



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 9. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Irene König, vom 12. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem 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

Der Berufungswerber (Bw.) A B ist Angestellter eines Versicherungsunternehmens im Außendienst und beantragte in der Einkommensteuererklärung (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2009 auch die Anerkennung von € 2.320,64 an Arbeitsmitteln und von € 9.639,52 an Reisekosten sowie von € 91,52 sonstige Kosten als Werbungskosten (gesamt € 12.051,68). Das Vertreterpauschale wurde nicht geltend gemacht.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Bw. verschiedene Belege vor, unter anderem seine Fahrtenaufzeichnungen. Diese weisen am 1.1.2009 einen Anfangskilometerstand von 15.698 und am 31.12.2009 einen Endkilometerstand von 39.647 aus. Von den insgesamt 23.949 km seien 21.901 km, also rund 91,45%, beruflich veranlasst.

Mit Bescheid vom 12.5.2010 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 veranlagt, wobei das Finanzamt von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 11.699,58 (zusätzlich zu Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag) ausging, woraus eine Einkommensteuergutschrift von € 5.217,23 resultierte. Nicht anerkannt wurden die Aufwendungen für die Regale, wobei allerdings die Werbungskosten irrtümlich nicht um die (steuerlich geltend gemachte) AfA i.H.v. € 52,81 für Regale, sondern um den ausgewiesenen Privatanteil von € 352,10 der Anschaffungskosten der Regale gekürzt wurden.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann Werbungskosten darstellten, wenn diese den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bilde. Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht gegeben seien, könnten die diesbezüglichen Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhob der Bw. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist durch seine steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 9.7.2010 Berufung mit dem Antrag, die Einkommensteuergutschrift mit € 5.345,75 festzusetzen und begründete dies damit, dass der Bw. in seiner Steuererklärung im Detail näher aufgeschlüsselte Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht habe.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab der Bw. mit Schreiben vom 9.7.2010 bekannt, dass die strittigen Aufwendungen nicht für ein Arbeitszimmer, sondern für verschiedene Arbeitsmittel und bestimmte „Einrichtungsgegenstände“ angefallen seien und legte verschiedene Belege in Kopie vor, darunter Rechnungen einer Werkstatt in 1210 Wien vom 10.6.2009, die einen Kilometerstand von 25808, und vom 29.10.2009, die einen Kilometerstand von 35606, angeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.7.2010 änderte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten des Bw. dahingehend ab, dass – ausgehend von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von € 9.725,00 – eine Einkommensteuergutschrift von € 4.496,51 (und somit eine Nachforderung von € 720,72) festgesetzt wurde. Der Rechenfehler in Bezug auf den Privatanteil der Regale wurde berichtigt und nur die AfA für die Regale storniert, allerdings wurden die in den beantragten Fahrt- und Reisekosten enthaltenen Kilometergelder dahingehend gekürzt, dass von den gesamt ausgewiesenen 23.553 km ein Privatanteil von 30% (statt von 8,55%) abgezogen wurde. Das Finanzamt begründete diese Entscheidung wie folgt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Arbeitsmittel

Auch Einrichtungsgegenstände der Wohnung sind vom Abzugsverbot erfasst, selbst wenn sie (auch) beruflich genutzt werden. Einrichtungsgegenstände sind Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung entsprechend ihrer Zweckwidmung in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienen. Entsprechend den Erläuterungen sind Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände wie z. B. Bücherregale sowie Schreibtische auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen wären. Der beim Erstbescheid aufgetretene Rechenfehler (Abzug des Privatanteiles der Regale) wurde im Zuge des Berufungsverfahrens korrigiert.

Arbeitsmittel gesamt beantragt: € 2.320,94

Abzügl. Afa Regale: €52,81

Arbeitsmittel gesamt lt. BVE - Kz 721 - € 2.267,84

Reisekosten

Der Nachweis von Fahrtkosten hat mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem die Wegstrecke (Ort, Zeit und km- Stand jeweils am Beginn und Ende der beruflichen Fahrt, die Anzahl der gefahrenen Kilometer) und der Anlass der Fahrten (Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt), aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sind.

Entbehrt das Fahrtenbuch jener Inhalte, die notwendig sind, um sie für die Abgabenbehörde nachprüfbar zu machen, so sind die Aufwendungen (Kilometerleistung) zu schätzen. Der Vertreter muss daher nicht nur die angefahrenen Orte (samt Uhrzeit), sondern auch alle Namen der besuchten Kunden und jeweilige Besuchsdauer bzw. Aufenthaltsdauer aufzeichnen.

Bei Überprüfung des Fahrtenbuches, sowie den beigelegten Rechnungen der „Y“, wurde seitens des Finanzamtes eine zweimalige Kilometerstandsabweichung festgestellt. Da das vorgelegte Fahrtenbuch nicht den vom Gesetzgeber verlangten Anforderungen entspricht, wurden die Kilometergelder um 30% gekürzt.

