nachweisführung kann jedoch auch durch andere Beweismittel, welche zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sind, erfolgen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Zur Nachweisführung über das Ausmaß der Privatnutzung seines Dienstfahrzeuges stützt sich der Bf. zunächst auf ein von ihm händisch geführtes Fahrtenbuch für das Jahr 2016. Dabei sind die absolvierten Fahrtstrecken jeweils nur durch die Ortangaben der Abfahrt (Wohnort des Bf.), einer Ortsangabe als (Zwischen-)Ziel, sowie des Endziels (Wohnort des Bf.), ohne Angaben von Uhrzeit, und ohne Bekanntgabe genauer Adressen oder Kunden oder Zweck des Besuches dargestellt. Selbst unter Berücksichtigung der nachgereichten Unterlagen (Tagestouren mit Adressen der Kunden), ist eine Nachvollziehbarkeit der absolvierten Fahrtstrecke nicht gegeben. Aufgrund der Tatsache, dass die beruflich veranlassten Fahrten hinsichtlich der Tagestour und insbesondere der einzelnen Teilstrecken bzw. Zwischenzielen nicht nachvollziehbar sind, ist auch eine Überprüfung im Hinblick auf darin eventuell enthaltene private Kilometerleistungen anhand dieser Aufzeichnung schwer möglich (vgl. VwGH 12.6.1985, 83/13/0219).

Vergleicht man die von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen an ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, so muss festgestellt werden, dass das gegenständliche Fahrtenbuch keinesfalls als ordnungsgemäß geführt bezeichnet werden kann.

- *Differenzen Fahrtenbuch*

Aufgrund der bloßen Ortsnamen im Fahrtenbuch und der zahlreichen Zwischenziele einer Tagesroute, ist eine Nachvollziehbarkeit der zurückgelegten Fahrtstrecken nur schwer möglich. Eine stichprobenartige Überprüfung der Kilometerangaben des Bf. mittels Routenplaner www.google.at/maps ergab jedoch erhebliche Differenzen.

*Als Ausgangspunkt wird grundsätzlich der Wohnsitz (***Bf1-Adr***) angeführt. Als Endpunkt führt der Bf. nur selten den Wohnsitz (***Bf1-Adr***) an, obwohl am nächsten Tag der Ausgangspunkt wieder ***Bf1-Adr*** ist.*

Seitens der Finanzverwaltung wird davon ausgegangen, dass bei diesen Fahrten als Endpunkt der Wohnsitz zu berücksichtigen ist.

Festgestellt wurde:

[...]

Selbst unter Berücksichtigung der Annahme, dass je aufgesuchten Ort, mehrere Kunden besucht worden wären und dadurch ein Mehr an Kilometer angefallen wäre, bleibt trotzdem ein hoher Kilometerunterschied bestehen. Ebenso handelt es sich um kleinere Orte, wodurch die Entfernung der unterschiedlichen Kunden im selben Ort eher als gering zu berücksichtigen ist. Festzuhalten ist, dass diese nur stichprobenartige Überprüfung ersichtlich macht, dass im Fahrtenbuch bei jeder überprüften Fahrt eine höhere Kilometeranzahl erfasst wurde, als sich laut Routenplaner ergibt. Es handelt sich im Schnitt meist um eine Differenz von 100 Kilometer. Es wird davon ausgegangen, dass in den Berufskilometer auch Privatkilometer eingeflossen sind.

- Fahrten nach ***4***

Nicht nachvollziehbar sind sämtliche Fahrten (ca. 13 mal) nach ***4***. Es gibt dort weder zu betreuende Kunden noch weist das Fahrtenbuch bei diesen, so wie auch bei allen anderen Fahrten, keinen Grund oder Zweck aus. Trotz Bemänglung in der Beschwerdeentscheidung, bezog der Bf. bis dato dazu keine Stellung.

