

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache B gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des FA A vom 03.09.2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nunmehr Beschwerdeführer (Bf), bezog im Kalenderjahr 2012 als Einkaufsleiter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; sein Arbeitgeber war die Fa. C.

Mit Schriftsatz vom 31.1.2013 hat der Bf um Rückerstattung des halben Sachbezuges des Firmen PKWs für 2012 ersucht. Zur genauen Nachvollziehung sende er das Fahrtenbuch und eine Jahresauflistung für das Jahr 2012. Das Fahrtenbuch sei wie bereits in den letzten beiden Jahren nicht händisch, sondern per Excel aufgezeichnet worden. Die Aufzeichnung per Microsoft Excel sei eine konzernale Richtlinie der Fa. CD.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 3.9.2013 hat das Finanzamt zu diesem Antrag Folgendes ausgeführt:

Der Antrag auf Halbierung des Sachbezuges für PKW werde abgewiesen. Nach der durchgeführten Überprüfung des Fahrtenbuches habe der Bf am 14.4.2012 eine Privatfahrt mit 69 km und am 15.4.2012 eine Privatfahrt mit 65 km absolviert, während nach den vorgelegten Belegen der Bf am 15.4.2012 eine Fahrt durch den Karawankentunnel absolviert habe. Damit ein Fahrtenbuch umfassend geprüft werden könne, sei auch für die Privatfahrten der Reiseweg genau darzustellen. Ebenso seien im Fahrtenbuch die Unterbrechungen der betrieblichen Fahrten für Privatfahrten auszuweisen. Es entspreche nicht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass keine einzige betriebliche Fahrt (zB für Einkaufszwecke) für eine Privatfahrt unterbrochen werde. Im

Übrigen werde auf die Begründung des Bescheides für das Jahr 2011 vom 4.4.2012 sowie der Berufungsvorentscheidung vom 17.7.2012 hingewiesen.

In diesen Begründungen ist ua. Folgendes ausgeführt worden:

Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis sei, müsse es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Der Reiseweg sei so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte nachvollzogen werden könne. Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch sei durch tägliche Aufzeichnungen über Tag/Datum, Beginn der Fahrt (Ort, Zeit, Kilometerstand) Fahrziel (Kunde/Arbeitsstätte etc.), Ende der Fahrt (Ort, Zeit, Kilometerstand, gefahrene km beruflich/privat) zu führen. Jede einzelne berufliche Verwendung sei grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Bestehe eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten könnten diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es würden dann die Aufzeichnungen des am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstandes reichen, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge angeführt würden, in der sie aufgesucht worden seien. Werde der berufliche Einsatz des Kfz zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, stelle diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angaben des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstandes zu dokumentieren sei.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 12.6.1985, 83/13/0219, ausgesprochen, es könne grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass unwahre Angaben in einem Fahrtenbuch in erster Linie nicht bezüglich der Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer gemacht würden, sondern bloß bezüglich deren Verteilung auf betriebliche und privat veranlasste Fahrten. Aus diesem Grund komme der genauen und vollständigen Aufzeichnung von Privatfahrten durchaus Bedeutung zu. Damit ein Fahrtenbuch umfassend geprüft werden könne, sei auch für die Privatfahrten der Reiseweg genau darzustellen. Wenn die beruflich veranlassten Fahrten hinsichtlich der Route nicht nachvollziehbar seien, sei einer willkürlichen Aufteilung der zurückgelegten Kilometer in berufliche und private Tür und Tor geöffnet. Gerade der gesonderte Ausweis privater Kurzfahrten erscheine dadurch leicht vermeidbar, weil diese nahezu unauffällig in betrieblichen Fahrten „versteckt“ werden könnten (vgl. UFS vom 21.5.2012, RV/0518-S/10).

Letztlich hat der Bf am 5.9.2013 Berufung, nunmehr Beschwerde, gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 mit nachstehender Begründung eingebracht:

Die privaten Kilometer würden vom Bf sehr, sehr genau geführt werden. CB gehöre zu 100 % zum CA Konzern und somit seien auch 70 % der Geschäfte in den gleichen Einkaufszentren. Zum Beispiel komme es immer wieder vor, dass der Bf nach dem Filialbesuch im E (oder am Bahnhof oder in F) gleich noch im G Einkäufe tätige. Da

die Geschäfte jedoch in gleichen Gebäuden bzw. Einkaufszentren seien, würden keine zusätzlichen Wegstrecken mit dem PKW zustande kommen. Anderweitige Fahrten oder Umwege würden im Zuge von Dienstfahrten definitiv nicht gemacht werden, sonst würde der Bf diese im Fahrtenbuch anführen. Einkäufe oder sonstige private Fahrten am Wochenende stünden im Fahrtenbuch unter „privat“. Der Bf würde weiters neben dem Firmenauto noch ein privates Kfz besitzen, das natürlich auch in Betrieb sei. Dieses Fahrzeug würde an Wochenenden vom Bf, genauso wie von seiner Partnerin (auch unter der Woche) verwendet werden, die die wesentlichen Einkäufe erledigen würde. Auch mit diesem Fahrzeug würden ca. 8.000 km pro Jahr gefahren werden. In den Jahren 2008 bis 2010 sei dem Antrag auf Halbierung immer stattgegeben worden, obwohl der Bf genauso die privaten Fahrten unter „privat“ angeführt habe. Auch seine Arbeitskollegen würden die privaten Kilometer nur unter „privat“ anführen und bei denen sei dem Antrag auf Halbierung des Sachbezuges entsprochen worden (auch wieder für 2012). Generell sei festzuhalten, dass eine noch genauere Dokumentation der Fahrstrecken äußerst schwierig sei, sofern man keinen Fahrtenschreiber habe.

Diese Berufung, nunmehr Beschwerde, ist am 12.11.2013 dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Das Bundesfinanzgericht, welches mit 1.1.2014 an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist, hat sodann mit Vorhalt vom 4.4. 2014 folgende Fragen an den Bf gerichtet:

- 1.) Wann und wie seien die Eintragungen in die Excel-Liste erfolgt? Würden daneben händische Aufzeichnungen bestehen? Sofern händische Aufzeichnungen vorhanden seien, mögen diese vorgelegt werden.
- 2.) Wo befinde sich der Sitz des Arbeitgebers und die Arbeitsstätte? Wie oft und zu welchem Zweck halte sich der Bf dort auf? Von welcher Adresse trete er die beruflichen Reisen an? Der Bf möge erläutern, weshalb in seinem Fahrtenbuch keine Strecken zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte aufschienen und seine Angaben durch geeignete Unterlagen belegen.
- 3.) Das Finanzamt weise in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2012 auf die im Fahrtenbuch aufscheinenden Privatfahrten vom 14.4.2012 und 15.4.2012 (Wochenende) sowie auf die Tatsache einer Fahrt durch den Karawankentunnel am 15.4.2012 (Entfernung von H mindestens 200 km) hin. Der Bf werde eingeladen, die an diesen beiden Tagen absolvierten Fahrten mit Ausgangspunkt, Zwischenzielen, Endziel und den jeweiligen Zwecken der einzelnen Strecken und Fahrten im Detail bekannt zu geben und durch weitere Unterlagen zu untermauern.

Es werde dazu auch festgehalten, dass sich laut dem Fahrtenbuch das Dienstfahrzeug am Freitag, den 13.4.2012, am Ende in H befunden habe, am Montag, den 16.2.2012 überhaupt keine Eintragungen über Fahrten mit dem gegenständlichen PKW im Fahrtenbuch zu finden seien und am 17.4.2012 als Ausgangspunkt einer betrieblichen Fahrt H angeführt sei. Der Bf werde eingeladen im Detail aufzuklären, wie sein Fahrzeug

den Karawankentunnel passieren habe können, gleichzeitig laut seinen Aufzeichnungen das Fahrzeug sich vor dem Wochenende in H befunden habe, am Dienstag nach diesem Wochenende ebenfalls in H befunden habe und dazwischen laut seinen Aufzeichnungen nur 134 km in Summe bewegt worden sei. Sämtliche Angaben wären durch geeignete Unterlagen zu belegen.

4.) An nachstehenden Tagen sei der Firmen PKW laut Fahrtenbuch – trotz Vorliegens eines normalen Werktages - nicht bewegt worden: am 16.4.2012, am 5.7.2012, am 9. – 11. 10.2012 und am 6.11.2012. Der Bf werde ersucht, darzustellen, aus welchen Gründen an diesen Tagen das Fahrzeug nicht benötigt worden sei und die Angaben durch geeignete Unterlagen zu untermauern.

5.) Am 6.7.2012 sei der Bf mit dem Firmen PKW 57 km gefahren, ohne im Fahrtenbuch anzugeben, ob diese Fahrt betrieblich oder privat verursacht gewesen sei. Der Bf werde eingeladen, Ausgangspunkt, Zwischenziele und Endpunkt sowie den Zweck dieser Fahrt(en) im Detail bekannt zu geben und durch geeignete Unterlagen zu belegen.

