



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 2

GZ. RV/0757-I/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.R., Adresse, vom 19. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 13. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

S.R. (im Folgenden: Bw) ist Salesmanager und bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Laut Bestätigung des Arbeitgebers wurde in den Monaten September bis Dezember 2011 für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ein monatlicher Sachbezug von 394,03 € angesetzt.

In seiner (elektronisch eingereichten) Steuererklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 machte er Reisekosten in Höhe von 5.294,97 € als Werbungskosten geltend. Mit Vorhalt vom 2. April 2012 wurde er u.a. aufgefordert die beantragten Werbungskosten in einer Aufstellung aufzulisten und durch Belege nachzuweisen.

Als Ergebnis dieser Überprüfung wurden im Einkommensteuerbescheid 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) die erklärten Werbungskosten nur im Betrag von 4.506,91 € zum

Abzug zugelassen. Der Differenzbetrag von 788,06 € ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige die Hälfte des vom Arbeitgeber angesetzten PKW- Sachbezuges (394,03 € x 4 = 1.576,12, davon die Hälfte) als Werbungskosten geltend gemacht hat. Begründet wurde der Bescheid (soweit für den Berufungsfall von Relevanz) wie folgt:

„Der Antrag auf Berichtigung des KFZ- Sachbezuges auf die Hälfte wird abgewiesen. Der halbe Sachbezugswert kann nach § 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung nur dann angesetzt werden, wenn nachweislich feststeht, dass das arbeitgebereigene KFZ im Kalenderjahr maximal durchschnittlich 500 Kilometer/Monat für Privatfahrten genutzt wurde. Das vorgelegte Fahrtenbuch entspricht nicht den Bestimmungen für ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch (Tag, Beginn der Fahrt (Ort, Zeit, Kilometerstand), Fahrtziel (Kunde/Arbeitsstätte/ etc.), Ende der Fahrt (Ort, Zeit, Kilometerstand), gefahrene Kilometer (beruflich/privat). Es liegt ein Fahrtenbuch vor, dieses ist aber mangelhaft geführt, sodass es keine entsprechende Beweiskraft entfalten kann.“

Die gegen den Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung wendet im Wesentlichen ein, der Bw. habe auch durch die einwandfreie Abrechnung seitens seines Arbeitgebers nachgewiesen, dass er wesentlich weniger als 500 km/ Monat privat gefahren sei. Dies könne er auch durch die vorgelegten Tankrechnungen belegen. Auch besitze er zwei weitere KFZ, welche er für den privaten Einsatz verwende. Somit sei eine private Nutzung seines Firmenwagens von weit unter 500 km/Monat (nämlich höchstens 300 km) mehr als glaubhaft. Somit stehe ihm das kleine Pauschale auf jeden Fall zu.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

„Voraussetzung für die Berichtigung des PKW- Sachbezuges auf die Hälfte nach der Sachbezugsverordnung ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Das vorgelegte Fahrtenbuch entspricht nicht den Bestimmungen dafür. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann. Weiters ist das Fahrtenbuch kalendarisch lückenlos zu führen. Es fehlen immer wieder Tagesaufzeichnungen (auch Urlaub/Krankenstand sind anzuführen) dazwischen. Als weiterer Nachweis wurde die Routex- Tankabrechnung vorgelegt. An Tagen an denen lt. Abrechnung das Auto betankt wurde, fehlen die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch, dass das Auto gefahren wurde.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird repliziert, dass er alle Reisen detailliert hinterlegt habe. Die Reisen hätten stattgefunden, als Beweis würden Besuchsberichte, KM-Buch und Reisenachweise vorliegen. Auf Wunsch könne er seine Urlaubstage bekannt geben, wobei er aber nicht verstehe, was dies mit der Kilometerabrechnung zu tun habe. Was das Tanken betreffe, könne es sein, dass er unter Umständen einen Tag vor oder nach der Reise getankt habe. Allerdings sei die Tankstelle in seiner Nachbarschaft und der Kilometerstand ändere sich beim Tanken nicht, da es sich nur um wenige Meter (nicht KM) handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegen Einnahmen 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 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 Absätze 1 und 2 des § 4 der zu § 15 Abs. 2 EStG ergangenen Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugsverordnung), BGBl II Nr. 2008/468 (im Folgenden: VO) führen unter dem Titel „Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges“ Folgendes aus

„§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten (BGBl II 2004/467, anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2004 enden).

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75 % der Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich (BGBl II 2004/467, anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2004 enden).“

Im Gegenstandsfall hat der Arbeitgeber in den Monaten September bis Dezember 2011 für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges einen monatlichen Sachbezug in Höhe von 394,03 € angesetzt. Während dem Grunde nach das Vorliegen einer Privatnutzung unstrittig blieb, besteht allein Streit darüber und entscheidet im Ergebnis den Berufungsfall, ob infolge des vom Bw. eingewendeten Ausmaßes der nicht beruflich veranlassten Fahrten nach § 4 Abs. 2 der VO die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges mit dem halben Sachbezugswert anzusetzen ist.

