

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, über die Beschwerde vom 23.10.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6.10.2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022 zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

In seiner am 2.3.2023 im Wege von FinanzOnline eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 machte der Beschwerdeführer (Bf), der im Jahr 2022 bei der ***X Versicherungsgesellschaft*** als Außendienstmitarbeiter beschäftigt war, folgende Beträge als Werbungskosten geltend:

- Pendlerpauschale (KZ 718): 376,00 Euro
- Gewerkschaftsbeiträge (KZ 717): 420,32 Euro
- Arbeitsmittel (KZ 719): 566,00 Euro
- Fahrtkosten (Kilometergeld) (KZ 721): 4.678,38 Euro (11.139 km x 0,42 Euro)
- Sonstige Werbungskosten (KZ 724): 1.755,22 Euro

Darüber hinaus beantragte er die Berücksichtigung des Pendlereuros (KZ 916) in Höhe von 18,00 Euro.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens legte der Bf dem Finanzamt am 19.7.2023 eine Aufstellung der von ihm beantragten Werbungskosten, weiters Belege sowie ein Fahrtenbuch vor.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 21.7.2023 wurde der Bf zur Einkommensteuer für das Jahr 2022 veranlagt. Dabei wurden das Pendlerpauschale (KZ 718) und die Arbeitsmittel (KZ 719) nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen, der Pendlereuro (KZ 916) wurde ebenfalls nicht zuerkannt. Die übrigen geltend gemachten Aufwendungen – somit auch die Fahrtkosten – wurden in vollem Ausmaß als Werbungskosten berücksichtigt.

Diesen Bescheid, der seitens des Bf unbekämpft blieb, hob das Finanzamt mit Bescheid vom 6.10.2023 von Amts wegen gemäß § 299 BAO auf.

Mit Bescheid vom selben Tag setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2022 neu fest. Dabei berücksichtigte es die Fahrtkosten (KZ 721) nur noch im Ausmaß von 60% (2.807,02 Euro [11.139 km * 0,42 Euro * 60%]). Begründend führte es im Wesentlichen wie folgt aus:

Fahrtkosten auf Grund der Benutzung eines Kfz seien als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 zu berücksichtigen, wenn ein fortlaufend geführtes Fahrtenbuch oder andere geeignete Aufzeichnungen vorlägen, aus denen Datum, Beginn und Ende, Ausgangs- und Zielpunkt, Kilometerstand und Kilometerzahl der beruflichen bzw privaten Fahrten sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt hervorgehe. Der Reiseweg sei so detailliert zu beschreiben, dass ein sachverständiger Dritter (zB ein Organ des Finanzamtes) die Fahrtstrecke ohne Aufwand nachvollziehen könne. Eine nachträgliche Prüfung der Erklärungsangaben habe ergeben, dass der im § 57a-Gutachten vom ****tt.mm.2022*** ausgewiesene Kilometerstand (28.159 km) und der im vorgelegten Fahrtenbuch für denselben Tag angegebene Kilometerstand (29.161 km) nicht übereinstimmten. Da die vorgelegten Aufzeichnungen überdies nur großräumige Ortsangaben enthielten (genaue Adressen seien nicht genannt, als Zweck der Fahrt sei größtenteils „Termin“ vermerkt, Kundennamen seien nicht angeführt), seien die beruflichen Fahrten für die Abgabenbehörde nicht exakt überprüfbar. Mangels eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches sei die Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigt (Hinweis auf VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 16.9.1979, 0373/70). Die geltend gemachten Kosten seien im Schätzungsweg im Ausmaß von 60% anzuerkennen.

Dem hielt der Bf in seiner Beschwerde vom 23.10.2023 entgegen, er habe im Jahr 2023 ein neues Fahrzeug gekauft und glaube, das Finanzamt habe die Kilometerangabe aus der Pickerlüberprüfung des neuen Fahrzeuges für die gegenständliche Überprüfung herangezogen.

Als Beilage zur Beschwerde übermittelte der Bf dem Finanzamt einen mit 8.3.2023 datierten Kaufvertrag über einen Pkw der Marke Mini Cooper S DKG.

