



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Z M, Adresse, vom 2. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 16. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der Bescheid wird abgeändert (wie Berufungsvorentscheidung).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	35.380,52 €	Einkommensteuer	10.157,91 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-12.966,30 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.808,39 €

## Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist bei der V-AG beschäftigt.

Die Einkommensteuererklärung 2007 des Abgabepflichtigen langte am 21. Februar 2008 beim Finanzamt ein.

Mit folgendem **Vorhalt vom 29. April 2008** ersuchte das Finanzamt um Vorlage diverser Unterlagen:

- „1. Finanzamtsbestätigungen zu den beantragten Personenversicherungen.
2. Rechnungen und Belege über sonstige Werbungskosten.
3. Fahrtenbuch bzw. entsprechend ordnungsgemäß geführte Fahrtenaufzeichnungen. Um auch die Jahreskilometerleistung überprüfen zu können wird um Vorlage des PKW Servicebuches, Pickerlprüfungsberichte, Servicerechnungen etc zur Einsichtnahme ersucht.“

Der Vorhalt wurde vom Abgabepflichtigen am 9. Mai 2008 durch Vorlage diverser Unterlagen beantwortet.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16. Mai 2008** wurden von den beantragten Werbungskosten von 10.464,06 € nur 6.267,97 € anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass das vorgelegte Fahrtenbuch keinesfalls die Kriterien eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches erfülle. Entbehre das Fahrtenbuch jene Inhalte, die notwendig sind, um sie für die Abgabenbehörde nachprüfbar zu machen, so sei diese berechtigt und verpflichtet, die Kilometerleistung zu schätzen. Die Aufwendungen für die berufliche Nutzung des Kraftfahrzeuges werde daher auf 7.600 € (=km-Geld für 20.000 km) geschätzt, wovon die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers abzuziehen seien.

Mit **Schreiben vom 2. Juni 2008** erhob der Abgabepflichtige gegen diesen Bescheid mit folgender Begründung **Berufung**:

„Begründung der Änderungen:

Punkt 1: Fahrtenbuch Kriterien

Mein Aufgabengebiet umfasst folgende Gemeinden: SP, L, W, AT, KM, WK und MT.

Ich versuche jeden meiner Kunden mindestens einmal im Jahr zu besuchen, daher habe ich jeden Tag in einer meiner Gemeinden einen Termin.

Dies schaut wie folgt aus: L – WK (MT Nachbargemeinde - 0,5km) - W und zum Abschluss KM .

Die Reihenfolge in der Früh und am Abend ist immer gleich, einzig bei WK , MT und W variiert es.

Daher sind bei mir die Gemeinden immer in derselben Reihenfolge.

Punkt 2: Fahrten in die Firma

Da ich zuhause ein Büro habe und Internetzugang besitze bin ich maximal 1mal in der Woche in der Firma.

Das Internetmodem ist auf meine Freundin angemeldet.

Durch das Modem habe ich jederzeit Zugriff auf das Internet und brauche daher kein Firmenbüro.

Die KM in die Firma werde ich am Schluss bei der neuen Berechnung berücksichtigen. (Einfache Fahrt, da ich am Schluss immer einen Termin in SP habe.

Punkt 3: Privatfahrten

Meine Privatfahrten sind deshalb so gering da meine Freundin ebenfalls ein Auto besitzt und wir noch ein Motorrad besitzen.

Aufgrund der vielen Firmen km habe ich keine Lust auch noch privat selbst mit dem Auto zu fahren. Die km am Wochenende ergeben sich dadurch, dass ich in der Früh immer um Gebäck entweder zur Bäckerei oder zur Tankstelle fahre.

Wenn ich einkaufe erledige ich dies während Kundenfahrten (Zwischen SP und WK sind mehr als 8 Einkaufsgeschäfte direkt auf dem Weg).

