



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M J, geboren am xx.xx.xxxx, 0001 Ma, G-00, vom 11. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen **Wels** vom 24. August 2007 betreffend Einkommensteuer **2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war als Angestellter im Jahr 2006 überwiegend im Außendienst beschäftigt.

Am **07. März 2007** reichte der Bw seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 elektronisch ein. Er beantragte neben Sonderausgaben für eine Personenversicherung und Wohnraumschaffung als Werbungskosten das große Pendlerpauschale im Ausmaß von 1.071.- €, Reisekosten in Höhe von 11.631.- € und sonstige Werbungskosten in Höhe von 540.- €.

Mit **erstem** Vorhalt vom **14. Juni 2007** verlangte das Finanzamt die Vorlage aller Unterlagen zur Ermittlung der Reisekosten. Mit Vorhaltsbeantwortung vom **16. Juli 2007** reichte der Bw folgende Unterlagen ein: Reisekostenaufstellungen für die einzelnen Monate Jänner bis Dezember 2006 pro Monat im Hochformat. Diese Blätter beinhalteten den Tachoanfangsstand im Jänner 2006 mit **82.018** Kilometer, die Reisezeit, die Spesen, die Kilometer und das Kilometergeld, aber keine Angaben zu den Kilometerständen vor und nach einer Reise. Links

oben auf den losen Blättern steht Fahrtenbuch 2006 für BMW 530i. Manche der Reisen sind mit einem Stern oder einem Kreuz versehen. Diese Fahrten seien laut Bw für die U Versicherung ausgeführt worden. Der Zweck der Reisen sei bei Firmenterminen als Termin, Besprechung und Meeting eingetragen. Privatfahrten würden sich aus der Kilometerdifferenz Tacho und eingetragene Dienstfahrten ergeben. Als Fahrten ins Büro seien Fahrten mit Abfahrt L = Büro bezeichnet, wenn Abfahrt Ma stehe, dann sei er direkt von zu Hause zum Kunden gefahren. Fahrten von zu Hause ins Büro seien nicht extra angeführt, da nicht als Dienstfahrt abgerechnet. Die sonstigen Werbungskosten in Höhe von 540.- € beinhalten einen PC für den Officezugang von zu Hause, von dem keine Rechnung mehr aufliege.

Mit **zweitem** Vorhalt vom **20. Juli 2007** teilte das Finanzamt dem Bw mit, dass ein Fahrtenbuch grundsätzlich lückenlos durch eine fortlaufende und zeitnahe Erfassung in einem geschlossenen Verzeichnis zu führen sei und dass auch Privatfahrten mit aufzuzeichnen seien. Es sei aufzuklären, in welchem Zusammenhang die Zeichen Plus und Stern stehen. Weiters ist eine Bestätigung seines Dienstgebers der A nachzureichen, ob er über ein Dienstauto verfüge, wie hoch der allfällige Sachbezug wäre, wie hoch die steuerfreien Vergütungen bei den dienstlich gefahrenen Kilometern und Diäten seien und es ist eine Arbeitsplatzbeschreibung vorzulegen. Mit Schreiben vom **20. August 2007** beantwortete der Bw den Vorhalt wie folgt: Es sei für ihn neu und nicht nachvollziehbar, dass er die Privatfahrten aufzeichnen solle. Dies sei auch letztes Jahr nicht verlangt worden. Es sei ihm zuviel Aufwand, dies zu eruieren. Die Fahrten für die U mit dem Plus und dem Stern seien gleich, es handle sich nur um einen Tippfehler. Eine Bestätigung seines Dienstgebers vom 13. August 2007 liege bei. Er habe so eine Bestätigung auch für das Vorjahr schon gebracht.

Mit Einkommensteuerbescheid vom **24. August 2007** wurde der Sachverhalt im Wesentlichen wie folgt beurteilt: Das Pendlerpauschale wurde mit 495.- € gewährt. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km seien nicht zu berücksichtigen. Tagesgelder können nur anerkannt werden, wenn bei Fahrtätigkeiten kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Für Dienstreisen könne grundsätzlich das amtliche Kilometergeld in Höhe von 0,376 € geltend gemacht werden. Da der Bw laut Bestätigung des Dienstgebers bereits das volle Kilometergeld für Dienstreisen bekommen habe, können keine zusätzlichen Kosten für Fahrten für die Firma A berücksichtigt werden. Es sei nur eine Berücksichtigung hinsichtlich der Verpflegungssätze in Höhe von 983,40 € möglich. Diäten für Fahrten, die keine Reise iS des § 16 Abs. 1 Z 9 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind, können nicht berücksichtigt werden. Fahrten, die mit der Tätigkeit für die U Versicherung in Zusammenhang stehen, seien dieser Einkunftsquelle zugeordnet worden. Die Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw (laut Mitteilung nach § 109 a EStG 1988 in Höhe von 1.157,20 €) sind um die Reisekosten von 706,06 € gekürzt worden, die anerkannt würden.

