

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des BF, über die Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 13.02.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 12.01.2012 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und 2007** zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird - im Umfang der Berufungsvorentscheidungen - *teilweise Folge gegeben*.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 16.3.2012 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Streitjahren als nichtselbständiger Kundenberater eines Versicherungsunternehmens tätig.

In seinen **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** beantragte er die steuerliche Berücksichtigung von Kilometergeldern iHv. € 8.930,70 (2006) sowie € 9.317,60 (2007) als Werbungskosten.

Er legte seinen Abgabenerklärungen jeweils mit dem Logo seiner Dienstgeberin versehene (monatliche) „*Euro-Reiserechnungen*“ bei. Diese Unterlagen enthalten folgende Angaben:

- Datum;
- Zweck der Reise; dieser wird in nahezu allen Fällen mit „*Kundenbesuche X-Ort – Bad Aussee-Umgebung*“ angegeben. Vereinzelt wird als Reisezweck „*Kundenbesuche Graz*“ angeführt;
- Abfahrts- und Ankunftszeit; diese sind jeweils auf eine volle bzw. halbe Stunde gerundet (also zB: 7:30, 9:00, 12:00, 18:30, 21:00 etc.);
- gefahrene Kilometer, jeweils auf volle Zehnerstellen gerundet.

Auf seinen überdies vorgelegten (jährlichen) „KM-Geld-Aufstellungen“ gab der Bf. an, seine Dienstgeberin habe ihm pro Kilometer € 0,239 bezahlt. Den restlichen Aufwand habe er laut hiermit vorgelegter Beilage (Aufstellung) berechnet.

In den angefochtenen **Bescheiden** ließ das Finanzamt die geltend gemachten Aufwendungen nur zum Teil zum Abzug zu. Die Begründung lautet wie folgt:

„Werbungskosten sind grundsätzlich nachzuweisen. Werden Km-Gelder beantragt, so ist die Führung von Aufzeichnungen erforderlich. Diese haben neben den Reisezielen und den Fahrtrouten auch die Km-Anzahl sowie die Anfangs- und Endkilometerstände zu enthalten (siehe VwGH 30.1.2003, 99/15/0215, 0216). Da aus den vorgelegten Aufzeichnungen keine Ziele hervorgehen („div. Kundenbesuche“) sowie die KM offensichtlich nur „geschätzt“ wurden (nur auf Zehner gerundete Beträge angeführt) und keine Anfangs- und Endkilometerstände angeführt sind, können diese Aufzeichnungen nicht als Nachweis herangezogen werden. Der VwGH hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass jedenfalls der Nachweis der einzelnen Reise zu erbringen ist. Diese Nachweise müssen die Kontrolle des dienstl. Zweckes der Fahrt als auch der tatsächl. zurück gelegten konkreten Fahrtstrecke erlauben. In Anlehnung an die vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzenen KM-Gelder wurden im Schätzungswege 12.000 km abzügl. steuerfreier Ersatz v. Arbeitgeber als steuermindernd berücksichtigt, obwohl wie oben ausgeführt kein Nachweis vorliegt.“

Aus den dargelegten Gründen setzte das Finanzamt abzugsfähige Fahrtkosten iHv. € 1.271,22 (= 12.000 km x € 0,38 abzügl. Dienstgeberersatz von € 3.288,78) bzw. € 1.297,19 (= 12.000 km x € 0,38 abzügl. € 3.262,82) an.

In seiner **Berufung** führt der Bf. – auszugsweise wörtlich wiedergegeben - aus: „Das von mir zu betreuende Gebiet ist eigentlich in der ganzen Steiermark, aber hauptsächlich zwischen Tauplitz und Lupitsch. In X-Ort ist mein Wohnort. An meinen Arbeitstagen fahre ich täglich von zuhause weg direkt zum ersten Kunden, anschließend zum nächsten Kunden etc. Mitunter verbringe ich auch stundenweise Arbeitszeit im Versicherungsbüro in Bad Aussee oder ganze Tage in Graz in der Landesdirektion. Sämtliche Fahrten werden mit dem PKW zurückgelegt (...) Die in den Lohnsteuerrichtlinien genannten Nachweise in Form meiner laufenden monatlichen Reisekostenabrechnung für den Arbeitgeber habe ich bereits vorgelegt. Aus diesen gehen alle in den Richtlinien geforderten Angaben (Datum-Uhrzeitbeginn-Uhrzeitende-Ziel und Zweck) hervor. Abfahrt ist immer in X-Ort, Zweck der Außendienstfahrten sind immer Kundenbesuche – ca. 1000 zu betreuende Kunden (Polizzenabschlüsse, Vertragsänderungen, Schadensmeldungen, Kalenderaustragen usw.). (...) Die von Ihnen im Vorhalt geforderte Vorlage eines so genannten Fahrtenbuches ist im Gesetz und in den Richtlinien nicht verlangt. Ich bin im Jahr 2006 an Kilometern 32.510 km gefahren und im Jahr 2007 an Kilometern 32.600 km gefahren (...) Zu diesen Kilometerständen habe ich die Gutachten der Firma A besorgt, wo hervorgeht, dass ich pro Jahr über 30.000 km fahre. (...) Weiters lege ich Ihnen noch einige Kopien der Kalender 2006 und 2007 bei. Das sind meine Aufzeichnungen, wo ich

