

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch Rein, Rothwengl & Partner, WTH GesmbH, 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, über die Beschwerde vom 13.8.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 14.7.2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2009 teilweise stattgegeben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war im strittigen Jahr 2006 nach den im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Lohnzetteln vom 1.1. bis 25.8. bei der Firma A und vom 28.8. bis 31.12. bei der Firma B als Monteur in der Verlegung von Fernwärmeleitungen beschäftigt. Er beantragte laut Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 vom 23.4.2009 unter anderem Reisekosten in Höhe von Euro 6.452,28 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Mit Vorhalt vom 6.7.2009 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer seine Reisekosten anhand einer nachvollziehbaren Aufstellung unter Vorlage von Belegen nachzuweisen. Ersätze seitens des Dienstgebers seien in Abzug zu bringen. Auf den Lohnzetteln würden steuerfreie Bezüge aufscheinen, es werde um Aufklärung ersucht.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 14.7.2009 den angefochtenen Bescheid und kam dem Begehr des Beschwerdeführers lediglich mit einem Betrag in Höhe von Euro 442,74 nach. Begründend wurde ausgeführt, dass die als Werbungskosten beantragten Ausgaben für beruflich veranlasste Reisen um jene steuerfreien Bezüge (Euro 6.009,54) gekürzt hätten werden müssen, die der Beschwerdeführer von seinem Dienstgeber erhalten habe.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, bei den vom Dienstgeber bezahlten Bezügen in Höhe von Euro 6.009,54 habe es sich um ausbezahlte Diäten und nicht um Fahrtkostenvergütungen für Dienstfahrten des Beschwerdeführers mit seinem privaten Pkw gehandelt. Eine Aufstellung der beruflichen Fahrten sei bereits an das Finanzamt übermittelt worden.

Per E-Mail vom 30.9.2009 teilte die bevollmächtigte steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers dem Finanzamt mit, dass der Beschwerdeführer kein Fahrtenbuch geführt habe. Eine Aufstellung der beruflichen Fahrten und der Nächtigungen sei bereits übermittelt worden.

Per E-Mail vom 14.10.2009 übermittelte die bevollmächtigte steuerliche Vertretung die monatlichen Lohnabrechnungen des Beschwerdeführers für das Jahr 2006.

Mit weiterem Schreiben vom 21.10.2009 wurde mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer von keiner Firma einen Dienstvertrag erhalten habe. Als Beilage wurden die Routenberechnungen der verschiedenen Baustellen sowie Tagesberichte aus dem Jahr 2006 übersendet.

In der in einem anderen Punkt (Unterhaltsabsetzbetrag) stattgebenden, im gegenständlich strittigen Punkt abweisenden, Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2009 verwies das Finanzamt darauf, dass aus den vorgelegten Tagesberichten die Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer nicht hervorgehen würde. Da der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderungen weder ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch noch die erforderlichen Dienstverträge von beiden Dienstgebern, aus denen die Höhe des Anspruches auf steuerfreie Ersätze für beruflich veranlasste Reisen hervorgehen würde, zur Einsichtnahme vorlegen hätte können und der Beschwerdeführer überdies ohnehin steuerfreie Ersätze in Höhe von insgesamt Euro 6.009,54 erhalten habe, hätten die beantragten Reisekosten steuerlich nicht anerkannt werden können. Die Werbungskostendifferenz in Höhe von Euro 442,74 sei bereits im angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden. Auf die siebenjährige Aufbewahrungspflicht werde hingewiesen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird mitgeteilt, dass sich die geltend gemachten Werbungskosten in der Höhe von Euro 6.452,28 aus Kilometergeldern in Höhe von Euro 6.181,08 und Nächtigungsgeldern in Höhe von Euro 271,20 zusammensetzen würden. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 würden Fahrtkosten keine spezifischen Reisekosten darstellen, sondern würden als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen sein. Als Werbungskosten seien Fahrtkosten grundsätzlich – also auch bei Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges – in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen. Würde der Arbeitnehmer ein privates Kraftfahrzeug benützen, stehe ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometern im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu.

Die vom Beschwerdeführer geführten Nachweise müssten die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordere, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer,

der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten seien (siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Neben einem Fahrtenbuch könnten auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten würden, zur Nachweisführung geeignet sein (z.B.. Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen würden mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer steigen.

Zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sei anzumerken, dass der Beschwerdeführer von keinem der beiden Dienstgeber einen Dienstvertrag erhalten habe, was in der Baubranche häufig vorkommen würde. Die ausbezahlten steuerfreien Ersätze in der Höhe von Euro 6.009,54 seien nicht für Fahrtkosten gezahlt worden, sondern würden sich auf Diäten beziehen. Als Nachweis dafür seien die gesamten monatlichen Gehaltsabrechnungen des Jahres 2006 dem Finanzamt übermittelt worden. Die beruflich gefahrenen Kilometer des Jahres 2006 seien anhand der einzelnen täglichen Baustellenberichte dem Finanzamt nachgewiesen worden. Weiters sei die Anzahl der gefahrenen Kilometer anhand von Routenberechnungen im Internet zu den verschiedenen Baustellen nachgewiesen worden. Diese Nachweise würden die Anforderungen des bereits oben genannten Erkenntnisses des VwGH erfüllen. Durch die Routenberechnung im Internet ergebe sich eine Abweichung zu den geltend gemachten Fahrtkosten in der Höhe von Euro 6.181,08. Laut Routenberechnung würden sich Fahrtkosten in der Höhe von Euro 5.916,43 ergeben. Es werde daher der Antrag gestellt, bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 den Betrag von Euro 5.916,43 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Als Beilage wurden eine Aufstellung der beruflich gefahrenen Kilometer und eine Aufstellung der Entfernungen zu den verschiedenen Baustellen übermittelt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte in dem auch dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebrachten Vorlagebericht aus, dass trotz Aufforderung weder ein Fahrtenbuch, noch andere geeignete Unterlagen (Tankbelege, Aufzeichnungen, mit welchem Kraftfahrzeug in welchem Ausmaß gefahren worden sei, Reise- bzw. Diätabrechnungen dem Dienstgeber gegenüber, etc.) vorgelegt worden seien. Die vorgelegten Tagesberichte würden zwar die Anwesenheit dokumentieren, nicht aber, wie der Beschwerdeführer zu den einzelnen Baustellen gefahren sei. Dienstverträge seien, da offensichtlich nicht vorhanden, nicht vorgelegt worden. Der Inhalt etwaiger mündlich abgeschlossener Dienstverträge (z.B.. Regelung betreffend Dienstreisen, Firmenkraftfahrzeug, etc.) sei nicht dargelegt worden. Sonderbar erscheine auch, dass die Dienstgeberersätze jedenfalls nur Diäten betroffen haben sollen, Reiseabrechnungen dem Dienstgeber gegenüber, die dies auch belegen hätten können (die Tagesberichte würden diese Voraussetzungen nicht erfüllen) nicht vorgelegt worden seien. Nach Ansicht des Finanzamtes seien beruflich veranlasste Reisen mit dem Pkw, die vom Dienstgeber nicht ersetzt worden seien, nicht

nachgewiesen und hinreichend glaubhaft gemacht worden und es werde daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Vorhalt vom 2.12.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer, folgende Fragen zu beantworten bzw. Stellung zu nehmen.

*"-Beschreiben Sie die im strittigen Jahr von Ihnen ausgeübten Tätigkeiten*

*-Wie sind Sie zu den einzelnen Baustellen gekommen?*

*-Wo haben sich Ihre Arbeitgeber befunden bzw. wo waren ihre Büros bzw. ihr Sitz?*

*-Wie bzw. an wen haben Sie die von Ihnen erstellten Reiserechnungen übergeben?*

*-Auf Grund welcher Aufzeichnungen wurden die Diäten und Nächtigungskosten an Sie vergütet?*

*-Wie und in welcher Höhe wurden die Diäten berechnet?*

*-Woher stammte das verbaute Material? Wie sind Sie zu diesem Material gekommen?*

*-Von wem und wann haben Sie Ihre Aufträge erhalten?*

*-Wurde Ihnen bzw. anderen mit Ihnen arbeitenden Kollegen ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt?*

*-Aus den vorgelegten Tagesberichten ist ersichtlich, dass Sie (fast) nie allein auf einer Baustelle tätig waren, wodurch nicht auszuschließen ist, dass die Fahrten zu und zwischen den Baustellen mit Ihren Arbeitskollegen koordiniert wurden. Das ist beispielsweise aus dem Tagesbericht vom 7.7.2006 zu ersehen, worin Sie vermerkt haben, „Am Abend C und D (Schw) von Bst. E abholen“. In diesem Fall hätten Sie keine Aufwendungen gehabt. Es wird um Stellungnahme ersucht.*

*-Aus den nachfolgenden Tagesberichten ergibt sich, dass Fahrzeuge Ihrer Arbeitgeberin an den einzelnen Baustellen vorhanden waren, da nicht anzunehmen ist, dass Sie die genannten Fahrten mit Ihrem privaten Fahrzeug durchgeführt haben:*

*-Tagesbericht vom 20.3.2006: Restrohre Aufladen, Baustelle zusammenräumen*

*-Tagesbericht vom 20.6.2006: Ausgeliehenes und nicht benötigtes Material von E (Muffen) nach F zurückbringen, 1,5 Stunden*

*-Tagesbericht vom 14.6.2006: Baustelle zusammenräumen und Abfall wegbringen*

*-Tagesbericht vom 6.6.2006: Material abgeholt*

*-Tagesbericht 10.3.2006: Von A gekaufte Rohre von Heizhaus nach Lager transportieren*

*-Tagesbericht vom 17.8.2006: Material von Bst. H für Bst. E abholen (Dehnkissen, Unterlagsklötze, Muffen)*