6.) Letztlich werde der Bf noch ersucht, Unterlagen aus dem Jahr 2012, die Kilometerstände des Dienstfahrzeuges aufweisen würden, vorzulegen. So möge beispielsweise die Rechnung der Fa. I, betreffend „Batterie“ (vgl. Fahrtenbuch vom 17.4.2012) und die Rechnung L, betreffend Inspektion (vgl. Fahrtenbuch 10.5.2012) und die Rechnung K (vgl. Fahrtenbuch 30.3.2012) vorgelegt werden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.4.2014 hat der Bf dazu Folgendes ausgeführt:

1. Das Fahrtenbuch sei laufend (also jeden Tag) im Excel geführt worden und werde von der Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt und überwacht. Dies sei Konzernrichtlinie und zusätzliche händische Aufzeichnungen gebe es nicht.

2. Der Sitz des Arbeitgebers C befinde sich in der BB. Dies sei zeitgleich auch die Arbeitsstätte des Bf. Generell befinde er sich in der Zentrale (an dieser Adresse), sofern keine Lieferantenbesuche, Länderreisen, Messen oder sonstige Auswärtstermine stattfänden. Alle Reisen trete der Bf von der Zentrale oder von seinem Wohnort an. In diesem Zusammenhang teile der Bf mit, dass die Entfernung zwischen Wohnort und Dienstort ca. 300 Meter betrage. Von der Autobahnabfahrt in seine Garage oder auf den Firmenparkplatz sei die Entfernung beinahe gleich weit (bis auf 10-20 Meter gerundet.). Zudem komme es sehr häufig vor, dass das Auto am Firmenparkplatz stehen bleibe, da der Bf zu Fuß gehe.

3. Am Samstag, den 14.4.2012, sei der Bf (zusammen mit seiner Lebenspartnerin Frau M) in N, O, und F beim Shopping unterwegs gewesen, sofern er das heute noch sagen könne. Am Sonntag, den 15.4.2012, sei der Bf ebenfalls zusammen mit seiner Lebenspartnerin im Wellnessgarten in P am See gewesen. An beiden Tagen sei der Firmen PKW vom Bf bewegt worden und unter privater Fahrt im Fahrtenbuch auch eingetragen worden. Warum jedoch ein Beleg zur Durchfahrt beim Karawankentunnel eingereicht worden sei, sei ihm ein absolutes Rätsel.

4. Am 16.4.2012 und am 5.7.2012 seien ganz normale Bürotage in der Zentrale gewesen. Wie unter Punkt 2 erwähnt, gebe es Tage, an denen der Bf kein Auto benötige. Vom 9.10. bis 11.10.2012 sei der Bf auf Landesbesuch in Rumänien gewesen. Nach Rumänien würden sie immer fliegen, daher werde kein Auto benötigt. Am 6.11.2012 habe sich der Bf in Paris beim Partner S befunden. Die Kopien der beiden Dienstreisen Oktober und November 2012 seien beigelegt worden.

5. Hier sei ein Fehler im Fahrtenbuch unterlaufen. Am 6.7.2012 habe der Bf gleich morgens einen Besichtigungstermin (für ein Tourenski Rennen im Winter, zwecks Sponsoring) mit dem Geschäftsführer der T gehabt. Fahrtweg daher: H – U – V – Z – W und retour. Die Kilometer seien im Fahrtenbuch auch unter betrieblich eingetragen.

6. Alle vorhandenen PKW Rechnungen aus dem Jahr 2012 würden im Anhang gesendet werden.

Der Bf könne versichern, dass er sein Fahrtenbuch laufend und sehr ordentlich führe.

Abschließend werde mitgeteilt, dass sich die Beschwerde gegen die Ablehnung des Einkommensteuerbescheides nur in Bezug auf die Halbierung des Sachbezuges ausschließlich auf die Argumentation bezogen habe, in dem festgehalten worden sei, dass man dem Bf nicht glaube, keine weiteren Fahrten zu tätigen, ohne dass er dies im Fahrtenbuch anführe. Er habe danach mitgeteilt, dass er noch zusätzlich ein privates KFZ besitze (das ebenso von der Lebenspartnerin gefahren werde), mit dem auch viele Privatfahrten inklusive Einkäufe usw. getätigt würden. Dies habe der Bf zusätzlich mit Kopie seines Zulassungsscheins belegt.