- Erfassung der Kilometer im Fahrtenbuch

Das Fahrtenbuch schließt mit einem bestimmten Ankunfts-kilometerstand ab. Nach einem Wochenende wird der Abfahrts-kilometerstand jedoch nicht in gleicher Höhe fortgeführt. Festgestellt wurde dies beispielsweise:

Fahrtenbuch am Freitag 8.1.: Ankunfts-kilometerstand 162.523

Fahrtenbuch am Montag 11.1.: Abfahrts-kilometerstand 162.573

Es macht den Anschein als sei der Bf. am Wochenende die Differenz von 50 Kilometer privat veranlasst gefahren ohne dies gesondert auszuweisen. Um diese Unregelmäßigkeit wieder auszugleichen erfolgte am Montag 11.1. eine Falschberechnung, indem die beruflich gefahrenen Kilometer mit 320 km ausgewiesen wurden, obwohl die tatsächlich gefahrenen Kilometer anhand der Differenz zwischen Abfahrts-kilometerstand und Ankunfts-kilometerstand 270 km ergaben.

- Privat gefahrene 715 Kilometer

Laut Fahrtenbuch wurden im Jahr 2016 nur 715 Kilometer im Rahmen des Urlaubes von 3 Wochen mit dem Dienstfahrzeug privat veranlasst gefahren. Der Bf. unterließ jedoch eine gesonderte Darstellung dieser privat gefahrenen Kilometer im Fahrtenbuch und erfasste die Summe von 715 km pauschal als Anmerkung.

Bereits in der Beschwerdeentscheidung wurde dem Bf. vorgehalten, dass der Ankunfts-kilometerstand am letzten Arbeitstag (am 29.7.2016 20.531 km) und der Anfangs-kilometerstand am ersten Arbeitstag nach dem Urlaub (am 22.8.2016 20.531 km) der gleiche ist, obwohl das Fahrzeug in dieser Zeit 715 Kilometer gefahren wurde. Die steuerliche Vertretung verweist auf die beruflich gefahrenen Kilometer am letzten (29.7.) und ersten (22.8.) Arbeitstag.

Somit beinhaltet die Fahrtenbucheintragung am 22.8.2016 in der Differenz zwischen Abfahrtskilometerstand und Ankunfts-kilometerstand von 973 km einerseits die beruflich (258 km) und andererseits die privat (715) gefahrenen Kilometer.

Es wird jedoch dagegengehalten, dass, auch wenn der privat gefahrene Anteil gesondert ausgewiesen wurde, hat ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch laufend und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend geführt zu werden. Der Anfangskilometerstand am 22.08.2016 von 20.531 entspricht jedoch nicht den tatsächlichen Verhältnissen und ist falsch. Des weiteren wurde festgestellt, dass auch in diesem Zeitraum wiederum Abweichungen zwischen den explizit ausgewiesenen beruflich gefahrenen Kilometern und den tatsächlich gefahrenen Kilometer (= Differenz zwischen Abfahrtskilometerstand und Ankunfts-kilometerstand) bestehen:

Fahrtenbuch am 29.7.

Ausgewiesene beruflich gefahrene Kilometer: 198 km

Abfahrtskilometerstand 20.135 – Ankunfts-kilometerstand 20.531 = 396 km

Differenz: 198 km

Durch diese Differenz sind wiederum Privatkilometer nicht gesondert ausgewiesen worden und somit in den Berufskilometern miteingeflossen.

- *Privatfahrzeug*

Die Behauptung im Jahr 2016 nur 715 Kilometer mit dem Dienstfahrzeug privat gefahren zu sein und dies auch nur im Rahmen des 3 wöchigen Urlaubes, entspricht nicht den Erfahrungen des Lebens. Selbst das Argument über ein Privatfahrzeug im Familienhaushalt zu verfügen mit dem in streitgegenständlichen Jahr nur ca. 5.000 Kilometer gefahren wurde, vermag nicht zum Erfolg zu verhelfen.

*Insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich um eine vierköpfige Familie handelt mit Kindern, die sich im streitgegenständlichen Zeitraum im ersten und zehnten Lebensjahr befanden, liegt es in der Natur der Sache, dass zahlreiche Fahrten bzgl. Schule, Einkäufe, Freizeitaktivitäten, Arztbesuche, Behördenwege, Besuche, etc. das ganze Jahr anfallen. Auch wenn die Ehegattin sich bemühe, so viel wie möglich zu Fuß zu erledigen, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass sich der Familienwohnsitz in keinem Ballungszentrum (Stadtzentrum) befindet und nicht jeder Weg mit einem Säugling bzw. Kleinkind und Kind ohne PKW stattfinden kann. Des Weiteren wurde auch die Tatsache, dass die Ehegattin des Bf. im Jahr 2016 einmal wöchentlich einer Beschäftigung in ***4*** nachging (einfache Wegstrecke 25 km) und für den gesamten oder teilweisen Arbeitsweg ein Kraftfahrzeug benötigt, bislang seitens des Bf. weder erwähnt noch berücksichtigt.*

Dem Argument des Bf., dass er sämtliche Privatfahrten mit dem Privatfahrzeug unternehme, weil der ständige Wechsel zweier Kindersitze zu mühsam wäre, vermag genauso wenig zu überzeugen. Einerseits zeigt die Lebenserfahrung, dass auch bei Eltern von Kleinkindern Privatfahrten ohne Kinder vorkommen, und andererseits ist der Tausch von Kindersitzen nicht derart zeitaufwändig, dass er stets vermieden werden müsste.

Aufgrund der geringen Kilometeranzahl des Privatfahrzeuges (5.000 km), der beruflichen Fahrten der Ehegattin, der zahlreichen Besorgungen einer vierköpfigen Familie und der Behauptung keine einzige dieser Besorgungen mit dem Dienstfahrzeug zu erledigen, entspricht nicht den Erfahrungen des Lebens (vgl. UFSF RV/0426-F/10 vom 28.03.2001; UFSS RV/0225-S/10 vom 17.05.2011).

Zusammengefasst entspricht das gegenständliche Fahrtenbuch den Anforderungen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches im Sinne von Lehre und Rechtsprechung nicht. Die Fahrtaufzeichnungen sind nicht geeignet zur Nachweisführung im Sinne des § 4 Abs. 2 SachbezugsVO. Dies beweisen die zahlreich durchgeführten Stichproben. Die dargestellten Unregelmäßigkeiten lassen den Schluss zu, dass die Angaben im Fahrtenbuch insgesamt gesehen das tatsächliche Ausmaß der betrieblichen und privaten Fahrtstrecken nicht vollständig und sachgerecht wiedergeben. Da der Bf. einen der Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhalt behauptet, hat insbesondere er Nachweise und Beweise zu erbringen.

Der Nachweis der Voraussetzungen zur Berücksichtigung des verminderten Sachbezugswertes ist als nicht erbracht anzusehen.

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde vom 25.7.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 14.7.2017 als unbegründet abzuweisen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 15 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idgF lautet:

(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

(2) 1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

3. [...]

§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 bestimmt:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 regelt:

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.
- b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

§ 4 der Sachbezugswerteverordnung idgF lautet:

(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, gilt Folgendes:

- 1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.
- 2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:
 - a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.
 - b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

[...]

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

[...]

§ 119 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Begünstigte jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 22. 3. 2010, 2008/15/0078).

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgeber(firmen)eigenes Kraftfahrzeug für seine Privatfahrten (dazu zählen auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) zu benutzen, ist ab 1.1.2016 (BGBl II 243/2015) ein monatlicher Sachbezug von grundsätzlich 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und NoVA), höchstens 960 € monatlich, anzusetzen. Für Kfz mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 141 Gramm pro km ist hingegen lediglich ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und NoVA), maximal 720 € monatlich, anzusetzen. (vgl. Büsser in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (73. Lfg 2024), § 15 EStG Rz 61).

