

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf über die Beschwerde vom 22.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 27.01.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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 laut Lohnzettel vom 1.1.2015 bis 31.5.2015 bei der Firma A als Key Account Manager und vom 1.5.2015 bis 31.12.2015 bei der Firma B als Verkaufsberater beschäftigt. Sowohl vom erstgenannten als auch vom zweitgenannten Arbeitgeber wurde ein Dienstfahrzeug auch zur privaten Verwendungen zur Verfügung gestellt. Der erstgenannte Arbeitgeber hat für die Privatfahrten den vollen Sachbezugswert, der zweitgenannte Arbeitgeber den halben Sachbezugswert laut Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge in der Fassung BGBl II 416/2001 angesetzt. Für beide Tätigkeiten benutzte der Beschwerdeführer ein Arbeitszimmer in seinem Einfamilienhaus, dessen Aufwendungen er anteilmäßig als Werbungskosten geltend machte.

Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von insgesamt Euro 10.045,85, davon Euro 1.609,55 für „Sachbezug Kfz wegen geringer km A“ und Euro 609,62 als anteilige Kosten (13,95%) für ein Arbeitszimmer in seinem Haus. Bezüglich des Dienstfahrzeuges begehrte der Beschwerdeführer konkret den im Zeitraum 1-3/2015 angesetzten vollen Sachbezugswert in Höhe von Euro 1.784,55 durch den sich aus privaten Fahrten von 350 km multipliziert mit 50 Cent ergebenden

Sachbezugswert in Höhe von 175 Euro zu ersetzen und die Differenz in Höhe von Euro 1.609,55 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Zum Nachweis dieses Begehrens wurden ein Fahrtenbuch, Tankbelege und eine Kundenliste mit Adressen betreffend den erstgenannten Arbeitgeber vorgelegt. In der Stellungnahme zum Vorlagebericht stellte der Beschwerdeführer klar, dass es nur um den Zeitraum seiner Tätigkeit beim erstgenannten Arbeitgeber im Zeitraum 1-3/2015 gehen würde.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung der Aufwendungen für den nach Ansicht des Beschwerdeführers zu hoch angesetzten Sachbezug und das Arbeitszimmer im angefochtenen Bescheid und führte zum vorgelegten Fahrtenbuch aus, dass ein zur Beweisführung verwendetes Fahrtenbuch, um daraus die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs - und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben müsse (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 16 Tz 220 und VwGH 16.9.1970, 373/70).

Die Angaben im vorgelegten Fahrtenbuch zur Uhrzeit und zum Kilometerstand würden sich auf die Abfahrt und Ankunft vom/am Wohnort beschränken. Die absolvierten Fahrtstrecken seien jeweils nur kursorisch durch Ortsangaben, offenbar von aufgesuchten Zwischenzielen vermerkt. Die Streckenführung sei somit nicht anhand des Routenplaners nachvollziehbar. Es seien während der Dienstreisen keine Privatfahrten angeführt. In den Zeiträumen von 7.01.-20.02., 22.06.-23.07., 11.08.-08.10. und 21.10.-18.12. seien laut Fahrtenbuch auch keine Privatfahrten vorhanden. Es widerspreche der Erfahrung des täglichen Lebens, dass Privatfahrten nur an den freien Tagen und nicht auch in Kombination während der Dienstreisen zurückgelegt werden würden. Die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes seien somit nicht gegeben. Eine Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten bei Vorliegen einer Sachbezugsregelung sei im Gesetz nicht vorgesehen.

Zu den Aufwendungen für das Arbeitszimmer verwies das Finanzamt darauf, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen würden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilden würde und (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werde. Diese Voraussetzungen seien im Fall des Beschwerdeführers nicht gegeben, daher hätten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde geht zum Beschwerdepunkt „häusliches Arbeitszimmer“ aus einer vom Beschwerdeführer erstellten Grafik hervor, dass er im Zeitraum 1-3/2015 das Arbeitszimmer in seinem Haus an 11% seiner Arbeitstage und im Zeitraum 5-12/2015 an 40% seiner Arbeitstage benützt habe. Ergänzend wird ausgeführt, dass es sich hierbei immer nur um „ganze Tage“ des genutzten Home Office handeln würde, richtigerweise werde das Home Office auch an Tagen der Außendiensttätigkeit zur Vor- oder Nachbereitung genutzt. Eine stundenmäßige Aufteilung sei aber nur schwer belegbar.