Bezüglich des Pendlerpauschales sowie hinsichtlich der Vollständigkeit der Führung der Aufzeichnungen betreffend das Fahrtenbuch (inklusive der Privatfahrten) werde auf den Bescheid aus dem Vorjahr (Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26. Mai 2006: Begründungstext sinngemäß: Der Bw wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er die Qualität seines Fahrtenbuches aufgrund der gefahrenen Kilometer deutlich verbessern müsse durch Aufzeichnung von Anfangs- und Endkilometerständen/Tag, Privatfahrten). Werbungskosten ohne Nachweis seien gestrichen worden.

Mit Schreiben vom **11. September 2007** (Akt Seite 40) legte der Bw Berufung ein. Er habe das von ihm als Werbungskosten geltend gemachte Kilometergeld nicht mit der A verrechnet. In das Fahrtenbuch – Aufzeichnungen nun im Querformat – habe er die gewünschten Privatfahrten eingetragen. Der Bw gibt jedoch an, dass auch solche Fahrten als Privatfahrten eingetragen seien, die mit der Firma A verrechnet wurden. Weiters sei das Fahrtenbuch um die Tageskilometerstände ergänzt worden und Fahrten vom Büro nach Hause seien als Privatkilometer eingetragen worden. Er befinde sich vorwiegend im Außendienst, müsse daher mit dem PKW zu seiner Arbeitsstätte fahren, da er meist von dort seine Termine antrete. Er ersuche daher auch das Pendlerpauschale einzurechnen.

Mit **drittem** Vorhalt des Finanzamtes vom **12. November 2007** verlangte das Finanzamt vom Bw Aufklärung darüber, wie sich die steuerfreien Ersätze laut Jahreslohnzettel der Firma A zusammensetzen. Er habe im Fahrtenbuch an Tagen, an denen keine Ziele eingetragen seien, Kilometer eingetragen, insgesamt 2.772 Kilometer. Die Frage laute, ob dies seine Privatfahrten darstelle oder ob Fahrten mit der A verrechnet worden seien. Er habe im Fahrtenbuch nur **eine einzige** Kilometerspalte, aus der nicht ersichtlich sei, ob es sich um private Kilometer handle oder nicht und wie viel von den Kilometern wie z.B. Gesamtkilometer 118 am 03. Jänner 2006 auf die Fahrt Wohnung - Büro - Wohnung (W-B-W) entfallen würden. Ebenso wurde nach seinen Arbeitszeiten gefragt.

Mit Schreiben vom **19. Dezember 2007** (Akt Seite 43) beantwortete der Bw den Vorhalt unter Vorlage seiner Aufstellungen wieder im Hochformat wie folgt: In der letzten Spalte der Aufstellung für die zusätzlichen Werbungskosten am rechten Seitenrand stehen nun die Tachoendstände. Der Tachoendstand im Dezember 2006 beträgt 119.241 Kilometer. An den Tagen an denen er keine Ziele vermerkt habe, habe er jene mit Eintrag A gekennzeichnet, für die er Ersatz von der Firma A erhalten habe; die Aufstellung ist um die Spalte Tacho mit Kilometerendständen **ergänzt** worden; wenn L ohne Zusatz (Kunde) eingetragen sei, sei das Ziel das Büro gewesen. Wenn er von zu Hause direkt zum Kunden und von dort ins Büro gefahren sei, dann habe er das nicht als Privatfahrt berechnet. Bezüglich der Kilometer W-B-W habe er, wenn er nicht nur W-B sondern auch andere private Strecken gefahren sei wie

Einkaufen, nicht gesplittet, sondern die gesamte Fahrt als privat angeführt. Er sei privat gefahren, wenn mehr als 23 Kilometer Differenz vom Tacho zur verrechneten Strecke liegen. Er habe im Außendienst keine starren Arbeitszeiten, er beginne bei Bedarf zwischen 7:00 und 9:00 Uhr und habe ein Ende zwischen 17:00 und 20:00 Uhr (bei Veranstaltungen auch später). Bei den steuerfreien Ersätzen laut Lohnzettel handle es sich ausschließlich um Abrechnungen aus Dienstfahrten (Kilometergelder und Diäten).