In einem weiteren Vorhalt vom 30.4.2014 hat das Bundesfinanzgericht noch Folgendes ausgeführt:

1.) Sämtliche Tankrechnungen von Jänner bis Ende August 2012 seien vom Bf mit der OMV Routex Karte mit den Endziffern 1848, gültig bis 09/12, bezahlt worden, ab September 2012 seien die Zahlungen mit der OMV Routex Karte mit den Endziffern 2531, gültig bis 09/15, erfolgt.

Auch ein Beleg über die Bezahlung der Maut für die Fahrt durch den Karawankentunnel (slowenisch: Predor Karavanke) vom 15.4.2012, 12:06 Uhr, beginnend von der slowenischen Seite weise die Bezahlung unter Verwendung der OMV Routex Karte mit den Endziffern 1848 auf.

Aufgrund dieses Beleges und der darauf festgehaltenen Bezahlung mit der OMV Routex Karte mit den Endziffern 1848, die eindeutig dem Bf zuzuordnen sei, sei davon auszugehen, dass der Bf sich am Sonntag den 15.4. 2012, in der Mittagszeit tatsächlich bei der Mautstelle auf der slowenischen Seite des Karawankentunnels befunden habe. Der Darstellung des Bf, er sei am Sonntag, den 15.4.2012 im Wellnessgarten in P am See (MM) gewesen, könne daher nicht gefolgt werden. Auch die Richtigkeit der Eintragungen im Fahrtenbuch über die Fahrten am 14.4.2012 und das Nichvorhandensein von Eintragungen für den 16.4.2012 würden daher zweifelhaft erscheinen. Das tatsächliche

Geschehen lasse sich daher für diese Tage aus dem Fahrtenbuch nicht ablesen und das Stattfinden von Privatfahrten in größerem Umfang lasse sich nicht ausschließen.

Um Stellungnahme werde ersucht, wobei sämtliche vom Fahrtenbuch abweichende Angaben durch entsprechende Belege bzw. Unterlagen nachzuweisen seien.

2.) Eine Tankrechnung der OMV Tankstelle AA, stamme vom Sonntag, den 6.5.2012. Laut Fahrtenbuch sei das Dienstfahrzeug an diesem Tag aber nicht bewegt worden. Diese Tankrechnung sei im Fahrtenbuch erst am Montag, den 7.5.2012 erfasst worden. Tatsächlich sei der Bf laut der vorliegenden Rechnung am Sonntag den 6.5.2012 mit dem Dienstfahrzeug gefahren und es müsse als unwahrscheinlich angesehen werden, dass er ausschließlich zum Auftanken des Fahrzeuges unterwegs gewesen sei. Es würden jedenfalls Angaben über die am 5.6.2012 zurückgelegten privaten Fahrten fehlen, die - wie durch den Tankzettel bewiesen sei – tatsächlich stattgefunden haben müssten.

Um Stellungnahme werde ersucht, wobei sämtliche vom Fahrtenbuch abweichende Angaben durch geeignete Belege bzw. Unterlagen nachzuweisen seien.

3.) Der Wohnsitz des Bf in CC liege laut Routenplaner Viamichelin rund 600 m und nicht 300 m von seiner Arbeitsstätte bei der Fa. C in DD entfernt. Im Fahrtenbuch scheine nicht eine einzige private Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Fahrtenbuch auf. Dies obwohl Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Privatfahrten darstellen würden (vgl VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0028) und der Bf sich laut seinen Angaben generell in der Zentrale an der genannten Adresse befinde, sofern keine Lieferantenbesuche, Länderreisen, Messen oder sonstige Auswärtstermine stattfinden würden und obwohl er seine Reisen entweder von der Zentrale oder von seinem Wohnort antrete. Zumindest bei Reiseantritt von der Zentrale, müssten zuvor als privat zu beurteilende Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte angefallen sein. Die Anzahl der von der Zentrale angetretenen Fahrten lasse sich aber nicht aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ableiten. Ebensowenig seien die Anzahl der Fahrten, die zur Rückkehr an den Wohnsitz von der Zentrale aus getätigt worden seien, aus dem Fahrtenbuch feststellbar. Auch wenn es sich um eine kurze Strecke handle, könne bei einer häufigen Zurücklegung dieser Strecke in die eine und/oder andere Richtung eine nicht unbeachtliche private Wegstrecke angefallen sein. Insoweit sei das vorgelegte Fahrtenbuch ebenfalls materiell unrichtig.

Um Stellungnahme werde ersucht, wobei sämtliche vom Fahrtenbuch abweichende Angaben durch geeignete Belege bzw. Unterlagen nachzuweisen seien.

