



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 7. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 22. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren war zu klären, ob im Jahr 2007 im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte des Berufungswerbers (Bw.) für die Möglichkeit der Privatnutzung des vom Dienstgeber beigestellten Kraftfahrzeuges (Kfz) anstatt des vollen nur der halbe Sachbezugswert in Ansatz zu bringen ist.

Dem in der Nähe von Graz wohnhaften Bw. steht als Außendienstmitarbeiter eines niederösterreichischen Unternehmens ständig ein vom Arbeitgeber beigestelltes Dienstfahrzeug zur Verfügung, das er auch für Privatfahrten nutzen kann. Vom Dienstgeber wird deshalb dem Lohn ein Sachbezug in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten des Pkw abzüglich einer Kostenbeteiligung des Bw. zugerechnet.

Im Zuge der Einkommensteuer-Veranlagung beantragte der Bw., nur den halben Sachbezugswert zuzurechnen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid lehnte das Finanzamt X. (FA) die Herabsetzung des Sachbezugswertes mit dem Hinweis auf Differenzen zwischen dem vorgelegten

Fahrtenbuch des Bw. und den Kilometerstandsangaben im beigeschafften *Servicestopauszug 2007* sowie wegen einer insgesamt unzureichenden Fahrtenbuchführung (großräumige Ortsangaben, fehlende Anfangskilometerstände) ab. Zudem seien die im Fahrtenbuch verzeichneten 5.034 km für Privatfahrten um die Wegstrecken für mehr als 10 Fahrten zur Betriebsstätte des Dienstgebers (DG) in A. (NÖ) zu ergänzen, weil aufgrund der bei diesen Besuchen verrichteten Tätigkeiten im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur davon auszugehen sei, dass dem Unternehmenssitz des Dienstgebers die Qualität einer Arbeitsstätte des Bw. zukomme. Dessen Fahrten vom Wohnsitz in der Steiermark zur Betriebsstätte des Dienstgebers nach A. seien daher mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

In der Berufung gegen diesen Bescheid vertrat der Bw. den Standpunkt, dass dienstliche Fahrten vom Wohnort zur Betriebsstätte nach A. *unter Paragraf 15 Abs 2 der Sachbezugsverordnung (VwGH 19.03.08)* - mit Ergänzung vom Mai 2008 - zu subsumieren seien. Zudem könne er bei Bedarf belegen, dass die strittigen Fahrten jeweils mit Kundenbesuchen in A. bei der An- bzw. Abreise verbunden gewesen seien. Sein Fahrtenbuch sei ordnungsgemäß mit Anfangs- und Endkilometerstandsangaben geführt. Abweichungen gegenüber den Serviceauszügen seien darauf zurückzuführen, dass auf den Werkstättenrechnungen jeweils der von ihm bei der telefonischen Terminanmeldung rd. 14 Tage vor dem Wartungstag bekannt gegebene Kilometerstand aufscheine.

Das FA erließ eine abweisende Berufungsentscheidung, in welcher es auf das Spannungsverhältnis zwischen der Offenlegungspflicht von Abgabepflichtigen und der amtlichen Ermittlungspflicht verwies, die ihre Grenzen finde, wo vorliegende Beweismittel (Fahrtenbuch, Serviceauszug) durch eine nicht verifizierbare Parteienbehauptung als obsolet zu erklären seien.

Weitere Überprüfungen der Fahrtstrecken hätten neue Differenzen mit den Fahrtenbucheintragungen hervorgebracht, welche allerdings durch den *Großraum Graz* aufgeklärt erschienen. Gleches werde aufgrund der vorgebrachten Kundenbesuche auch für abweichende Entfernungswerte bei den Fahrten nach A. angenommen. Es gehe jedoch nicht an, dass jedes im Fahrtenbuch erfasste Ziel einer eigenen belegmäßigen Legende bedürfe. Aus dem Fahrtenbuch oder anderen gleichwertigen Aufzeichnungen hätten Ziel und Zweck jeder einzelnen Fahrt ersichtlich zu sein.

Die Geltendmachung der Unzumutbarkeitsgrenze für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte (A.) - Wohnung werde zur Kenntnis genommen, doch ändere dies nichts am tatsächlichen Tätigwerden an der Betriebsstätte im Sinne der zitierten Judikatur.

Der Bw. begehrte eine Entscheidung über seine Berufung durch den UFS.