Laut telefonischer Anfrage des Finanzamtes vom **11. Dezember 2007** bei der Buchhalterin der Firma, die die Lohn- und Gehaltsverrechnung der Firma A macht (Akt Seite 73), wurden als Beträge für die steuerfreien Ersätze nach **§ 26 EStG 1988** folgende Beträge genannt: als Kilometergeld 13.636,85 € mit einem Kilometergeldsatz von 0,376 €/km und Diäten von 1.952,50 € = insgesamt ein Betrag von 15.589,35 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom **14. Jänner 2008** wurde das Jahr 2006 wie folgt veranlagt:

Es wurde das kleine Pendlerpauschale für die Entfernung zwischen 20 und 40 Kilometern in Höhe von 495.- € gewährt und nur das allgemeine Werbungskostenpauschale mit 132.- €. Alle übrigen beantragten Werbungskosten wurden abgewiesen. In der Ergänzung zur Berufung habe der Bw laut Auflistungen angegeben, dass er 1.949 Kilometer mit der Firma A verrechnet habe. Seine steuerfreien Ersätze laut dem Lohnzettel betragen aber 15.589,35 € und es würden somit sämtliche Kilometergelder und Diäten gedeckt sein.

Mit Schreiben vom **23.01.2008** erhob der Bw einen Vorlageantrag: Er beantrage die eingereichten Werbungskosten, da für **dieses** Fahrzeug und dieses Fahrtenbuch keinerlei Spesen oder Diäten mit der Firma A abgerechnet worden seien. Bei der persönlichen Vorsprache des Bw am Finanzamt am selben Tag gab dieser an, dass er **drei** Autos fahre; es sei eine freiwillige Selbstbeschränkung bis 2009, damit das Geld in der Firma bleibe und danach sei ein Börsengang geplant und erst danach sei alles wieder verrechenbar. Anmerkung der Berufsbehörde: Offensichtlich sei damit gemeint, dass der Bw nicht alle Reisekosten bei der Firma geltend gemacht habe. Der Bw legte die Reisekostenabrechnungen mit der Firma im Querformat vor. Bei dieser Auflistung sind die Spalten teilweise grau unterlegt.

Mit Verf 46 legte das Finanzamt am 19. Februar 2008 die Vorlage dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bw beantragten Werbungskosten für Kilometergelder und Tagesgelder für behauptete berufliche Fahrten als **zusätzliche** Werbungskosten neben den auf dem

Lohnzettel vom Dienstgeber aufscheinenden steuerfreien Reisekostenersätzen glaubhaft sind oder nicht.

Aus den vorgelegten Unterlagen und den Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Bw wohnt in 0001 Ma, G-00. Er arbeitete im Jahr 2006 als Angestellter für die Firma A CT Handels GmbH in der W-Straße, 0002 L.

Laut einer Bestätigung seines Dienstgebers vom 13. August 2007 (Akt Seite 31) verfügt der Bw über kein Firmenauto, sondern er erhält das amtliche Kilometergeld in Höhe von 0,376 Euro/Km. Er ist als Außendienstmitarbeiter und zwar als Key Account Manager angestellt. Er betreut ihm zugewiesene Kunden (Key Accounts). Er arbeitet für die Kunden Projektangebote aus und präsentiert diese bei den Kunden. Er ist zum überwiegenden Teil bei den Kunden oder Herstellern unterwegs.

Die Dienstreisen führte er mit verschiedenen privaten Personenkraftwagen (PKW) durch.

Der Bw hat einen zweiten Lohnzettel von der U Versicherung mit steuerpflichtigen Bezügen von 311,66 €.

Weiters erklärt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.157,20 € unter Zugrundelegung einer Mitteilung nach § 109 a EStG 1988 ebenfalls von der U Versicherung. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden vom Finanzamt diesen Einkünften direkt zuordenbare Reisekosten in Höhe von 706,06 € abgezogen. Diese Fahrten waren auf den Listen mit einem Stern oder mit einem Plus gekennzeichnet.