In seiner abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 11.9.2024 führte das Finanzamt begründend aus, der in der Beschwerde geschilderte Vorgang betreffe das Jahr 2023 und habe folglich keinen Einfluss auf das beschwerdegegenständliche Jahr 2022. Da die Fahrtenaufzeichnungen mit erheblichen Mängeln behaftet seien, sei die Kürzung der beantragten Aufwendungen zu Recht erfolgt.

In seiner als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 30.9.2024 gab der Bf in Wiederholung seiner Beschwerdeausführungen an, er habe im Jahr 2023 ein neues Fahrzeug erworben. Es scheine so, dass das Finanzamt die Abfrage der Pickerlüberprüfung für das Jahr 2022 fälschlicherweise auf sein neues Fahrzeug bezogen habe.

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 3.4.2025 führte es aus, strittig sei, ob das vorgelegte Fahrtenbuch den tatsächlich gefahrenen Kilometern entspreche. Im Zuge des Vorlageantrages sei das betreffende Fahrzeug (anhand der Fahrzeugidentifizierungsnummer) erneut in der Gutachtensdatenbank abgefragt worden. Dabei habe sich ergeben, dass der im Gutachten vom ***tt.mm.2022*** ausgewiesene Kilometerstand 28.159 km betrage. Dem vom Bf übermittelten Fahrtenbuch zufolge habe der Kilometerstand an diesem Tag hingegen 29.161 km betragen. Daraus resultiere eine Differenz von etwa 1.000 km. Das Fahrtenbuch stimme daher nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten überein und sei als Nachweis für das geltend gemachte Kilometergeld anzuzweifeln. Darüber hinaus mangle es dem Fahrtenbuch, wie bereits im angefochtenen Bescheid ausgeführt worden sei, an den erforderlichen Angaben, sodass eine Überprüfung durch die Abgabenbehörde nicht möglich sei. Es sei daher richtigerweise eine Schätzung (Kürzung) der Kosten gemäß § 184 BAO vorgenommen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf, der im Jahr 2022 an der Adresse ***Adresse Bf*** wohnhaft war, stand im Jahr 2022 in einem Dienstverhältnis zur ***X Versicherungsgesellschaft***. Sein Dienstort lag an der Adresse ***Dienstort***. Er war als Außendienstmitarbeiter beschäftigt und nahm laufend auswärtige (Kunden-)Termine wahr. Die diesbezüglichen Fahrten legte er mit seinem privaten Pkw der Marke Mini Cooper Countryman (Fahrzeugidentifizierungsnummer ***222***, Kfz-Kennzeichen ***XX XXXXX***) zurück. Er nutzte diesen Pkw, der im Zeitraum

tt.mm.2020 bis ***tt.mm.2023*** auf ihn zugelassen war, auch für Privatfahrten. Von seinem Arbeitgeber wurde kein Fahrtkostenersatz geleistet.

In dem vom Bf geführten Fahrtenbuch, das für das Jahr 2022 berufliche Fahrten im Ausmaß von 11.139 km und private Fahrten im Ausmaß von 3.734 km ausweist, sind zu den einzelnen Fahrten weder die Abfahrts- und Ankunftszeit noch die Fahrtdauer vermerkt. Diesbezüglich heißt es stets: „Abf. 00:00, Ank. 00:00, Dauer 00:00“. In der Spalte „Reiseweg – Ziel – Zweck“ sind weder Adressen (Straße, Hausnummer, Postleitzahl) noch (Kunden-)Namen genannt, sondern erschöpft sich die diesbezügliche Angabe stets in allgemeinen Ortsbezeichnungen mit dem nicht näher konkretisierten Zusatz „Termin“. Den ausgewiesenen Fahrtstrecken ist nicht zu entnehmen, welche Teilstrecken beruflich und welche Teilstrecken privat zurückgelegt wurden. So findet sich etwa für den 26.1.2022 in der Spalte „Reiseweg – Ziel – Zweck“ der Vermerk „***Ort*** (Termin) – ***Ort*** (Termin) – ***Ort*** (Termin) – ***Ort*** (Termin)“, ergänzt durch den Vermerk „dienstlich gefahrene km: 24“ und den Vermerk „privat gefahrene km: 14“.

Anhand dieser Angaben im Fahrtenbuch ist ein Nachvollzug der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken nicht möglich.