Im Vorlageantrag vermutete er, das Leasingunternehmen habe aus den Serviceauszügen falsche Kilometerstände an die Finanzverwaltung bekannt gegeben. Die Abgabenbehörde könne die Richtigkeit seiner Angaben durch Vergleich mit den Serviceauszügen und Tanknachweisen mit Kilometerangaben verifizieren. Ihm sei dagegen, mangels Kenntnis der Serviceauszüge, eine Kontrolle nicht möglich.

Seine Fahrtenbuchführung entspreche den gesetzlichen Vorgaben. Da er täglich bis zu zehn Kundenbesuche absolviere, bedürfe es, aufgrund der begrenzten Eintragungsmöglichkeiten in handelsüblichen Fahrtenbüchern, einer Legende bzw. weiterführender, gleichwertiger Aufzeichnungen. Als Vertreter eines kundenorientierten Dienstleistungsunternehmens habe er zudem auf Terminwünsche seiner Kunden Rücksicht zu nehmen, sodass die Fahrtrouten nicht *kilometeroptimiert* durchgeführt werden könnten.

Dem Vorlageantrag schloss der Bw. beispielhaft sechs *Wochenpläne (Kundenbesuche)* an.

Das FA legte das Rechtsmittel ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor.

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurden ergänzende Sachverhaltsermittlungen zur Abwicklung der Servicevorgänge veranlasst (Beischaffung des Servicestoppauszugs vom Leasingunternehmen und der Service- bzw. Reparaturrechnungen sowie einer Stellungnahme zur Kilometerstandsangabe auf den Servicerechnungen von der Kfz-Reparaturwerkstatt).

Bei einer weiteren Auswertung des Fahrtenbuchs kamen neue Differenzen bezüglich der Kilometerstandsangaben zu Tage, welche der Bw. mit unvollständigen Fahrtenbucheintragungen erklärte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs.1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs.3 Z.4 bis 7 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs.2 EStG).

§ 4 der zu § 15 Abs.2 EStG ergangenen Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 416/2001 idF BGBl II 467/2004 (SachbezugsVO 2002) lautet, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro

monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

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

Nachweisen bedeutet, von der Richtigkeit des Vorbringens überzeugen. Bei einer Glaubhaftmachung ist das Vorbringen hinreichend wahrscheinlich zu machen.

Ist eine Nachweisführung unmöglich oder untnlich, genügt für den steuerwirksamen Abzug von Aufwendungen oder Ausgaben – bei Erfüllen der sonstigen Voraussetzungen - grundsätzlich eine Glaubhaftmachung. Verlangt eine anzuwendende Norm allerdings ausdrücklich einen Nachweis, wie im Bereich des § 4 Abs.2 SachbezugsVO 2002, ist eine Glaubhaftmachung unzureichend. Um Missbräuche in einer nachträglich von externer Seite kaum nachprüfaren Sachverhaltslage hintan zu halten, sieht § 4 Abs.2 SachbezugsVO 2002 explizit einen Nachweis vor. Da es um die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung geht, trifft die Nachweispflicht den Dienstnehmer, der den Ansatz des halben Sachbezugswertes begeht. Gelingt der Nachweis, dass die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs.1 der Verordnung im Jahr durchschnittlich nicht mehr als 500 km betragen hat nicht, bleibt es bei der Zurechnung des vollen Sachbezugswertes.

Als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer dient grundsätzlich ein Fahrtenbuch (z.B. VwGH 28.2.1964, 2176/63 16.9.1970, 373/70).

Da das Gesetz keine Einschränkung der Beweismittel kennt, kann die Nachweisführung im Sinne des § 4 Abs.2 der Verordnung nach gefestigter VwGH-Rechtsprechung allerdings nicht ausschließlich mit einem Fahrtenbuch erfolgen, sondern kommen auch andere Beweismittel in Betracht (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191; 7.8.2001, 97/14/0175). Eine bestimmte Form dieser Beweismittel gibt das Gesetz nicht vor, doch müssen die zu erweisenden Umstände damit eindeutig und nachprüfbar belegt werden.

Wird ein Fahrtenbuch zur Beweisführung verwendet, muss es, um daraus die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs - und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 16 Tz 220 und VwGH 16.9.1970, 373/70).

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich der Sphäre des Dienstnehmers zuzurechnen, dem dafür auch die Kostentragung zukommt. Als

Werbungskosten werden diese Aufwendungen in pauschaler Form durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein ggfs. zustehendes Pendlerpauschale abgegolten (§ 16 Abs.1 Z 6 lit.a – c EStG). Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Zurücklegung dieser Strecke ein Kraftfahrzeug zur Verfügung, liegt ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, der mit dem Sachbezugswert zu berücksichtigen ist (VwGH 16. Juli 1996, 96/14/0033).

