



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 11. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung 2006 beantragte der Berufungswerber (Bw.) u.a. die Berücksichtigung von Differenzfahrtkosten (amtliches Kilometergeld abzüglich Dienstgeberersätze) im Gesamtbetrag von € 3.105,94.

Nach Aufforderung durch das Finanzamt legte er hiezu eine (handschriftlich erstellte) Aufstellung der von ihm durchgeführten beruflichen Fahrten vor (Bl. 5 bis 8 d. FA- Aktes).

Das Finanzamt erließ am 11.7.2007 einen ESt- Bescheid, wobei die beantragten Fahrtkosten nicht berücksichtigt wurden. Begründet wurde dies wie folgt:

Es liege kein Nachweis (Fahrtenbuch) vor, dass die strittigen Reisen mit dem eigenen Auto durchgeführt wurden.

Der Bw. erhab gegen den angeführten Bescheid form- und fristgerecht Berufung und beantragte den Ansatz der vom Finanzamt nicht berücksichtigen Fahrtkosten. Der Berufung wurde eine mit MS- Excel erstellte Aufstellung betr. die durchgeführten Dienstreisen beigeschlossen (Bl. 104 bis 110 d. FA- Aktes).

Das Finanzamt erließ am 25.2.2009 eine hinsichtlich der beantragten Fahrtkosten abweisliche Berufungsvorentscheidung, wobei die Nichtberücksichtigung der Fahrtkosten wie folgt begründet wurde:

„Die Bedenken des Finanzamtes Landeck Reutte, wonach für die Inanspruchnahme von Kilometergeldern kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliegt bzw. die übermittelten Aufzeichnungen nachträglich erstellt wurden, konnten Ihrseits nicht ausgeräumt werden.

Sie behaupten zwar, dass nach jeder Fahrt die Kilometerleistung erstellt bzw. ins Fahrtheft eingetragen wurde (vgl. Ihre Stellungnahme vom 21. September 2007). Lediglich die Eintragung der Kilometerleistung ist nicht ausreichend.

In Wiederholung der Argumentation (vgl. Bedenkenvorhalt des Finanzamtes Landeck Reutte vom 13. August 2007) wird ausgeführt:

Damit das Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es

- übersichtlich,
- inhaltlich korrekt (Angabe des benutzten Kraftfahrzeuges, Datum der Reise = Reisetag, Abfahrts-, Ankunftszeitpunkt (Uhrzeit) und Reisedauer, die Anzahl der gefahrenen Kilometer (unter Anführung des jeweiligen Anfangs- und Endkilometerstandes), Ausgangs- und Zielpunkt der Reise; Reiseweg, Zweck der Dienstreise, Unterschrift des Reisenden und
- zeitnah

geführt werden.

Der Reiseweg ist so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke anhand der Straßenkarte nachvollziehbar ist.

Kurzum, ein Fahrtenbuch hat als Eigenbeleg des Fahrzeugführers begrifflich die Aufgabe zu erfüllen, über die mit einem Fahrzeug unternommenen Fahrten Rechenschaft abzulegen. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine "buch"-förmige äußere Gestalt aufweisen sollen, verlangt der allgemeine Sprachgebrauch des Weiteren, dass die erforderlichen Angaben (siehe oben angeführte Voraussetzungen) in einer gebundenen oder jedenfalls in einer sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Diese zeitnahe und geschlossene Dokumentation der Fahrten erlegt dem Steuerpflichtigen nach Lage der Dinge keine unangemessene[n] Belastungen auf. Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass der zu führende Belegnachweis sich auf Vorgänge bezieht, die sich allein in der Sphäre des Steuerpflichtigen zugetragen haben und die zu einem späteren Zeitpunkt nur in sehr eingeschränktem Umfang und nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand auf ihre richtige Darstellung hin überprüft werden können.

Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei - wie im gegenständlichen Fall - genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt werden.

Das von Ihnen verwendete Programm MS-Excel eröffnet die Möglichkeit zu einer nachträglichen Veränderung bereits eingegebener Daten, deren Reichweite in der Datei selbst nicht näher dokumentiert wird. Dadurch können die Eintragungen zu einem späteren Zeitpunkt ohne größeren Aufwand an praktisch jedes gewünschte Ergebnis angepasst werden. Der Ausdruck einer solchen Datei ist deshalb zum Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit der erforderlichen Angaben nicht geeignet, zumal nicht nachvollziehbar ist bzw. Sicherheit darüber besteht, zu welchem Zeitpunkt (zeitnah oder nachträglich) die Daten erfasst wurden.