Berechnung:

Gesamt gefahrene Kilometer 2009 lt. vorgelegtem Fahrtenbuch: 23.553 km

*Abzüglich 30%iger Kürzung = 16.487 km * € 0,42 = € 6.924,54*

Kilometergelder lt. BVE € 6.924,54

Zuzüglich Diäten lt. Erstbescheid € 441,10

Reisekosten gesamt lt. BVE

Kz 721 € 7.365,64

Hiergegen wurde innerhalb mehrfach verlängerter Frist am 4.10.2010 Vorlageantrag gestellt:

„... Namens und auftrags unseres im Betreff angeführten Mandanten, stellen wir betreffend die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. Juli 2010 (eingegangen am 28. Juli 2010, in der Folge kurz „BVE“) innerhalb offener Frist (Erstreckung der Frist bis einschließlich 30. September 2010), den Antrag gemäß § 276 BAO, die am 9. Juli 2010 eingebrachte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12. Mai 2010 (Beilage 1), mit Hinweis auf die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 9. Juli 2010 der Abgabenbehörde II. Instanz unter Berücksichtigung der in der Folge ausgeführten Änderungen und Ergänzungen zur Entscheidung vorzulegen:

Angefochtene Punkte

Unserer Berufung vom 9. Juli 2010 wurde zwar in den angefochtenen Punkten stattgegeben. In Abänderung zum Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12. Mai 2010 wurden mit BVE jedoch Kilometergelder in Höhe von EUR 7.365,64 anstatt mit EUR 9.198,42 festgesetzt und Taggelder in Höhe von EUR 441,10 zur Gänze ohne Begründung nicht berücksichtigt.

Beantragte Änderungen

Festsetzung der Werbungskosten in Höhe von EUR 11.998,88. Begründung

Unseren Vorlageantrag und die ergänzend beantragten Änderungen begründen wir wie folgt:

Mit Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12. Mai 2010 wurde für unseren Mandanten die Einkommensteuer für 2009 mit EUR 5.217,23 (als Gutschrift) festgesetzt.

Nach Veranlagung zur Einkommensteuer für 2009 wurde seitens des Finanzamtes 2/20/21/22 ein Ergänzungsersuchen vom 26. Mai 2010 mit folgenden Ergänzungspunkten (Ersuchen um Nachreichung) übermittelt:

- Wohnungsnutzungsplan, Bestätigung des Dienstgebers über den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit im privaten Umfeld;*
- Bestätigung über die berufliche Notwendigkeit von Internetkosten;*
- Bestätigung des Dienstgebers über geleistete Ersätze*
- Vorlage eines Fahrtenbuches, sowie belegmäßiger Nachweis der Servicerechnungen*

Das Ersuchen um Ergänzung wurde am 9. Juli 2010 beantwortet (Beilage 2) und das Fahrtenbuch (inkl. Servicerechnungen, Beilage 3), Wohnungsnutzungsplan, Dienstgeberbestätigung über die berufliche Notwendigkeit von Internetkosten als Beilage übermittelt.

Weiters wurde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12. Mai 2010 am 9. Juli 2010 Berufung eingebracht und beantragt, die Einkommensteuer mit EUR 5.345,75 (als Gutschrift) anstatt mit EUR 5.217,23 (als Gutschrift) festzusetzen. Die Berufung wurde damit begründet, dass seitens der Behörde 1. Instanz die Werbungskosten mit EUR 11.699,58 anstatt mit EUR 12.051,68 festgesetzt wurden. Die Differenz war offensichtlich auf einen Rechenfehler zurückzuführen.

Mit BVE wurde der Berufung vom 9. Juli 2010 hinsichtlich der beantragten Änderung (Rechenfehler) stattgegeben. Auf Basis des im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vorgelegten Fahrtenbuches erfolgten betreffend die Werbungskosten jedoch folgende Änderungen zu Ungunsten unseres Mandanten:

Werbungskosten in EUR	Est-Erklärung 2009	BVE 23.07.2010	Differenz
Betriebsratsumlage	91,52	91,52	0,00
Arbeitsmittel	2.320,65	2.267,84	-52,81
Kilometergelder	9.198,42	7.365,64	-1.832,78
Taggelder	441,10	0	-441,10
	12.051,69	9.725, 00	

Die mit Einkommensteuererklärung vom 18. Februar 2010 beantragten und erklärungskgemäß mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Mai 2010 veranlagten Werbungskosten betreffend Kilometergelder in Höhe von EUR 9.198,42 wurden mit BVE auf EUR 7.365,64 gekürzt. Das Finanzamt vertritt die Ansicht, daß der Vertreter nicht nur die angefahrenen Orte (samt Uhrzeit) sondern auch alle Namen der besuchten Kunden und die jeweilige Besuchs- bzw. Aufenthaltsdauer aufzuzeichnen hat. Weiters stellte das Finanzamt eine zweimalige Kilometerstandsabweichung zu den Servicerechnungen fest.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde seitens des Finanzamtes von der Schätzungsbefugnis Gebrauch gemacht und die Kilometergelder pauschal um 30% gekürzt. Die in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung für 2009 geltend gemachten und mit Einkommensteuerbescheid für 2009 erklärungskgemäß veranlagten Taggelder in Höhe von EUR 441,10 wurden ohne weitere Begründung zur Gänze nicht berücksichtigt.

Da die Erledigung unserer Berufung vom 9. Juli 2010 mittels BVE insbesondere hinsichtlich der Kilometergelder und Taggelder inhaltlich von den beantragten Änderungen abweicht, erheben wir in Ergänzung zu der von uns eingebrachten Berufung folgende Einwendungen gegen die Festsetzung der Kilometergelder und Taggelder.