Wird das arbeitgeber(firmen)eigene Kraftfahrzeug nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Ausmaß von höchstens 500 km monatlich benutzt, ist als Sachbezugswert nur der halbe Betrag anzusetzen. Der Sachbezugswert geht von einer Jahresbetrachtung aus; Krankenstände und Urlaube, während denen das Kraftfahrzeug nicht benutzt wird, mindern den Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht (LStR 2002 Rz 177). Zur Nachweisführung betreffend den halben Sachbezugswert nach § 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung reicht eine Differenzrechnung aus, nach der die Differenz zwischen der Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer und der Zahl der nachweislich für beruflich veranlasste Fahrten zurückgelegten Kilometer den nach der Sachbezugswerteverordnung maßgebenden Wert nicht überschreitet. Eine „lückenlose“ Nachweisführung ist nicht erforderlich (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0074). Jedenfalls bedarf es aber einer konkreten Behauptung betreffend die Anzahl der Privatfahrten und der Beibringung geeigneter Beweismittel (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Sind taugliche Unterlagen zum Ziel und Zweck der einzelnen Fahrten nicht vorhanden, fehlt es am Nachweis dafür, dass weniger als 6.000 km jährlich (weniger als 500 km monatlich) privat zurückgelegt wurden (VwGH 16.1.2023, Ra 2022/13/0104); (vgl. auch Büsser in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (73. Lfg 2024), § 15 EStG Rz 65).

Ist eine Arbeitsstätte eines Dienstnehmers mit seiner Wohnung ident und benützt er ein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten von dieser häuslichen Arbeitsstätte zu einer auswärtigen Arbeitsstätte, so liegen Fahrten zwischen Wohnung und auswärtiger Arbeitsstätte vor, für die ein Sachbezug anzusetzen ist (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209; 19.3.2008, 2006/15/0289; 16.7.1996, 96/14/0033); (vgl. auch Büsser in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (73. Lfg 2024), § 15 EStG Rz 68).

Die Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bewirkt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis (VwGH 29.10.03, 2000/13/0028; 16.1.23, Ra 2022/13/0104).

Ist der Wohnsitz des Arbeitnehmers mit der Arbeitsstätte ident, dann sind Fahrten zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte als Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, was zum Ansatz eines Sachbezuges führt (VwGH 25.11.09, 2007/15/0209 mwN); (vgl. Ebner/Marschner in Jakom EStG, 17. Aufl. (2024), § 15 Rz 19).

Betragen die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt nachweislich nicht mehr als 500 Kilometer monatlich, ist der halbe Sachbezugswert anzusetzen (Abs. 2). Eine Glaubhaftmachung reicht hierzu nicht aus (BFG 30.10.14, RV/4100302/2010). Die Sachbezugswerte-VO verlangt hier nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch als Nachweis, ein Nachweis wird dennoch sinnvollerweise in dieser Form erfolgen. Eine Einschränkung auf bestimmte Beweismittel besteht nicht (VwGH 16.1.23, Ra 2022/13/0104, mwN).

Ein Sachbezugswert ist jedenfalls dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden – wenn auch nur fallweise – nützt (s VwGH 15.11.05, 2002/14/0143 mwN); (vgl. Ebner/Marschner in Jakom EStG, 17. Aufl. (2024), § 15 Rz 20).

Zu den Privatfahrten zählen auch (gelegentliche) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (VwGH 1.4.2009, 2006/08/0305). Ist der Wohnsitz des Arbeitnehmers mit der Arbeitsstätte ident, dann sind Fahrten zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte ebenfalls als Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte und damit als Privatfahrt anzusehen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0033; VwGH 16.9.2003, 97/14/0173; VwGH 19.3.2008, 2006/15/0289; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209; UFS 25.5.2007, RV/0161-I/06).

Nach dem VwGH sind regelmäßige Fahrten von Außendienstmitarbeitern zum Betrieb, die ihre beruflichen Fahrten von zuhause antreten, wie Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und somit als Sachbezug anzusehen, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb umfassende Tätigkeiten ausübt und somit Innendienst verrichtet (VwGH 19.3.2008, 2006/15/0289); (vgl.

auch Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017); § 15 Rz 100).