Des Weiteren stelle alleine auch schon die für die Ausführung der beruflichen Tätigkeit notwendige Aufbewahrung von empfindlichen Kundendokumenten, interner Preislisten (Einkaufs- und Verkaufspreise, Marktpreise), Marktanalysen sowie teils empfindlicher Besprechungsprotokolle die Notwendigkeit eines verschließbaren, vom Wohnungsverband getrennten Raumes als notwendig dar. Ebenfalls diene es zur Aufbewahrung von Werbematerialien wie Prospekten, give aways und Demoartikeln, Produktware von hohem Wert und großem Umfang (Platz). Für die Verfassung von Berichten, Protokollen, Analysen und Auswertungen werde vom Dienstgeber auch eine entsprechende Home Office Ausstattung ausgehändigt. Diese würde Laptop mit Docking Station, Tastatur und Maus für einen stationären Betrieb, Monitor, Drucker inkl. Scanner sowie allfällige Office-Verbrauchsmaterialien (Toner, Papier, Stifte, Ordner, ...) umfassen. Der Arbeitgeber stelle keinen Arbeitsplatz zur Verfügung, der Arbeitgeber sei ca. 900 km vom Wohnort entfernt - die Anreise für Erledigung von Office Aktivitäten somit nicht möglich.

Der ähnliche Fall gelte auch im Falle der Beschäftigung bei der Firma A, da sei der Arbeitgeber zwar „nur“ (ca. 2 Std. Fahrt) 165 km entfernt gewesen, dennoch sei auch hier eine Einstellungsbedingung für die Tätigkeit als Key Account Manager das Vorhandensein eines Home Office gewesen. Es sei sogar eine persönliche Vor-Ort-Kontrolle durch den vorgesetzten Verkaufsleiter vor Vertragsunterfertigung am 21. Jänner 2013 um 8 Uhr! erfolgt.

Dass der Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zwar außerhalb des Arbeitszimmers liegen würde (aktuelle Verteilung ca. 60% Außendienst, 40% Büro) werde nicht bestritten. Dennoch sei das Arbeitszimmer eine Grundvoraussetzung für den Erhalt des Arbeitsplatzes, da die konforme Erledigung der geforderten Tätigkeiten diese Grundvoraussetzungen bedingen würde (Drucker, Scanner usw.). Somit gelte für ihn der Grundansatz der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 per Definition, in der die Sicherung und Erhalt der Einnahmen als erste Prämisse stehen würde, als vordergründig. Ohne ein Home Office könne er seine Tätigkeit nicht wie vom Arbeitgeber verlangt ausführen und er müsste bzw. würde seinen Arbeitsplatz innerhalb kurzer Zeit verlieren. Ein Büro anzumieten sei kostentechnisch keine Option und der Arbeitgeber würde diese Kosten auch nicht tragen.

Bezüglich des nicht gewährten geringeren Sachbezugswertes verwies der Beschwerdeführer als Nachweis auf das lückenlos geführte Fahrtenbuch und die Wochen- und Monatsberichte. Bis 12.12.2014 sei auf ihn persönlich ein Privatfahrzeug der Marke VW Passat angemeldet gewesen. Auch seine Gattin hätte bis dahin ein Fahrzeug der Marke Seat Ibiza auf ihren Namen angemeldet gehabt. Die Anmeldung des neuen Fahrzeuges sei auf seine Gattin erfolgt. Sie hätten sich für den Kauf eines gemeinsamen größeren Neuwagens entschieden, da sie vor allem immer das Thema mit dem Hundetransport (Hundebox) und ihren unpassenden Autos gehabt hätten. Bei der Firma A hätte es die Botschaft gegeben, das Firmenfahrzeug von Verunreinigungen und Gerüchen freizuhalten. Um Diskussionen zu vermeiden, sei der Hund einfach nicht in das Firmenauto gelassen und somit auch fast keine Privatfahrten damit getätigt worden. Die

Firma A hätte niemanden einen halben Sachbezug gewährt, da angeblich auf Grund von fehlender Fahrtenbuchführung eines ehemaligen Mitarbeiters diesbezüglich einmal Strafe zu zahlen gewesen wäre.

In seiner ab 1. Mai 2015 begonnenen neuen Tätigkeit (B) sei ihm ebenfalls ein Firmenfahrzeug zur privaten Verwendung zur Verfügung gestellt worden. Von dieser Firma sei von vornherein der halbe Sachbezugswert gewährt worden und von ihm im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung auch nicht weiter angesprochen worden.

Der Beschwerdeführer verwies weiters auf die Aussage einer Mitarbeiterin des Finanzamtes (Frau C) im Gespräch am 10.02.2017, wonach vom Finanzamt keine Überprüfung angestrebt werde, wenn die Firma von vornherein nur den halben Sachbezug angesetzt habe. Eine Überprüfung des Fahrtenbuchs usw. finde nur statt, wenn im Nachhinein, so wie in seinem Fall, eine Reduzierung gefordert werde. Dann müsse allerdings für die Sachbearbeiterin auf einen Blick hin das Fahrtenbuch ordnungsgemäß und nach ihren Erfahrungen glaubwürdig geführt sein. Zusätzliche Wochen- oder Monatsberichte seien auf Grund des Aufwandes der Sichtung nicht zumutbar und laut Lohnsteuerrichtlinien müsse eine Lückenlosigkeit erfolgen, die in der Praxis noch niemand erreicht habe.