Punkt 4: Änderung des Fahrtenbuches

Dies ist aufgrund des Computerprogrammes nicht möglich und ich werde die restlichen Firmen km nachträglich hier abziehen.

Berechnung neu:

Fahrten in die Firma (Erklärung siehe oben): 48 mal 18km (Lt. Herold) ergibt: 864km

5.000 km von Firma bekommen.

4.433 Privat gefahren ( Im August Mehr km da im Urlaub mit Auto gefahren).

Beruflich abzüglich Bürofahrten: 29.136 (Habe hier 30.000km genommen, da lt. Auskunft FA nicht mehr verrechnet werden dürfen).

29.136 abzüglich 5.000km von Firma ergibt: 24.136km.

24.136 mal 0,38 ergibt: 9.171,68 €.

Bitte dies als neue Berechnungsbasis heranziehen."

Mit **Vorhalt vom 12. Juni 2008** ersuchte das Finanzamt zur Bestätigung der Angaben in der Berufung weitere Unterlagen nachzureichen:

„- Nachweis über die Internetverbindung

- Nachweis, dass die Freundin ein eigenes Kfz besitzt (Kopie Zulassungsschein) sowie Nachweis der Jahreskilometerleistung (z.B. mit Werkstattrechnungen)

- Nachweis über den Besitz eines Motorrads sowie der Jahreskilometerleistung

- Bestätigung des Arbeitgebers, wie oft das Firmenbüro aufgesucht wird."

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2008** wurden Unterlagen vorgelegt mit Ausnahme von Unterlagen zum Aufsuchen des Firmenbüros. Dazu führte der Bw. aus, dass eine Bestätigung des Arbeitgebers nicht möglich sei, da der Arbeitgeber seinen Sitz in Linz habe und er keine verpflichtenden Bürostunden habe.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und änderte den Einkommensteuerbescheid 2007. zur Begründung führte das Finanzamt an:

„Im Zuge der Berufungserledigung wurde festgestellt, dass von den geltend gemachten Versicherungsprämien zur Gruppenversicherung der bereits vom Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung steuerfrei belassene Betrag von € 300,-- nicht in Abzug gebracht wurde. Ihre Sonderausgaben wurden dahingehend berichtigt.

Der Nachweis der Fahrtkosten bei Verwendung des eigenen Kraftfahrzeuges für Dienstfahrten hat grundsätzlich mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches bzw. mit anderen Aufzeichnungen, die inhaltlich einem Fahrtenbuch entsprechen, zu erfolgen.

Aus einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit, Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer (aufgegliedert in beruflichen und privat gefahrenen Kilometer) ersichtlich sein. Es sind nicht nur die angefahrenen Orte samt Uhrzeit, sondern auch alle Namen der besuchten Kunden und die jeweilige Besuchsdauer sowie die Aufenthaltsdauer in der Geschäftsstelle aufzuzeichnen.

Die detaillierte Angabe der einzelnen Fahrziele ist nur dann entbehrlich und eine Sammelbezeichnung ausreichend, wenn insbesondere die berufliche Veranlassung der Fahrten aus anderen Aufzeichnungen ermittelt werden kann.

Sind jene Inhalte, die zur Nachprüfung notwendig sind, in den vorgelegten Aufzeichnungen nicht enthalten, so ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, die Kilometerleistung zu schätzen.

Das von Ihnen vorgelegte, elektronisch geführte Fahrtenbuch weist folgende Mängel auf:

keine Uhrzeit

Zielpunkt und Zweck jeder einzelnen Reise fehlt (täglich gleiche Angaben wie L entsprechen nicht einer ordnungsgemäßen Fahrtenbuchführung)

keine Kundennamen

Privatfahrten nur am Wochenende

keine Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte als Privat-Fahrten ausgeschieden (Das nachträgliche Ausscheiden dieser Fahrten durch Schätzung entspricht nicht eines ordnungsgemäßen, laufend geführten Fahrtenbuchs).