Das inhaltlich ordnungsgemäße Fahrtenbuch ist folgendermaßen zu führen: zeitnah, geordnet, nach fortlaufendem, zeitlichem Zusammenhang, sowie in geschlossener Form, die nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen als solche kenntlich werden lässt (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083). Nach den EStR (Rz 1615 mit Verweis auf VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 16.9.1979, 0373/70) hat das Fahrtenbuch Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer zu enthalten (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017), § 15 Rz 102).

Der Arbeitnehmer ist auf der Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte nicht auf einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 oder einer „Dienstreise“ iSd § 26 Z 4 (VwGH 29.11.1994, 94/14/0121, in VwGH 3.7.1990, 90/14/0069, wird die Fahrt unzutreffend als „Freizeitfahrt“ bezeichnet), die Fahrt zur Arbeitsstätte ist allerdings genauso beruflich veranlasst wie sie beim Selbständigen betrieblich veranlasst ist (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181, VwGH 26.6.1990, 87/14/0024; VwGH 18.12.1990, 90/14/0232, siehe dazu auch RdW 1990, 418; ebenso Atzmüller, RdW 1995, 156). Als Folge der Pauschalierung sind die tatsächlichen laufenden Aufwendungen jedoch mit den Pauschalbeträgen abgegolten und nicht gesondert abzugsfähig (VwGH 5.6.2003, 2002/15/0194, nach einem die Beschwerde ablehnenden Beschluss des VfGH 9.10.2002, B 1615/01; VwGH 8.2.2007, 2004/15/ 0102 zu Kilometergeld).

Zur Abgeltung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird Personen, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, jedenfalls (und ohne Antrag) der Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 und 2) gewährt (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 16 Rz 116).

Zeitraumbezogene regelmäßige Tätigkeiten von Außendienstmitarbeitern, die jeden Montag zumindest mehrere Stunden im Betrieb des Arbeitgebers anwesend waren, sind geeignet, um den Betrieb als Arbeitsstätte zu qualifizieren. Bei regelmäßig absolviertem Innendienst gilt ein Büro als Arbeitsstätte; selbst wenn der Arbeitnehmer die Betriebsstätte lediglich zu Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten oder Dienstbesprechungen aufsucht, liegt Innendienst vor (VwGH 19.3.08, 2006/15/0289 unter Verweis auf DKMZ/Zorn § 16 Rz 117 und VwGH 16.1.23, Ra 2022/13/0104).

Wird hingegen ein Betrieb von einem Reisenden nur zwecks Aufladens der Muster und Ware aufgesucht und verrichtet der Arbeitnehmer damit im Betrieb nicht Innendienst, stellt diese Fahrt nicht eine solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar (VwGH 3.7.90, 90/14/0069). Auch der Ort, an dem eine Fortbildungsveranstaltung abgehalten wird, ist als Arbeitsstätte anzusehen (VwGH 28.2.07, 2003/13/0104; 30.6.10, 2003/13/0104); (vgl. Ebner in Jakom EStG, 17. Aufl. (2024), § 16 Rz 25).

Der Hinweis auf die (möglicherweise zu Unrecht) vom Finanzamt in Vorjahren erfolgte Anerkennung eines vergleichbaren Fahrtenbuches kann der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, da die Prüfung der Sach- und Rechtslage für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu erfolgen hat und grundsätzlich keine Bindung an eine in früheren Veranlagungszeiträumen geübte Vorgangsweise besteht (vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/0148).

Soweit der Vorlageantrag auf die Lohnsteuerrichtlinien verweist, lässt sich daraus für den Beschwerdefall nichts gewinnen, da ein BMF-Erlass keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle darstellt. In Erlässen geäußerte Rechtsansichten des BMF sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt rechtlich nicht verbindlich.

Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdeführer im Streitjahr lt. dem vorgelegten Dienstvertrag als Reisender mit dem Dienstort an seiner Wohnadresse angestellt und es ist unbestritten, dass er das arbeitgebereigene Dienstfahrzeug auch privat nutzen kann.