die Post der Kunden wegschicke, bei denen ich war bzw. diese besucht habe, bzw. auch einige Kopien des Antrags-Einreichverzeichnisses (...)"

Die in der Berufung genannten Gutachten „A“ stammen von der Auto Z GmbH (eines der Gutachten wurde von einem Mechaniker namens "A" erstellt) und weisen folgende Kilometerstände aus:

26.9.2005: 121.727 km

21.10.2006: 150.606 km

3.12.2007: 181.021 km.

Mit Berufungsvorentscheidungen (je) vom 16.3.2012 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel des Bf. teilweise Folge und begründete dies wie folgt: „*(...) Bereits anlässlich der Arbeitnehmerveranlagungen 2002 und 2003 (Bescheide vom 24. März 2006) und auch danach wurden Sie wiederholt darauf hingewiesen, wie ordnungsgemäße Aufzeichnungen auszusehen haben. Da diese nicht vorliegen (aus dem nachgereichten Antrags-Einreichungsverzeichnis kann dabei nichts gewonnen werden), war eine Schätzung der beruflichen Kilometer durchzuführen. Diese erfolgte nunmehr erneut auf Basis der erhaltenen Kilometergeldersätze (lt. Angabe Arbeitgeber): Erhaltene Fahrtkostenersätze 2006 € 3.284,42 [2007 € 3.254,10] : € 0,239 entspricht 13.742 km [2007: 13.615 km]. Es wurden (aufgerundet) 13.800 km [2007: 13.700 km] im Schätzungswege als beruflich veranlasst x € 0,38 berücksichtigt = € 5.244,-- [2007: € 5.206,--] abzüglich Ersatz vom Arbeitgeber (s. oben) ... = € 1.959,58 [2007: € 1.951,90] Reisekosten.*

Lt. Rechnungen wurden in 26 Monaten 59.294 km zurückgelegt, entspricht 27.366 km jährlich. Ein Anfall von rund 13.566 Privatkilometern jährlich ist auch nach der Lebenserfahrung schlüssig. (...)"

Im **Vorlageantrag** wiederholt der Bf. im Wesentlichen seine bisherigen Ausführungen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im Beschwerdefall die Höhe der dem Bf. für die mit seinem Privat-PKW getätigten beruflichen Fahrten zustehenden Werbungskosten. Der Bf. macht geltend, in den Streitjahren 32.510 km bzw. 32.600 km beruflich zurückgelegt zu haben und stützt sich dazu im Wesentlichen auf seine vorgelegten Reiserechnungen. Das Finanzamt orientiert sich demgegenüber an den vom Dienstgeber – mit einem Kilometergeldsatz von € 0,239 – abgegoltenen Fahrten (12.100 km bzw. 12.110 Km) und bringt für diese das amtliche Kilometergeld abzüglich der Kostenersätze des Dienstgebers in Ansatz.

Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind an sich in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei KfZ-Kosten eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in aller Regel zu einem zutreffenden Ergebnis führt (lt. LStR bei Fahrten von nicht mehr als 30.000 km im Jahr).

Der Nachweis von Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern hat grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (zB BFG 28.4.2015, RV/7104865/2014; UFS 28.12.2009, RV/1076-L/08; UFS 28.10.2013, RV/1380-L/12; VwGH 28.2.1964, 2176/63).

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, zeitnah, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (*Doralt/Mayr/Herzog*, EStG13, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mwN). Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist zudem in gebundener oder sonst in sich geschlossener Form zu führen (zB *Wallner* in AFS 2010, 81).

Es müssen jedenfalls folgende Daten festgehalten werden:

- Datum der Fahrt;
- Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrstrecke in Kilometern;
- Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrdauer;
- Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt;
- Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann;
- Der Zweck jeder einzelnen Fahrt. Wenn im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht werden, so ist der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa „Kundenbesuche“, ist als Zweckangabe jedenfalls zu vage (s. nochmals zB *Doralt*, aaO; sowie *Wallner*, aaO).