4.) Eine stichprobenartige Überprüfung weiterer Fahrten zeige, dass der Bf für die Fahrten von H zum EE und retour nach H beispielsweise 121 km, 125 km, aber auch 132 km für den Hin- und Rückweg (in Summe) angesetzt habe, ohne dass aus dem Fahrtenbuch der Grund für die unterschiedlichen Kilometerangaben ersichtlich sei. Laut dem Routenplaner von Google Maps, der auf der Homepage des EEE angeboten werde, betrage die Fahrt von CCC zum EF 55 km. Auf dieser Strecke würden sich somit Differenzen von 11, 15 km oder 22 km für Hin- und Rückfahrt zwischen den verschiedenen Angaben des Bf und dem Routenplaner ergeben, die grundsätzlich auch Spielräume für private Fahrten offen ließen.

Auch diesbezüglich möge eine entsprechend untermauerte Stellungnahme abgegeben werden.

5.) Der Bf werde eingeladen, die Aufzeichnungen des Arbeitgebers über die von ihm im Streitjahr 2012 konsumierten Urlaubstage dem Datum nach und seine Krankenstandstage, ebenfalls datumsmäßig aufgeschlüsselt, vorzulegen.

Dieser Vorhalt ist von Seiten des Bf unbeantwortet geblieben.

Dazu wird erwogen:

A) Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 5.9.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 3.9.2013 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

B) Einkommensteuer 2012 – Sachbezug:

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 zufließen.

Nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die wichtigsten Sachbezüge sind in der bundeseinheitlichen SachbezugswerteVO geregelt und soweit Sachbezüge in der SachbezugswerteVO geregelt sind, gelten diese Werte als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs. 1 erster Satz SachbezugswerteVO ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist nach § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Als Beweismittel im Abgabungsverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

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

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

Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlicher Interessen zu geben.

Im Beschwerdeverfahren haben nach § 269 Abs. 1 erster Satz BAO die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Im gegenständlichen Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Bf außer Streit. Zu klären bleibt die Frage, ob an Stelle des Sachbezuges nach § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO jener nach § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO anzusetzen ist, ob also der Bf den Nachweis dafür erbringen konnte, dass die Anzahl der von ihm privat gefahrenen Strecken im Jahr 2012 nicht über durchschnittlich 500 km monatlich lag.

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut fordert § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO, dass der Umstand, dass die Privatfahrten 6.000 km jährlich nicht übersteigen, nachgewiesen wird. Eine bloße Glaubhaftmachung genügt nicht.

Der in § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO geforderte Nachweis verlangt eine konkrete Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken im Sinne des § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO zurückgelegten Kilometer und die Beibringung geeigneter Beweismittel, wobei das Verfahrensrecht keine Beschränkung der Beweismittel kennt. (Vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0191, VwGH vom 27.2.2003, 99/15/0193, VwGH vom 23.11.2004, 2001/15/0083).

Übliches Beweismittel zur Nachweisführung im Sinne des § 4 Abs. 2 SachbezugswerteVO ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Die Eintragungen in einem Fahrtenbuch dienen in erster Linie dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung, wie sich die gesamt gefahrenen Kilometer auf berufliche und privat veranlasste Fahrten verteilen. (Vgl. VwGH vom 12.6.1985, 83/13/0219).

Ein inhaltlich ordnungsgemäßes Fahrtenbuch hat dementsprechend die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten; es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich sowie in geschlossener Form, die nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen als solche kenntlich werden lässt, geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Ein

mit Hilfe eines Computerprogramms elektronisch geführtes Fahrtenbuch genügt den Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen sind oder dokumentiert und offen gelegt werden. Die Fahrtenbuchführung mittels Excel-Datei ist aufgrund der nachträglichen Änderungsmöglichkeiten des Datenbestandes nicht ordnungsgemäß. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 53 zu § 15 und TZ 220 zu § 16).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und in der Folge auch das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs und unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemein menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. (VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0135)

Der Bf wohnt in CC und war im Streitjahr 2012 als internationaler Einkaufsleiter der Fa. C tätig. Die Unternehmenszentrale der Fa. C, welche gleichzeitig die Arbeitsstätte des Bf ist, befindet sich in FF. Die Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte beträgt laut Routenplaner Viamichelin 0,6 km. Dem Bf wurde von seinem Arbeitgeber ein PKW mit dem amtlichen Kennzeichen xyz zur Verfügung gestellt. Die Fa. C setzte für dieses Fahrzeug einen monatlichen Sachbezug von € 335,68 monatlich an. Neben dem Firmen-PKW stand dem Bf noch ein privates Kraftfahrzeug, nämlich ein Audi A 3 mit dem amtlichen Kennzeichen abc, zur Verfügung.

