



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Ort, Straße, vom 9. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 20. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 24. März 2006 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2005. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung begehrte er unter anderem den Abzug von Reiseaufwendungen als Werbungskosten.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin mit Vorhalt vom 6. April 2006 um belegmäßigen Nachweis der Aufwendungen. Mit Eingabe vom 11. April 2006 legte der Steuerpflichtige u.a. eine „Aufstellung über Dienstreise mit priv.Kfz“, einen Nachweis über erhaltene Reisegebühren und Kopien diverser Reiserechnungen samt entsprechenden Dienstaufträgen vor.

Nach Prüfung der übermittelten Unterlagen wurden – neben anderen Abweichungen von der Erklärung - die Reisekosten mit Bescheid vom 20. Oktober 2006 nur in einem gekürzten Ausmaß anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Fahrtaufwendungen für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem gewährten Pendlerpauschale abgegolten seien. Für Fahrten auf dieser Strecke könnten keine zusätzlichen Reiseaufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid führte der Steuerpflichtige aus, dass

- sich sein Dienstort in [I.] befindet,
- nach § 5 der Reisegebührenvorschrift 1955 als Ausgangs- und Endpunkt einer Dienstreise die Dienststelle anzusehen sei, der der Beamte zur Dienstleistung zugewiesen sei, wodurch eine Bemessung der Reisegebühren vom Wohnort aus ausgeschlossen sei,
- in Ermangelung des Vorliegens eines Dienstinteresses an der Durchführung einer Dienstreise mit einem privaten KFZ eine Arbeitgebervergütung nur in Höhe der Kosten des öffentlichen Massenbeförderungsmittels erfolge,
- ein Beamter die durch die Benützung des privaten KFZ entstandenen Mehrkosten beim zuständigen Finanzamt geltend machen könne,
- er feststelle, dass seine Dienstreisen am Dienstort beginne und beende,
- der Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale überhaupt nichts mit Dienstreisen gemeinsam habe,
- auch der Dienstgeber die Reisekosten für die Strecke Dienstort – Wohnort – Dienstort bezahle,
- er seit Jahren Reiserechnungen, einen Auszug aus der Buchhaltung des Dienstgebers und eine zusätzliche schriftliche Aufstellung der Dienstreisen beim Finanzamt vorlege und ihm daher unverständlich sei, weshalb er ein chronologisch und fortlaufend geführtes Fahrtenbuch vorlegen müsse und
- im Jahr 1997 von der Finanzlandesdirektion seiner Berufung betreffend Reisekosten für die von ihm unternommenen Dienstreisen Folge gegeben worden sei.

Die Werbungskosten seien daher in voll zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber führte zum streitgegenständlichen Sachverhalt aus, er habe seine dienstlichen Reisen jeweils bei seiner Dienststelle begonnen und beendet, was sich aus den von ihm gelegten Reiserechnungen ergebe. Er begehrte daher die Anerkennung von Aufwendungen in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den für die Reisestrecken, welche mit seinem privaten PKW zurückgelegt worden seien, anfallenden Kilometergeldern und den nicht steuerbaren Ersätzen des Arbeitgebers. Das Finanzamt sah in Bezug auf anzuerkennende Werbungskosten demgegenüber die Aufwendungen für dienstliche Fahrten auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte als durch den Verkehrsabsetzbetrag und das gewährte Pendlerpauschale abgegolten und gewährte Werbungskosten nur in dem Ausmaß, in welchem die für zusätzliche (nicht auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegte) Kilometer angefallenen Kosten die Arbeitgeberersätze überstiegen. Zudem wurden die vom Berufungswerber angeführten Kilometerangaben auf Grund von Erhebungen mittels eines Routenplaners bzw. den Angaben in den vorgelegten Unterlagen gekürzt.

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 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“ in 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. In diesem Sinne erfolgte auch die vom Berufungswerber angesprochene fröhliche Erledigung (Anweisung zur Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt) der Finanzlandesdirektion, wobei damals vom Berufungswerber insbesondere auf Grund der zeitlichen Lagerung (Dauer wenige Stunden, Beginn der Fahrt lange nach Dienstbeginn und Ende der Fahrten lange vor Dienstende) glaubhaft werden konnte, dass dieser seine beruflich veranlassten Fahrten tatsächlich am Dienstort begonnen und auch dort wieder – ohne zwischendurch seine Wohnung aufgesucht zu haben – beendet hat.

