



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist als Arbeitnehmer der Firma T-H S GesmbH im Außendienst tätig und laufend im Bundesgebiet unterwegs. Für seine Arbeit steht ihm ein Firmen-Pkw zur Verfügung, den er auch für Privatfahrten nutzen kann. Vom Arbeitgeber wurde aus diesem Grund ein Sachbezug in Höhe von 5.197,32 € angesetzt - dies entspricht dem in § 4 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl II Nr. 2001/416, angeführten Betrag. Da der Berufungswerber die Ansicht vertrat, dass der Sachbezug im Sinn des § 4 Abs. 2 der genannten Verordnung nur mit dem halben Wert anzusetzen wäre, stellte er zunächst bei dem für den Arbeitgeber örtlich zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer.

Unter Hinweis darauf, dass seitens des Betriebsstättenfinanzamtes gegebenenfalls nur eine Korrektur des Lohnzettels (Antragsgrund: PKW-Sachbezug im halben Wert) erfolgen könnte, teilte das Finanzamt dem Berufungswerber schriftlich mit, dass dies aus folgenden Gründen

für das Antragsjahr nicht mehr vorgenommen würde: *Bereits im Rahmen von Lohnzettelberichtigungen für die Vorjahre sei dem Berufungswerber bei Besprechungen beim für die Veranlagung zuständigen Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden, wie ein Fahrtenbuch zu führen sei. Es könne daher nicht für alle Folgejahre weiterhin gelten, dass Umstände, die aus dem Fahrtenbuch nicht direkt ersichtlich seien, später durch allfällige Erklärungen und Glaubhaftmachungen behoben werden können, zumal auch die ausgewiesenen Privatkilometer die 6.000 km-Grenze nur geringfügig unterschreiten.*

*Auf Grund der überprüften Tankrechnungen wurde an folgenden Tagen in T bzw. auch einmal in L getankt, ohne dass hier Fahrten im Fahrtenbuch aufscheinen (10.2., 20.7., 20.8., 1.9., 26.11., 16.12., 22.12.).*

*Am 22.6.2007 wird für die Fahrt von W nach T eine Streckenlänge von 231 km im Fahrtenbuch vermerkt. Laut Routenplaner beträgt diese Strecke nur 190,8 km. Wie bereits zur Kenntnis gebracht, sind auch Kundenbesuche etc. bei Fahrten von oder zum Meeting in W im Fahrtenbuch anzuführen. Der Besucherliste ist für diesen Tag nur Meeting zu entnehmen. Wird, wie z.B. am 10.12.2007, die Strecke T – W – T an einem Tag zurückgelegt, so ergeben sich zur Routenplanerberechnung nur marginale Differenzen (190,8 x 2 = 381,6), laut Fahrtenbuch km 388.*

*Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch, dass nach wie vor, auch durch das Verknüpfen von Besucherliste und Fahrtenbuchführung, eine Routenplanerüberprüfung mangels detaillierter Adressenangaben nur sehr eingeschränkt möglich gemacht wird. Der in § 4 Abs. 2 der Sachbezugs-VO geforderte Nachweis erfordert eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken im Sinn des § 4 Abs. 1 der Sachbezugs-VO zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel. Eine Fahrtenbuchführung, welche die o.a. beispielhaft aufgezeigten Mängel aufweist, einer eigenen Legende zur Interpretation bedürfe, Kilometerdifferenzen und Aufzeichnungedefizite in den Ziel-, Zwecks- und Ortsangaben aufweise, stellt kein geeignetes Beweismittel für eine Sachbezugsreduzierung dar.*

Diese informative Mitteilung wurde gleichzeitig auch dem Wohnsitzfinanzamt des Berufungswerbers übermittelt.