Nach dem klaren und diesbezüglich keinen Zweifel offen lassenden Wortlaut des § 4 Abs. 2 der VO ist der halbe Sachbezugswert dann anzusetzen, wenn die Privatfahrten im Jahresdurchschnitt **nachweislich** nicht mehr als 500 Kilometer monatlich betragen. Die VO verlangt hier nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch als Nachweis, daher kann der Nachweis auch auf andere Weise erfolgen. Sinnvollerweise wird ein Nachweis dennoch in der Form eines Fahrtenbuches erfolgen (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflage, § 15 EStG Rz 21).

An Sachverhalt ist unbedenklich davon auszugehen, dass der Bw. ein Fahrtenbuch führte, worin seine beruflichen und privaten Fahrten angeführt sind. Nach Meinung des Bw. werde

mit den Angaben in diesem Fahrtenbuch sein Berufungsvorbringen nachgewiesen, dass die monatlichen (durchschnittlichen) Privatfahrten ca. 300 Kilometer betragen würden. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Meinung, dieses Fahrtenbuch sei nicht ordnungsgemäß geführt worden, weshalb mit diesem Fahrtenbuch nicht der Nachweis geführt werden könne, dass im Gegenstandsfall die monatliche Fahrtstrecke der Privatfahrten unter 500 Kilometer liege.

Damit ein Fahrtenbuch einen (tauglichen und gesicherten) Nachweis der beruflichen und privaten Fahrten erbringen kann, muss dieses nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 28.2.1964, Zl. 2176/63, VwGH 16.9.1970, Zl. 373/70, VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083) fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Diese für ein inhaltlich ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch (siehe auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 15 EStG Tz 53) sprechenden (formellen) Kriterien erfüllt das vorgelegte Fahrtenbuch schon deshalb nicht, weil hinsichtlich der Privatfahrten jegliche Angaben hinsichtlich des Datums und des Ausgangs- und Zielpunktes der einzelnen Fahrten fehlen. Weiters fehlen abgestellt auf jede einzelne berufliche Fahrt vielfach die eingangs erwähnten detaillierten Angaben. Bei derart rudimentär bzw. kurSORisch geführten Aufzeichnungen ist die sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit der im Fahrtenbuch enthaltenen Angaben keinesfalls gesichert gegeben. Dies lässt sich im Streitfall an Hand folgender konkret feststellbarer Einzelfälle aufzeigen und belegen. Laut Fahrtenbuch betrug zum 19. Oktober 2011 der Kilometerstand 84.719 km. Nach einer Rechnung vom 21. Oktober 2011 einer Autofirma in A-6322 Kirchbichl wurde am 20. Oktober 2011 der PKW mit einem Kilometerstand von 84.674 km zur Durchführung eines Räderwechsels incl. Einlagerung und zur Xenonscheinwerferinstellung aufgenommen. Die Distanz von der Wohnung des Bw. zum Autohaus beträgt im Übrigen 13 km, weshalb die Differenz nicht mit einem versehentlichen Eintrag zu erklären ist. Soweit der Bw. die sachliche Richtigkeit des Fahrtenbuches mit der vorgelegten Routex-Tankabrechnung zu belegen versucht, ist diesem Vorbringen, worauf bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung hinweist, zu erwidern, dass laut dieser Tankabrechnung an den darin angeführten Tankstellen u.a. am 18. September 2011, am 8. Oktober 2011, am 18. November 2011 und am 3. Dezember 2011 getankt wurde, an diesen Tagen aber laut Fahrtenbuch überhaupt keine (beruflichen oder privaten) Fahrten unternommen wurden. Der Erklärungsversuch des Bw. im Vorlageantrag, dass einen Tag vor oder nach der Reise getankt worden sei, ist in diesem Zusammenhang unverständlich. Das weitere Argument, die Tankstelle liege in seiner unmittelbaren Nachbarschaft, weshalb sich der Kilometerstand durch die Fahrt zum Tanken nicht geändert habe, trifft nicht zu und geht ins Leere, sind doch nach