Es stelle sich also die Frage, ob die Führung eines Fahrtenbuches überhaupt Sinn mache, wenn es bei einer Prüfung ohnehin nicht standhalten würde. Laut der Aussage der genannten Mitarbeiterin des Finanzamtes habe es das ja in 20 Jahren nie getan. Die Führung eines Fahrtenbuchs erfordere aber auch einen gewissen Zeitaufwand, den man sich in diesem Fall eigentlich sparen könnte.

Des Weiteren sei mit der Argumentation einer weiteren Mitarbeiterin des Finanzamtes (Frau D) auch der Tatverdacht von (übertrieben formuliert) versuchtem Steuerbetrug und auch von (übertrieben formuliert) Dokumentenfälschung mit Abgabe dieses Fahrtenbuches in den Raum gestellt worden. Ebenso sei dann auch von (übertrieben formuliert) Betrug gegenüber dem Arbeitgeber auszugehen, da die geführten Wochenberichte dann ja auch alle gefälscht hätten sein müssen. Auch fordere der Arbeitgeber A je gefahrenem privaten km ein Entgelt bzw. eine Kostenaufwandsentschädigung in Höhe von 7 Cent ein (diese werde zwar dann vom Sachbezug im Brutto wieder abgezogen, aber trotzdem vom Netto einbehalten). Somit wäre der Arbeitgeber dann auch finanziell geschädigt worden.

Alle Fakten, Erklärungen und Erläuterungen hätten in diesem Gespräch leider zu keiner Einsicht geführt. Seine Anmerkung, dass private Gesichtspunkte oder Erfahrungen nicht als urteilsbegründend anzusetzen seien, hätte ebenfalls zu keiner anderen Sichtweise geführt. Frau C habe erwähnt, dass sie seine Ansicht verstehe und auch einsehe, die Lohnsteuerrichtlinien aber klar sagen, dass ein Fahrtenbuch lückenlos sein müsste und das abgegebene Fahrtenbuch ihrer Meinung nach nicht ausreichend sei.

Dass in 20 Jahren überhaupt kein Fahrtenbuch als ausreichend standgehalten habe, finde er eher als stark übertrieben und nicht als pflichterfüllend. Beide Damen seien jedenfalls

nicht bereit gewesen, etwas an ihrer Feststellung zu ändern und verwiesen mit der Bitte, fristgerecht eine offizielle Beschwerde beim BFG einzureichen, damit dieses das auch für die Folgejahre klären würde (2016 ist ja eingereicht), was er hiermit auch tue.

Er ersuche hiermit um Prüfung des Sachverhaltes und gegebenenfalls einer Anhörung in der Außenstelle Graz unter rechtzeitiger vorheriger Terminbekanntgabe. Da definitiv im Jahr 2016 wieder der Wunsch einer Ansetzung des Mini-Sachbezuges gegeben sein werde und auch die Kosten für das Home-Office in die Werbungskosten einfließen würden, wäre er für eine Klärung der Sachlage in diesem speziellen Fall (ausländischer Arbeitgeber) verbunden.

Auf Grund des Antrages des Beschwerdeführers, seine Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, legte das Finanzamt die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung innerhalb von drei Monaten ab Einbringen des Vorlageantrages an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und erstattete unter Zugrundelegung des Fahrtenbuches, der Kundenliste des Beschwerdeführers und von Tankbelegen im Vorlagebericht folgende Stellungnahme:

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis beruflicher und privater Fahrten darstellen würde, müsse dieses fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (Doralt, Einkommensteuergesetz Band I, § 35 EStG Rz 21). Die Reisewege seien so detailliert anzugeben, dass sie mit Hilfe eines Routenplaners genau nachvollzogen werden könnten. Das vom Antragsteller vorgelegte Fahrtenbuch erfülle diese Anforderungen nicht, was sich anhand festgestellter und chronologisch dargestellter Mängel belegen lasse. Die Aufzeichnungen der Routen und Kilometerstände im Fahrtenbuch würden größtenteils nicht mit den vom Antragsteller vorgelegten Tankbelegen übereinstimmen. Das Finanzamt listete in der Folge die Mängel des Fahrtenbuches auf.

Zu den als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer führte das Finanzamt neben den hierfür geltenden gesetzlichen Bestimmungen und der gängigen Judikatur aus, dass der Umstand, dass dem Antragsteller vom Arbeitgeber kein Büro zur Verfügung gestellt werde und er damit über keinen anderen Arbeitsraum verfügen würde, das Arbeitszimmer im Wohnungsverband noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ausweisen würde. Dient ein Arbeitszimmer nämlich einer Tätigkeit die überwiegend außerhalb dieses Raumes ausgeübt werde, seien die Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (vgl. UFSW 8.2.2010, RV/0682-W/09). Im gegenständlichen Fall habe der Antragsteller selbst vorgebracht, dass der Mittelpunkt seiner Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer, sondern im Außendienst verrichtet werde (60 % Außendienst, 40 % Büro). Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Antragstellers liege demnach eindeutig außerhalb des Arbeitsraumes, weshalb die diesbezüglichen Aufwendungen nicht abzugsfähig seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zum Arbeitszimmer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abziehbar.