Mit Bescheid vom 22.4.2009 führte das Wohnsitzfinanzamt des Berufungswerbers die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 durch. In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte der Berufungswerber die Korrektur des PKW-Sachbezuges im Wege der Veranlagung und verwies auf ein nach der obigen Mitteilung erfolgtes persönliches Gespräch mit der Bearbeiterin des Betriebsstättenfinanzamtes, laut deren nunmehriger Aussage er ein Grenzfall sei, dem die Halbierung des Sachbezuges auf Grund der dargelegten Fakten zustehen sollte. Diese Fakten stellte er im Einzelnen bezugnehmend auf die schriftliche

---

Mitteilung folgendermaßen dar:

1. *Geringfügiges Unterschreiten der Grenze von 6.000 km/Jahr: da ich im Dezember sah, dass ich noch fast 1.000 km zur Verfügung hatte, bin ich einen Skiurlaub mit dem Dienstauto gefahren (650 km) und die Grenzen sind dafür da um sie einzuhalten, unabhängig vom Wert der Abweichung.*
2. *Tankrechnungen: insgesamt sind 7 Tankrechnungen ohne km-Angabe am jeweiligen Tag beanstandet worden. 4 davon waren während einer Urlaubswoche, in denen ich jeweils nur einmal die Gesamtprivatkilometer eintrage. Die restlichen 3 Tankrechnungen sind am Wochenende geschehen, bei dem die Tankstelle gemessene 320m vom Wohnort entfernt ist und ich aus Zeitgründen am folgenden Arbeitstag das Tanken vermeiden wollte. 3 x 700m Privatfahrt sind hiebei nicht eingetragen worden.*
3. *Die einmalige Abweichung vom Routenplaner bei der Fahrt T – W kommt von einer Rückfahrt zum Wohnort nach Vergessen von Unterlagen und Unterlassung des Vermerkes dieser Tatsache. Ansonsten waren die Kilometerangaben immer in Ordnung.*
4. *Adressangaben sind auf Grund der Fülle der Angaben, die ich übermittelte, durchaus möglich und ich bin jederzeit gerne bereit, mich Stichproben zu meinen Angaben zu stellen.*

Nach Vorlage der Berufung übermittelte der Berufungswerber über Anforderung des Unabhängigen Finanzsenates zunächst das Fahrtenbuch sowie ergänzend hiezu Reisekostenabrechnungen und Listen über die an den jeweiligen Tagen aufgesuchten Firmen (Monatspläne), weiters Kopien einiger Service- und Reparaturrechnungen sowie Tankbelege.

Bei einem am 18. November 2009 abgehaltenen Erörterungsgespräch wurde die grundlegende Problematik besprochen, ob das vom Berufungswerber geführte Fahrtenbuch ausreichend als Beweismittel dafür sei, dass nicht mehr als 6.000 Privatkilometer im Kalenderjahr gefahren wurden. Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass das Fahrtenbuch insbesondere deshalb unglaublich sei, da keinerlei kurze Privatfahrten ausgewiesen waren. Hingegen wendete der Berufungswerber ein, dass er alle Unklarheiten beseitigen könne, und berief sich darauf, dass auch die Bearbeiterin des Betriebsstättenfinanzamtes nach seiner Vorsprache nunmehr alle Unklarheiten ausgeräumt sehe und der Ansicht sei, dass ihm der halbe Sachbezugswert zustehe. Das Fehlen kurzer Privatfahrten erklärte er damit, dass er noch zwei Privat-Pkw's zur Verfügung hätte und nur Urlaubsfahrten mit dem Firmen-Pkw absolviere. Stichprobenweise wurde der Berufungswerber zu folgenden Einzelfeststellungen befragt:

31.1.: Im Fahrtenbuch steht neben I und G auch R, letzteres steht nicht im Monatsplan – der Berufungswerber erklärte, er wisse nicht mehr warum, er nehme an, dass er dort übernachtet habe.

14. – 16.3.: Aufgezählt waren die Orte G , O, E und I . Da für diese Tage die Kilometer nicht

nachvollziehbar waren, erklärte der Berufungswerber, dass die Übernachtung in G erfolgte (das Hotel wurde vom Berufungswerber genannt).