Reisekostenabrechnung für den Dienstgeber – Aufzeichnungen des Bw im Querformat – Spalten teilweise grau unterlegt – bezeichnet als Liste 1

Mit seinem Vorlageantrag legte der Bw die Reisekostenabrechnungen Jänner bis Dezember 2006 vor, die er bei seinem Dienstgeber, der Firma A, eingereicht hatte. Für diese Dienstreisen hat er laut Jahreslohnzettel 2006 **steuerfreie Reisekostenersätze** gemäß § 26 EStG 1988 von 15.589,35 Euro erhalten. Diese setzen sich nach einem Telefonat des Finanzamtes mit der Lohnverrechnung der Firma aus dem Kilometergeld von 13.636,85 € und Diäten von 1.952,50 € zusammen. Aus dem Kilometergeld von 13.636,85 € ergibt sich bei Rückrechnung mit 0,376 €/km, dass der Bw an beruflichen Kilometern ca. **35.443** Kilometer zurückgelegt hat.

Aus diesen beruflichen Aufstellungen für den Dienstgeber ist ersichtlich: der Tag der Reise, die Uhrzeit vom Reiseantritt und vom Reiseende, der Kilometerstand am **Anfang** und am

Ende der Reise, der Grund der Reise, die Orte und die besuchten Personen oder Firmen, die Reisedauer in Stunden, die gefahrenen Kilometer, das Kilometergeld, das Tagesgeld und die Totalsumme. Der Kilometerstand am Anfang des Jahres und zwar am Montag, 02. Jänner 2006, begann mit dem Stand **82.018**.

In den Aufzeichnungen zur Reisekostenabrechnung für den Dienstgeber = Liste 1 ist ersichtlich, dass der Bw ein Fahrzeug als **ersten PKW** zumindest für alle Fahrten von 02. Jänner 2006 bis zum 10. April 2006 und zwar vom Kilometerstand 82.018 bis zu einem Kilometerstand von 98.976 benützt hat.

Ab 12. April 2006 wurde ein zweiter PKW mit Anfangskilometerstand vom 48.078 benützt. Dieser zweite PKW wurde von 12. April 2006 bis 20. Juni 2006 bis zu einem Kilometerstand von 55.348 benützt.

Ab 21. Juni 2006 bis 22. Dezember 2006 wurde ein dritter PKW mit Anfangskilometerstand von 82.247 bis Endkilometerstand 97.342 benützt.

Reiseaufzeichnungen für die zusätzlich beantragten Werbungskosten – Aufzeichnungen des Bw im Hochformat – bezeichnet als Liste 2

Zusätzlich zum Ersatz der Reisekosten durch den Dienstgeber von 15.589,35 € auf Grund der Liste 1 hat der Bw monatliche Auflistungen für **weitere** Dienstreisen beim Finanzamt vorgelegt. Er begehrte laut den Summen aus Liste 2 die Anerkennung von 11.820,85 € als Werbungskosten, davon 10.406,25 € als Kilometergeld und 1.414,60 € als Diäten. Diesem beantragten Kilometergeld von 10.406,25 € würden bei einem Kilometergeld von 0,376 €/km ca. **29.257** gefahrene Kilometer entsprechen.

Der Kilometerstand, mit dem der Bw seine zusätzlich beantragten Reiseaufzeichnungen = Liste 2 zu führen begann, beträgt – wie bei der Liste 1 - **82.018**.

Festgestellt wird: Auf der Liste der zusätzlich beantragten Werbungskosten = Liste 2 steht links oben als Fahrzeug ein BMW 530i. Auf Grund des **identen** Anfangskilometerstandes von **82.018** bei **beiden** Auflistungen des Bw nämlich sowohl bei den Reisebewegungen für den Dienstgeber = Liste 1, als auch bei den zusätzlich beantragten Werbungskosten = Liste 2 geht hervor, dass der Bw als erstes Fahrzeug für alle Fahrten den BMW 530i benutzt hat.

Die anderen Marken der Kraftfahrzeuge hat der Bw nicht bekannt gegeben.