Folgende, in der Berufung angeführte persönliche Angaben stellen die Glaubwürdigkeit Ihres Fahrtenbuchs ebenfalls in Frage bzw. untermauern die oben angeführten Mängel:

Laut Fahrtenbuch starten Sie täglich in **SP** , **Straße**, laut Berufungsbegründung sind Sie zum Abschluss in **KM** (=Wohnsitz der Freundin)?!

„Da ich zuhause ein Büro habe und Internetzugang besitze ...“

Ihr Wohnsitz befindet sich in **SP** , der Internetzugang lautet jedoch auf die Freundin mit Wohnsitz in Kremsmünster?!

Die Beurteilung, ob die Aufteilung der beruflichen und der privaten Fahrten im tatsächlichen Ausmaß erfolgte, ist aufgrund der angeführten Punkte nicht einwandfrei möglich. Die Abgabenbehörde ist daher berechtigt und verpflichtet, die Kilometerleistung gemäß § 184 Bundesabgabenordnung zu schätzen.

Die im Erstbescheid durchgeführte Schätzung der Aufwendungen für die berufliche Nutzung des Kraftfahrzeugs erfolgte zu Recht. Die Berufung wird diesbezüglich abgewiesen.“

In dem als **Vorlageantrag zu wertenden Schreiben vom 8. August 2008** führte der Bw. aus:

„Anbei die Erklärungen zu den Änderungen beim Fahrtenbuch sowie die Erklärungen zu ihren falschen Annahmen.

Punkt 1: Fahrtenbuch Kriterien

Mein Aufgabengebiet umfasst folgende Gemeinden: SP , L , W , AT , KM , WK und MT .

Ich bin bei der V-AG zur Betreuung meines gesamten Kundenstockes angestellt worden. Dies umfasst die Betreuung der bestehenden sowie die Anwerbung von Neukunden.

Mein angemeldeter Wohnsitz ist in SP bei meinen Eltern. Wohnhaft bin ich aber in Adresse .

Ich habe meinen Wohnsitz nicht umgemeldet, da in meinem Dienstvertrag SP als Wohnsitz steht und ich es der Firma melden muss, wenn ich übersiedle. Um dies zu vermeiden ließ ich meinen Wohnsitz in SP . Wenn dies ein Problem darstellt so kann ich in KM einen Nebenwohnsitz anmelden.

Ich starte bei meinen Kundenbesuchen immer entweder in L oder SP (Siehe Fahrtenbuch).

Im Abschluss meiner Fahrten besuche ich entweder in WK , W oder MT meine Kunden.

Anschließend fahre ich nach KM nach Hause.

Dies habe ich auch schon im vorherigen Schreiben zu erklären versucht.

Ich hoffe Ihnen hiermit auch Ihren Einwand gegen die Glaubwürdigkeit von meinem Fahrtenbuch ausreichend erklärt zu haben.

Der Internetzugang ist auf meine Freundin angemeldet, da sie in KM angemeldet ist. (Desweiteren ist es ein Modem, das in ganz Österreich funktioniert, unabhängig wo es gemeldet ist). Um die Glaubwürdigkeit von meinen Aussagen zu untermauern habe ich mein Büro fotografiert und lege Ihnen ein Foto bei. Sollte dies nicht ausreichen so können Sie mich jederzeit in KM besuchen.

Ich habe Ihnen bei meinem Fahrtenbuch folgende Änderungen nachgetragen. (Dies ist möglich da ich einen schriftlichen Terminplaner benutze).

1: Zweck meiner Fahrt ist glaube ich anhand meiner Einleitung eindeutig beschrieben worden.

2: Kundennamen sind so weit möglich nachgetragen (Ich habe nur die Fixtermine nachgetragen da ich, wenn ich in den jeweiligen Gemeinden bin unangemeldet bei Kunden vorbei schaue und nachfrage, ob alles in Ordnung ist und so auch meine Fixtermine vereinbare. Ich terminiere keine Termine übers Telefon, da ich dies als unpersönlich halte. Durch diese Art der Terminisierung bin daher viel mit dem Kfz unterwegs.).