Der Arbeitgeber hat dafür den vollen Sachbezug angesetzt. Nach dem Beschwerdevorbringen des Bf. sollen die Voraussetzungen für den Ansatz des halben Sachbezugswertes vorliegen und er legt zum Nachweis ein Fahrtenbuch und Aufstellungen seiner Touren von Dienstag bis Freitag mit Kundennamen und -adressen vor.

Das Fahrtenbuch beinhaltet das jeweilige Datum der beruflichen Fahrten, die angefahrenen Orte, den Kilometeranfangs- und –endstand und die beruflich gefahrenen Gesamtkilometer. Als Privatkilometer sind lediglich am 22.08.2016 715 km ausgewiesen, wobei an diesem Tag auch 258 km beruflich gefahren wurden.

An den Montagen fanden lt. den übermittelten Aufstellungen der Touren keine Kundenbesuche statt, im Fahrtenbuch finden sich jedoch an mehreren Montagen Fahrten vom Wohnort nach ***4***, ***5*** sowie ***2*** ohne nähere Angaben.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird darüber hinaus auch auf die detaillierten Feststellungen des Finanzamtes in der Stellungnahme des Vorlageberichtes verwiesen.

Weiters bestätigt der Arbeitgeber, dass die Fahrten vom Wohnort zum Firmensitz in ***2*** ausschließlich zu Arbeitstagen und zu Schulungs- und Ausbildungszwecken erfolgten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt an diesen Tagen nach der Rechtsprechung des VwGH Verrichtung eines Innendienstes in einer weiteren Arbeitsstätte vor.

Im hier zu beurteilenden Fall ist eine Arbeitsstätte des Bf. mit seiner Wohnung ident und er benützt ein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten von dieser häuslichen Arbeitsstätte zu einer auswärtigen Arbeitsstätte. Daher liegen in diesem Zusammenhang Fahrten zwischen Wohnung und auswärtiger Arbeitsstätte vor, für die ein Sachbezug anzusetzen ist.

Das bedeutet, dass die im Fahrtenbuch ausgewiesenen Fahrten vom Wohnort nach ***2*** (13 x 360 km) Fahrten zwischen Wohnung und weiterer Arbeitsstätte darstellen, für die ein Sachbezug anzusetzen ist.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, wenn sie die vorgelegten Aufzeichnungen nicht als ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch – auch unter Einbeziehung der Tourenaufstellungen - anerkannt hat. Hier werden besonders die in der Stellungnahme zum Vorlagebericht aufgezählten Mängel des Fahrtenbuches und die fehlende Abgrenzung der beruflichen Fahrten zu privat gefahrenen Kilometern bzw. zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hervorgehoben.

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 24.2.2005, 2003/15/0073).

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben (BFG 29.09.2022, RV/5100762/2020).

Da der Beschwerdeführer für den Ansatz des halben Sachbezuges geeignete Beweismittel für den einwandfreien Nachweis über Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Ausmaß von höchstens 500 km monatlich nicht beigebracht hat, wurde er vom Finanzamt mehrmals aufgefordert, die Tankrechnungen, Servicerechnungen bzw. „Pickerl“gutachten des Dienstfahrzeuges für die Jahre 2015 und 2016 vorzulegen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer jedoch nicht nach.

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen nämlich 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, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; UFS 12.04.2010, RV/0095-S/08).

Können keine tauglichen bzw. unwiderlegbaren Beweismittel vorgewiesen werden, ist der Ansatz des vollen Sachbezuges möglich (etwa UFS 9.4.2008, RV/0103-G/05, UFS 12.4.2010, RV/0095-S/08; UFS 3.7.2013, RV/3139-W/09);

Somit ist abschließend festzustellen, dass dem Beschwerdeführer der Nachweis über die monatliche Fahrtstrecke für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von nicht mehr als durchschnittlich 500 km nicht gelungen ist, deshalb kann ein Sachbezug im Ausmaß des beantragten halben Sachbezugswertes nicht angesetzt werden.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit 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 im Beschwerdefall kein Rechtsproblem strittig ist, sondern der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur) ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 26. Juni 2024