*-Tagesbericht 16.8.2006: Aggregat + Umformer ... AB in G zurückbringen*

*-Tagesbericht 3.8.2006: Stationen für E in IL abholen*

*Es wird um Stellungnahme ersucht.*

*Aus einigen Tagesberichten ist herauszulesen, dass auch solche für den Personentransport geeignete Firmenfahrzeuge an den Baustellen vorhanden waren: z.B.*

*-Tagesbericht vom 27.6.2006: Eintrag von Ihnen: „Bus von J (L abholen)“.*

*-Tagesbericht vom 26.6.2006: „für Befestigung der Station keine Eisenbohrer weder im Bus von K noch im Eigenen“.*

-Tagesbericht vom 14.3.2006: „Mit Bus nach T fahren, Werkzeug und benötigtes Material aufladen, Werkzeug ergänzen usw., Bus zu Herrn M bringen wegen Rohrabholung“. Nach der Aufstellung Ihrer beruflichen Fahrten sind Sie am 14.3.2006 offensichtlich von Ihrem Wohnsitz aus mit Ihrem privaten Fahrzeug nach T gefahren. Es ist einerseits nicht glaubwürdig, dass Sie mit Ihrem privaten Bus Werkzeug und benötigtes Material aufladen, Werkzeug ergänzen und den (privaten) Bus anschliessend zu Herrn M bringen wegen einer Rohrabholung und andererseits können Sie nicht gleichzeitig mit dem privaten Fahrzeug und einem Firmenbus fahren. Es wird um Stellungnahme ersucht.

Aus folgendem Tagesbericht ist ein Widerspruch zu Ihrer Aufstellung der beruflichen Fahrten erkennbar:

Tagesbericht vom 3.7.2006: darin vermerken Sie, dass Sie „Um 6h auf Baustelle wegen Transportabladen“ gewesen seien. In der Aufstellung der beruflichen Fahrten haben Sie angegeben, dass Sie am 3.7.2006 (offensichtlich von zu Hause aus) 627,92 km zur Baustelle E gefahren sind.

Auch bei den vorgelegten Rechnungen bzw. Kassenbelegen über Nächtigungen ergeben sich im Vergleich zur Aufstellung der beruflichen Fahrten Widersprüche:

-Kassenbeleg vom 2.9.2006 über drei Nächtigungen in N: laut Aufstellung der beruflichen Fahrten am 2.9.2006 Fahrt O-Q-O

-Rechnung vom 24.8.2006 über 8 Nächtigungen in P vom 16.8. bis 24.8.: gleichzeitig werden für diesen Zeitraum Fahrtaufwendungen für 957,9 km geltend gemacht.

-Rechnung vom 10.8.2006 über 10 Nächtigungen in P vom 31.7. bis 10.8.: gleichzeitig werden für diesen Zeitraum Fahrtaufwendungen für 1.395,88 km geltend gemacht.

In der Vorhaltsbeantwortung von 12.12.2016 gibt der Beschwerdeführer bekannt, dass er in der Montage und Verlegung von Fernwärmeleitungen tätig gewesen sei. Die wöchentliche An- bzw. Abreise zu den Baustellen sei mit dem privaten Pkw erfolgt. Jährlich sei er 50.000 bis 60.000 km gefahren, davon 2/3 beruflich. Der Firmensitz der Firma A sei in S und der Firmensitz der Firma B in T gewesen. Für An- und Abreisen seien von Seite der Firmen keine Kosten ausbezahlt worden, auch für die dafür aufgebrachte Zeit nicht. Es seien nur die Fahrzeiten bezahlt worden, wenn sie von einer Baustelle zur anderen gefahren seien. Nächtigungskosten seien nur die gesetzlichen Kosten (Auslöse und Nächtigungsgeld) bezahlt worden. Mehrkosten, die durch höhere Zimmerpreise entstanden seien, hätten sie selbst bezahlen müssen. Das verbaute Material sei von Frächtern auf die Baustellen geliefert worden. Die Aufträge hätten sie telefonisch vom Büro erhalten. Jeder Obermonteur hätte ein Firmenfahrzeug (Pritschenwagen) gehabt, der aber nur für Fahrten auf bzw. zwischen den Baustellen zur Verfügung gestanden sei, aber nicht für die private Heimfahrt. Öfters hätten sie 2-3 Baustellen zur gleichen Zeit gehabt, jedoch nur ein Firmenfahrzeug. Wenn das Firmenfahrzeug auf einer Baustelle gebraucht worden sei, hätten sie mit dem Privatauto zwischen den Baustellen verkehren müssen, auf eigene Kosten, nur die dafür aufgewendete Zeit sei als Arbeitszeit bezahlt worden. Die in den Tagesberichten als Bus bezeichneten Firmenfahrzeuge seien Pritschenwagen gewesen.

Zum Tagesbericht vom 27.6.2006 (Bus von J, L, abholen) erklärt der Beschwerdeführer, dass die Firmenpritsche von L auf der Baustelle in J gestanden sei. Er hätte mit einem Kollegen im privaten Pkw nach J fahren müssen, um den Pritschenwagen abzuholen, da er auf einer anderen Baustelle gebraucht worden wäre, was öfters der Fall gewesen sei.