Für die nunmehr zu treffende Entscheidung kann aus dieser früheren Erledigung jedoch alleine schon deshalb nichts gewonnen werden, weil dieser im Abgabenrecht weder eine Präjudizwirkung zukommt, noch der Sachverhalt vergleichbar ist.

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 Berufungswerber jedenfalls zumutbar gewesen wäre,

die tatsächliche Art der Durchführung der in Rede stehenden Fahrten anhand von zeitnahe erstellten und aussagekräftigen Unterlagen nachzuweisen.

Das Finanzamt hat den Abgabepflichtigen im gegenständlichen Fall mit Ergänzungsersuchen vom 6. April 2006 ersucht, die von ihm beantragten Abzugspositionen belegmäßig darzulegen. Aus dem Verwaltungsakt ist weiters ersichtlich, dass im Vorfeld der Bescheiderstellung ein Telefonat mit dem Berufungswerber geführt wurde, dessen Gegenstand die Abzugsfähigkeit der Reiseaufwendungen als Werbungskosten gewesen ist. Das Finanzamt ist somit seiner nach § 161 Abs 3 BAO bestehenden Verpflichtung im Fall einer beabsichtigten Abweichung von der Abgabenerklärung dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten im Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen, nachgekommen. In der Folge wurde der nunmehr bekämpfte Einkommensteuerbescheid erlassen.

Im Zuge der Berufungserledigung verfasste der Unabhängige Finanzsenat am 13. Mai 2008 neuerlich einen Vorhalt, in dem der Berufungswerber einerseits konkret über die vom Finanzamt festgestellten Abweichungen zwischen den in seiner Aufstellung enthaltenen und der sich aus der Nachkontrolle mittels Routenplaner ergebenden Fahrtkilometer informiert wurde. Weiters wurde er darüber in Kenntnis gesetzt, dass bei Fahrten in bestimmte, seinem Wohnort nahegelegene Orte davon auszugehen sei, dass diese vom Wohnort aus aufgesucht wurden und sich aus den von ihm vorgelegten Unterlagen nicht ableiten lasse, dass die Reisebewegungen tatsächlich vom Dienstort aus begonnen und auch dort wieder beendet worden sind. Abschließend wurde ausdrücklich darum ersucht, geeignete Beweismittel für die Richtigkeit des von ihm behaupteten Sachverhaltes vorzulegen und für den Fall der Nichtvorlage angekündigt, dass der unabhängige Finanzsenat davon ausgehe, dass die Anreise zu diesen Orten von der Wohnung aus erfolgt ist.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Berufungswerber mit, dass es im Rahmen seiner beruflichen Aufgaben vorkomme, dass er in einem Ort mehrere Personen in unterschiedlichen Institutionen besuchen müsse, was zu Abweichungen bei den Fahrtstrecken führen könne. Weiters halte er fest, dass seine Dienstreisen ausschließlich bei der Dienststelle begonnen und beendet worden wären. Er müsse morgens seine kompletten Unterlagen mitnehmen und diese abends wieder ins Büro bringen, da diese zur weiteren Bearbeitung im Büro verwendet würden. Die Zeitkarten des Jahres 2005 wären mit Ausnahme der Zeitkarte für den Monat Dezember 2005 nicht mehr auffindbar. Aus dieser sei lediglich ersichtlich, dass er „vom November 2005 Überstunden mitgenommen habe“. Diese wären jene Stunden, welche er „bei den Dienstreisen anschließend im Büro gemacht“ hätte.

Durch diese Ausführungen ist es dem Berufungswerber jedoch nicht gelungen, seine Angaben im Verwaltungsverfahren glaubhafter zu machen. Wiederum wurden nämlich nur unbelegte Tatsachenbehauptungen aufgestellt. Es wäre jedoch an ihm gelegen gewesen, konkrete Vorbringen zu erstatten, aussagekräftige Beweismittel vorzulegen oder zumindest entsprechende Beweisanträge zu stellen, die seinen Standpunkt erhärten könnten. So wäre es ihm, wenn es zutreffen würde, dass es auf Grund des Verwaltungsablaufes beim Dienstgeber notwendig wäre, die von ihm während seiner Dienstreisen verwendeten Unterlagen über Nacht im Büro am Dienstort zu deponieren, beispielsweise durchaus möglich und auch zumutbar gewesen, die im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates ausdrücklich angeführte Bestätigung des Dienstgebers vorzulegen. Indem er dies unterlassen hat und auch lediglich einen Arbeitszeitnachweis für einen Monat vorlegte, in welchem keine Dienstreisen unternommen wurden, hat er seine nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung bestehende Mitwirkungs- und Nachweispflicht verletzt.