Hinzu kommt, dass der im aktenkundigen § 57a-Gutachten („Pickerl“) vom ***tt.mm.2022*** ausgewiesene Kilometerstand (28.159 km) nicht mit dem im Fahrtenbuch für den ***tt.mm.2022*** vermerkten Kilometerstand (29.161 km) übereinstimmt.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Tätigkeit des Bf als Außendienstmitarbeiter beruhen auf der vom Bf am 19.7.2023 im Wege von FinanzOnline übermittelten Beantwortung des abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchens vom 18.7.2023 (OZ 10). Anderslautendes ist den behördlichen Erledigungen (angefochtener Bescheid, Beschwerdeentscheidung, Vorlagebericht) nicht zu entnehmen.

Dass der Pkw der Marke Mini Cooper Countryman im Zeitraum ***tt.mm.2020*** bis ***tt.mm.2023*** auf den Bf zugelassen war, ergibt sich aus einem vom Finanzamt im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelten Datenbankauszug (OZ 14). Diesem Datenbankauszug ist auch die Fahrzeugidentifizierungsnummer ***222*** zu entnehmen, die sich überdies im aktenkundigen § 57a-Gutachten (Gutachten-Nr: ***Nr***) (OZ 15) vom ***tt.mm.2022*** findet.

Die Feststellung, dass vom Arbeitgeber kein Fahrkostenersatz geleistet wurde, gründet sich auf den aktenkundigen Lohnzettel (OZ 18), der keine Hinweise auf einen Fahrkostenersatz enthält. Auch sonst finden sich im Akt keine Hinweise auf einen Fahrkostenersatz.

Die Feststellungen zum Fahrtenbuch gründen sich auf die im Akt einliegende Kopie des Fahrtenbuches, die der Bf dem Finanzamt im Zuge der am 19.7.2023 erfolgten Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 18.7.2023 zukommen ließ (OZ 10).

Wenn der Bf ohne nähere Begründung vorbringt, er glaube bzw es scheine so, dass das vom Finanzamt für Zwecke des Abgleiches mit dem Fahrtenbuch herangezogene § 57a-Gutachten fälschlicherweise nicht den streitgegenständlichen Pkw der Marke Mini Cooper Countryman, sondern den von ihm im Jahr 2023 neu erworbenen Pkw, bei dem es sich ebenfalls um einen Mini Cooper handle, betreffe, so ist hierzu Folgendes zu bemerken: Dem vom Bf als Beilage zur Beschwerde vorgelegten „Kaufvertrag über Gebrauchtfahrzeuge“ (OZ 4 und 5) zufolge erwarb der Bf am 8.3.2023, somit erst nach Ablauf des hier streitgegenständlichen Jahres 2022, einen gebrauchten Pkw der Marke Mini Cooper S DKG (Fahrzeugidentifizierungsnummer ***111***) zum Kaufpreis von 25.990,00 Euro. Den Großteil dieses Kaufpreises beglich er laut Kaufvertrag dadurch, dass er seinen bisherigen – hier streitgegenständlichen – Pkw der Marke Mini Cooper Countryman in Zahlung gab. Für den in Zahlung gegebenen – hier streitgegenständlichen – Pkw der Marke Mini Cooper Countryman ist im Kaufvertrag die Fahrzeugidentifizierungsnummer ***222*** sowie als Datum der Erstzulassung der 30.4.2019 vermerkt. Exakt diese Daten sowie das Kfz-Kennzeichen ***XX XXXXX*** sind in dem vom Finanzamt für Zwecke des Abgleiches mit dem Fahrtenbuch herangezogenen § 57a-Gutachten vom ***tt.mm.2022*** (Gutachten-Nr: ***Nr***) (OZ 15) angeführt. Auf den vom Bf mit Kaufvertrag vom 8.3.2023 neu erworbenen Pkw der Marke Mini Cooper S DKG (Fahrzeugidentifizierungsnummer ***111***) nimmt das § 57a-Gutachten vom ***tt.mm.2022*** dagegen nicht Bezug. Für das Bundesfinanzgericht steht daher entgegen dem Beschwerdevorbringen zweifelsfrei fest, dass der den Gegenstand des § 57a-Gutachtens vom ***tt.mm.2022*** bildende Pkw exakt jener Pkw ist, mit dem der Bf im hier streitgegenständlichen Jahr 2022 seine Fahrten bestritt und auf den das Fahrtenbuch Bezug nimmt (Mini Cooper Countryman, Fahrzeugidentifizierungsnummer ***222***, Kfz-Kennzeichen ***XX XXXXX***).