Der Bf hat für den Firmen-PKW mit dem amtlichen Kennzeichen xyz ein Fahrtenbuch vorgelegt, welches mit Hilfe von Microsoft Excel erstellt wurde. Er hat in diesem Fahrtenbuch eine Trennung in berufs- bzw. privat bedingte Fahrten vorgenommen, hinsichtlich der Privatfahrten fehlen jedoch jegliche Angaben über Ausgangs- und Zielpunkt der einzelnen Fahrten. Weiters scheinen in dem vorgelegten Fahrtenbuch keine Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte auf. Hinsichtlich der betrieblichen Fahrten wurden keine genauen Routenangaben gemacht, Anfangs- und Zielpunkte aber angeführt; teilweise erfolgten jedoch nur Ortsangaben ohne genaue Adressen. Im Übrigen stimmen die im Fahrtenbuch erfassten Anfangs- und Endkilometerstände überein. Das Fahrtenbuch enthält auch Tankeintragungen und zwar an welchem Tag wie viele Liter getankt wurden; dazu wurden auch Tankrechnungen vorgelegt. Im Übrigen wurden auch über Mautzahlungen vorgelegt. Die in den ebenfalls vorgelegten Rechnungen der Fa. KK vom 17.4.2012, vom 10.5.2012 und vom 25.9.2012 angegebenen Kilometerstände decken sich mit den Angaben über die Kilometerstände im Fahrtenbuch.

Gleichzeitig hat der Bf eine Jahresübersicht für 2012 anhand des Fahrtenbuchs erstellt, aus der sich insgesamt 31.219 gefahren Kilometer ergeben, wobei 26.355 km betrieblich und 4.864 km privat gefahren worden seien.

Aufgrund der Tatsache, dass das vorgelegte Fahrtenbuch mit Hilfe von Microsoft Excel erstellt wurde, handelt es sich grundsätzlich um ein nicht formell ordnungsgemäß

geführtes Fahrtenbuch, da dieses Programm – wie bereits gesagt – die Möglichkeit eröffnet, den bereits erfassten Datenbestand nachträglich abzuändern; der ursprüngliche Datenbestand und die erfolgten Änderungen sind, sobald das Programm beendet wurde, nicht mehr nachvollziehbar.

Der Umstand, dass Aufzeichnungen nicht formell ordnungsgemäß sind, berechtigt für sich allein allerdings noch nicht den Schluss, dass die Aufzeichnungen auch in materieller Hinsicht unzureichend sind. (Vgl. UFS vom 22.6.2007, RV/0676-I/06, UFS vom 21.5.2012, RV/0518-S/10).

Wesentlich ist letztlich die Überprüfbarkeit und Nachprüfbarkeit der darin enthaltenen Angaben und das Übereinstimmen dieser Angaben mit den tatsächlichen Verhältnissen.

Bei einer näheren inhaltlichen Überprüfung dieses für das Streitjahr 2012 geführten Fahrtenbuchs anhand der vorgelegten Tankrechnungen und anderer vom Bf vorgelegter Belege ist nun das Bundesfinanzgericht unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Wahrung des Parteiengehörs) - wie dem dargestellten Verlauf des Beschwerdeverfahrens zu entnehmen ist - und unter Beachtung des § 167 Abs. 2 BAO- wie nachstehend dargestellt wird - zu folgendem Ergebnis gekommen:

Sämtliche Tankrechnungen von Jänner bis Ende August 2012 wurden mit der OMV Routex Karte mit den Endziffern 1848, gültig bis 09/12, bezahlt, ab September 2012 erfolgten die Zahlungen mit der OMV Routex Karte mit den Endziffern 2531, gültig bis 09/15.

Auch ein Beleg über die Bezahlung der Maut für die Fahrt durch den Karawankentunnel (slowenisch: Predor Karavanke) vom 15.4.2012, 12:06 Uhr, beginnend von der slowenischen Seite weist die Bezahlung unter Verwendung der OMV Routex Karte mit den Endziffern 1848 auf.

Aufgrund dieses Beleges und der darauf festgehaltenen Bezahlung mit der OMV Routex Karte mit den Endziffern 1848, die eindeutig dem Bf zuzuordnen ist, ist davon auszugehen, dass der Bf sich am Sonntag den 15.4. 2012, in der Mittagszeit tatsächlich bei der Mautstelle auf der slowenischen Seite des Karawankentunnels befunden hat. Der Darstellung des Bf, er sei am Sonntag, den 15.4.2012 im Wellnessgarten in P am See (MM) gewesen, kann daher nicht gefolgt werden.