26.4.: Da die im Fahrtenbuch aufgezählten Orte M – T – D hin und zurück nur eine Entfernung von 36 km ergeben, erschien die angegebene Anzahl von 69 km trotz der Anführen mehrerer Firmen in T unerklärlich. Hiezu erklärte der Berufungswerber, dass die Mr Firma weit außerhalb liege, beinahe schon in X, und dass auch in T zwischen den einzelnen Firmen Entfernungen zurückzulegen waren. Im Übrigen vermeinte er, dass auch oft Umwege über zeitlich günstigere Autobahnen bereits viele Kilometer Unterschiede ausmachten.

9.5.: Im Fahrtenbuch steht auch S, dies scheint weder in der Reisekostenaufstellung noch im Monatsplan auf – dies konnte auch vom Berufungswerber nicht aufgeklärt werden.

22.6.: Für diesen Tag wurde vom Betriebsstättenfinanzamt der Vorwurf erhoben, dass für die Strecke W – T ca. 40 km zuviel ausgewiesen waren, vom Berufungswerber wurde dies mit einer Rückfahrt wegen vergessener Unterlagen erklärt. Tatsächlich wurde nun festgestellt, dass hier seitens des Betriebsstättenfinanzamtes nur ein Ablesefehler vorlag und die eingetragenen Kilometeranzahl geringer war. Der Berufungswerber erklärte seine damalige Rechtfertigung nun damit, dass er einmal wegen vergessener Unterlagen umkehren musste und er nur annehmen konnte, dass dies an diesem Tag der Fall war.

In weiterer Folge wurde die Bearbeiterin des Betriebsstättenfinanzamtes um Stellungnahme ersucht, ob es den Tatsachen entspreche, dass das Betriebsstättenfinanzamt nach der Vorsprache des Berufungswerbers die Sachlage nun anders sehe und eine Halbierung des Sachbezuges als gerechtfertigt ansehe. Hiezu wurde im Wesentlichen folgende Stellungnahme abgegeben: *Es sei richtig, dass der Berufungswerber noch einmal persönlich vorstellig geworden sei und seine Situation nochmals dargelegt habe, wie etwa dass der Weg zur Tankstelle wie in der Berufungsschrift angegeben 400m nicht übersteige. Er habe hiebei in seinen Schilderungen einen durchaus glaubhaften Eindruck vermittelt. Dies ändere jedoch nichts daran, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Fahrtenbuchführung für eine Sachbezugswertreduzierung nicht ausreichend sei, da nach hieramtlicher Auffassung nicht zulässig sei, dass Sachverhalte, die aus der Fahrtenbuchführung oder gleichwertigen Aufzeichnungen transparent sein sollten, jeweils erst durch Erläuterung von Seiten des Antragstellers erklärt werden können, zumal es sich um eine Vielzahl von Daten handle, welche nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten bleiben.*

Der Berufungswerber wurde vom Inhalt dieser Stellungnahme telefonisch in Kenntnis gesetzt. Sachliche Gegenargumente wurden von seiner Seite nicht mehr vorgebracht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Die Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl II Nr. 416/2001, in der ab dem Kalenderjahr 2005 geltenden Fassung (BGBl II Nr. 467/2004) regelt in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen:

Absatz 1: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 600 € monatlich, anzusetzen.

Absatz 2: Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der Anschaffungskosten, maximal 300 € monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Sachbezug, der für die Privatnutzung des dem Berufungswerber zur Verfügung gestellten Pkw anzusetzen ist, nach dem verminderten Betrag laut Absatz 2 berechnet werden kann. Das Finanzamt ist der Auffassung, dass der nach der zitierten Verordnung geforderte Nachweis hiefür nicht erbracht wurde, da zwar ein Fahrtenbuch geführt wurde, dieses jedoch nicht zweifelsfrei die Anzahl der beruflich und privat gefahrenen Kilometer nachvollziehen lasse.