Festgestellt wird, dass die Reiseaufzeichnungen für die zusätzlichen Werbungskosten = Liste 2 **kein** formell ordnungsgemäßes Fahrtenbuch im steuerlichen Sinn darstellen. Die vorgelegten Aufzeichnungen sind Excel Listen, in die jederzeit etwas eingefügt oder weggelassen werden

kann. Dies wird deutlich, da der Bw mit der ersten Vorhaltsbeantwortung nur Auflistungen mit Reisezeit, Spesen, Kilometern und Kilometergeld vorlegte. Erst im Verlauf des Verfahrens mit Schreiben vom 19.12.2007 legte er um zusätzliche Spalten wie die Uhrzeiten und den Tachoendstand dieselben, jedoch ergänzten Listen vor.

In den Aufzeichnungen fehlt der Anfangskilometerstand bei Beginn jeder Reise. Aus den angegebenen Tachoendständen ist ersichtlich, dass der Kilometerstand am Tacho für die Werbungskosten **nur rechnerisch** um diverse gefahrene Kilometer aus dieser Liste erhöht wurde. Zwischen den Kilometerangaben laut Tacho befinden sich laufend ungeklärte Kilometerstandserhöhungen, weil dazu keine Reisen angeführt wurden. Es ist daher nicht ersichtlich, für welche Fahrten diese Kilometer gefahren wurden und ob diese Kilometer beruflich oder privat veranlasst waren. Es gibt auch **keinerlei** Übereinstimmung mit den Kilometerständen zur Reisekostenabrechnung für den Dienstgeber, obwohl zumindest von 02.01.2006 bis 10.04.2006 derselbe PKW benutzt wurde.

Die vom Bw in den Listen angeführten Reisen laut Liste 2 im Jahr 2006 waren ausschließlich eintägige Reisebewegungen im Inland.

Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen laut Veranlagungsakt des Finanzamtes verwendet. Die hier als Liste 1 und Liste 2 bezeichneten Reiseaufzeichnungen des Bw befinden sich im Veranlagungsakt und zwar die Liste 1 auf den Seiten 82 bis 89 und die Liste 2 auf den Seiten 63 bis 72.

Beispielhaft werden das jeweils erste Blatt der Reiseaufzeichnungen von der Liste 1 und der Liste 2 dieser Berufungsentscheidung als Beilagen beigelegt.

Die vom Bw vorgelegten Aufzeichnungen zu den einzelnen Tagen und Fahrten sind aus folgenden Gründen nicht nur formell, sondern auch **inhaltlich** nicht glaubwürdig z.B.:

02.01.2006: laut Reiseabrechnung für den Dienstgeber = Liste 1: Fahrt von 9:00 bis 18: 00 Uhr; Zweck: HP Wien, Besprechung; Anfangskilometerstand **82.018** plus gefahrene Kilometer 423 = Endkilometerstand 82.441

03.01.2006: laut Reiseabrechnung für den Dienstgeber = Liste 1: Fahrt von 10:50 bis 14:00 Uhr; Zweck: St, St.Pölten, Termin; Anfangskilometerstand 82.441 plus gefahrene Kilometer 222 = Endkilometerstand 82.663

03.01.2006: laut Reiseaufstellung Antrag auf zusätzliche Werbungskosten = Liste 2: Fahrt von 14:30 bis 18:00 Uhr; Zweck: L – Grieskirchen – L; Termin SG; Anfangskilometerstand

82.018 laut dieser Liste; **aber** der Anfangskilometerstand am 03.01.2006 um 14:30 Uhr müsste zumindest 82.663 lauten und dann plus gefahrene Kilometer 118 würde Endkilometerstand 82.781 statt 82.191 ergeben.

Schon aus diesen Beispielen ist ersichtlich, dass der Bw die Kilometerstände in seiner zusätzlichen Liste für die Werbungskosten **nur rechnerisch** geführt hat bzw. die einzelnen Fahrten zu irgendeinem Kilometerstand addiert hat.

Diese Liste 2 gibt nach den vorliegenden Reiseaufzeichnungen weder den Kilometeranfangsstand **pro Fahrt**, noch die **vor** dieser Fahrt getätigten Fahrten, noch die **anschließenden** Fahrten bekannt. Es ist daraus der Sachverhalt mit den tatsächlich täglich gefahrenen Kilometern und den Reisezielen des Bw nicht ermittelbar.