Im Fahrtenbuch werden am 15.4.2012 Privatfahrten im Ausmaß von 65 km bekanntgegeben. Da Anfangs- und Endpunkt der Fahrt nicht angegeben werden, kann aus dem Fahrtenbuch nicht nachvollzogen werden, wo diese Fahrt stattgefunden hat. Bei Überprüfung der Tage vor und nach dem 15.4.2012 fällt allerdings auf, dass der Bf laut Fahrtenbuch am Freitag, den 13.4.2012, mit dem Dienstfahrzeug von H nach UU und wieder retour gefahren sei, sodass sich das Fahrzeug am Ende dieses Tages in H befunden haben müsste. Am Samstag, den 14.4.2012, sei das Fahrzeug laut Fahrtenbuch für private Fahrten genutzt worden und zwar im Ausmaß von 69 km. Am 16.4.2012 sei das

Dienstfahrzeug nicht bewegt worden, am 17.4.2012 sei die nächste betriebliche Fahrt von H aus angetreten worden.

Im Hinblick darauf, dass sich der Bf in der Mittagszeit des 15.4.2012 (Sonntag) nachweislich beim Karawankentunnel befand, die Entfernung von dort nach H laut dem Routenplaner Viamichelin über 200 km beträgt, im Fahrtenbuch an diesem Tag Privatfahrten von nur 65 km eingetragen sind, am Samstag laut Fahrtenbuch lediglich 69 km zurückgelegt worden seien und sich das Fahrzeug am Freitag abends in H befunden haben soll, am Montag überhaupt keine Fahrten im Fahrtenbuch aufscheinen und sich am Dienstag, den 17.4.2012, das Dienstfahrzeug zu Tagesbeginn in H befunden haben soll, ist im Einklang mit den Denkgesetzen der Schluss zu ziehen, dass auf jeden Fall für den Zeitraum 14. bis 16 April 2012 die Eintragungen im Fahrtenbuch nicht dem tatsächlichen Geschehen entsprechen, da in dieser Zeit - nach den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch - nicht 200 km vom Karawankentunnel bis zum Endpunkt in H zurückgelegt worden seien und an diesem Wochenende auch eine Fahrt von H in Richtung Slowenien, die zuvor erfolgt sein musste, aus dem Fahrtenbuch nicht herauslesbar sei. Diese Schlussfolgerung konnte von Seiten des Bf – wie das Vorhalteverfahren zeigt – nicht widerlegt werden.

Das Fahrtenbuch ist somit zumindest für diesen Zeitraum inhaltlich nicht richtig. Die sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit des Fahrtenbuchs ist somit nicht gesichert. Es ist nicht gesichert, dass die privaten Fahrten zur Gänze erfasst wurden.

Dies ist umso bedeutsamer als es sich bei der Strecke zwischen H und dem Karawankentunnel und eine Distanz von über 200 km handelt, hin und retour eine Strecke von über 400 km zurückzulegen ist und zusätzlich der Karawankentunnel nicht das endgültige Ziel gewesen sein kann, sodass noch zusätzliche Kilometer in völlig unbekannter Höhe gefahren sein mussten. Da laut Angaben des Bf von zumindest 4.864 privat gefahrenen Kilometer im Streitjahr 2012 auszugehen ist, die Differenz zu den maximal zulässig privat gefahrenen 6000 km 1.136 km beträgt, könnte bereits die Hälfte durch diese ungeklärten Privatfahrten konsumiert worden sein.

Weiters stammt eine Tankrechnung der Fa. VV, vom Sonntag, den 6.5.2012. Laut Fahrtenbuch sei das Dienstfahrzeug an diesem Tag aber nicht bewegt worden. Diese Tankrechnung wurde im Fahrtenbuch erst am Montag, den 7.5.2012, erfasst. Tatsächlich fuhr der Bf laut der vorliegenden Tankrechnung aber am Sonntag, den 6.5.2012, mit dem Dienstfahrzeug und es muss nach dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut als unwahrscheinlich angesehen werden, dass er ausschließlich zum Auftanken des Fahrzeuges unterwegs war. Es fehlen somit Angaben über die am 5.6.2012 zurückgelegten privaten Fahrten, die - wie durch den Tankzettel bewiesen ist – tatsächlich stattgefunden haben müssen. Auch diesen im Rahmen des Vorhalteverfahrens dem Bf bekanntgegebenen Überlegungen ist von Seiten des Bf nicht widersprochen worden.