Dazu ist folgendes festzuhalten:

Unser Mandant ist Angestellter eines Versicherungsunternehmens (X Versicherung AG) und rund 2/3 seiner Arbeitszeit im Außendienst tätig. Sein Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die Anwerbung von Kunden, bedarfsgerechte Beratung und Betreuung von bestehenden

Kunden betreffend Versicherungs- und Finanzdienstleistungsprodukten (An- und Abmeldungen von Versicherungen, Schadensmeldungen, Änderungen von bestehenden Versicherungsverträgen, udgl). Die Vermittlung von Versicherungsgeschäften bezieht sich grundsätzlich auf das gesamte Bundesgebiet vor allem jedoch auf Wien, Wien Umgebung und Niederösterreich wobei auch fallweise andere Bundesländer angefahren werden müssen. Das von ihm geführte Fahrtenbuch weist folgende Aufzeichnungen auf:

- Datum*
- Kilometerstand am Beginn der betrieblichen und privaten Fahrten*
- Kilometerstand am Ende der betrieblichen und privaten Fahrten*
- Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer pro Tag*
- Angabe der Zielorte bzw. bei Zielen innerhalb von Wien Angabe der Zielbezirke pro Tag*
- Angabe ob der Zweck der Fahrten Kundenbesuche oder Autoan-, ab- oder - Ummeldungen waren*

Insgesamt betrugen die im Kalenderjahr 2009 zurückgelegten betrieblichen Fahrten 21.901 Kilometer.

Aus den Aufzeichnungen unseres Mandanten sind daher zweifelsfrei die Ziele und der Zweck der täglichen Fahrten sowie die betriebliche Kilometerstrecke erkennbar.

Eingangs ist festzustellen, dass der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist. Es finden sich lediglich in der Judikatur (VwGH 16.09.1970, 0373/70; VwGH 23.5.1990, 86/13/0181) Hinweise darauf, wie ein solches zu führen ist.

Hinsichtlich der vom Finanzamt geforderten zusätzlichen Detailangaben - Uhrzeit, Namen der besuchten Kunden und jeweilige Besuchsdauer bzw. Aufenthaltsdauer - ist anzumerken, dass unser Mandant im Durchschnitt 3-4 Kundenbesuche pro Tag durchführt und daher nicht mit einem Angestellten, der hin und wieder eine Dienstreise durchführt, zu vergleichen ist.

Unser Mandant ist bei der Führung des Fahrtenbuches den Ausführungen im vom Autofahrerclub ÖAMTC herausgegebenen „Autobordbuch“ gefolgt (Beilage 4). Darin wird wörtlich ausgeführt, dass

„... bei Steuerpflichtigen, bei denen nach der Eigenart des Berufes der ständige Einsatz eines Kraftfahrzeuges und der regelmäßige Besuch einer größeren Zahl von Geschäftsfreunden offenkundig ist (z.B. Handelsvertreter) wird die detaillierte Angabe der einzelnen Fahrziele entbehrlich sein. In solchen Fällen werden Sammelbezeichnungen (z.B. Kundenbesuch im Bezirk..) ausreichen, insbesondere wenn die Veranlassung der betrieblichen Fahrten aus anderen Hilfsaufzeichnungen hervorgeht. “

Wenngleich die Ausführungen des ÖAMTC weder durch Gesetz noch durch Judikatur untermauert werden können, ist davon auszugehen, dass diese Ausführungen auf den bisher dem ÖAMTC vorliegenden Erfahrungen beruhen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 23.05.1990, 86/12/0181; VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191; BFH 9.11.2005, VI R 27/05 in FJ 2009, 147, Neues aus dem Steuer- und SV-Recht, Mühlberger) sowie den LStR (RZ 290) können auch Belege und Unterlagen, welche die entsprechenden Hinweise und Merkmale enthalten, zur Nachweisführung herangezogen werden. Unserem Mandanten liegen weitere Beweise hinsichtlich der beruflichen Fahrten beispielsweise durch an den jeweiligen Tagen abgeschlossene Versicherungsverträge, Schadenmeldungen bzw. Schadensanzeigen, bzw. andere Anträge der Kunden vor. Weitere Belege und Unterlagen, die zur Nachweisung geeignet sind, wurden vom Finanzamt jedoch nicht verlangt.

Wie eingangs erwähnt, stellte das Finanzamt weiters eine zweimalige Kilometerstandsabweichung fest. Dabei handelte es sich um geringfügige Abweichungen von 62km bzw. 80km zwischen Fahrtenbuch und Werkstattrechnungen. Wie Renner (BFH 10.4.2008, VI R 38/06, in SWK 2008, S 728) unter Berufung auf die Entscheidung des BFH vom 10.4.2008 feststellt, sind Kilometerangaben von Autowerkstätten fast immer „Zirka-Werte“. Häufig werden sie auf- oder abgerundet oder basieren auf den Angaben der Autobesitzer, die den genauen Kilometerstand naturgemäß nicht im Kopf haben. Dies trifft auch auf den vorliegenden Fall zu.