Zum Tagesbericht vom 14.3.2006 erklärt der Beschwerdeführer, dass er mit dem Privatauto zum Büro nach T gefahren sei, vom Büro mit der Pritsche ins Lager T und vom Lager zu Herrn M.

Die Transporte von Material von einer Baustelle zur anderen seien mit der Firmenpritsche durchgeführt worden und seien als Arbeitszeit berechnet worden.

Zum Tagebericht vom 3.7.2006 gibt der Beschwerdeführer bekannt, dass er vom Büro informiert worden sei, wann und wo ein Transport ankommen würde. Er hätte dann dafür zu sorgen gehabt, dass Leute zum Abladen zur Verfügung gestanden seien. Gleichzeitig hätten die Baustellen weiterlaufen müssen, wo oft das Firmenfahrzeug gebraucht worden wäre. Daher hätte er oft mit dem Privatauto zur Baustelle oder zum Transportabladen fahren müssen. Er bzw. sie (wenn er Mitarbeiter gebraucht habe) seien oft die halbe oder fast die ganze Nacht gefahren, um rechtzeitig anzukommen. Da sie Arbeiter zum Großteil von Leihfirmen aus ganz Österreich, Jugoslawien, Ungarn, Polen, Tschechien usw. gehabt hätten, hätten sie fast nie den gleichen Weg zur Arbeit gehabt. So hätten sie selten gemeinsam fahren können.

Zu den Nächtigungen erklärt der Beschwerdeführer, dass er oft bei einer Baustelle sein Zimmer gehabt habe, aber plötzlich für einen Tag nach U oder nach W und so weiter gemusst habe, was keine Seltenheit gewesen sei, und er hätte nicht jedes Mal sein Zimmer kündigen können, wenn er nicht gewusst hätte, wann er in der Nacht zurückkommen würde und ob er zur späten Stunde noch ein Zimmer bekommen würde. Da das Firmenfahrzeug auf der Baustelle gebraucht worden wäre, hätte er solche Fahrten mit seinem Privat-Pkw verrichten müssen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von Euro 132,- jährlich abzusetzen.

Will ein Abgabepflichtiger die Berücksichtigung höherer Werbungskosten anstelle der für ihn in Betracht kommenden Werbungskostenpauschbeträge erreichen, dann hat er sämtliche Werbungskosten nachzuweisen (VwGH 6.3.1985, 84/13/0253; VwGH 25.1.1989, 88/13/0079).

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Beweisen heißt nach der Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom

14.12.1994, 93/16/0191), ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 5. Auflage, Tz 6 zu § 167).

Der Nachweis von (gegenständlich strittigen) Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 18.12.2001, 2001/15/0191) können auch andere Beweismittel zur Führung dieses Nachweises in Betracht kommen, naturgemäß ist im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein strenger Maßstab anzulegen.

Der Inhalt eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches ist gesetzlich nicht definiert, sondern werden die Voraussetzungen durch die Rechtsprechung im Wesentlichen vorgegeben. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss demnach zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Jede einzelne berufliche Verwendung ist grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Wird der berufliche Einsatz des Fahrzeuges 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. 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 (vgl. Renner in SWK 27/2008, S 728 mwN).

In diesem Sinne ist wohl auch die Möglichkeit des Nachweises der Fahrtaufwendungen durch andere Beweismittel zu sehen. Die Forderung der Judikatur nach einer lückenlosen Aufzeichnung sämtlicher Fahrten kommt einem Nachweis der Höhe der beruflich gefahrenen Kilometer mit dem privaten Fahrzeug gleich – die bloße Glaubhaftmachung genügt in diesem Zusammenhang nicht.

Der Beschwerdeführer hat ein Fahrtenbuch nicht geführt, sondern legte zum Nachweis seines Begehrens folgende Unterlagen vor:

- Aufstellung der beruflichen Fahrten
- Tagesberichte über die Tätigkeiten auf den einzelnen Baustellen

- selbst erstellte Routenberechnungen der Entfernungen zu den einzelnen Baustellen aus dem Internet
- Lohn/Gehaltsabrechnungen
- Rechnungen für Übernachtungen

Nicht vorgelegt werden konnten etwa Dienstverträge, Reiskostenabrechnungen an den Dienstgeber, eine Bestätigung der Dienstgeber über die durchgeführten Fahrten mit dem privaten Pkw oder andere Belege (z.B. Tankzettel, Mautabrechnungen, ...) zum Nachweis der strittigen Fahrten.