Im Wohnungsverband liegt ein Arbeitszimmer, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung bzw. des Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006).

Das vom Beschwerdeführer im Jahr 2015 benützte 10,78 m² große Arbeitszimmer liegt nach dem vorgelegten Plan zwischen der Küche und dem Wohnzimmer und ist über den Vorraum über den gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen erreichbar.

Nachdem das Arbeitszimmer des Beschwerdeführers eindeutig im Wohnungsverband liegt und es sich somit um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, muss es zwingend nach der oben zitierten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 und nicht nur nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 beurteilt werden. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, für ihn gelte der Grundsatz der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 per Definition, in der die Sicherung und Erhalt der Einnahmen als erste Prämisse stehen würde, als vordergründig, ist das Erkenntnis des VfGH vom 26.2.2008, B 91/08, entgegenzuhalten, wonach gegen § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen.

Die Mitteilung des Beschwerdeführers, dass das Arbeitszimmer im Jahr 2016 quasi aus dem Wohnungsverband in den Keller ausgegliedert worden und auch durch einen separaten Zugang von außen erreichbar sei und das Büro somit nicht mehr im klassischen Wohnungsverband aber noch im selben Haus sei, hat auf die Beurteilung für das gegenständlich strittige Jahr 2015 keinen Einfluss.

Bezüglich der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Aufbewahrung von Kundendokumenten, Prospekten, Demoartikel und Produktware wurde ein eigenes Lager nach den übermittelten Plänen erst ab dem Jahr 2016 im Keller, das auch über einen eigenen Eingang im Keller betreten werden kann, eingerichtet.

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten ist nur dann möglich, wenn die betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist (vgl. JAKOM Kommentar zum EStG, Tz 41 zu § 20) und wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen

sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH vom 18. April 2007, 2004/13/0025).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 18.10.2017 klargestellt, dass es sich bei Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer um Aufwendungen handelt, bei denen die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber den Kosten der privaten Lebensführung zur Erörterung von Gesichtspunkten der Notwendigkeit des Aufwands als Indiz für dessen berufliche Veranlassung führt (vgl. allgemein Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, 2017, § 4 Tz 241 f; Doralt, EStG13, 2009, § 16 Tz 3 und 8 f; Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 62. Lfg., 2016, § 16 EStG 1988 Tz 23 und 25; Jakom/Lenneis, EStG, 2017, § 16 Rz 2; zum häuslichen Arbeitszimmer vor allem Kofler, a.a.O., Tz 104/9). Das Kriterium der Notwendigkeit ist dabei in zwei voneinander unterscheidbaren Ausprägungen zu beachten. Einerseits unter dem Gesichtspunkt der Art der Tätigkeit und der Auslastung des dafür verwendeten Raumes, und andererseits im Hinblick auf die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nicht schon an seiner Dienststelle ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (vgl. dazu mit Nachweisen aus der Rechtsprechung Kofler, a.a.O.).

Nach dem im Ermittlungsverfahren des BFG vorgelegten Dienstvertrag war der Beschwerdeführer im Zeitraum 1-3/2015 bei der Firma A als Key Account Manager Metall beschäftigt und wurde nach den Richtlinien des Kollektivvertrages für Handelsangestellte in Verbindung mit der Gehaltstafel für Key Account Manager Außendienst entlohnt. Nach Punkt 9. wurde der Beschwerdeführer im Außendienst eingesetzt. Zu seinen Aufgaben zählten vor allem: Sicherung des vorhandenen Kundenstockes, Akquisition von Neukunden, Kundenberatung, sowie alle für einen Key Account Manager typischen Dienstleistungen im Rahmen der jeweiligen Weisungen und Mitteilungen des Dienstgebers hinsichtlich Produktprogramm und Verkaufsbedingungen.

Der Beschwerdeführer beschreibt seine Tätigkeit bei der Firma A als Key Account Manager in der Zeit vom 1.1.2015 bis 31.5.2015 in seiner Stellungnahme zum Vorlagebericht wie folgt:

„Die Stelle ist als Außendiensttätigkeit beschrieben weil es in der Zentrale (E) keinen Arbeitsplatz gibt. Ein Home Office war Voraussetzung für die Einstellung und das wurde in den ersten Job-Gesprächen auch so mitgeteilt. Das Vorhandensein dieses wurde im Zuge der Einstellung vom zugehörigen Verkaufsleiter auch persönlich überprüft. Wie im Beschwerdeschreiben vom 22.02.2017 (Seite 3) gab es vor Vorvertragsunterfertigung einen diesbezüglichen Termin am 21.01.2013. Für die Vor— und Nachbereitung, Verfassung von Berichten, Protokollen, Analysen und Auswertungen wird vom Dienstgeber eine entsprechende Home Office Ausstattung ausgehändigt. Diese umfasst: Laptop mit Docking Station, Tastatur und Maus für einen stationären Betrieb, Monitor, Drucker inkl. Scanner sowie allfällige Office—Verbrauchsmaterialien (Toner, Papier, Stifte, Ordner, ...). Mobiliar stellt der Dienstgeber keines zur Verfügung. Die für die Ausführung der beruflichen Tätigkeit notwendige Aufbewahrung von empfindlichen