Die gesamte Auflistung der Fahrten für die zusätzlichen Werbungskosten = Liste 2 ist **inhaltlich** nicht nachvollziehbar und somit nicht glaubwürdig. Die Kilometerstände an den einzelnen Tagen zwischen der Liste 1 und der Liste 2 passen insbesondere vom 02. Jänner bis 10. April 2006 **nie** zusammen, obwohl in diesem Zeitraum derselbe PKW, nämlich der BMW 530i, gefahren wurde.

Der Kilometerendstand auf Liste 1 am 10. April 2006 betrug 98. 976. Auf der Liste 2 ein Stand von 93.051 vor der angegebenen beruflichen Fahrt L – St.Pölten – L, Termin Miele mit 217 gefahrenen Kilometern.

Da ein Fahrtenbuch die Fahrten chronologisch und lückenlos ersichtlich machen muss, sind **alle** Fahrten in einem Fahrtenbuch oder einer anderen nachvollziehbaren Auflistung **pro benütztem PKW** so zu führen, dass **jede einzelne Fahrt fortlaufend** ersichtlich ist. Zu diesen Fahrten ist der Zweck ua. anzugeben und alle Daten wie Ersatz vom Dienstgeber, Antrag auf zusätzliche Werbungskosten, Fahrt für andere Tätigkeit wie z.B. U Versicherung oder privat oä.

Bei der stichprobenartiger Durchsicht der vom Bw vorgelegten Listen ist weiters ersichtlich, dass der Bw z.B. am

15.02.2006: laut Reiserechnung für den Dienstgeber = Liste 1: Fahrt von 9:50 bis 17:00 Uhr, Anfangskilometerstand 91.781 plus gefahrene Kilometer 111 zu Zweck: GR L; KR Gunskirchen; Termin = Endkilometerstand 91.892

und gleichzeitig wäre der Bw an diesem Tag zur selben Uhrzeit an ein anderes Ziel gefahren

15.02.2006: laut Reiserechnung zusätzliche Werbungskosten = Liste 2: Fahrt von 07:30 bis 14:00 Uhr 80 Kilometer zu Zweck L-Traun-Schwertberg-L Termin TB = Endkilometerstand 88.139

Aus diesem Beispiel geht hervor, dass sich der Bw am selben Tag nahezu zur selben Zeit an zwei Orten **gleichzeitig** aufgehalten haben soll. Dies ist nach der Lebenserfahrung nicht möglich. Solche Angaben zeigen, dass die Reiseaufstellung für die zusätzlichen Werbungskosten nicht stimmt.

23.03.2006: laut Reiserechnung für den Dienstgeber = Liste 1: Fahrt von 13:00 bis 17:00 Uhr = 4,0 Stunden Anfangskilometerstand 97.700 plus gefahrene Kilometer 56 Zweck LR Neuhofen; Termin = Endkilometerstand 97.756

und gleichzeitig hat der Bw diese Fahrt in seinen zusätzlichen Werbungskosten angeführt

23.03.2006: laut Reiserechnung zusätzliche Werbungskosten = Liste 2: Fahrt ohne Uhrzeitangabe, 4 Stunden zu Zweck Ma – Neuhofen/Kr – L, Termin LR mit gefahrenen Kilometern 35 und einem Endkilometerstand 91.071.

Aus diesem Beispiel geht hervor, dass der Bw **ein und dieselbe Fahrt** sowohl beim Dienstgeber als auch nochmals bei den Werbungskosten geltend gemacht hat. Dies ist nicht zulässig.

Im Schreiben vom 11.09.2007 hat der Bw angegeben, dass er teilweise Fahrten als Privatfahrten in der Liste für die zusätzlichen Werbungskosten eingetragen hat. Diese habe er dann mit der Kennung A versehen und bekannt gegeben, dass er dafür einen Ersatz vom Dienstgeber erhalten hat. Es sind keine deutlich sichtbaren Privatfahrten mit Anfangs- und Endstand der Kilometer in der Liste 2 angeführt. Auch dies widerspricht der Lebenserfahrung.