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe):

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

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 – stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei – bis zu einer Fahrleistung von 30.000 km pro Jahr – eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104; zur Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes für maximal 30.000 jährlich zurückgelegte Kilometer vgl VwGH 20.1.2005, 2001/14/0191; VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; siehe auch *Zorn in Doralt et al*, EStG²⁴ § 16 Tz 220 ABC der Werbungskosten, Stichwort „Fahrkosten“).

Der Nachweis der Fahrtaufwendungen hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Das Fahrtenbuch ist fortlaufend, zeitnah und übersichtlich zu führen und hat Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar anzugeben (vgl *Zorn in Doralt et al*, EStG²⁴ § 16 Tz 220 ABC der Werbungskosten, Stichwort „Fahrkosten“, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Neben einem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht. Insbesondere können auch Belege und andere Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein (vgl *Zorn in Doralt et al*, EStG²⁴ § 16 Tz 220 ABC der Werbungskosten, Stichwort „Fahrkosten“, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Wie den Ausführungen unter Punkt II.1. (Festgestellter Sachverhalt) zu entnehmen ist, sind in dem vom Bf geführten Fahrtenbuch zu den einzelnen Fahrten weder die Abfahrts- und Ankunftszeit noch die Fahrdauer vermerkt. Diesbezüglich heißt es stets: „Abf. 00:00, Ank. 00:00, Dauer 00:00“. In der Spalte „Reiseweg – Ziel – Zweck“ sind weder Adressen (Straße, Hausnummer, Postleitzahl) noch (Kunden-)Namen genannt, sondern erschöpft sich die diesbezügliche Angabe stets in allgemeinen Ortsbezeichnungen mit dem nicht näher konkretisierten Zusatz „Termin“. Den ausgewiesenen Fahrtstrecken ist nicht zu entnehmen, welche Teilstrecken beruflich und welche Teilstrecken privat zurückgelegt wurden. So findet sich etwa für den 26.1.2022 in der Spalte „Reiseweg – Ziel – Zweck“ der Vermerk „***Ort*** (Termin) – ***Ort*** (Termin) – ***Ort*** (Termin) – ***Ort*** (Termin)“, ergänzt durch den Vermerk „dienstlich gefahrene km: 24“ und den Vermerk „privat gefahrene km: 14“.

Anhand dieser Angaben im Fahrtenbuch ist, worauf auch das Finanzamt ua im angefochtenen Bescheid hinweist, ein Nachvollzug der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken nicht möglich. Andere zur Nachweisführung geeignete Unterlagen wurden vom Bf nicht beigebracht.

Vor diesem Hintergrund kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es seine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bejahte.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (jüngst etwa VwGH 12.8.2024, Ra 2024/13/0073, mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Das Finanzamt anerkannte im Schätzungsweg 60% der vom Bf im Fahrtenbuch ausgewiesenen beruflichen Fahrten ($11.139 \text{ km} * 0,42 \text{ Euro} * 60\%$). Der Bf ist dieser – vom Finanzamt nicht näher begründeten – Schätzung weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag substantiiert entgegengetreten, was jedenfalls dafür spricht, dass die auf die beruflichen Fahrten entfallenden Kilometer tatsächlich niedriger und die auf die privaten Fahrten entfallenden Kilometer tatsächlich höher waren als die im Fahrtenbuch jeweils ausgewiesenen Kilometer. Angesichts des Umstandes, dass mit der vom Bf im Streitjahr ausgeübten Außendiensttätigkeit erfahrungsgemäß ein hohes Reiseaufkommen einhergeht und sich die im Fahrtenbuch ausgewiesene Jahres-Gesamtkilometerzahl (beruflich und privat) von 14.873 km im unteren Bereich bewegt, erscheint die vom Finanzamt vorgenommene 40%-Kürzung überzogen. Das Bundesfinanzgericht anerkennt im Schätzungsweg 75% der vom Bf im Fahrtenbuch ausgewiesenen beruflichen Fahrten ($11.139 \text{ km} * 0,42 \text{ Euro} * 75\% = 3.508,79 \text{ Euro}$).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 2. Juni 2025