Kundendokumenten, interner Preislisten (Einkaufs- und Verkaufspreise, Marktpreise, ...), Marktanalysen sowie teils empfindlicher Besprechungsprotokolle stellt für sich allein schon die Notwendigkeit eines verschließbaren, vom Wohnungsverband trennbaren / absperrbaren Raumes als Notwendigkeit dar. Ebenfalls dient es zur Aufbewahrung von Werbematerialien wie Prospekten, give aways (ohne und mit Wert) und Demoartikeln, Produktware von hohem Wert und großem Umfang/ Platz. Das funktioniert so nicht im Außendienst bzw. Kfz und eine zusätzliche Anmietung von Lager— bzw. Büroräumlichkeiten wird von der Firma nicht getragen.

Die Hauptaufgabe bestand in Vor- und Nachbereitung und Durchführung von Verhandlungen mit zumeist Einkaufsleitern von großen Unternehmen wie zB TASABZ usw. (siehe hierzu zB Kundenliste). Es waren Mitreisen mit zugeordneten Verkäufern durchzuführen, wobei auch hier immer 2-3 qualifizierte Kundentermine bei definierten Key-Account Kunden (lokale Niederlassungen) in der Tour waren. Im Detail also ebenfalls vorab zu planen / organisieren und vorzubereiten (Termine vereinbaren, aktuelle Umsätze aufbereiten, Preisvereinbarungen, Zielvereinbarungen für Bonifikationen usw.). Einige Treffen und Abstimmungsgespräche mit Regionalverkaufsleitern, Außendienstmitarbeitern oder dem Verkaufsleiter fanden in den Kundenzentren oder in der Zentrale in E statt, die Vorbereitungen dazu im Home Office. Die Tätigkeiten wurden im internen CRM-System protokolliert und abgeglichen, strukturiert und aktualisiert. Einen sehr hohen Home Office Bedarf forderte auch die Überarbeitung von Preislisten (Anm. zwischen 20tsd. bis 50tsd. Artikel in diversen Artikel-Gruppen mit Beachtung von lokalen Preisstrukturen [Ost-West-Gefällen], Verkaufszweigvorgaben, Vorgaben seitens Konzern, Mitbewerbsbetrachtung, Angebots- und Fokusartikel usw.). Zum Beispiel dauerte die Überarbeitung einer einzigen Preisliste teilweise 3-4 volle Arbeitstage bzw. lief zumeist über 2-3 Wochen an Abenden nach Kundenterminen oder reinen Office Tagen. Die jeweilige Kundenrecherche (Vernetzungen, Tätigkeitsbereiche, Beteiligungen usw.) wurde Großteils über das Internet (Firmen-ABC, Homepage, Xing usw.) gemacht sowie über Netzwerkmanagement (zB Facebook, Xing, LinkedIn usw.). Das Key Account Management ist bei A als strategische Komponente ausgelegt, dies ist in der Bezahlungsmodalität des Prämiensystem und nicht im Provisionsmodell ersichtlich, des Weiteren werden jährlich nur vorab definierte Kunden für die Berechnung herangezogen. Das Hinzufügen von neuen Kunden bzw. definieren als Key Account erfolgte durch ein Konsortium aus Verkaufsleiter, Regionalverkaufsleiter und Key Account Manager. Neue Kunden erforderten Anfangs den größten Aufwand, da es galt diese zu durchleuchten, zu gliedern, Preise abzugleichen und zu vereinheitlichen, Präsentationen vorzubereiten, Gespräche und Verhandlungen zu führen und diese anschließend zu Protokoll zu bringen. Ohne einen geeigneten PC-Arbeitsplatz und der Möglichkeit vertrauliche Unterlagen aufbewahren zu können wäre die Tätigkeit nicht umsetzbar gewesen. Ein Home Office war also unabdingbar." Fotos vom Arbeitsplatz wurden vorgelegt, die Vor-Ort-Besichtigung angeboten um den Tatbestand zu bestätigen.

Im Zeitraum 5-12/2015 war der Beschwerdeführer bei der Firma B ebenfalls als Dienstnehmer im Außendienst (Verkaufsberater) und als solcher als Vermittler von

Geschäften beschäftigt. Nach Punkt 1. des vorgelegten Dienstvertrages umfasste sein Aufgabenbereich insbesondere diejenigen Tätigkeiten, die in der separat zu unterfertigen Stellenbeschreibung genannt sind. Diese Stellenbeschreibung wurde vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt.

