



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 24. September 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

zu versteuerndes Einkommen:	31.173,79 €
Einkommensteuer:	8.388,53 €
anrechenbare Lohnsteuer:	-8.851,33 €
festgesetzte Einkommensteuer:	-462,80 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung 2006 beantragte der nunmehrige Bw. die Anerkennung von Reisekosten in Höhe von 2.077,40 € als Werbungskosten.

Die Abgabenbehörde erster Instanz ersuchte ihn um Vorlage einer genauen Reisekostenaufstellung.

In der Folge wurden Listen vorgelegt, die beinhalteten: Datum, Reiseziel, Kilometer, Beginn und Ende/Uhrzeit, die daraus sich ergebende Stundenanzahl, "Diäten nach § 26 Z 7", steuerfreier Ersatz vom Dienstgeber als Monatssumme, Differenzbetrag als Monatssumme.

Anlässlich der in Folge ergangenen Arbeitnehmerveranlagung 2006 wurden nicht wie beantragt 2.077,40 € sondern bloß 1.163,14 € an Reisekosten als Werbungskosten anerkannt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass Diäten für den Bezirk Linz-Land und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke nicht berücksichtigt werden konnten, da dieses Gebiet regelmäßig bereist wird und so zum Mittelpunkt der Tätigkeit (Einsatzgebiet) des Bw. wurde.

Dagegen wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass "Absatz 307 des Punktes 5.6.7.2 nicht angewendet" worden sei. Der Bw. zitierte: "Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (zB ganz Niederösterreich), liegt kein Einsatzgebiet vor. Diesfalls sind die Reisen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen."

In Folge stellte die Abgabenbehörde erster Instanz einen Vorhalt an den Bw., in dem sie ihn ersuchte mitzuteilen, wie sich die laut Jahreslohnzettel 2006 steuerfreien Bezüge in Höhe von 10.901,04 € zusammensetzen (Anteil Kilometergeld, Tagesgeld etc.) bzw. mitzuteilen, ob das Taggeld pauschal pro Monat oder tageweise abgerechnet wurde, welche Tätigkeit er ausübte und seit wann er als Einsatzgebiet Oberösterreich habe; er möge die Angaben vom Arbeitgeber bestätigen lassen.

Laut vorgelegter Bestätigung des Arbeitgebers wurde mit den steuerfreien Bezügen in Höhe von 10.901,04 € das Taggeld monatlich pauschal mit 254,36 € und das Kilometergeld monatlich pauschal mit 654,06 € verrechnet. Der Bw. sei seit 16.03.1992 im Einsatzgebiet Oberösterreich tätig.

Die Abgabenbehörde erster Instanz entschied in der Folge mit BVE abändernd, indem sie als Werbungskosten einen Betrag von 499,48 € berücksichtigte. Die BVE enthielt keine Begründung. Der Bw. stellte rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ in der Folge einen Mängelbehebungsauftrag zum Vorlageantrag. Der Bw. wiederholte in der Folge sein Berufungsvorbringen und führte aus, dass "weitere Dienstreisen unverständlich gestrichen wurden".

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies sie die Abgabenbehörde erster Instanz darauf hin, dass die BVE keine Begründung enthalte und somit gegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO verstöße. Sie ersuchte die Abgabenbehörde erster Instanz, in Wahrung des Zwei-

parteienprinzips festzuhalten, welche Rechtsmeinung sie vertrete und auf welchen festgestellten Sachverhalt sie sie angewendet habe.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass laut eines Gesprächs mit dem Bw. eine Aufstellung der Dienstreisen außerhalb der 25-Kilometergrenze elektronisch geführt wird. Es wird kein Fahrtenbuch geführt, auch gesonderte Fahrtaufzeichnungen mit gefahrenen Kilometern bzw. Kilometerständen werden nicht geführt. Die Anzahl der dienstlich gefahrenen Kilometer ergebe sich aus den Reisezielen laut elektronischer Aufstellung der Fahrtstrecken außerhalb der 25-Kilometerzone. Fahren innerhalb der 25-Kilometerzone werden nicht erfasst. Nachdem ein Ort im Zusammenhang mit einer "Bezirksreise" öfter als 15-mal angefahren wurde, wurde seitens des Bw. kein Werbungskostenantrag gestellt. In seinem Kalender trage er nur Reiseziele und Termine ein, es gibt keine Vermerke über Ausbleibezeiten. Sein Arbeitgeber zahle ein seit Jahren unverändertes, steuerfreies Fahrtkostenpauschale bzw. Diätenpauschale; das Protokoll dieses Gesprächs wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht und von diesem unterfertigt.