Nach der Entscheidung des BFH führen kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuches, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind bzw. wenn trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben ist.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass unser Mandant

- ordnungsgemäße Aufzeichnungen betreffend die berufliche Verwendung seines Privatkraftfahrzeuges geführt hat, aus welchen berufliche und private Kilometer zweifelsfrei erkennbar sind;*
- entsprechende Hilfsaufzeichnungen zur näheren Bestimmung des Zwecks der beruflichen Fahrt uä unserem Mandanten vorliegen, welche die Behörde zur weiteren Abklärung jedoch nicht nachgefordert hat;*
- über alle getätigten Angaben ausreichende Aufklärung gegeben hat bzw. unser Mandant keine weitere Auskunft verweigert hat, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich ist wobei seitens der Behörde weitere Auskünfte nicht angefordert wurden.*

Eine Schätzungsbefugnis seitens der Behörde liegt somit gem. § 184 BAO uE nicht vor.

Auch der UFS hat in seiner Entscheidung vom 22.6. 2007, RV/0676-I/06, darauf hingewiesen, dass eine Hinzuschätzung von Privatkilometern dann nicht zulässig ist und die im Fahrtenbuch ausgewiesenen Privat-Kilometer anzuerkennen sind, wenn unter Berücksichtigung aller vorhandenen Beweismittel die Privatkilometeranzahl plausibel ist und die Finanzbehörde nicht schlüssig darlegen kann, dass tatsächlich Datenveränderungen vorgenommen wurden bzw. das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt wurde.

Hinsichtlich der Schätzung ist ergänzend festzustellen, dass die pauschale Kürzung der Kilometergelder aufgrund einer falschen Basis erfolgt ist. Laut Fahrtenbuch unseres Mandanten wurden im Jahr 2009 insgesamt 23.949 Kilometer gefahren (Differenz zwischen 15.698 und 39.647). In der BVE wurde lediglich von gesamt gefahrenen Kilometern in Höhe von 23.553 ausgegangen.

Bezüglich Taggelder:

Aus der BVE konnte keine Begründung entnommen werden, weshalb die ursprünglich geltend gemachten Taggelder in Höhe von EUR 441,10 zur Gänze unberücksichtigt geblieben sind.

Unter Berücksichtigung obiger Einwendungen beantragen wir daher unserer Berufung stattzugeben und die Werbungskosten wie folgt festzusetzen:

<i>Betriebsratsumlage</i>	<i>91,52</i>
<i>Arbeitsmittel</i>	<i>2.267,84</i>
<i>Kilometergelder</i>	<i>9.198,42</i>
<i>Taggelder</i>	<i>441,10</i>
<i>Summe</i>	<i>11.998,88</i>

... "

Als Beispiel für die Fahraufzeichnungen sei folgende Seite dargestellt:

	Übertrag:		6442	
19.04.2009	22.504	22.504	0	Autofrei
20.04.2009	22.504	22.504	0	Autofrei
21.04.2009	22.504	22.642	138	Grüßern.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuch
22.04.2009	22.642	22.807	165	2.,21.,4.,Bez.,Ma.Enzersdorf.,23.,3.,15.,6.,10.,21.,Bez.,KFZ Anmeldungen
23.04.2009	22.807	22.872	65	11.,1.,22.,Bez.,Kundenbesuche
24.04.2009	22.872	22.961	89	1.,10.,21.,20.,21.,bez.,Kundenbesuche
25.04.2009	22.961	23.106	145	Alland.,1.,20.,21.,Bez.,Kundenbesuch
26.04.2009	23.106	23.106	0	Autofrei
27.04.2009	23.106	23.106	0	Autofrei
28.04.2009	23.106	23.205	99	Stockerau.,21.,1.,21.,Bez.,KFZ Anmeldung.,Kundenbesuch
29.04.2009	23.205	23.272	67	11.,6.,20.,21.,Bez., Kundenbesuche
30.04.2009	23.272	23.323	51	20.,7.,1.,21.,bez.,Kundenbesuche
01.05.2009	23.323	23.371	48	12.,1.,21.,Kundenbesuch
02.05.2009	23.371	23.371	0	Autofrei
03.05.2009	23.371	23.371	0	Autofrei
04.05.2009	23.371	23.371	0	Autofrei
05.05.2009	23.371	23.435	64	20.,9.,7.,6.,7.,21.,Bez.,Autoanmeldungen
06.05.2009	23.435	23.528	93	21.,11.,23.,8.,7.,Bez.,Kundenbesuche
07.05.2009	23.528	23.574	46	17.,6.,21.,Bez.,Kundenbesuche
08.05.2009	23.574	23.663	89	21.,10.,23.,9.,7.,Bez.,Autoanmeldungen
09.05.2009	23.663	23.736	73	Mödling.,1.,21.,19.,21.,Bez.,Autoabmeldung.,Kundenbesuch
10.05.2009	23.736	23.736	0	Autofrei
11.05.2009	23.736	23.792	0	Privat
12.05.2009	23.792	23.877	85	17.,21.,4.,1.,22.,21.,Bez.,Autoanmeldung.,Kundenbesuche
13.05.2009	23.877	23.983	106	2.,21.,Bez.,Brunn a. Gebirge.,21.,1.,19.,21.,Bez.,Autoanmeldungen
14.05.2009	23.983	24.029	46	5.,1.,6.,21.,Bez.,Kundenbesuche
15.05.2009	24.029	24.115	86	20.,22.,10.,11.,1.,Bez.,Kundenbesuche
16.05.2009	24.115	24.206	91	20.,21.,10.,11.,1.,Bez.,Kundenbesuche.,KFZ Abmeldung
17.05.2009	24.206	24.206	0	Autofrei
18.05.2009	24.206	24.206	0	Autofrei
19.05.2009	24.206	24.484	278	Windigsteig.,Waldhofen ad. T.,01.,21.,Bez.,Kundenbesuch
20.05.2009	24.484	24.542	58	20.,5.,12.,21.,Bez.,Kundenbesuche
21.05.2009	24.542	24.624	82	11.,23.,1.,6.,1.,1.,21.,Bez.,Autoabmeldung, Kundenbesuche
22.05.2009	24.624	24.624	0	Autofrei
23.05.2009	24.624	24.748	0	Privat
24.05.2009	24.748	24.748	0	Autofrei
25.05.2009	24.748	24.748	0	Autofrei
26.05.2009	24.748	24.901	153	Limberg.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuch
27.05.2009	24.901	25.000	99	Stockerau.,21.,1.,21.,Bez.,KFZ Abmeldung.,Kundenbesuch
28.05.2009	25.000	25.054	54	19.,9.,1.,20.,21.,Bez.,Kundenbesuche
29.05.2009	25.054	25.182	128	Baden.,1.,23.,21.,Bez.,KFZ Ummeldung,Kundenbesuch
30.05.2009	25.182	25.320	138	Krems.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuch
31.05.2009	25.320	25.320	0	Autofrei
01.06.2009	25.320	25.320	0	Autofrei
02.06.2009	25.320	25.320	0	Autofrei
03.06.2009	25.320	25.396	76	10.,1.,21.,20.,4.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuche
04.06.2009	25.396	25.443	47	19.,21.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuch
05.06.2009	25.443	25.515	72	16.,1.,11.,1.,21.,Autoummeldung,Kundenbesuch
06.06.2009	25.515	25.556	41	4.,1.,6.,21.,Bez.,Kundenbesuche
07.06.2009	25.556	25.556	0	Autofrei
08.06.2009	25.556	25.556	0	Autofrei
09.06.2009	25.556	25.631	75	Mödling.,1.,20.,19.,21.,Bez.,Kundenbesuche
10.06.2009	25.631	25.746	115	Stockerau.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuch
11.06.2009	25.746	25.815	69	22.,9.,1.,21.,Bez.,Kundenbesuch
	Übertrag:		9573	

Mit Bericht vom 4.7.2011 legte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 3.8.2011 richtete der UFS folgenden Vorhalt an den Bw.:

„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Strittig ist, a) ob Aufwendungen für Regale (nach Abzug eines Privatanteils) i.H.v. € 52,81 (AfA) als Arbeitsmittel abzugsfähig sind, und b) ob Ihnen Kilometergelder für beruflich veranlasste Fahrten von € 9.198,42 oder von € 6.924,54 (oder in einem anderen Umfang) zustehen. Hingegen hat das Finanzamt die Taggelder auch mit der Berufungsvorentscheidung nicht in Zweifel gezogen (es wurden nicht € 7.365,64, sondern nur € 6.924,54 anerkannt).

Was den eigentlichen Berufungspunkt, die Regale im Gesamtwert von € 880,24 anlag, ist festzuhalten, dass sich die in Ihrer Eingabe vom 9.7.2010 zitierten Erkenntnisse des VwGH auf das EStG 1972 beziehen und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 unter anderem Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände einer Wohnung vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausschließt.

Selbst wenn man die gegenständlichen Regale nicht als „Einrichtungsgegenstände“ ansehen würde, so ist den von Ihnen zitierten Erkenntnissen zu entnehmen, dass – anders als etwa bei Telefonen oder Computern – das Aufteilungsverbot greift und eine private Mitbenutzung der Regale – die von Ihnen selbst eingeräumt wird – ebenfalls den Werbungskostenabzug ausschließt. Wenn die Regale zu 40% privat genutzt werden, liegt keine (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung vor.

Ihrem (ursprünglichen) Berufungsbegehren auf Berücksichtigung von € 52,81 an AfA als Werbungskosten wird daher voraussichtlich nicht Rechnung getragen werden können, allerdings wäre der vom Finanzamt irrtümliche vorgenommene weitere Abzug von € 352,10 (wie in der Berufungsvorentscheidung) zu berichtigen.

Für den Fall, dass Sie Ihr (ursprüngliches) Berufungsbegehren weiter aufrecht erhalten, legen Sie bitte die Rechnungen für die Regale sowie Fotos der Regale und des gesamten Raumes, in dem die Regale aufgestellt sind, vor.

Zu dem vom Finanzamt aufgeworfenen Streitpunkt Kilometergelder ist zunächst festzuhalten, dass das Finanzamt im Recht ist, dass die bisher vorgelegten Aufzeichnungen nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch genügen.

Die von Ihnen angesprochenen Hilfsaufzeichnungen wurden bislang den Abgabenbehörden nicht vorgelegt.