Der Beschwerdeführer beschreibt seine Tätigkeit bei der Firma B als Verkaufsberater in der Zeit vom 1.5.2015 bis 31.12.2015 in seiner Stellungnahme zum Vorlagebericht wie folgt:

„Die Stelle ist als Außendiensttätigkeit ausgeschrieben weil es in der Zentrale (F) keinen Arbeitsplatz gibt. Die Zentrale liegt in der Nähe von G, also ca. 900km weit weg. Ein Home Office war Voraussetzung für die Einstellung und vom Dienstgeber wurde auch folgende Home Office Ausstattung ausgehändigt: Laptop mit Docking Station, Tastatur und Maus für einen stationären Betrieb, Monitor, Drucker inkl. Scanner sowie allfällige Office—Verbrauchsmaterialien (Toner, Papier, Stifte, Ordner, ...). Mobiliar stellt der Dienstgeber keines zur Verfügung. Die für die Ausführung der beruflichen Tätigkeit notwendige Aufbewahrung von empfindlichen Kundendokumenten, interner Preislisten (Kundenspezifische Verkaufspreise bzw. Rabatte, Marktpreise, ...), Marktanalysen sowie teils empfindlicher Besprechungsprotokolle stellt für sich allein schon die Notwendigkeit eines verschließbaren, vom Wohnungsverband trennbaren / absperrbaren Raumes als Notwendigkeit dar. Ebenfalls dient es zur Aufbewahrung von Werbematerialien wie Prospekten, give aways (ohne und mit Wert) und Demoartikeln, Produktware von hohem Wert und großem Umfang / Platz. Bei der Produktware sprechen wir von Hochmomentschrauben bzw. Hydraulikaggregaten für Demos mit Stückpreis von 6—15tsd. €, durchschnittlich sind 4-6 Geräte permanent vor Ort bei mir, da die Versandkosten für Hin- und Rückversand in unser Demolager in Deutschland ziemlich hoch ausfallen (bei Bedarf können gerne entsprechende Fotos und Belege vorgelegt werden). Die Hauptaufgabe besteht in der Kundenbetreuung und Neukundenakquise. Die Neukundenakquise ist sehr mühsam und umständlich, da die Produkte nur spezifische Anwendungsgebiete betreffen und natürlich der Markt natürlich aufgeteilt ist, sprich man muss Kunden dem Wettbewerb abwerben und selbiges passiert auch umgekehrt. Das Kundenklientel sind Kunden die Schrauben von pauschaliert gesagt, größer M24 anziehen müssen bzw. hohe Momente aufbringen müssen. Das betrifft Instandhaltungs— und Produktionsbereiche von zB VAK, usw. oder eben reine Produktionsbetriebe wie LEWS usw. und natürlich viele kleine Betriebe. Die Aufgabe ist es also Kunden zu finden über das Internet (Firmen-ABC, Homepage, Xing, usw.) oder über Netzwerkmanagement (zB Facebook, Xing, LinkedIn usw.) und diese dann aufzuschlüsseln (Vernetzungen, Tätigkeitsbereiche, Beteiligungen usw.) um den richtigen Ansprechpartner zu finden. Auf Grund der unzähligen Mails die Entscheidungspersonen täglich erhalten hilft ein einfaches anmailen leider nicht, man muss spezifisch Personen anrufen / anschreiben und versuchen ihnen die Produkte, genau ihren Anwendungsfall betreffend anzubieten. Von ca. 10 Kunden die man vorab mühsam aufbereitet bekommt man vielleicht 2—3 Termine und davon dann vielleicht einen Neukunden. Da jeder Schraubfall aber physikalisch