Anlässlich einer GPLA-Prüfung konnten die vom Bw. aufgezeichneten beruflich bedingten Ausbleibezeiten nicht verifiziert oder zweifelsfrei glaubhaft gemacht werden. Die pauschalen Reisekostenersätze des Arbeitgebers wurden nachversteuert. Die Anerkennung der geltend gemachten Reiseaufwendungen als Werbungskosten erscheine also bedenklich. Das Finanzamt beantrage mangels klarer und schlüssiger Nachweise nur die im Rahmen des Verfahrens geschätzten Reiseaufwendungen laut BVE in Höhe von 499,48 € anzuerkennen. Diese resultieren aus Aufwendungen für Reisen außerhalb der 25-Kilometerzone, die 2006 betragen haben:

	Jän. 06	Feb. 06	Mär. 06	Apr. 06	Mai 06	Jun. 06	Jul. 06
	21,80		21,80	26,16	26,16	19,62	23,98
	26,15		21,80	26,16	21,80	21,80	26,16
	21,80		26,16	23,98	23,98	23,98	26,16
	26,16		19,62	21,80	26,16	23,98	19,62
	23,98		21,80	21,80	23,98	23,98	21,80
	26,16		26,16	23,98	19,62	21,80	21,80
	21,80		21,80	23,98	23,98	26,16	23,98
	19,62		23,98		26,16	19,32	26,16
			23,98		23,98	23,98	26,16
			26,16		19,62		26,16

					21,80		21,80
					21,80		23,98
	187,48	0,00	233,26	167,86	279,04	204,62	287,76
Ersatz AG	145,35	0,00	181,69	127,18	218,02	163,52	218,02
Differenz	42,13	0,00	51,57	40,68	61,02	41,10	69,74
gesamte Anzahl Fahrten im Monat	16	0	20	16	18	15	17
anerkannte Fahrten	8	0	10	7	12	9	12
durschnittl. Ersatz je Tag vom AG	18,17	18,17	18,17	18,17	18,17	18,17	18,17
<i>Ersatz des AG f. anerkannte Fahrten</i>	145,35	0,00	181,69	127,18	218,02	163,52	218,02
	Aug. 06	Sep. 06	Okt. 06	Nov. 06	Dez. 06		Ersätze
	19,62	21,80	23,98	21,80			181,68
	26,16	26,16	23,98	26,16			181,68
	26,16	26,16	19,62	21,80			181,68
	23,98	26,16	21,80	26,16			181,68
	26,16	26,16	23,98	21,80			181,68
	21,80	26,16	26,16	23,98			181,68
		26,16	26,16	23,98			181,68
		26,16	26,16	26,16			181,68
			23,98				181,68
							181,68
	143,88	204,92	215,82	191,84	0,00		1.816,80

Ersatz AG	109,01	145,35	163,52	145,35	0,00	
Differenz	34,87	59,57	52,30	46,49	0,00	499,48
gesamte Anzahl Fahrten im Monat	13	17	18	18	0	168,00
anerkannte Fahrten	6	8	9	8	0	89,00
durschnittl. Ersatz je Tag vom AG	18,17	18,17	18,17	18,17	18,17	
Ersatz des AG f. anerkannte Fahrten	109,01	145,35	163,52	145,35	0,00	1.617,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch: Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1).

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2).

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1).

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 bekannt geben (Abs. 2).

Gemäß § 167 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises (Abs. 1).

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Abs. 2).

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

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Laut VwGH vom 20.09.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offen legen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.04.1991, 90/13/0231). Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 07.09.1990, 89/14/0261-0263):

Angewendet auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist nun primär festzuhalten, dass sich aus dem Akteninhalt kein Hinweis ergibt, wonach die erschöpfende, wahrheitsgemäße Vorhaltsbeantwortung durch den Bw. bzw. generelle, eindeutige Anfragebeantwortungen durch ihn die nach seinen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt übersteigen würden.

Es wurde dem Bw. durch die Besprechung mit der Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör ermöglicht. Der Bw. beschränkte sich dabei jedoch darauf, eine Aufstellung der Dienstreisen außerhalb der 25-Kilometergrenze vorzulegen, die jedoch nicht überprüfbar ist durch etwaige Unterlagen wie Fahrtenbücher, da keine ordnungsgemäßen händischen Fahrtenbücher (mit Aufzeichnungen von Kilometerstand und dergleichen mehr) geführt wurden, Fahrten unter 25 Kilometer überhaupt nicht erfasst wurden, die Anzahl der gefahrenen Kilometer nur aus den von ihm geführten Tabellen entnommen (aber nicht durch Fahrtenbücher geprüft) werden kann. Auch sind in Kalendern keine Ausbleibezeiten, Beginn- und Endzeiten der Dienstreisen vermerkt. Die Kalender enthalten bloß Termine. Durch diese mangelhaften Aufzeichnungen hat der Bw. seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht verletzt (VwGH 5.11.1986, 85/13/0012). Im Ausmaß dieser

Unterlassung tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.09.1998, 94/13/0099). Es ist in der Folge bei Durchführen der freien Beweis-würdigung der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen ausschlaggebend (VwGH 25.09.1997, 97/16/0067). Dazu genügt es, von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244): Es ist aus den oben angeführten Daten jedenfalls zu ersehen, dass dem Bw. – wie angeführt – bei von ihm angegebenen Fahrten außerhalb der 25-Kilometerzone Differenzen zu den Arbeitgeberersätzen in Höhe von 499,48 € erwachsen, weshalb es durchaus gerechtfertigt erscheint, diesen Betrag als Werbungskosten zu qualifizieren. Da es ihm jedoch – w.o.a. – nicht gelungen ist, Beweise für seinen Berufungsantrag zu erbringen bzw. den Ergebnissen der GPLA-Prüfung und der Besprechung mit der Abgabenbehörde erster Instanz nichts entgegenhalten konnte, war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 13. Jänner 2010