Legen Sie bitte beispielhaft sämtliche Unterlagen, aus denen sich die besuchten Adressen sowie die dort vorgenommenen beruflichen Tätigkeiten entnehmen lassen, hinsichtlich der Tage 1.3.2009, 10.4.2009, 11.4.2009, 18.4.2009, 22.4.2009, 1.5.2009, 13.5.2009, 21.5.2009, 30.5.2009, 4.6.2009, 10.6.2009, 11.6.2009, 24.10.2009 und 19.12.2009 vor und stellen Sie (etwa mittels eines Routenplaners) dar, welche Wegstrecken an diesen Tagen im Einzelnen gefahren wurden.

Für 21.5.2009 und 24.10.2009 möge jedenfalls auch der Beleg der Zulassungsstelle zu „Autoabmeldung“ bzw. „KFZ Abmeldung“ vorgelegt werden.

Legen Sie ferner sämtliche das Jahr 2009 betreffende Rechnungen Ihrer Werkstätte vor, insbesondere Servicerechnungen (bei der zurückgelegten Kilometerzahl ist davon auszugehen, dass – über Glühlampentausch und Reifenwechsel hinaus – Wartungsarbeiten vorgenommen wurden). Wenn die in den Rechnungen vom 10.6.2009 und vom 29.10.2009 ersichtlichen Kilometerstände nicht den tatsächlichen entsprochen haben, legen Sie bitte konkret und nachvollziehbar dar, aus welchen Gründen von der Werkstatt diese – genauen und nicht gerundeten – Daten angegeben wurden (die von Ihnen allgemein gegebenen Erläuterungen vermögen diese Angaben nicht zu erklären, insbesondere wurde hier nicht gerundet). Auch geringfügige Abweichungen – wobei bei 62 km bzw. 80 km nicht von geringfügig gesprochen werden kann – sind geeignet, die Glaubwürdigkeit von Fahrtenaufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Laut Ihren Aufzeichnungen wurden an den meisten Wochenenden keinerlei Fahrten mit dem gegenständlichen Fahrzeug unternommen („autofrei“), ebenso ist an keinem einzigen Tag, an welchem beruflich gefahren wurde, auch eine Privatfahrt angegeben. Dies entspricht, selbst wenn in Ihrer Familie weitere Fahrzeuge für Privatfahrten zur Verfügung stehen sollten, keineswegs der Lebenserfahrung. Äußern Sie sich hierzu bitte.

Legen Sie ferner Ihren Dienstvertrag vor sowie Aufzeichnungen, aus denen sich Ihre tatsächlichen Arbeitstage des Jahres 2009 ersehen lassen.

Die Angaben in Ihrer Taggeldabrechnung für das Jahr 2009 stimmen nur teilweise mit den Angaben in Ihren Fahrtaufzeichnungen überein, sodass die Glaubwürdigkeit sämtlicher Ihrer Angaben in Zweifel zu ziehen ist.

Bemerkt wird, dass gemäß § 289 Abs. 2 die Berufungsbehörde den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abändern kann und an die Annahme eines Privatanteils von 30% durch das Finanzamt nicht gebunden ist. Sollten die von Ihnen vorgelegten Unterlagen die bestehenden Zweifel an der Richtigkeit des Fahrtenbuches nicht ausräumen bzw. weitere Zweifel an der Richtigkeit auftreten, ist auch eine Erhöhung des Privatanteils möglich, ebenso wie eine Verminderung bei weitgehender Ausräumung der bestehenden Zweifel.

Nach dem gegenwärtigen Stand des Verfahrens erscheint die Schätzung eines Privatanteils von zumindest 40% als den tatsächlichen Umständen am nächsten kommend.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass auch nach Stellung eines Vorlageantrags die Zurücknahme einer Berufung bis zur Entscheidung der Berufungsbehörde möglich ist mit der Wirkung, dass wiederum der Erstbescheid an die Stelle der Berufungsvorentscheidung tritt."

Dieser Vorhalt wurde am 8.8.2011 zugestellt.

Mit Schreiben vom 29.8.2011 gab die steuerliche Vertretung des Bw. bekannt:

„...GZ. RV/1933-W/11

Berufung vom 9. Juli 2010 gegen den Bescheid vom 12. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2009

Namens und auftrags unseres im Betreff angeführten Mandanten, beziehen wir uns hiermit auf Ihr Schreiben vom 3. August 2011 betreffend die im Betreff angeführte GZ und erläutern wie folgt:

Mit Schreiben vom 30. September 2010 haben wir den Antrag gem. § 276 BAO gestellt, die am 9. Juli 2010 eingebrachte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12. Mai 2010, mit Hinweis auf die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 9. Juli 2010 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Hiermit ziehen wir diesen Antrag gem. § 276 Abs 3 BAO zurück und ersuchen um Erledigung der Berufung mit der Wirkung, dass der Erstbescheid an die Stelle der Berufungsvorentscheidung tritt. In diesem Zusammenhang ersuchen wir jedoch, den seitens des Finanzamtes irrtümlich vorgenommenen Abzug von € 352,10 im Rahmen der Werbungskosten wie in Ihrem Schreiben vom 3. August 2011 festgestellt bzw. wie in der Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2010 zu berichtigen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung und verbleiben ..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensrechtliches:

Festzuhalten ist, dass der Vorhalt des UFS vom 3.8.2011 inhaltlich nicht beantwortet wurde.