sehr komplex ist, bedarf es dann einer Vor-Ort Analyse sowie einer meist viel länger dauernden Zeichnungsanalyse. Hauptsächlich geht es um Abstützungsanpassungen da die meist sehr hohen Kräfte entsprechend abgeleitet werden müssen. Diese Dinge müssen vorab geklärt werden bevor es zu einem Angebot kommt. Die Angebotserstellung wird vom Innendienst (DEU) erledigt, allerdings muss der Außendienst die korrekten Teilenummern sowie Preise vorgeben. Die Artikelliste umfasst ca. 60tsd. Artikel und oftmals unterscheiden sich Produkte nur geringfügig und doch in der Anwendung dann gravierend. Die Ware wird dann teilweise zu mir geliefert um die Funktion und Vollständigkeit genau zu prüfen und wird dann von mir zum Kunden inklusive einer vor-Ort Einweisung gebracht. Das Zeitaufwendigste ist neben der Vorabakquise (also potentielle neue Kunden zu finden) die technische Machbarkeitsstudie, also welche Geräte wie hinpassen können und zu schauen, welches Gerät mit Zusatzadaptern die meisten Schraubfälle abdeckt, damit man preislich mitspielen kann. Standardprodukte bzw. Katalogware wird viel billiger von lokalen Werkzeughändlern angeboten, ohne Beratung oder Service. Pauschaliert gesagt kaufen Kunden die nur auf den Preis schauen dort und wo es kompliziert wird holt man Fachexperten wie uns. Bei Bestandskunden ist die Hauptarbeit die interne Koordinierung von Durchlaufzeiten in der Reparatur- bzw. Kalibrierungsabteilung, das Koordinieren von entsprechenden Ersatzgeräten, damit die Kunden weiterarbeiten können (es dauert ca. 5-6 Wochen bis der Kunde seine Werkzeuge wieder retour bekommt) und natürlich Folgeaufträge zu bekommen bzw. den Kunden zu halten. Das ist auch der schönste Part an der Arbeit, die bestehenden Kunden zu besuchen und neue Produktgenerationen vorzustellen oder für neue Schraubfälle möglichst gleich zum ersten Termin gleich mit entsprechendem Werkzeug auftauchen, oder am besten einfach dasselbe Produkt nochmal zu verkaufen. Leider ist das zeitlich betrachtet auch der kleinste Part, geschätzt vielleicht 20% inklusive den dazugehörigen Reisezeiten. Da die meiste Kundenkommunikation wie vorhin beschrieben oft komplexe Fragestellungen an den Tag bringt, oder Systemrecherche Bedarf (zB. Durchlaufzeiten, Lieferzeiten usw.) findet diese so gut wie möglich vom Home Office und somit PC bzw. vor den Unterlagen aus statt. Theoretisch kann man sich mittels Laptop und VPN auch mit dem Server verbinden, aber die Transferrate ist so langsam dass es praktisch nicht gemacht wird. Das Home Office wird natürlich auch für das Verfassen von Gesprächsprotokollen und für die Vor- und Nachbereitung von Dienstreisen, Reisekostenabrechnung usw. verwendet. Geschätzt kommt man in Summe (Stundenmäßig betrachtet und nicht wie in der im Beschwerdeschreiben angeführten tageweisen Betrachtung aus den Wochen- bzw. Monatsberichten), auf eine 60% Büro und 40% beim Kunden bzw. unterwegs Tätigkeit. Zu erwähnen ist auch noch die permanente Lagerung des Equipments (Demoware, Ersatzwerkzeuge, Prospekte, give aways usw.), dafür würde der Platz im Firmenwagen nie ausreichen und auch wäre das Risiko für Diebstahl zu hoch. Ebenso bezahlt die Firma nicht für einen angemieteten Lagerraum und ich bin nicht bereit aus meiner Tasche dafür zu zahlen. Abschließend zu diesem Thema möchte ich noch anmerken, dass im Jahr 2016 das Büro quasi aus dem Wohnungsverband ausgegliedert wurde und ein Raum im Kellergeschoss dafür

adaptiert wurde. Es wurde ein ca. 12m² großer Raum abgetrennt, mit einer Heizung ausgestattet, die E-Installation verlegt, ausgemalt und eingerichtet. Dieses Büro ist auch durch einen separaten Zugang von außen erreichbar und es wurde auch eine eigene Toilette im Kellergeschoss dafür installiert. Somit ist das Büro nicht mehr im klassischen Wohnungsverband, es ist aber noch im selben Haus. Entsprechende Pläne und Fotos wurden mit der Kostenaufstellung für die AfA mit der Arbeitnehmerveranlagung 2016 am 22.03.2017 eingereicht bzw. beim persönlichen Gespräch mit Frau H am 10.02.2017 dem Finanzamt auch vorgelegt. Hier geht es indirekt ja auch um die Anerkennung des Home Office für 2016“.

In seiner Beschwerde führt der Beschwerdeführer aus, es werde nicht bestritten, dass der Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 außerhalb des Arbeitszimmers liegen würde (akt. Verteilung ca. 60% Außendienst, 40% Büro) und geht dabei davon aus, wie viel seiner Arbeitszeit er in seinem Arbeitszimmer verbracht hat. Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. 8.5.2003, 2000/15/0171) ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit jedoch nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Erst im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird.

Seine beiden Arbeitgeber haben den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeiten offensichtlich nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer gesehen, da sie ihn laut Dienstverträgen für den Außendienst angestellt haben. Um diese Tätigkeiten im Außendienst besser ausüben zu können, stellten ihm seine Arbeitgeber Dienstfahrzeuge zur Verfügung, mit denen er, zumindest nach den Angaben im Fahrtenbuch, im strittigen Jahr 30.553 km zurückgelegt hat.

Nach www.karriere.at sind typische Aufgaben eines Key Account Managers Ausbau und Pflege von langfristigen Beziehungen, Neukundenakquise, Budgetverantwortung (Umsatz, Marktdurchdringung, ergreifen notwendiger Korrekturmaßnahmen), Datenmanagement mit einem CRM-System, Akquisition von definierten Neukunden sowie Betreuung und Ausbau der Bestandskunden bei voller Umsatzverantwortung, Produkt- und Lösungspräsentationen sowie Vertragsverhandlungen und –gestaltungen.