Das Bundesfinanzgericht kommt bei der Beurteilung der vorgelegten Unterlagen zu folgendem Ergebnis:

#### **Aufstellung der beruflichen Fahrten:**

Diese offensichtlich nachträglich erstellte Aufstellung beinhaltet die Spalten „*Monat*“ mit der Angabe eines Datums, z.B. 21.2.+22.2., die Spalte „*Anzahl km*“ mit einer Kilometerangabe, z.B. 58,91, die Spalte „*Anzahl*“, z.B. 4, die Spalte „*km-Satz*“, immer Euro 0,38, die Spalte „*Kilometergeld*“, z.B. 89,54, und eine weitere Spalte neben der jeweiligen Zeile mit einer Ortsangabe, z.B. „*Ternitz*“. Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch stellt diese Aufstellung jedenfalls nicht dar, da die Aufstellung nicht zeitnah, fortlaufend und in geschlossener Form (handschriftlich) geführt wurde, und Angaben über die Uhrzeit der Abfahrt und Ankunft, die genaue Fahrtstrecke mit genauen Ortsangaben oder Angaben zum verwendeten Fahrzeug samt Kilometerständen sowie der Zweck der Fahrten fehlen.

#### **Tagesberichte:**

Tagesberichte wurden lediglich für den ersten Arbeitgeber betreffend den Zeitraum vom 1.1.bis 25.8.2006 vorgelegt. In den Tagesberichten sind Eintragungen für eine fortlaufende Nummer, das Datum, Auftr.Nr., Witterung, Temperatur, Normalarbeitszeit, Beschäftigtenstand, die Art der Arbeit und Leistung, Regie- und Sonderaufmaßleistungen und die Unterschrift vorgesehen. Eine fortlaufende Nummerierung erfolgte erst ab dem 22.5.2006 mit der Nummer 8. Es fehlen die Tagesberichte vom 1.1.2006 bis zum 8.3.2006 und der Tagesbericht mit den fortlaufenden Nummern 54. Die Tagesberichte wurden grundsätzlich vom Beschwerdeführer unterzeichnet und somit auch von ihm erstellt.

Wie das Finanzamt im Vorlagebericht ausgeführt hat, ergibt sich aus den Tagesberichten lediglich, dass der Beschwerdeführer an den einzelnen Baustellen tätig und somit dort anwesend war. Sie stellen jedoch keinen Nachweis dafür dar, dass der Beschwerdeführer die Fahrtkosten bzw. die erforderlichen Nächtigungskosten aus seinen bereits versteuerten Einkünften tatsächlich getragen hat.

Aus den vorgelegten Tagesberichten ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer (fast) nie allein auf den einzelnen Baustellen tätig war, wodurch nicht auszuschließen ist, dass die Fahrten zu und zwischen den Baustellen mit seinen Arbeitskollegen koordiniert wurden. Das ist beispielsweise aus dem Tagesbericht vom 7.7.2006 zu ersehen, worin der Beschwerdeführer vermerkt, „*Am Abend C und D (Schw) von Bst. E abholen*“. Am 7.7.2006 hat der Beschwerdeführer nach seiner Aufstellung der beruflich gefahrenen

Kilometer keine Fahrt mit seinem Privatfahrzeug durchgeführt, woraus zu schließen ist, dass diese Fahrt mit einem Firmenfahrzeug durchgeführt wurde. Dadurch ist belegt, dass zum einem Firmenfahrzeuge für Fahrten zwischen den Baustellen auf den Baustellen vorhanden waren zum anderen der Beschwerdeführer Zugang zu den Firmenfahrzeugen hatte.

Aus einigen Tagesberichten geht hervor, dass der Beschwerdeführer als Obermonteur tätig war, z.B. Tagesbericht vom 16.6.2006 (*Büroarbeiten*), Tagesbericht vom 13.7.2006 (*Besprechung, Material abladen und wegräumen*), Tagesbericht vom 21.7.2006 (*Datenkabel abrollen und auslegen, ...*), Tagesbericht vom 26.7.2006 (*DN 25 ausrollen und verlegen, Berichte schreiben, geliefertes Material einräumen*). Seinen Angaben zufolge in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.12.2016 wurde Obermonteuren ein Firmenpritschenwagen zur Verfügung gestellt, woraus ebenfalls zu ersehen ist, dass dem Beschwerdeführer die Benützung firmeneigener Fahrzeuge möglich war.

Beim Vergleich der Tagesberichte mit der Aufstellung der beruflichen Fahrten ergeben sich teilweise Widersprüche:

Tagesbericht vom Dienstag, 14.3.2006: Als Beschäftigtenstand wurde 1 Monteur vermerkt und als „Art der Arbeit und Leistung“ wurde „*Mit Bus nach T fahren Werkzeug und benötigtes Material aufladen Werkzeug ergänzen (Brenner) usw. Bus zur Hr. M bringen wegen Rohrabholung*“ eingetragen. Der Tagesbericht wurde vom Beschwerdeführer unterzeichnet. In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.12.2016 rechtfertigte sich der Beschwerdeführer zu der durch das Bundesfinanzgericht gezogenen Schlussfolgerung, nämlich, dass der Beschwerdeführer nach der Aufstellung seiner beruflichen Fahrten am 14.3.2006 offensichtlich von seinem Wohnsitz aus mit seinem privaten Fahrzeug nach T gefahren ist und es einerseits nicht glaubwürdig sei, dass er mit seinem privaten Bus Werkzeug und benötigtes Material aufgeladen, Werkzeug ergänzt und den (privaten) Bus anschliessend zu Herrn M wegen einer Rohrabholung gefahren sei und andererseits er nicht gleichzeitig mit dem privaten Fahrzeug und einem Firmenbus fahren hätte können, damit, dass er mit dem Privatauto zum Büro nach T, vom Büro mit der Pritsche ins Lager T und vom Lager zu Herrn M gefahren sei. Dies steht jedoch im Widerspruch zum Tagesbericht vom 14.3.2006, wonach er „*Mit Bus nach T fahren*“ eingetragen hat. Unklar bleibt weiters, wie der Beschwerdeführer wieder zu seinem Privatfahrzeug gekommen ist.

Tagesbericht vom Mittwoch, 5.4.2006: Laut Tagesbericht vom 5.4.2006 war der Beschwerdeführer auf einer Baustelle in NE. Laut seiner Aufstellung der beruflichen Fahrten ist er mit seinem Privatauto am 5.4.2006 nach LB gefahren.

Tagesbericht vom Dienstag, 11.4.2006: Laut Tagesbericht vom 11.4.2006 war der Beschwerdeführer auf einer Baustelle in NE 8 Stunden beschäftigt. Eingetragen wurde unter anderem, dass der Beschwerdeführer Muffen und Abzw Isolierungen vom Lager in T abgeholt habe. Laut seiner Aufstellung der beruflichen Fahrten ist der Beschwerdeführer jedoch mit seinem Privatauto von zu Hause aus nach T und zurück gefahren. Aus den Aufzeichnungen geht nicht hervor, wie der Beschwerdeführer am 11.4.2006 von zu Hause

aus nach NE und zurückgekommen ist. Weiters ist zweifelhaft, dass der Beschwerdeführer mit seinem Privatauto Installationsmaterial befördert hat.

Nach der Aufstellung der beruflichen Fahrten fährt der Beschwerdeführer am Mittwoch, 12.4.2006, mit seinem Privatfahrzeug von zu Hause aus nach NE und zurück.

Nach dem Tagesbericht vom 13.4.2006 war der Beschwerdeführer wiederum auf der Baustelle in NE. Offensichtlich wurde ihm dieses Mal ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, da aus seinen Aufzeichnungen eine Fahrt nach NE nicht zu ersehen ist. Als Art der Arbeit und Leistung führt der Beschwerdeführer im Tagesbericht an, restliches Material Rohre + Muffen nach T bringen, Wic-Schweißmaschine zur Reparatur nach AK bringen (Überstromschutz gefallen)“. Daraus ist zu ersehen, dass dem Beschwerdeführer entgegen seiner Angaben auch für die Fahrten von und zu den Baustellen Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestellt wurden bzw. er Möglichkeiten hatte zu den Baustellen zu gelangen.

Tagesbericht vom Montag, 3.7.2006: darin vermerkte der Beschwerdeführer, dass er „*Um 6h auf Baustelle wegen Transportabladen*“ gewesen sei. In der Aufstellung der beruflichen Fahrten hat er angegeben, dass er am 3.7.2006 628 km zur Baustelle E in U gefahren sei.

#### **Routenberechnungen:**

Die vom Beschwerdeführer selbst erstellten Routenberechnungen aus dem Internet stellen keinen Nachweis dafür dar, dass der Beschwerdeführer tatsächlich die von ihm aufgelisteten Fahrten auf eigene Kosten durchgeführt hat.

#### **Lohn- und Gehaltsabrechnungen:**

Aus den Lohn-/Gehaltsabrechnungen beider Arbeitgeber ist ersichtlich, dass dem Beschwerdeführer neben dem Lohn Diäten frei, Nächtigungsgeld und Diäten pflichtig ausbezahlt wurden. Dies beweist jedoch nicht, dass den Angaben des Beschwerdeführers folgend, keine Reisekosten in Form von Kilometergeldern in den steuerfrei ausbezahlten Beträgen enthalten waren oder, dass derartige Reiseaufwendungen überhaupt entstanden sind, denn daraus, dass in den Lohn- und Gehaltsabrechnungen lediglich Diäten und Nächtigungsgelder ausgewiesen wurden, kann ebenso der Schluss gezogen werden, dass gar keine Reisekosten in Form von Kilometergeldern angefallen sind, weil der Arbeitgeber dafür gesorgt hat, dass die Dienstnehmer zu den Baustellen gebracht wurden. Dass Dienstfahrten, deren Kosten der Beschwerdeführer selbst zu tragen hatte, im Auftrag des Dienstgebers durchgeführt wurden, konnte durch geeignete Unterlagen bzw. Bestätigungen des Dienstgebers nicht belegt werden.