Übliches Beweismittel zur Nachweisführung im Sinn des zitierten Absatz 2 ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann. Zur Anforderung an die Führung von Fahrtenbüchern hat der Bundesfinanzhof in den Erkenntnissen vom 16.11.2005, VI R 64/04, und vom 9.11.2005, VI R 27/05, folgendermaßen Stellung genommen: Aus Wortlaut und Sinn und Zweck – da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre

---

materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Diese Ausführungen decken sich mit der österreichischen Rechtsansicht.

Andererseits hat der Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 18.12.2001, 2001/15/0191, ausgesprochen, dass außer einem Fahrtenbuch auch andere Beweismittel zur Führung diese Nachweises in Betracht kommen. Das Gesetz kenne grundsätzlich keine Einschränkung der Beweismittel und es entspreche nicht der Rechtslage, die Führung des Nachweises, ein Pkw werde monatlich bloß bis zum Ausmaß von 500 km für Privatfahrten genutzt, nur mit einem Fahrtenbuch zuzulassen.

Nun steht im gegenständlichen Fall fest, dass das vom Berufungswerber geführte Fahrtenbuch keineswegs den angeführten Erfordernissen entspricht, da aus ihm allein die Anzahl der gefahrenen Kilometer nicht nachvollzogen bzw. auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüft werden kann. Es enthält unter der Rubrik „Strecke“ nur großräumige Ortsangaben (z.B. „Linz“, „Wels“ etc.) und weist in der nebenstehenden Spalte die an jedem Tag beruflich gefahrenen Kilometer in einer Summe aus, obwohl an der überwiegenden Anzahl der Tage mehrere Ziele angefahren wurden, sodass ein Nachvollziehen der gefahrenen Strecke mit Hilfe eines Routenplaners oder ähnlicher Hilfsmittel unmöglich ist und praktisch immer zu Kilometerdifferenzen führt.

Im Sinn der obigen Ausführungen konnte jedoch wegen dieser nicht einwandfreien Fahrtenbuchführung allein die Zuerkennung des verminderten Sachbezugswertes nicht verweigert werden, es war vielmehr zu überprüfen, ob sonstige Beweismittel vorliegen, die als Nachweis dafür ausreichen, dass im Berufungsjahr die privat gefahrenen Kilometer nicht mehr als 6.000 waren. Im Rahmen dieser Beweiswürdigung wurden nun folgende Feststellungen getroffen:  
Der Berufungswerber hat ergänzend zu den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch Monatspläne vorgelegt. In diesen waren die Namen der an jedem Tag aufgesuchten Firmen, der dortige Ansprechpartner und das Ziel der Fahrt aufgelistet. Allerdings waren auch die angeführten Firmen nicht mit genauen Adressenangaben versehen, sondern es war lediglich die Stadt bzw. Ortschaft angegeben, was wiederum eine Nachprüfung der für die Fahrten benötigten Kilometer nur möglich macht, wenn gleichzeitig vom Berufungswerber für jeden Tag detaillierte zusätzliche Auskünfte über die genaue Adresse bzw. örtliche Lagerung erfolgen, allenfalls auch über die gefahrene Strecke.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurden die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch stichprobenweise mit diesen zusätzlichen Monatslisten verglichen und der Versuch unternommen, die Kilometerleistung einzelner Tage mit dem Routenplaner nachzuvollziehen, was in manchen Fällen nicht unerhebliche Differenzen ergab. Wie oben angeführt wurde der

---

Berufungswerber anlässlich des Erörterungsgesprächs zu den auffälligsten Unklarheiten über die Anzahl der eingetragenen Kilometer oder allenfalls nicht übereinstimmender Ortsnamen befragt. Teils waren die Erklärungen des Berufungswerbers plausibel, teils konnte er jedoch selbst mangels Erinnerung eine Frage nicht aufklären – beispielsweise bezüglich des Eintrags der Ortschaft S am 9.5., die in keiner anderen Unterlage aufschien.