Auf Grund der Ergebnisse des durchgeführten Verwaltungsverfahrens steht fest, dass der Berufungswerber über seine Fahrten, welche, wie sich aus den Reiserechnungen ergibt, mit dem privaten PKW durchgeführt wurden, weder ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch noch gleichartige Aufzeichnungen geführt hat. Insbesondere fehlen in den vorgelegten Unterlagen 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. Nur an Hand der Kilometerstände wäre nachprüfbar, ob an den in Rede stehenden Tagen tatsächlich entsprechende Fahrtstrecken einerseits zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, andererseits zusätzlich für Dienstreisen zurückgelegt wurden. Erschwerend kommt noch hinzu, dass die Kilometerangaben in der händisch erstellten Zusammenstellung, welche offensichtlich in einem Zuge (anlässlich der Erstellung der Erklärung) für das ganze Kalenderjahr durchgeschrieben wurde, nicht nur – mit zwei Ausnahmen – stets auf „0“ enden, sondern auch mit den sich aus dem Routenplaner ergebenden Kilometerstrecken zu den einzelnen Orten nicht übereinstimmen. Die diesbezügliche Stellungnahme des Berufungswerbers in Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates kann auf Grund ihrer Allgemeinheit hier keine ausreichende Erklärung bieten, da weder angeführt ist, im Zuge welcher Reisebewegungen mehrere Personen aufgesucht wurden noch konkrete Angaben über die in einem Ort angefahrenen Institutionen gemacht, geschweige denn entsprechende Nachweise vorgelegt wurden. Offensichtlich wird in diesem Zusammenhang, dass der Berufungswerber über keinerlei zeitnahe geführte Aufzeichnungen über die von ihm tatsächlich durchgeführten Fahrten verfügt, was von ihm sogar auch insoweit zugestanden wird, als er in der Berufung ausführt, dass es für ihn unverständlich sei, „dass ein chronologisch und fortlaufend geführtes

Fahrtenbuch vorgelegt werden" müsse. Zeitnahe, ordnungsgemäß geführte und nachprüfbar Aufzeichnungen (in Form eines Fahrtenbuches oder inhaltlich gleichartiger Unterlagen) wären aber die Voraussetzung für eine antragsgemäße Anerkennung der begehrten Kilometergelder.

Wenn nunmehr, wovon der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der vorgelegten Reiserechnungskopien in Ermangelung anderer Sachverhaltshinweise bzw. Feststellungen des Finanzamtes ausgeht, feststeht, dass der Berufungswerber die in Rede stehenden Dienstreisen tatsächlich beruflich veranlasst durchgeführt und diese Fahrten mit seinem privaten PKW durchgeführt hat und nicht etwa eine Mitfahrgelegenheit in Anspruch genommen wurde, andererseits jedoch die tatsächlich beruflich veranlasst zurückgelegte Anzahl der Kilometer auf Grund mangelhafter Aufzeichnungen und nicht erfolgter Glaubhaftmachung nicht feststeht, ist im gegenständlichen Fall von folgendem Sachverhalt auszugehen und ist die Höhe der Werbungskosten wie folgt zu errechnen:

Für die Fahrten in jene Orte, welche unter Pkt. 1 des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates angeführt sind und welche ihn vom Dienstort aus nicht in Richtung seines Wohnortes führten, werden die sich aus den mittels Routenplaner festgestellten Entfernungen (4.518 Fahrtkilometer) mit dem gerundeten amtlichen Kilometergeldsatz (€ 0,36) multipliziert und die nicht steuerbaren Arbeitgeberersätze abgezogen. Die Höhe der Werbungskosten beträgt daher € 1.205,18.