Fazit ist, dass ein mit MS-Excel geführtes Fahrtenbuch formell nicht ordnungsgemäß ist, da die Software die Möglichkeit eröffnet, den bereits erfassten Datenbestand im Nachhinein abzuändern, wobei der Zeitpunkt der ersten Erfassung, der ursprüngliche Bestand oder allfällig erfolgte Änderungen nicht mehr nachvollziehbar sind.

Soll abgabenfreies Kilometergeld für berufliche Fahrten mit dem eigenen Pkw lukriert werden, sind der Abgabenbehörde ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch - oder andere entsprechende Nachweise - vorzulegen. Ordnungsgemäß heißt, dass nicht nur inhaltlich richtige Eintragungen vorliegen müssen, sondern auch, dass diese Eintragungen zeitnah erfolgt sind. Da das Programm MS-Excel nachträglich Veränderungen ermöglicht, ist Ihr mit Excel geführtes Fahrtenbuch formell nicht ordnungsgemäß.

Auch die zu Ihrem Excel-Fahrtenbuch ergänzend übermittelten Unterlagen (Reiserechnungskopien) vermögen nicht die inhaltliche Richtigkeit des formell nicht ordnungsmäßigen Fahrtenbuches zu belegen, auch wenn - zu welchem Zeitpunkt auch immer - auf diesen Reiserechnungen Ihrerseits vermerkt wurde, dass die Reisebewegungen mit dem Privat-Kfz durchgeführt wurden.

Für den Dienstgeber ist dieser Vermerk nämlich nach ha. Ansicht einerlei, da Ihnen der Dienstgeber ohnedies nur die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels vergütet hat. Darüber hinaus hat der für den zu approbierenden Dienstauftrag zuständige Leiter auf allen Reiserechnungen bestätigt, dass die jeweilige Dienstreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchzuführen ist bzw. kein Dienstinteresse an der Benutzung des beamteneigenen Kraftfahrzeuges besteht.

Weitere Unterlagen zum Nachweis darüber, dass die beruflichen Reisen mit Ihrem eigenen Kraftfahrzeug durchgeführt wurden, liegen nicht vor.
Die begehrten Kilometergelder bleiben daher außer Ansatz.“

Mit Schreiben vom 5.3.2009 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an den UFS und brachte ergänzend vor:

„Ich stehe im Bundesdienst und werde fallweise zu Dienstreisen verpflichtet. Für jede dieser Dienstreisen bedarf es eines schriftlichen Dienstauftrages im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 4 RGV 1955. Nach Genehmigung durch den Dienststellenleiter wird die Dienstreise angetreten und nach den Bestimmungen der RGV 1955 abgerechnet. Auf den angeführten Dienstreisen wird schriftlich vermerkt, ob die Dienstreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder mit dem Privat-Kfz oder bundeseigenen Fahrzeugen durchzuführen ist.

Gemäß den bereits vorgelegten Aufzeichnungen habe ich die beantragten Dienstreisen mit dem eigenen Privat-Kfz durchgeführt, habe allerdings nur die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel ersetzt bekommen. Eine Durchführung der Fahrten mit [den] öffentlichen Verkehrsmitteln ist infolge der schlechten Verkehrsanbindung praktisch nicht durchführbar gewesen (Dienstreisen nach Seebenstein, Kufstein, Wörgl, Steinberg, Absam usw.).

Für sämtliche Dienstreisen habe ich ein Fahrtenbuch in elektronischer Form geführt, das Monat, Tag, Route (Abfahrtsort-Zielort), Kilometerstand vorher und Kilometerstand nachher der Dienstreise anführt.

Das Fahrtenbuch habe ich mit dem Microsoft Excel geschrieben.

Sämtliche Differenzreisekosten, Kilometergelder abzüglich der vom Arbeitgeber erhaltenen Kostenersätze, wurden mit der Begründung aberkannt, dass das Fahrtenbuch formell nicht ordnungsgemäß sei.

Ich verweise darauf, dass sich die Richtigkeit meiner angeführten Werbungskosten einerseits aus den mehrfach kontrollierten Reiserechnungen sowie aus dem Vermerk "Privat-Kfz" auf dem jeweiligen Formular "Dienstauftrag" ergibt.