3: Privatfahrten(siehe unten)

4: Bürofahrten siehe unten

Punkt 2: Fahrten in die Firma

Da ich Zuhause ein Büro habe und Internetzugang besitze bin ich maximal 1mal in der Woche in der Firma.

Das Internetmodem ist auf meine Freundin angemeldet.

Durch das Modem habe ich jederzeit Zugriff auf das Internet und brauche daher kein Firmenbüro. Die km in die Firma habe ich nun nicht mehr geschätzt sondern anhand meiner Aufzeichnungen nachgetragen. (wie sich herausstellt waren es weniger km als geschätzt.)

Foto von meinem Büro in KM ist dabei.

Ein separates Ausscheiden der Firmen km ist nicht möglich da ich die km wie schon beim Einspruch beschrieben nicht mehr ändern kann.

Ich habe die km daher bei der Beschreibung dazugeschrieben und nachträglich separat geführt und am Schluss des Jahres herausgerechnet.

#### Punkt 3: Privatfahrten

Meine Privatfahrten sind deshalb so gering, da meine Freundin ebenfalls ein Auto besitzt und wir noch ein Motorrad besitzen.

Aufgrund der vielen Firmen km habe ich keine Lust auch noch privat selbst mit dem Auto zu fahren. Die km am Wochenende ergeben sich dadurch, dass ich in der Früh immer um Gebäck entweder zur Bäckerei oder zur Tankstelle fahre.

Wenn ich einkaufe erledige ich dies während Kundenfahrten.

Zwischen SP, W und KM gibt es viele Einkaufsgeschäfte die direkt auf dem Weg liegen.

SP : Billa, Spar; L : Billa; W : 3 maI Hofer, Maximarkt, Scw, Billa, Spar, etc.

Laut Auskunft aus Ihrem Finanzamt ist ein Geschäft, das auf meinem direkten Weg zum Kunden liegt und ich hier einkaufe nicht als Privatfahrt anzusehen.

#### Punkt 4: Mehr km als im Vorjahr

Persönlich glaube ich, dass es diese Unstimmigkeiten eigentlich nur aufgrund der Mehr km im Vergleich zum Vorjahr gibt. Ich habe auch versucht es einen Mitarbeiter zu erklären. Hier noch einmal:

Im Vorjahr haben wir von der Firma um 5.000km mehr bekommen. Ab sofort nicht mehr. Aufgrund diesen Umstandes ergeben sich 1.900 € Unterschied in der Berechnung im Vergleich zum Vorjahr.

Berechnung aufgrund Fahrtenbuch neu:

1: Geschäftlich: 32.121 km

2: Privat: 4.430 km

3: Bürofahrten: 416 km

Berechnung: 30.000 abzüglich 416 ergibt 29.584km.

29.584 abzüglich 5.000 km von Firma

Berechnungsbasis: 24.584 mal 0,38 ergibt 9.341,92 €

Ich habe mein Fahrtenbuch immer mit besten Wissen und Gewissen geführt. Sollten Sie trotzdem Bedenken haben, so wäre ein persönlicher Besuch wünschenswert.“

Mit **Vorlagebericht** vom 30. September 2008 wurde die Berufung vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### **1. Versicherungsprämie**

In der Berufungsvorentscheidung wurden vom Finanzamt die Sonderausgaben berichtigt, da im Zuge der Berufungserledigung festgestellt wurde, dass von den geltend gemachten Versicherungsprämien zur Gruppenversicherung der bereits vom Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung steuerfrei belassene Betrag von € 300,-- nicht in Abzug gebracht wurde. Diese Änderung ist im Berufungsverfahren nicht strittig und wird daher auch in der Berufungsentscheidung so berücksichtigt.