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

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

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

Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer (zB *Doralt*, aaO).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für die beruflich veranlassten Fahrten einen Spesenersatz (§ 26 Z 4 EStG), liegt dieser jedoch unter den tatsächlichen Kosten, dann kann der Steuerpflichtige die Differenz als Werbungskosten geltend machen (Differenzwerbungskosten; *Doralt*, aaO).

Aus den dargelegten Rechtsausführungen ergibt sich zunächst, dass dem Bf. grundsätzlich zuzustimmen ist, wenn er vorbringt, dass die Führung eines Fahrtenbuches nicht zwingend vorgesehen ist. Führt er jedoch kein Fahrtenbuch, so ist der Nachweis der beruflich gefahrenen Kilometer durch andere, ebenso verlässlich geführte Beweismittel zu erbringen.

Betrachtet man die vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen, so genannte „*Euro-Reiserechnungen*“, die jeweils für den Zeitraum ab Mitte eines Monats bis Mitte des Folgemonats erstellt wurden, unter dem Blickwinkel der dargestellten Rechtslage, so sind diese aus folgenden Gründen zum Nachweis der Höhe der vom Bf. geltend gemachten Kilometergelder (bzw. Differenzwerbungskosten) nicht geeignet:

Es fehlen die Anfangs- und Endkilometerstände der einzelnen Fahrten.

Die Abfahrts- und Ankunftszeiten sind jeweils auf eine volle bzw. halbe Stunde gerundet, die zurückgelegten Fahrtstrecken jeweils auf Zehnerstellen.

Es fehlen Kundennamen, konkrete (Kunden-)Adressen bzw. die einzelnen angefahrenen Zielorte, sodass weder die Kilometerangaben noch der jeweilige Reiseweg und der genaue Reisezweck überprüfbar sind.

Die Unterlagen enthalten weder Angaben zu Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (der Bf. gibt an, er fährt täglich von zuhause aus zum ersten Kunden; diese Fahrten sind grundsätzlich bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, soweit sie zwischen Wohnung und Arbeitsstätte liegen; erst für eine allenfalls darüber hinausgehende Strecke könnten Fahrtkosten beansprucht werden) noch Angaben zu privaten Fahrten. Folgt man den Angaben des Bf., so hätte er mit seinem PKW in den Streitjahren keinen einzigen Kilometer privat zurückgelegt. Selbst wenn dem Bf. - wie er vorbringt - auch der PKW der Lebensgefährtin für private Fahrten zur Verfügung steht, ist dies nicht glaubhaft.

De facto macht der Bf. steuerlich sogar mehr Kilometer geltend (rund 32.000 km pro Jahr) als den vorgelegten Gutachten zu entnehmen sind. Schon das Finanzamt hat zutreffend darauf verwiesen, dass laut den „*Pickerl-Gutachten*“ jährlich (insgesamt!) durchschnittlich 27.300 km gefahren wurden (KM-Stand am 26.9.2005: 121.727 km; KM-Stand am 3.12.2007: 181.021; sohin 59.300 km in 26 Monaten, das sind im Schnitt 2.280 km pro Monat bzw. 27.370 km pro Jahr)

Die vorgelegten Reiserechnungen bzw. die auf ihrer Grundlage angefertigten Jahresaufstellungen (vom Bf. als „*KM-Geld-Aufstellung lt. Beilage*“ bezeichnet) sind überdies mit materiellen Mängeln behaftet. Diese handschriftlichen Aufstellungen wurden

dem Finanzamt mit der Berufung noch ein zweites Mal vorgelegt, diesmal ergänzt um die Summen der monatlich zurückgelegten Kilometer. Darin hat der Bf. etwa für das Jahr 2006 auch Fahrten erfasst, die laut seinen Reiserechnungen im Dezember 2005 (15. - 31.12.2015: 1.530 km) und im Jänner 2007 (1. - 14.1.2007: 1.170 km) angefallen sind. Die Jahresaufstellung für 2007 umfasst ebenso Fahrten des (halben) Monats Dezember des Vorjahres (710 km) sowie des (halben) Monats Jänner des Folgejahres (1.510 km).

Bereinigt man die Aufstellungen des Bf. um diese offenkundigen Fehleinträge, so hat er mit seinem Fahrzeug im fraglichen Zeitraum rund 30.000 km pro Jahr zurückgelegt, was immer noch in Widerspruch zu den auf Grund der "Pickerl-Gutachten" ermittelten Kilometerjahresleistungen steht.