Was den formellen Einwand einer theoretisch möglichen Veränderung des Fahrtenbuches anlangt, verweise ich auf die Entscheidung des VwGH vom 23.5.1990, 86/13/0181, in der ein Nachweis nicht nur durch die ordnungsgemäße Führung und Vorlage eines Fahrtenbuches, sondern auch durch andere Aufzeichnungen, insbesondere durch Reisekostenabrechnungen zugelassen wird.

Weiters verweise ich auf die Arbeitnehmerveranlagung 2005, wo der unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 9.7.2008, RV/0426-I/07, die berichtigten "Reisekostendifferenzen" als Werbungskosten anerkannt hat.

Durch den Dienstgeber wird bestätigt, dass die Dienstreisen mit meinem eigenen Privat-Kfz durchgeführt wurden (siehe Beilage)."

Anlässlich der persönlichen Vorsprache beim UFS- Referenten vom 13.1.2012 schränkte der Bw. sein Berufungsbegehr auf die in der beigeschlossenen Berechnungstabelle angeführten Fahrtziele ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Weiters sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 die Ausgaben eines Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein bei Vorliegen von zusätzlichen Voraussetzungen zustehendes Pendlerpauschale abgegolten.

Aus den angeführten gesetzlichen Regelungen ergibt sich, dass das Gesetz zwischen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einerseits und sonstigen beruflich veranlassten Fahrten andererseits unterscheidet. Während bei einem Arbeitnehmer die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausschließlich in Form eines Absetzbetrages und (zutreffendenfalls) pauschalierter Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden, sind Ausgaben für andere beruflich veranlasste Fahrten in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten absetzbar. Bei Benützung eines privaten KFZ wird im letztgenannten Fall eine Schätzung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (im Streitjahr

0,376 € pro km) im Regelfall zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Wenn nunmehr der Gesetzgeber hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur eine eingeschränkte steuerliche Berücksichtigung der entstandenen Aufwendungen zulässt, ist von entscheidender Bedeutung, wie diese besondere Art beruflich veranlasster Fahrten von Fahrten abzugrenzen ist, bei welchen die entstandenen Kosten in tatsächlicher Höhe abgesetzt werden können. Dazu ergibt sich aus der Judikatur, dass

- als "Wohnung" im Sinne der einschlägigen Gesetzesbestimmung jener Ort gilt, von dem aus sich der Arbeitnehmer regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte begibt, und als "Arbeitsstätte" jener Ort anzusehen ist, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024),
- es kennzeichnend für eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist, dass diese mit dem Ziel unternommen wird, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren (VwGH 28.3.2000, 97/14/0103) und
- bei auf der Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte (oder umgekehrt) unternommenen dienstlichen Verrichtungen Werbungskosten in tatsächlicher Höhe lediglich für zusätzlich zurückgelegte, über das Ausmaß der Strecke, welche durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfällig zustehendes Pendlerpauschale abgegolten ist, hinausgehende Fahrtstrecken berücksichtigt werden dürfen (vgl. in diesem Sinne VwGH 27.3.1996, 92/13/0205).

Zusammengefasst ergibt sich aus dieser Rechtsprechung, dass für Aufwendungen im Zusammenhang mit Fahrten, welche ein Arbeitnehmer (auch) auf der Strecke Wohnung - Arbeitsstätte beruflich veranlasst durchführt, die Anerkennung von Werbungskosten in tatsächlich angefallener Höhe dem Grunde nach dann möglich ist, wenn diese Fahrten nicht in Verbindung mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. der Rückkehr in die Wohnung stehen und daher zusätzlich zu den bzw. an Stelle der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte anfallen (siehe hiezu auch die den Bw. betreffende Entscheidung des UFS v. 9.7.2008, RV/0426-I/07).

Zum vorliegenden Berufungsfall ist eingangs festzuhalten, dass ein Steuerpflichtiger nach § 138 Abs. 1 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen hat. Nur wenn diesem ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, genügt die Glaubhaftmachung. In diesem Zusammenhang steht fest, dass es dem Bw. jedenfalls zumutbar gewesen wäre, die tatsächliche Art der Durchführung der in Rede stehenden Fahrten anhand von zeitnahe erstellten und aussagekräftigen Unterlagen nachzuweisen.