Zusätzlich ist festzuhalten, dass der Wohnsitz des Bf in CC laut Routenplaner Viamichelin – wie ebenfalls unwidersprochen bleibt - rund 600 m von seiner Arbeitsstätte bei der Fa. C in FF, entfernt liegt und im Fahrtenbuch nicht eine einzige private Fahrt zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte im Fahrtenbuch aufscheint. Dies obwohl Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Privatfahrten darstellen (vgl VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0028) und der Bf sich laut seinen Angaben generell in der Zentrale an der genannten Adresse befindet, sofern keine Lieferantenbesuche, Länderreisen, Messen oder sonstige Auswärtstermine stattfinden und obwohl er seine Reisen entweder von der Zentrale oder von seinem Wohnort antritt. Zumindest bei Reiseantritt von der Zentrale müssen zuvor als privat zu beurteilende Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte angefallen sein. Die Anzahl der von der Zentrale angetretenen Fahrten lässt sich aber nicht aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ableiten. Ebenso wenig sind die Anzahl der Fahrten, die zur Rückkehr an den Wohnsitz von der Zentrale aus getätigt wurden, aus dem Fahrtenbuch feststellbar. Auch wenn es sich um eine kurze Strecke handelt, kann bei einer häufigen Zurücklegung dieser Strecke in die eine und/oder andere Richtung eine nicht unbeachtliche private Wegstrecke angefallen sein. Insoweit ist das vorgelegte Fahrtenbuch ebenfalls materiell unrichtig.

Eine stichprobenartige Überprüfung weiterer Fahrten zeigt, dass für die Fahrten von H zum EF in OO, und retour nach H beispielsweise 121 km, 125 km, aber auch 132 km für den Hin- und Rückweg (in Summe) angesetzt wurden, ohne dass aus dem Fahrtenbuch der Grund für die unterschiedlichen Kilometerangaben ersichtlich ist. Laut dem Routenplaner von Google Maps, der auf der Homepage des EEE angeboten wird, beträgt die Fahrt von CCC zum EF 55 km. Auf dieser Strecke ergeben sich somit Differenzen von 11 km, 15 km oder 22 km für Hin- und Rückfahrt zwischen den verschiedenen Angaben des Bf und dem Routenplaner, die grundsätzlich auch Spielräume für private Fahrten offen lassen.

Die tatsächlichen Verhältnisse lassen sich aus dem vorgelegten Fahrtenbuch somit nicht mit der erforderlichen Sicherheit nachvollziehen. Es ist aufgrund der Mangelhaftigkeit des Fahrtenbuchs nicht – wie von der zitierten SachbezugswerteVO gefordert - nachgewiesen, dass die maximale Anzahl von 6.000 km jährlich tatsächlich nicht überschritten wurde. Auch wenn die Anzahl der im Streitjahr 2012 gesamt gefahrenen Kilometer letztlich richtig im Fahrtenbuch aufscheint, so kann doch die Aufteilung der gesamt gefahrenen Kilometer auf berufliche und privat gefahrene Kilometer anhand des gegenständlichen Fahrtenbuchs – wie die Beweiswürdigung ergeben hat - aufgrund der angesprochenen Mängel nicht nachgewiesen werden; andere geeignete Beweismittel zur Aufklärung der im Fahrtenbuch festgestellten Mängel bzw. zur Ermittlung der privat und beruflich zurückgelegten Strecken sind trotz entsprechender Aufforderung nicht vorgelegt worden. Dem Umstand, dass der Bf auch über ein eigenes privates Kraftfahrzeug verfügt, kann bei der gegebenen Sachlage keine ausschlaggebende Bedeutung zukommen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 ist daher - mangels entsprechendem Nachweis, dass die privat gefahrenen Kilometer 6.000 km nicht überschritten haben - als unbegründet abzuweisen.

C) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision nicht zulässig, da sich bereits aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 der SachbezugswerteVO ergibt, dass bei unbestrittener privater Verwendung des PKWs der verminderte Sachbezug vom Nachweis abhängt, dass die durchschnittliche monatliche Fahrtstrecke im Jahr nicht mehr als 500 km beträgt. Insoweit liegt also eine unschwer lösbare Rechtsfrage vor, wobei zusätzlich die Frage des Nachweises (nach einem ordnungsgemäß und vollständig durchgeführten Ermittlungsverfahren und unter Wahrung des Parteiengenhörs) mit Hilfe des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung und damit – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 25.4.2013, 2012/15/0135) ausführt – anhand der Denkgesetze und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu lösen ist.

Salzburg-Aigen, am 13. Juni 2014