Die weiteren Umstände, dass Dienstzettel bzw. Dienstverträge, aus denen die Vergütung von Reiseaufwendungen hervorgehen würde, nicht vorgelegt wurden, und, dass der Beschwerdeführer die ihm im Vorhalt vom 2.12.2016 gestellten Fragen, wie bzw. an wen er die von ihm erstellten Reiseabrechnungen übergeben hat und auf Grund welcher Aufzeichnungen die Diäten und Nächtigungskosten an ihn vergütet wurden, unbeantwortet gelassen hat, lassen ebenfalls Zweifel über die Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers aufkommen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen,

dass trotz Aufforderung die vom Beschwerdeführer an die Dienstgeber gelegten Reisekostenabrechnungen nicht vorgelegt wurden.

### **Nächtigungen:**

Dem Beschwerdeführer wurde vorgehalten, dass bei den vorgelegten Rechnungen bzw. Kassenbelege über Nächtigungen sich zur Aufstellung der beruflichen Fahrten Widersprüche ergeben würden, und zwar:

-Kassenbeleg vom 2.9.2006 über drei Nächtigungen in N, laut Aufstellung der beruflichen Fahrten am 2.9.2006 Fahrt: O-Q-O

-Rechnung vom 24.8.2006 über 8 Nächtigungen in P vom 16.8. bis 24.8., gleichzeitig werden für diesen Zeitraum Fahrtaufwendungen für 957,9 km geltend gemacht.

-Rechnung vom 10.8.2006 über 10 Nächtigungen in P vom 31.7. bis 10.8., gleichzeitig werden für diesen Zeitraum Fahrtaufwendungen für 1.395,88 km geltend gemacht.

Hiezu hat der Beschwerdeführer pauschal erklärt, dass er oft bei einer Baustelle sein Zimmer gehabt habe, aber plötzlich für einen Tag nach U oder nach W und so weiter gemusst habe, was keine Seltenheit gewesen sei, und er hätte nicht jedes Mal sein Zimmer kündigen können, wenn er nicht gewusst hätte, wann er in der Nacht zurückkommen würde und ob er zur späten Stunde noch ein Zimmer bekommen würde.

Dies erklärt jedoch nicht die Rechnung vom 2.9.2006 über 3 Nächtigungen mit Frühstück in N. Der Beschwerdeführer fuhr mit seinem privaten Pkw nach seinen Aufstellungen der beruflichen Fahrten am 28.8.2006 von seinen Wohnort 83,47 km nach NG und am 29.8.2006 wieder von NG zurück zu seinem Wohnort. Am 30.8.2006 ist der demnach von seinem Wohnort 45,95 km nach Q und am 31.8.2006 von Q zu seinem Wohnort gefahren. Am Samstag den 2.9.2006 ist er von seinem Wohnort nach Q und zurück gefahren. Anhand dieser Aufstellung sind die Aufwendungen für die geltend gemachten Nächtigungskosten in N nicht nachvollziehbar.

Aus der vom Beschwerdeführer übermittelten Aufstellung über die „Nächtigungsgelder 2006“ ergibt sich, dass offensichtlich beide Arbeitgeber des Beschwerdeführers eine sogenannte "*Nächtigungsdiät*" bis zu Euro 13,10 steuerfrei vergütet haben. Die sich offensichtlich aus der Differenz zwischen den von den Arbeitgebern vergüteten Nächtigungsgeldern und den tatsächlich bezahlten Zimmerpreisen ergebenden Aufwendungen in einer Gesamthöhe von Euro 271,20 kann teilweise nicht nachvollzogen werden:

So werden für 3 Nächtigungen in N mit Kosten von 16 Euro pro Nacht im September und der vom Arbeitgeber vergüteten "*Nächtigungsdiät*" von Euro 13,10 pro Nacht Aufwendungen anstatt in Höhe von Euro 8,70 (2,90 pro Nacht) insgesamt Euro 56,70 als Werbungskosten geltend gemacht.

Für zwei Nächtigungen in Z mit Kosten von 20 Euro pro Nacht vom 12.6. bis 14.6.2006 und einer vom Arbeitgeber vergüteten "*Nächtigungsdiät*" von Euro 13,10 pro Nacht werden Aufwendungen anstatt in Höhe von Euro 13,80 (6,90 pro Nacht) insgesamt Euro 77,80 als Werbungskosten geltend gemacht.

Aus der vorgelegten Übersicht über das "Nächtigungsgeld 2006" geht hervor, dass der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer bis zu einem Betrag von Euro 13,10 die Nächtigungskosten ersetzt hat. Aus den vorgelegten Rechnungen über die Nächtigungen ist zu ersehen, dass immer volle Eurobeträge zu bezahlen waren. Aus den vorgelegten Lohnabrechnungen ist zu ersehen, dass teilweise Diäten für Nächtigungen mit Centbeträgen an den Beschwerdeführer vergütet wurden (z.B. März Euro 97,65; Juli Euro 292,95; August Euro 36,99; September Euro 201,61; Oktober Euro 221,94; Dezember Euro 61,65). Berücksichtigt man, dass die Zimmerpreise grundsätzlich in vollen Eurobeträgen zu bezahlen waren und die Vergütung für eine Nächtigung durch die Arbeitgeber Euro 13,10 ausgemacht hat, können sich nach diesem Verständnis bei der Berechnung keine Centbeträge ergeben.