Weder wurden die erbetenen Auskünfte erteilt noch die verlangten Unterlagen vorgelegt.

Der Antrag vom 28.8.2011 ist einerseits widersprüchlich und andererseits unzulässig:

Widersprüchlich ist der Antrag deswegen, da ausdrücklich der Vorlageantrag vom 30.9.2010 zurückgezogen wird, dieser Antrag aber die Wirkung einer Zurücknahme der Berufung (*„... mit der Wirkung, dass der Erstbescheid an die Stelle der Berufungsvorentscheidung tritt...“*) haben soll.

Angesichts der ausdrücklichen Rechtsbelehrung im Vorhalt vom 3.8.2011 (*„... die Zurücknahme einer Berufung ...“*) ist diese Antragstellung durch eine berufsmäßige Parteivertreterin nicht nachvollziehbar.

Eine Klärung, ob mit diesem Antrag nun die Berufung (§ 243 BAO) oder der Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) gemäß § 256 Abs. 1 BAO bzw. § 256 Abs. 1 BAO i.V.m. § 276 Abs. 4 BAO zurückgenommen wurde, die angesichts der unterschiedlichen Rechtswirkungen an sich erforderlich wäre, kann unterbleiben, da der Antrag jedenfalls unzulässig ist:

Der Antrag wird mit der Bedingung verknüpft, eine Berichtigung des angefochtenen Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung dahingehend vorzunehmen, dass die bislang anerkannten Werbungskosten um den Betrag von € 352,10 erhöht werden.

Im Fall der Zurücknahme einer Berufung oder eines Vorlageantrages hat die Abgabenbehörde diese oder diesen gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.

Eine Abänderung des angefochtenen Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung in Zuge der Gegenstandsloserklärung nach § 256 Abs. 3 BAO ist verfahrensrechtlich nicht vorgesehen.

Eine Änderung des angefochtenen Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung ist im Zuge eines anderen Verfahrens nach Abschluss des gegenständlichen Berufungsverfahrens grundsätzlich im Rahmen der von der BAO in deren in Punkt B. des 7. Abschnitts dargestellten Maßnahmen möglich.

Die an die Zurücknahme der Berufung oder des Vorlageantrages geknüpfte Bedingung, eine Abänderung des Erstbescheides oder der Berufungsvorentscheidung – nach welchem Verfahrenstitel immer – vorzunehmen, ist jedoch unzulässig.

Bedingte Prozesshandlungen (zB die bedingte Zurückziehung des verfahrenseinleitenden Antrags [VwGH 8.3.1994, 93/05/0117] oder einer Einwendung [VwGH 25.11.1997, 96/04/0238]) werden von der Rechtsprechung im Verwaltungsverfahren im Allgemeinen als unzulässig und damit unwirksam angesehen (vgl. *Hengstschläger/Leeb*, AVG § 13 Rz 4).

Auch im Abgabenverfahren sind bedingte Anbringen unzulässig (vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung, 853; *Ritz*, Bundesabgabenordnung³, § 85 Tz. 3; *Zorn*, SWK 2011, S 570; VwGH 7.6.2001, 2001/16/0016; VwGH 26.6.2003, 2003/16/0030; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0081).

Eine an die Zurücknahme einer Berufung oder eines Vorlageantrages geknüpfte Bedingung macht diese unzulässig (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 256 E 3 = VwGH 3.4.1973, 1502/72).

Die Zurücknahme der Berufung oder des Vorlageantrags wurde somit nicht wirksam erklärt und ist daher unbeachtlich.

Entscheidung in der Sache:

Der Unabhängige Finanzsenat hat somit in der Sache selbst zu entscheiden, wobei er gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine

Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Regale:

Wie bereits im Vorhalt vom 3.8.2011 ausgeführt, schließt § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 unter anderem Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände einer Wohnung vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus.

Selbst wenn es sich bei den gegenständlichen Regalen nicht als „Einrichtungsgegenstände“ handeln würde, werden die Regale nach eigenen Angaben des Bw. zu 40% privat genützt, was zufolge des Aufteilungsverbots ebenfalls den Werbungskostenabzug ausschließt.

AfA für diese Regale steht dem Bw. daher nicht zu.

Der vom Finanzamt irrträglich vorgenommene Abzug von € 352,10 bei den Werbungskosten in Zusammenhang mit den Regalen ist zu stornieren.

Die Werbungskosten sind um die Differenz zwischen dem irrträglich vorgenommenen Abzug von € 352,10 und der steuerlich geltend gemachten AfA von € 52,81 zu erhöhen (siehe Vorhalt vom 3.8.2011).

Privatanteil KFZ:

Auch wenn das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 29.8.2011 dahingehend zu verstehen ist, dass die Berufung auf die Rückgängigmachung der Werbungskostenkürzung in Zusammenhang mit dem Privatanteil an den Regalen eingeschränkt wird, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Hinblick auf die gravierenden Mängel der diesbezüglichen Aufzeichnungen den Privatanteil bei den KFZ-Kosten einer Prüfung zu unterziehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung.