Es ist nicht Aufgabe der Behörde sich bei irgendwelchen Fahrten Teilkilometer als privat zu ermitteln z.B. die Fahrten Wohnung – Büro – Wohnung, um auf eine richtige Anzahl von beruflichen Kilometern zu kommen. Wenn Werbungskosten beantragt werden, dann obliegt es dem Abgabepflichtigen diese korrekt nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Aus der Auflistung der zusätzlichen Werbungskosten **im Vergleich** zur Reisekostenabrechnung für den Dienstgeber ist überdies ersichtlich, dass der Bw **ein und dieselben Ziele** oder **ein und denselben Kunden** einmal mit Reisekostenersatz durch die Firma und ein anderes Mal ohne Reisekostenersatz durch die Firma aufgelistet hat z.B. Fahrten zu A Treffen in anderen Städten wie

A Graz: 09.01.2006 (Besprechung) und 06.02.2006 (Termin) und 02.03.2006 (Besprechung) verrechnet über Firma

A Graz: 16.03.2006 (Besprechung) in den zusätzlichen Werbungskosten oder

A Wien: 01.02.2006 (Besprechung) und 13.03.2006 (Besprechung) verrechnet über die Firma, aber

A Wien: 13.01.2006 (Besprechung) und 26.05.2006 (Besprechung) und 16.06.2006 (Besprechung) und 25.09.2006 (Schulung) als zusätzliche Werbungskosten geltend gemacht.

Da es sich bei diesen Terminen um interne A Termine dh um Termine betreffend die Firma des Dienstgebers gehandelt hat, wäre eine solche unterschiedliche Behandlung bei den Reisekosten bei den einzelnen Terminen durch den Dienstgeber extra und pro Termin zu begründen.

Auf ein diesbezügliches Nachfragen beim Bw wurde verzichtet, da die Reisekostenaufzeichnungen schon allein durch die widersprüchlichen und unrichtigen Kilometerangaben oder Tagesangaben nicht glaubwürdig waren.

Das heißt der Dienstgeber müsste generell im hier vorliegenden Sachverhalt **pro Reise** bestätigen, dass die Fahrten die der Bw getätigt hat berufliche Fahrten waren und dass er tatsächlich keinen Ersatz, sei es Kilometergeld oder Zugkarten oä. bezahlt hat.

Ebenso wäre bei Kunden oder Lieferantenbesuchen vorzugehen, deren Reisen z.B. einmal vom Dienstgeber bezahlt wurden und dann wieder als Werbungskosten geltend gemacht wurden.

Auch fehlt eine Liste mit der jeweiligen genauen Zieladresse, die angefahren wurde, damit die Abgabenbehörde stichprobenartig die Kilometerangaben überprüfen könnte.

Die vom Bw vorgelegten Aufzeichnungen = Liste 2 sind auf Grund der zahlreichen Widersprüche und Fehler nicht glaubwürdig. Bei der gesamten Auflistung für die zusätzlichen Werbungskosten fehlen die exakten und lückenlosen Kilometerstände für jede berufliche oder private Fahrt.

Es wird daher nicht geglaubt, dass der Bw zusätzlich zu den dem Dienstgeber verrechneten Fahrten noch weitere berufliche Reisen durchgeführt hat, für die er keinen Ersatz vom Dienstgeber bekommen hat.

Rechtlich ist auszuführen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zufolge § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen.

Die Werbungskosten oder Betriebsausgaben werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

Zu den Fahrtkosten (Kilometergeld)

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28.02.1964, ZI 2176/63 und vom 16.09.1970, ZI 373/70). Als formale Voraussetzung muss ein Fahrtenbuch, um aus ihm die erforderlichen Tatsachen der beruflichen Reisen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecken, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Nachweisführung einzelner Punkte kann auch durch andere Beweismittel wie z.B. Reiserechnungen erfolgen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0191).

Die Überprüfbarkeit des Fahrtenbuches des Bw ist nicht gegeben, da trotz **dreimaliger** Aufforderung zur Stellungnahme bei stichprobenartiger Überprüfung immer noch laufend Widersprüche und Fehler bei den Kilometerangaben oder bei den Tagesangaben oder bei den Reisezielen aufgetreten sind. Die vorgelegten Unterlagen entsprechen auf Grund der aufgezeigten Mängel bei weitem nicht den Anforderungen der Rechtsprechung, wonach die dem Nachweis der beruflichen Fahrten und Privatfahrten dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für **Vollständigkeit** und **Richtigkeit** bieten und **mit vertretbarem Aufwand** auf ihre inhaltliche Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen.