Hinsichtlich jener Orte, welche der Berufungswerber in der Nähe seines Wohnortes aufgesucht hat, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass diese nicht im Rahmen von zusätzlich zu den Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte angefallenen, vom Dienstort aus begonnenen und dort wieder beendeten Reisebewegungen angefahren wurden. Vielmehr ergibt sich insbesondere auf Grund der in der Aufstellung des Steuerpflichtigen enthaltenen Zeiten, dass diese direkt von der Wohnung aus angefahren wurden und der Dienstort allenfalls erst in der Folge aufgesucht wurde. Dass der unabhängige Finanzsenat diesen Sachverhalt vorbehaltlich der Vorlage entsprechender Gegenbeweise als gegeben ansieht, wurde dem Berufungswerber im oben bereits mehrfach angeführten Vorhalt mitgeteilt. Einer derartigen Annahme steht die Behauptung des Berufungswerbers, er habe bestimmte, nicht nähe bezeichnete Unterlagen zu seinen Außendiensttätigkeiten benötigt, schon alleine deshalb nicht entgegen, weil es ihm ohne weiteres möglich gewesen ist, diese am Vortag aus seinem Büro mitzunehmen. Dass dies auf Grund dienstlicher Verpflichtungen grundsätzlich nicht möglich gewesen wäre, wurde einerseits nicht behauptet, andererseits wurde auch kein Nachweis (etwa in Form einer Bestätigung des Dienstgebers) erbracht, dass es tatsächlich notwendig gewesen ist, die Unterlagen über Nacht in seinem Büro zu verwahren oder in dieser Zeit anderen Personen zur Verfügung zu stellen. Auf Grund der Mangelhaftigkeit bzw. dem Fehlen entsprechender

Aufzeichnungen wäre es jedenfalls Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, entsprechende Beweismittel vorzulegen.

Wenn der Berufungswerber ausführt, dass er an allen Tagen, an welchen er Dienstreisen durchführte, auch sein Büro am Dienstort aufsuchte, was mit Ausnahme der Fahrten im November glaubhaft ist, sind die auf die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Kilometer bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und das gewährte Pendlerpauschale abgegolten und können entsprechend den Ausführungen oben unter dem dritten Unterpunkt nur Umwegkilometer zu Werbungskosten führen.

Bei den Fahrten im November geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass diese ohne Aufsuchen des Arbeitsortes von der Wohnung aus durchgeführt wurden, da die zeitliche (jeweils ganztätig) und örtliche (Orte in unmittelbarer Nähe des Wohnortes) Lagerung dieser Fahrten gegen ein zusätzliches Aufsuchen des Arbeitsortes sprechen. Diese Annahme erfolgt zu Gunsten des Berufungswerbers, da bei einem unterstellten Aufsuchen des Arbeitsortes auch an diesen Tagen lediglich eine geringere Anzahl von Umwegkilometern als werbungskostenvermittelnd anzusetzen wäre.

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. Aus diesem Grund ergeben sich für die in der Beilage angeführten Fahrten mit Ausnahme der Fahrt nach [S.] (in Höhe von € 1,64) keine abzugsfähigen Werbungskosten.

An Taggelddifferenzen wurden bereits vom Finanzamt € 5,10 antragsgemäß als Werbungskosten anerkannt.

Zusammengefasst können daher insgesamt € 1.211,92 aus dem Titel „Reisekostendifferenzen“ als Werbungskosten anerkannt werden.

Die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit				
	[Arbeitgeber]	€	27.634,50	
	Werbungskosten	€	- 1.211,92	
	Gesamtbetrag der Einkünfte			€ 26.422,58
	Sonderausgaben (unstrittig)	€	- 274,10	

	außergew. Belastungen (unstrittig)	€	- 75,00		
Einkommen				€	26.073,48
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG 1988 beträgt :					
(26.073,48 – 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00				€	6.218,00
	Verkehrsabsetzbetrag	€	- 291,00		
	Arbeitnehmerabsetzbetrag	€	- 54,00		
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge				€	5.873,00
Steuer sonstige Bezüge (unstrittig)				€	247,84
Einkommensteuer				€	6.120,84
	anrechenbare Lohnsteuer			€	- 6.717,60
Abgabengutschrift				€	596,76
	mit Erstbescheid festgesetzte Gutschrift			€	610,26
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung				€	13,50

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 9. Juli 2008