Fahrtkosten für berufliche Fahrten (etwa aus Anlass des Besuchs von Fortbildungsveranstaltungen) stellen unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Reise i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 anfallen, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 26 „Fahrtkosten Allgemeines“).

Fahrtkosten sind durch Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen des Steuerpflichtigen nachzuweisen, die die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrstrecke erlauben (vor allem Fahrtenbuch). In einem Fahrtenbuch oder diesen vergleichbaren Aufzeichnungen ist zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten (vgl. *Atzmüller/Lattner* in

Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 26 „Fahrtkosten Allgemeines“), ebenso müssen die jeweiligen Kilometerstände und zurückgelegten Kilometer ersichtlich sein.

Ein „Fahrtenbuch“, das nur den Reisetag, den Anfangs- und den Endkilometerstand, die gefahrenen Kilometer sowie hinsichtlich des Reiseziels bloße Bezirksangaben, verbunden mit den Hinweisen „KFZ-Anmeldung“ und/oder „Kundenbesuche“, enthält, genügt diesen Anforderungen nicht (vgl. UFS 11.7.2011, RV/1092-W/09). Damit können die einzelnen konkreten Fahrtstrecken nicht nachvollzogen werden.

Derart aufgezeichnete Fahrten können lediglich dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn weitere Grundaufzeichnungen – etwa lückenlose Aufzeichnung aller Termine in einem Terminkalender in Kombination etwa mit Vertragsunterlagen, aus denen sich die Anschriften ersehen lassen – bestehen.

Derartige Aufzeichnungen wurden trotz Vorhalts durch den UFS nicht vorgelegt, deren Existenz nicht einmal behauptet.

Abgesehen von diesen Mängeln ist das Fahrtenbuch offenkundig materiell unrichtig.

So stimmen die Angaben in den Taggeldabrechnungen des Bw. für das Jahr 2009 nur teilweise mit den Angaben in seinen Fahrtaufzeichnungen überein.

Laut den Fahrtaufzeichnungen will der Bw. Kundenbesuche und teilweise KFZ-Anmeldungen unter anderem am Sonntag, 1.3.2009, am Karfreitag 10.4.2009, am Karsamstag 11.4.2009, am Samstag, 18.4.2009, am Freitag, 1.5.2009 (Feiertag), am Donnerstag, 21.5.2009 (Feiertag), am Samstag, 30.5.2009, am Donnerstag, 11.6.2009 (Feiertag), am Samstag, 24.10.2009, und am Samstag, 19.12.2009 unternommen haben.

Dass ein angestellter Versicherungsvertreter regelmäßig an Samstagen und an Sonn- und Feiertagen arbeitet, entspricht nicht der Lebenserfahrung. Ebenso entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass an Feiertagen Autoan- oder Abmeldungen vorgenommen werden (21.5.2009).

Nachweise, dass dem dennoch so gewesen sein soll, hat der Bw. nicht vorgelegt.

Während die durchschnittliche Jahreskilometerleistung im Privatbereich bei 15.000 km liegt, will der Bw. während des gesamten Jahres nur 2.048 km privat zurückgelegt haben.

An keinem einzigen Tag mit beruflichen Fahrten wird eine Privatfahrt ausgewiesen.

All dies entspricht nicht der Lebenserfahrung.

Wie im Vorhalt vom 3.8.2011 ausgeführt, erscheint im gegenständlichen Fall die Schätzung eines Privatanteils von zumindest 40% als den tatsächlichen Umständen am nächsten kommend.

Der Bw. hat dem nicht widersprochen.

Es ist daher eine private Nutzung des KFZ im Umfang von 40% festzustellen (vgl. auch UFS 11.7.2011, RV/1092-W/09).

Insgesamt wurden 2009 laut den vorgelegten Aufzeichnungen 23.949 km (Stand 1.1.2009: 15.698 km, Stand 31.12.2009: 39.647 km) zurückgelegt.

60% (berufliche Fahrten) hiervon entsprechen 14.369,40 km.

Unter Ansatz des Kilometergeldes von € 0,42 ergibt dies berufliche Fahrtaufwendungen von € 6.035,15.

Steuerlich geltend gemacht wurden € 9.198,42, sodass die Werbungskosten um die Differenz von € 3.163,27 zu kürzen sind.

Berechnung:

Stornierung der Kürzung der Werbungskosten in Zusammenhang mit den Regalen um den bereits vom Bw. ausgeschiedenen Anteil von € 352,10 = Erhöhung der Werbungskosten um € 299,29 (€ 352,10 Privatanteil Anschaffungskosten Regale, € 52,81 AfA Regale).

Erhöhung des KFZ-Privatanteils um € 3.163,27 = Kürzung der Werbungskosten um diesen Betrag.

Insgesamt sind somit die Werbungskosten laut dem angefochtenen Bescheid um € 2.863,98 zu vermindern, sodass Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von € 8.835,61 zustehen.

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung bedeutet dies eine Reduktion der Werbungskosten um € 889,39 und eine (weitere) Steuernachforderung von € 324,63 (Gutschrift laut Erstbescheid € 5.217,23, Gutschrift laut Berufungsvorentscheidung € 4.496,51, Gutschrift laut Berufungsentscheidung € 4.171,88).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. September 2011