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem ein Dienstnehmer für den Dienstgeber regelmäßig tätig wird. Bei Außendienstmitarbeitern bildet die Betriebsstätte des Arbeitgebers einen solchen Dienstort, wenn dort *regelmäßig zeitraumbezogenen Tätigkeiten* erledigt werden, wenn also regelmäßig Innendienst verrichtet wird (vgl. VwGH 19.3.2008, 2006/15/0289). Zu einer derartigen Innendienstverrichtung führt etwa die Erledigung von Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten, aber auch die Teilnahme an Dienstbesprechungen (Doralt, ESTG Kommentar, § 16 Tz.174). Von *regelmäßig* geht der VwGH jedenfalls aus, wenn die Innendienstverrichtung einmal pro Woche erfolgt (VwGH a.a.O).

Der Bw. war im gesamten Jahr 2007 für seinen niederösterreichischen Dienstgeber als Außendienstmitarbeiter tätig.

Sein Dienstort befindet sich laut Dienstvertrag an der Wohnadresse. Durchschnittlich einmal im Monat nimmt der Bw. an Schulungen, Verkaufsgesprächen und Besprechungen mit Vorgesetzten in der Betriebsstätte seines Dienstgebers in A. teil. Laut Fahrtenbuchaufzeichnungen hat der Bw. dafür im Jahr 2007 insgesamt neun Arbeitstage aufgewendet. Das Fahrtenbuch lässt darauf schließen, dass er diese Fahrten vereinzelt mit Kundenbesuchen verbunden haben könnte.

Zur Dienstverrichtung stellte der Dienstgeber dem Bw. ganzjährig ein Dienstauto der Marke VW Passat zur Verfügung. Dieses Kfz konnte vom Bw. auch für Privatfahrten genutzt werden.

Darüber hinaus standen dem Bw. im Jahr 2007 als Privatfahrzeuge ein Pkw der Marke Porsche 986 Boxster sowie, bis 3. Oktober 2007, zusätzlich ein Pkw der Marke VW Golf zur Verfügung.

Auf die berufstätige Gattin des Bw. war im gesamten Jahr 2007 kein Kfz zugelassen.

Zur Nachweisführung über das Ausmaß der Privatnutzung seines Dienstfahrzeuges im Sinne des § 4 Abs.2 SachbezugsVO 2002 stützte sich der Bw. im Verfahren praktisch ausschließlich auf sein Fahrtenbuch.

Die sechs, dem Vorlageantrag angeschlossenen „Wochenberichte“ bieten mangels konkreter Orts- und Zeitangaben keinen entscheidenden Beitrag zur Sachverhaltsklärung und damit zur Beweisführung über das Ausmaß der Privatnutzung des Dienstfahrzeuges (tatsächlich handelt

es sich um Tagesblätter, in welchen ohne zeitliche Zuordnung jeweils mehrere Kundengespräche mit einer Dauer von ein bis zwei Stunden unter der Leitung des Bw. aufgelistet sind).

Weitere Beweismittel zur Untermauerung seines Standpunktes hat der Bw. trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Die Angaben im vorgelegten Fahrtenbuch zur Uhrzeit und zum Kilometerstand beschränken sich auf die Abfahrt und Ankunft vom/am Wohnort. Die absolvierten Fahrtstrecken sind jeweils nur kurзорisch durch Ortsangaben, offenbar von aufgesuchten Zwischenzielen, - teilweise in abgekürzter Form, wiederholt mit Nachträgen bzw. Ergänzungen und jeweils ohne Bezug zum besuchten Zwischenziel (Kunden?) - vermerkt. Angaben zum Zweck der Fahrt fehlen durchgängig.

Die vorzunehmende Überprüfung der privaten Kilometerleistung ist mit diesen Aufzeichnungen auch unter Einbeziehung der vorgelegten „Wochenpläne“ nicht möglich.

Im Fahrtenbuch sind insgesamt 5.034 km (= durchschnittlich 420 km pro Monat) als Privatfahrten vermerkt. Der Wert von 500 km wird in den Monaten März und Juni bis August überschritten. Im 4. Quartal sind mit mtl. 53 km/104 km/105 km besonders wenige Privatfahrten verzeichnet. Dies obwohl der Bw. ab 3. Oktober 2007 privat nur mehr im Besitz des Porsche Boxster gewesen war und auch seine berufstätige Gattin kein eigenes Kfz besessen hatte.