In diesem Zusammenhang wird weiters darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer auf den Rechnungsbelegen vom 14.6.2006, 7.7. bis 12.7.2006 und vom 28.10.2006 für 4 Nächtigungen nicht namentlich genannt wird und dadurch die Zuordnung zum Beschwerdeführer nicht gewährleistet ist.

Ganz allgemein spricht gegen die Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers weiters, dass er in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.12.2016 im Zusammenhang damit, dass er die wöchentliche Anreise mit dem Privat-Pkw durchgeführt habe, darauf verweist, jährlich 50.000-60.000 km, davon beruflich 2/3, gefahren zu sein. Das würde bedeuten, dass er bei einer mittleren Gesamtkilometeranzahl pro Jahr von ca. 55.000 km ungefähr 36.600 km beruflich mit seinem privaten Pkw gefahren wäre. Tatsächlich beantragte der Beschwerdeführer im strittigen Jahr Kilometergelder in Höhe von Euro 5.916,43, woraus sich bei einem Kilometergeld von Euro 0,38 pro Kilometer eine Gesamtkilometeranzahl von 15.570 errechnet. Dies entspricht nicht einmal der Hälfte der vom Beschwerdeführer angegebenen Kilometeranzahl.

Unglaublich sind die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen des Beschwerdeführers in Höhe von insgesamt Euro 6.187,63 auch unter Berücksichtigung dessen, dass der Beschwerdeführer nach dem angefochtenen Bescheid und den übermittelten Lohnzetteln ein Jahresnettoeinkommen (einschließlich Sonderzahlungen) von Euro 22.862,41 erzielt hat. Der Beschwerdeführer hätte demnach ca. 27% seines Nettoeinkommens für Fahrten zu und zwischen den einzelnen Baustellen aufgewendet.

Hingewiesen wird zudem darauf, dass über das Vermögen der ersten Arbeitgeberin vom 1.1. bis 25.8.2006 (A Bau GmbH) mit X.2007 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit wurde am Y.2009 in das Firmenbuch eingetragen. Eine Anfrage zu dem vom Beschwerdeführer behaupteten Sachverhalt im Zusammenhang mit den von dieser Arbeitgeberin vorgelegten Tagesberichten an den ehemaligen Geschäftsführer blieb ergebnislos. Dem Bundesfinanzgericht war es daher nicht möglich, die tatsächlichen Umstände zu den vom Beschwerdeführer vorgebrachten Sachverhalt von seiner ehemaligen Arbeitgeberin bestätigen zu lassen. Umsomehr wäre es daher am Beschwerdeführer selbst gelegen, durch geeignete Unterlagen sein Vorbringen nachzuweisen.

Aus den dargestellten Gründen und in freier Beweiswürdigung erachtet es das Bundesfinanzgericht weder als glaubwürdig und schon gar nicht als erwiesen, dass dem Beschwerdeführer Reiseaufwendungen im beantragten Ausmaß erwachsen sind. Die nachgereichte Aufstellung der beruflich bedingten Fahrten entspricht nicht den Erfordernissen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches. Auch bei den anderen vorgelegten Unterlagen ist nicht davon auszugehen, dass es sich um eindeutige Beweismittel zur Führung des geforderten Nachweises handelt, da beispielsweise die Reisekostenabrechnungen als wesentliche Beweismittel im Zusammenhang mit den Lohnabrechnungen nicht vorgelegt wurden. Es kann daher nicht mit der einem Nachweis zu Grunde liegenden Gewissheit im Sinne des bereits zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 14.12.1994, 93/16/0191, von der Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers ausgegangen werden. Wie aus den dargelegten Widersprüchen zwischen den Tagesberichten, der Aufstellung der beruflichen Fahrten und den Nächtigungsaufwendungen zu ersehen ist, bieten die vorgelegten Unterlagen keineswegs hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit und sind auch nicht mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar.

Auch wenn der Beschwerdeführer vereinzelt sein privates Kfz für berufliche Fahrten verwendet hat, so ist der Ansicht des Finanzamtes unter Hinweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2009 und im Vorlagebericht zu folgen, dass die diesbezüglich entstandenen Aufwendungen in den erhaltenen Kostenersätzen Deckung finden. Überdies hat das Finanzamt zusätzlich einen Betrag in Höhe von Euro 442,74 als Werbungskosten im angefochtenen Bescheid berücksichtigt.

Der teilweisen Stattgabe in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2009 lag die nicht weiter strittige Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages zu Grunde.

Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis darauf,

dass es sich bei der Frage, ob Fahrtaufwendungen im behaupteten Ausmaß tatsächlich angefallen sind, um keine Rechtsfrage, sondern um eine Tatsachenfeststellung handelt, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden war, von der Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszugehen.

Graz, am 20. März 2017