#### **2. Fahrtkosten als Werbungskosten**

Strittig ist die Anzahl der vom Bw. im Streitjahr mit seinem PKW beruflich zurückgelegten Kilometer: Während der Bw. selbst von insgesamt 29.584 km ausgeht, hat das Finanzamt – auf Grund diverser Mängel in der Nachweisführung 20.000 km als zutreffend erachtet. Die vom Bw. ermittelte Anzahl von 29.584 km ergibt sich nach diverser im Nachhinein vorgenommener Adaptierungen der im Fahrtenbuch vorgenommenen Aufzeichnungen.

Der Nachweis der Fahrtkosten (bzw. der beruflich gefahrenen km) hat mittels Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (z.B. UFS vom 11. März 2003, RV/1092-L/02, unter Hinweis auf VwGH vom 28. Februar 1964, 2176/63).

Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Der Reiseweg ist so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann (Patka, UFS aktuell 2007, 268; siehe auch Doralt, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 220 mwN).

Jede einzelne berufliche Verwendung ist grundsätzlich für sich und 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 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 Kilometerstands zu dokumentieren ist (Renner, SWK 27/2008, S 728).

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

Entgegen der Ansicht des Bw. werden die vorgelegten Unterlagen, welche in ihrer Gesamtheit das vom Bw. geführte "Fahrtenbuch" darstellen, den Formalerfordernissen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nicht gerecht.

Die fehlenden erforderlichen Eintragungen wurden vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung richtig aufgezählt (z.B. Eintragungen im vorgelegten Fahrtenbuch lauten regelmäßig „Lambach-Wels-Kremsmünster-Weisskirchen“; keine Uhrzeitangaben, keine Kundennamen etc).

Dies allein führt daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dazu, dass die Ordnungsmäßigkeit des „Fahrtenbuches“ nicht gegeben ist und die Richtigkeit des „Fahrtenbuches“ berechtigterweise anzuzweifeln ist. Die nachträgliche Bekanntgabe von zusätzlichen Angaben (z.B. einigen Kundennamen) im Berufungsverfahren kann nicht dazu führen die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuches herzustellen. Im Übrigen fehlen z.B. nach wie vor konkrete Zeitangaben der Kundenbesuche oder es werden allgemein gehaltene, nicht nachprüfbare Angaben (z.B. unangemeldete Kundenbesuche) ohne weitere Konkretisierung gemacht. Auch die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Umstände betreffend den Wohnsitz bzw. Abfahrtspunkt der beruflichen Fahrten lassen keine Überzeugung bei der Richtigkeit der Angaben im Fahrtenbuch aufkommen.

Die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß berufliche Fahrten gemacht wurden und ob die Aufteilung der beruflichen und der privaten Fahrten im tatsächlichen Ausmaß erfolgte, ist aufgrund der angeführten Punkte nicht einwandfrei möglich.

In formeller Hinsicht ist sohin festzuhalten, dass es die vorliegenden Unterlagen vom Inhalt her (fehlende Angaben) nicht ermöglichen, die jeweils beruflich zurückgelegten Fahrtstrecken nachzuvollziehen. Auch eine Unterscheidung zwischen beruflichen und privaten Fahrten ist nicht mit hinreichender Sicherheit möglich (vgl. dazu z.B. UFS vom 24. April 2007, RV/0584-L/05).



Wenn nun das Finanzamt in Anbetracht all dieser Umstände davon ausgeht, dass der Bw. im Streitjahr anstatt der begehrten 29.584 km lediglich geschätzte 20.000 km beruflich zurückgelegt hat, so kann dies nach Auffassung des UFS nicht als rechtswidrig erachtet werden. Diese Kürzung wird vom UFS angesichts der aufgezeigten formellen Mängel als durchaus angemessen erachtet, weshalb die Berufung in diesem Punkte abzuweisen war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Dezember 2009