Wenn in der Berufung auf die unter Einem vorgelegten monatlichen Antrags-Einreichungs-Verzeichnisse verwiesen wird, so ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen damit die behaupteten Kilometerangaben glaubhaft gemacht, geschweige denn bewiesen werden sollen. Daraus geht lediglich hervor, wann welche Kunden (ohne Adressangaben) diverse Anträge oder sonstige Eingaben (unter Angabe der Art der Versicherung sowie der Höhe der Prämie) eingereicht haben. Es ist nicht ersichtlich, dass und welche beruflichen Fahrten damit verbunden gewesen sein sollen bzw. dass damit Fahrten in nachvollziehbarer Weise dokumentiert würden. In diesen Verzeichnissen sind auch Einreichdaten enthalten, an denen – selbst nach den Aufzeichnungen des Bf. - gar keine beruflichen Fahrten stattgefunden haben (zB am 1.9. oder am 9.9.2007). Umgekehrt sind in den Reiserechnungen des Bf. oftmals Fahrten an Tagen angeführt, denen keine korrespondierenden Einträge im Antrags-Einreichungs-Verzeichnis gegenüberstehen (zB in der Zeit von 1. – 10.11.2007, von 21. – 26.6.2007 oder am 21. bzw. 23.4.2007; weiters etwa am 7., 11., 19.-29.10.2006 oder von 4. – 11.2.2006; sowie in der Zeit von 4. bis 11.2.2006; etc.). Es ist nicht erkennbar, welcher Zusammenhang zwischen den Einträgen in diesen Verzeichnissen und den in den Reiserechnungen erfassten Fahrten bestehen soll. Ein nachvollziehbarer Nachweis der beruflich zurückgelegten Fahrtstrecken ist sohin mit diesen ergänzend vorgelegten Verzeichnissen nicht möglich (auch nicht in Verbindung mit den Reiserechnungen).

Dazu kommt, dass der Bf. vom Finanzamt bereits in den Bescheiden vom 24.3.2006 (für die Jahre 2002 und 2003) darauf hingewiesen wurde, welche Kriterien für das Vorliegen ordnungsgemäßer Fahrtenbücher erfüllt werden müssen und dass die (diese Vorjahre betreffenden) Aufzeichnungen des Bf. diesen Kriterien nicht entsprechen würden.

Der Bf. macht Kosten für Fahrten von jeweils mehr als 30.000 km pro Jahr geltend. Abgesehen davon, dass bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 km im Kalenderjahr grundsätzlich die tatsächlichen Kosten nachzuweisen bzw. anzusetzen sind (zB *Doralt*, aaO), wäre der Bf. bei einer (behaupteten) Kilometerleistung von derart hohem Ausmaß umso mehr dazu verhalten gewesen, für eine vollständige, sorgfältige und nachvollziehbare Dokumentation der beruflichen Fahrten zu sorgen. Denn wie oben dargelegt steigt die Anforderung an die Qualität der Aufzeichnungen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer.

Es steht für das BFG außer Zweifel, dass der Bf. auf Grund seiner Tätigkeit sehr viele berufliche Fahrten zurückzulegen hat. Da aber die vorgelegten Aufzeichnungen aus den oa. Gründen weder Gewähr für eine korrekte und zeitnahe Erfassung noch eine nachvollziehbare Überprüfungsmöglichkeit der einzelnen Fahrten (wegen mangelnder Namen, Adressen, Reiserouten etc.) bieten, konnten die Fahrtkosten nicht in der beantragten Höhe zuerkannt werden.

Das Finanzamt war daher dem Grunde nach jedenfalls zur Schätzung der Fahrtkosten berechtigt. Wenn es dabei die von der Dienstgeberin des Bf. abgegoltenen Kilometerzahlen heranzieht und (nur) die Differenz der Kostenersätze der Dienstgeberin zum amtlichen Kilometergeld zum Abzug als Werbungskosten zulässt, so stößt diese – nachvollziehbare und plausible – Schätzung seitens des BFG auf keine Bedenken.

Dem Begehr des Bf. auf Zuerkennung der Fahrtkosten war daher im Umfang der mit den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes anerkannten Aufwendungen statzugeben.

Zur Nichtzulassung der Revision an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH):

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

Da sich das BFG bei Beurteilung der hier strittigen Frage des steuerlichen Nachweises von beruflichen Fahrten mittels geeigneter Aufzeichnungen (insbes. eines Fahrtenbuches) nicht nur auf die zitierte BFG- bzw. UFS-Judikatur, sondern auch auf die Rechtsprechung des VwGH stützen konnte (zB VwGH 16.9.1970, 373/70; 23.5.1990, 86/13/0181; 99/15/0215, 30.1.2003), war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Graz, am 16. Jänner 2018