Größere Differenzen erklärte der Berufungswerber damit, dass auch Umwege über zeitlich günstigere Autobahnen oft eine erhebliche Mehranzahl von Kilometern bedeuten können. Dem ist allerdings hinzuzufügen, dass auch jeder Routenplaner zeitlich günstigere, wenn auch längere Strecken, berücksichtigt.

Zusammenfassend ist zu den vorgelegten Unterlagen jedenfalls festzustellen, dass es für einzelne Tage nicht, für die Mehrzahl der Tage nur mit erheblichen Schwierigkeiten und zusätzlichen Erhebungen, insbesondere Erklärungen durch den Berufungswerber, möglich ist, die Richtigkeit der eingetragenen Kilometeranzahl zu überprüfen. Dies ist jedoch mit dem Problem verbunden, dass auf Grund der Vielzahl der Daten und des zurückliegenden Zeitraumes die für die Aufklärung erforderlichen Umstände nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar bleiben (vgl. auch VwGH 7.8.2001, 97/14/0175). So hat sich dies beispielsweise darin gezeigt, dass der Berufungswerber den zu Unrecht vom Finanzamt erhobenen Vorwurf einer zu hohen Kilometeranzahl beim Eintrag vom 22.6. mit einer Rückfahrt wegen vergessener Unterlagen erklärt hat, obwohl dies an dem betreffenden Tag nicht der Fall gewesen sein konnte.

Die oben zitierte Verordnung fordert, dass der Umstand, dass die Privatfahrten 6.000 km jährlich nicht übersteigen, nachgewiesen wird – bloße Glaubhaftmachung genügt nicht.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Es genügt nicht, die Behörde von deren Wahrscheinlichkeit zu überzeugen.

Die zuvor geschilderten Zweifel betreffend einzelner Eintragungen sind im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen nicht ohne Bedeutung:

Zunächst ergibt sich aus den Unterlagen, dass der Berufungswerber lediglich Urlaubsfahrten oder weitere Strecken an Einzeltagen mit dem Firmen-Pkw vermerkt hat, niemals auch nur kurze Privatfahrten. Auch bei Vorhandensein eines weiteren privaten Pkw's ist es unwahrscheinlich, dass niemals auch nur die kleinste private Besorgungsfahrt mit dem Firmen-Pkw durchgeführt wird, zumal sich auch während weiter entfernter, womöglich mehrtägiger Dienstreisen, bei denen kein anderer Pkw zur Verfügung steht, Privatfahrten

---

ergeben könnten. Dass der Berufungswerber seine kurzen Tankfahrten an sonst autofreien Tagen nicht gesondert vermerkt hat, wurde bereits vom Betriebsstättenfinanzamt festgestellt. Wenn auch die hiefür konkret festgestellte Kilometeranzahl unerheblich ist, so zeigt dies doch andererseits, dass es den Aufzeichnungen an Genauigkeit fehlt bzw. die Aufzeichnung kurzer Erledigungen als nicht wichtig angesehen wurde.

Der Berufungswerber hat im Berufungsjahr Privatfahrten im Ausmaß von 5.852 km erklärt. Legt man die auf die maßgebliche Grenze von 6.000 km fehlenden 148 km auf monatliche Beträge um, so ergibt sich, dass er den monatlichen Grenzbetrag von 500 km um 12 bis 13 km unterschritten hat. Diese nur geringfügige Unterschreitung hat zur Folge, dass auch geringe Unrichtigkeiten, die nach den oben angeführten Feststellungen nicht mit Gewissheit ausgeschlossen werden können, zu einer Überschreitung des Grenzbetrages führen könnten.

Aus diesen Gründen sieht der Unabhängige Finanzsenat die für einen Ansatz des halben Sachbezugswertes erforderliche Tatsache, dass die maßgebliche Grenze von 6.000 Privatkilometern nicht überschritten wurde, als nicht mit Gewissheit erwiesen an.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 28. Jänner 2010