Bei den Kilometerständen ergeben sich zwischen den beigeschafften Rechnungen der Kfz-Reparaturwerkstätte und den Angaben im Fahrtenbuch in allen Fällen Abweichungen (zwischen mindestens 167 km (9. Juli) und 1.186 km (3. Mai)).

Berücksichtigt man das Vorbringen des Bw., wonach die Reparaturerechnungen den Kilometerstand vom Datum der telefonischen Terminvereinbarung 14 Tage vor dem tatsächlichen Werkstättenaufenthalt tragen sollen, ergibt sich beim Service vom 8. Oktober eine noch größere Abweichung (2.562 km Differenz zum Fahrtenbuchstand vom 25. September), dagegen in keinem Fall eine Übereinstimmung zwischen Fahrtenbucheintragung und Werkstättenrechnung.

Die von der Reparaturwerkstatt erteilte Auskunft, wonach der Kilometerstand auf den Reparatur-/Servicerechnungen vom Tag der Fahrzeugübernahme in der Werkstatt stammt, entspricht den amtsbekannten Erfahrungen des täglichen Lebens und erscheint daher wesentlich glaubhafter als das Vorbringen des Bw., der dieser Auskunft des Reparaturbetriebes in der Folge trotz Aufforderung auch nicht entgegengetreten ist.

Mangels Entkräftung durch den Bw. folgt der UFS bezüglich der Kilometerstandsangaben auf den Reparaturerechnungen der Darstellung des Kfz-Reparaturbetriebes.

Da das Verfahrensergebnis keine Veranlassung bietet, an der Richtigkeit der Rechnungsdaten zu zweifeln, sieht es der UFS als erwiesen an, dass die Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. hinsichtlich der Kilometerstände an allen fünf, mittels Reparaturrechnungen überprüften Tagen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Stellung genommen hat der Bw. zu drei weiteren Auffälligkeiten der Fahrtenbucheintragungen (nicht nachvollziehbare Entfernungssangaben), indem er in zwei Fällen auf die irrtümlich vergessene Eintragung von Zwischenzielen, im dritten Fall auf einen (längeren) Rückweg über die Autobahn und eine *nicht logistische Koordinierung* der Kundenbesuche verwiesen hat.

Mit dieser Äußerung bestätigt der Bw. für zumindest zwei weitere Tage die Unrichtigkeit seiner Fahrtenbuchaufzeichnungen (unvollständige Fahrtstrecken).

Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass die Beweiskraft eines Fahrtenbuches mit sieben eindeutigen Fehleintragungen bei acht überprüften Tagen grundlegend erschüttert ist und eine derartige Unterlage als zur Nachweisführung ungeeignet ausscheidet.

Die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes wurden somit vom Bw. nicht nachgewiesen. Dem Fahrtenbuch kommt aufgrund der erwiesenen Mängel insbesondere bei den Kilometerstandsangaben (Abweichungen zu den Kfz-Reparaturrechnungen), aber auch bei den Angaben zur Streckenführung (Auskunft des Bw.) keine Beweiskraft zu, die eine Beschränkung auf den halben Sachbezugswert rechtfertigen könnte. Daran ändern, aufgrund des unzureichenden Informationsgehalts, auch die auszugsweise übermittelten, so genannten „Wochenberichte“ nichts. Darüber hinausgehende Beweismittel hat der Bw. trotz Aufforderung nicht vorgelegt und auch die festgestellten Differenzen nicht auf andere Weise entkräftet.

Unter den gegebenen Umständen erübrigte sich die Klärung weiterer Ungereimtheiten zwischen den vom Dienstgeber übermittelten Aufstellungen über die im Jahr 2007 an den Bw. geleisteten Treibstoff- und sonstigen Fahrtkostenvergütungen und dessen Fahrtenbuchaufzeichnungen ebenso, wie eine nähere Auseinandersetzung mit den im Fahrtenbuch verzeichneten Privatfahrten des 4. Quartals. Entbehrließ war auch die Beurteilung des Dienstortcharakters der Betriebsstätte des Dienstgebers in A.

Die Berufung war mangels Nachweises einer durchschnittlichen Privatnutzung des Dienstfahrzeuges im Verfahrenszeitraum von weniger als 500 km pro Monat abzuweisen.

Graz, am 28. Juni 2010