Bei Fahrten mit mehreren PKWs ist für **jeden** PKW ein nachvollziehbares Fahrtenbuch zu führen, da die beruflichen Fahrten sich eindeutig den einzelnen Tagen und den Kilometeranfangs- und -endständen zuordnen lassen müssen. Irgendeine Aufsummierung von Kilometern über eine Excel Tabelle, in die jederzeit noch Spalten eingefügt werden können, erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

Der Bw wird – auch als Information für die Folgejahre - darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 das Kilometergeld generell nur für **höchstens 30.000 Kilometer** gewährt (gleichgültig wie viel an gesamten beruflichen Kilometern in

einem Jahr gefahren wurde) oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten des Kraftfahrzeuges anerkennt. Bei extrem hoher Kilometerleistung führt das Kilometergeld dazu, dass diese Kostenersätze im Verhältnis zu den tatsächlichen Kfz-Kosten **überhöht** wären. Das amtliche Kilometergeld stellt nämlich auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 Kilometer ab. Da der Bw aber bereits hier im Jahr 2006 von seinem Dienstgeber Kilometergelder für ca. 35.443 Kilometer in Höhe von 13.636,85 € erhalten hat, stehen ihm auch aus der **rechtlichen Beurteilung** des Sachverhalts keine weiteren Kilometergelder als Werbungskosten mehr zu.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Nachweis oder eine Schätzung der tatsächlichen Kosten oder eine Berechnung laut Aufzeichnungen für die Höhe des amtlichen Kilometergeldes führt in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis für die tatsächlichen PKW-Kosten. Bei höheren Kilometerleistungen entwickeln sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten jedoch degressiv. Bemisst man auch in solchen Fällen die Werbungskosten für PKW-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld ergibt sich hingegen ein lineares Ansteigen des Kostenersatzes, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweichen würde (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174 und vom 17.12.2002, 2002/14/0081).

Zu den Verpflegungskosten bzw. Tagesgelder

Auf Grund der nicht glaubwürdigen beruflichen Fahrten, stehen auch die aufgelisteten Tagesgelder nicht zu.

Bei Tagesgeldern aus **eintägigen Reisen** ist weiters Folgendes anzumerken: **Eintägige Reisetätigkeiten** begründen seit einigen Jahren nach der **Rechtsprechung** des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sowie aufgrund zahlreicher Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich **keinen** Grund für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand. Für die Berücksichtigung von Tagesgeldern als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandtatbestand erfüllt sein.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Reisekosten bei ausschließlich **beruflich veranlassten Reisen** ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Vergütungen des Arbeitgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für **Inlandsdienstreisen** bis zu 26,40 € pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. **Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu**, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit.c). Zu den nach § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH vom 5.10.1994, Zl. 92/15/0225).

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen **Verpflegungsmehraufwand** gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 **nicht abzugsfähigen** (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Höhere Verpflegungsausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder im Außendienst solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht (vgl. ua UFS, RV/4358-L/02; RV/0340-I/03).

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte

günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (z.B. Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, ZI. 95/14/0156 vertrat der VwGH zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 4 Abs. 5 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, ZI. 95/14/0013 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich sei, seien Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.

Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, ZI. 2000/15/0151 verneinte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die vorstehenden Erkenntnisse die steuerliche Berücksichtigung von Taggeldern bei eintägigen Reisetätigkeiten eines Versicherungsvertreters.

Diese Rechtsauffassung wird auch von Vertretern in der Rechtslehre geteilt: z.B. Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierende Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die **Nächtigung** feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt, EStG⁴ zu § 16 Rz 176/1).

Diese Überlegungen sind bei eintägigen Reisetätigkeiten zu beachten. Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können auch **keine Tagesgelder** berücksichtigt werden. Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Es wird darauf hingewiesen, dass allfällige **günstigere** Regelungen bei eintägigen Reisen, die von den Finanzämtern noch anerkannt werden und sich u.a. aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) des Bundesministeriums für Finanzen ergeben, für den UFS (dh für die zweite Instanz) keine zu beachtende Rechtsquelle darstellen, da es sich nur um interne Erlässe der Finanzverwaltung handelt. Diese sind keine verbindlichen Rechtsnormen, entfalten keine Bindungswirkung für die Rechtsprechung der Höchstgerichte oder des UFS.

Auf Grund der dargelegten Ausführungen konnte der gegenständlichen Berufung kein Erfolg beschieden sein. Sie war daher als unbegründet abzuweisen.

Eine Ausfertigung ergeht auch an das Finanzamt.

Beilagen: je ein Blatt der Liste 1 und Liste 2 mit Jänner 2006 als Beispiel

Linz, am 4. März 2010