Auf Grund der Ergebnisse des durchgeföhrten Verwaltungsverfahrens steht fest, dass der Bw. über seine Fahrten weder ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch noch gleichartige Aufzeichnungen geföhrt hat. Insbesondere fehlen in den vorgelegten Unterlagen (auch in den nachträglich als Beilage zur Berufung übermittelten EXCEL-Tabellen) vollständig die Anfangs- und Endkilometerstände des von ihm verwendeten Fahrzeuges und ist daher eine aussagekräftige Prüfung und Nachvollziehbarkeit hinsichtlich der tatsächlich beruflich zurückgelegten Fahrtstrecken nicht gegeben. Erschwerend kommt noch hinzu, dass die Kilometerangaben in den vom Bw. erstellten händischen Zusammenstellungen, welche offensichtlich in einem Zuge für das ganze Kalenderjahr erstellt wurden, nicht - mit sechs Ausnahmen - stets auf "0" enden, sondern auch mit den sich aus dem Routenplaner ergebenden Kilometerstrecken zu den einzelnen Orten teilweise grob nicht übereinstimmen. In diesem Zusammenhang wird offensichtlich, dass der Bw. über keinerlei zeitnahe geföhrte Aufzeichnungen über die von ihm tatsächlich durchgeföhrten Fahrten verfügt. Zeitnahe, ordnungsgemäß geföhrte und nachprüfbare Aufzeichnungen (in Form eines Fahrtenbuches oder inhaltlich gleichartiger Unterlagen) wären aber die Voraussetzung für eine antragsgemäß Anerkennung der begehrten Kilometergelder.

Aufgrund der vorgelegten Reiserechnungskopien und der Bestätigung des Dienstgebers des Bw. (X.) v. 2.3.2009, dass der Bw. die streitgegenständlichen Dienstfahrten u.a. im Jahr 2006 mit seinem privaten Pkw. durchgeföhrt habe (Bl. 137 d. FA- Aktes), geht der UFS in Ermangelung anderer Sachverhaltshinweise bzw. Feststellungen des Finanzamtes in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) davon aus, dass der Bw. die in der beigeschlossenen Aufstellung angeführten Dienstfahrten tatsächlich unternommen und hiebei auch seinen privaten Pkw verwendet hat.

Im Hinblick auf die äußerst mangelhaften Fahraufzeichnungen sieht sich der UFS jedoch dazu veranlasst, die konkreten Fahrtstrecken anhand eines Routenplaners (www.viamichelin.de) zu ermitteln, wobei bezüglich der Fahrten nach Lienz die Route über die Felbertauernstraße angesetzt wurde.

Hinsichtlich der Fahrtstrecken ist weiters anzumerken, dass der Bw. am 13.1.2012 sein Berufungsbegehren eingeschränkt hat und den Ansatz der Fahrt vom 13.3.2006 nicht mehr begehrte.

Auch hinsichtlich der Fahrten vom 16.5.2006, 6.6.2006, 17.7.2006, 1.9.2006 und 20.10.2006 schränkte der Bw. sein Begehen (hinsichtlich der anzusetzenden Strecken) ein, wobei hinsichtlich der Details der Einschränkung auf die der Berufungsentscheidung beigeschlossene Berechnungstabelle verwiesen wird. Den obigen Ausführungen betreffend die

Konkurrenzproblematik mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale wurde durch die Einschränkung des Berufungsbegehrens vollinhaltlich Rechnung getragen.

Nachdem der Arbeitgeber nicht steuerbare Fahrtkostenersätze geleistet hat, weil nach den Bestimmungen der RGV eine Dienstreise (fiktiv) immer am Dienstort begonnen und beendet wird, müssen diese jedenfalls zur Gänze gegengerechnet werden, da Fahrtkostenvergütungen, auch wenn sie nach den gültigen Bestimmungen der RGV 1955 ausbezahlt werden, für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte bzw. tatsächlich nicht zurückgelegte Wegstrecken nicht unter § 26 EStG 1988 zu subsumieren sind.

Hinsichtlich der Berechnung der als Werbungskosten abzugsfähigen Differenzfahrtkosten wird auf die als Beilage angeschlossene Berechnungstabelle verwiesen, wobei festzuhalten ist, dass im Streitzeitraum das amtliche Km- Geld 0,376 € betragen hat.

Die vom Dienstgeber des Bw. für die Fahrten gewährten Kostenersätze wurden dem vom Bw. vorgelegten Nachweis über die Reisegebühren (1.1. bis 31.12.2006) entnommen (Bl. 21 und 22 des FA – Aktes).

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer 2006 wird auf das beigeschlossene Steuerberechnungsblatt verwiesen.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der Bw. seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat am 13.1.2012 zurückgezogen hat, konnte eine mündliche Verhandlung unterbleiben und war die Entscheidung durch den Referenten zu fällen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 17. Jänner 2012