Google Maps die nächsten Tankstellen von der Wohnung des Bw. ca. 1,7 km einfache Fahrtstrecke entfernt. Aus dem Fahrtenbuch im Konnex mit der Tankabrechnung ergibt sich des Weiteren folgender gegen die Ordnungsmäßigkeit der Angaben im Fahrtenbuch sprechender Tatumstand. Der Bw. ist laut Fahrtenbuch am 5. Dezember 2011 ausschließlich die Strecke Kufstein- Linthal (Ort in der Schweiz)- Kufstein gefahren, getankt hat er aber um 18.45 Uhr an einer Tankstelle in A-6344 Walchsee, einem Ort der unzweifelhaft nicht an der Fahrtroute Kufstein- Linthal- Kufstein, sondern in entgegengesetzter Richtung, liegt. Die einfache Fahrtstrecke Kufstein Wohnung- Tankstelle Walchsee beträgt 19 km. Dieses einzelne Beispiel, das sich zufällig durch den in diesem Fall möglichen Abgleich Tankabrechnung- Fahrtenbuch feststellen ließ, rechtfertigt die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass der Bw. bei Privatfahrten im Anschluss an beruflichen Fahrten keine Abgrenzung im Fahrtenbuch vorgenommen hat, oder zumindest geht daraus schlüssig hervor, dass die Ortsangaben im Fahrtenbuch (hier: „Kufstein- Linthal- Kufstein“) nicht oder nicht vollständig den tatsächlichen Fahrten entsprechen und damit hinsichtlich der ausgewiesenen Fahrtstrecken letztlich nicht aussagekräftig sind. Wie dieser Fall aufzeigt, lässt sich somit aus den angegebenen beruflichen Fahrtzielen nicht gesichert auf die beruflich und privat gefahrenen Kilometer rückschließen.

Aus der Summe der oben dargestellten „Unregelmäßigkeit“ lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass die Angaben des Bw. im Fahrtenbuch insgesamt gesehen Anlass zu berechtigten Zweifeln geben, dass darin das tatsächliche Ausmaß der jeweiligen beruflichen und privaten Fahrtstrecken vollständig und sachgerecht wiedergegeben/dokumentiert wird. Die nicht ausreichend detaillierten Angaben im Fahrtenbuch sind daher nicht geeignet den Nachweis zu führen, dass von der Gesamtkilometerleistung auf die privaten Fahrtstrecken im Durchschnitt nicht mehr als 500 Kilometer/Monat entfielen. Da § 4 Abs. 2 der VO zum Nachweis der Voraussetzungen des halben Sachbezuges nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch verlangt, kann aufgrund des Grundsatzes der Unbeschränktheit der Beweismittel dieser Nachweis auch auf andere Weise erbracht werden. Soweit der Bw. zum Nachweis der stattgefundenen Reisen auf die Reiseabrechnungen mit seinem Arbeitgeber verweist, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass daraus nur das Datum, die Dauer und das Reiseziel Schweiz hervorgeht, sich davon aber nicht die jeweils konkret zurückgelegte Fahrtroute (siehe obige Ausführungen zum 5. Dezember 2011) und damit die tatsächlich auf die beruflichen Fahrten entfallenden Kilometer ableiten lassen. Diese Angaben ergeben sich wiederum allein aus dem inhaltlich nicht ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch, weshalb auch mit den Reiseabrechnungen, die sich im Übrigen auf jeweils wenige Tage im Monat beziehen, kein gesicherter Nachweis über die durchschnittliche monatliche Fahrtstrecke der Privatfahrten geführt werden kann.

Dem weiteren Argument des Bw., er besitze zwei private KFZ, welche er für den privaten Einsatz verwende, ist entgegenzuhalten, dass es sich dabei um einen am 2. Juli 1990 erstmals zugelassenen (geschlossenen) VW- Bus und um ein leistungsstarkes Motorrad handelt. Es ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wohl davon auszugehen, dass die in den Monaten September bis Dezember 2011 vorgenommenen Privatfahrten zu einem wesentlichen Teil mit dem ihm ständig auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellten, wesentlich neueren und viel leistungsstärkeren Firmen-PKW und nicht mit dem 21 Jahre alten, leistungsschwachen VW Bus oder mit dem Motorrad (Motorradkleidung, geringe Transportkapazität, Wintermonate) durchgeführt wurden.

Im Gegenstandsfall war somit in freier Beweiswürdigung an Sachverhalt davon auszugehen, dass die eingewendete monatliche private Fahrtstrecke von (durchschnittlich) ca. 300 km nicht nachgewiesen wurde. Zu Recht ist anlässlich der Einkommensteuerveranlagung das Finanzamt dem Begehr gerichtet auf Ansatz des halben Sachbezugswertes (§ 4 Abs. 2 der VO) und damit auf Abzug auch jenes Teiles (nämlich 788,06 €) der geltend gemachten Werbungskosten, der betragsmäßig der Differenz zwischen dem vom Arbeitgeber angesetzten ganzen und dem halben Sachbezug entspricht, nicht gefolgt. Der im Einkommensteuerbescheid 2011 vorgenommene Werbungskostenabzug im Betrag von 4.506,91 € (erklärte WK 5.294,97 € minus 788,06 €) ist rechtens. Über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war daher spruchgemäß abzusprechen.

Innsbruck, am 4. September 2013