Die aus dem Dienstvertrag mit der Firma A ersichtlichen Tätigkeiten des Beschwerdeführers (Sicherung des vorhandenen Kundenstockes, Akquisition von Neukunden, Kundenberatung, sowie alle für einen Key Account Manager typischen Dienstleistungen im Rahmen der jeweiligen Weisungen und Mitteilungen des Dienstgebers hinsichtlich Produktprogramm und Verkaufsbedingungen) sowie die von ihm selbst genannten Aufgaben (Vor- und Nachbereitung und Durchführung von Verhandlungen mit zumeist Einkaufsleitern von großen Unternehmen, Mitreisen mit zugeordneten Verkäufern bei definierten Key-Account Kunden, Treffen und Abstimmungsgespräche

mit Regionalverkaufsleitern, Außendienstmitarbeitern oder dem Verkaufsleiter in den Kundenzentren oder in der Zentrale in E, Vorbereitungen dazu im Home Office) und die von ihm genannten Hauptaufgaben bei der Firma B als Verkaufsberater (Kundenbetreuung, bestehende Kunden besuchen, neue Produktgenerationen vorzustellen, Neukundenakquise) lassen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Zweifel aufkommen, dass der materielle Tätigkeitsmittelpunkt des Beschwerdeführers nicht in seinem Arbeitszimmer, sondern überwiegend beim unmittelbaren Kontakt zu den Kunden gelegen ist.

Zu der auf Grund des außerhalb des Arbeitszimmers liegenden Tätigkeitsmittelpunktes nicht mehr entscheidungswesentlichen Frage, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird, hat der Beschwerdeführer in der Beschwerde unter Zuhilfenahme einer grafischen Darstellung ausgeführt, dass er beim Arbeitgeber während des Zeitraums 1-3/2015 das Arbeitszimmer an 11% der Arbeitstage und beim Arbeitgeber während des Zeitraums 5-12/2015 das Arbeitszimmer an 40% der Arbeitstage beruflich benützt habe. Es ist glaubwürdig, dass sich dieser Umfang der beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers anhand der Wochen- und Monatsberichte des Beschwerdeführers annähernd nachvollziehen lässt. Wie der Beschwerdeführer jedoch selbst in seiner Beschwerde angibt, ist die weitere von ihm vorgebrachte stundenmäßige Benützung des Arbeitszimmers vor und nach seinen Außendiensten, wonach er zu einer überwiegenden beruflichen Benützung des Arbeitszimmers kommen würde, nicht belegbar. Hinzu kommt, dass Vor- und Nachbereitungszeiten nicht zum typischen Berufsbild eines Key Account Managers bzw. eines Verkaufsberaters gehören.

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme zum Vorlagebericht zusammengefasst vorbringt, seine Stelle sei als Außendienststelle beschrieben, weil es in der Zentrale keinen Arbeitsplatz geben würde, weswegen ihm eine Home Office Ausstattung samt Office-Verbrauchsmaterialien ausgehändigt worden sei und auch für die Aufbewahrung diverser Unterlagen sei das Arbeitszimmer ebenfalls unbedingt notwendig, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.6.2004, 2003/13/0166, zu verweisen, wonach der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum (etwa beim Arbeitgeber) verfügt, nicht zwangsläufig zu einem materiellen Mittelpunkt einer Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer führt.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25. Juli 2013, 2011/15/0104 handelt es sich beim Gesichtspunkt des Fehlens eines geeigneten Arbeitsplatzes an der Dienststelle nicht um eine rechtliche Voraussetzung, sondern nur um ein Indiz für die berufliche Veranlassung des Aufwandes. Ob diese vorliegt, hängt stets von der Gesamtheit der konkreten Umstände des Einzelfalls ab.

Im gegenständlichen Fall ist zusammenfassend festzustellen, dass es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt und die materiellen Tätigkeitsmittelpunkte beider Tätigkeiten nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern im Außendienst beim Kunden gelegen sind. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von

Euro 609,62 für das gesamte Jahr 2015 waren somit nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zur Verminderung des zu hoch angesetzten Sachbezuges für die Privatnutzung des Dienstfahrzeuges für den Zeitraum 1-3/2015:

Gemäß § 15 Abs. 1 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. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber zur Privatnutzung überlassen wird.

§ 4 Abs. 1 bis 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge in der für das Jahr 2015 gültigen Fassung BGBl II 416/2001 lautet:

„Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(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 tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.“

Wie den vorgenannten Bestimmungen der Sachbezugswerteverordnung zu entnehmen ist, ist für den Ansatz des halben Sachbezugswertes erforderlich, dass die monatliche Fahrtstrecke für private Fahrten mit dem dienstgebereigenen Firmenfahrzeug nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt, für den Ansatz eines Sachbezugswertes von 0,50 Euro pro Kilometer privater Fahrtstrecke ist hingegen Voraussetzung, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

Der deutsche Bundesfinanzhof definiert, da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches, wie auch im österreichischen EStG, gesetzlich nicht näher bestimmt ist und sich die Ausführungen in den BFH Erkenntnissen mit der österreichischen

Rechtsansicht decken, in seiner Entscheidung BFH 1.3.2012, VI R 33/10, die Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch folgendermaßen:

"Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dahingehend präzisiert, dass nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder -- wenn ein solcher nicht vorhanden ist-- den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind. Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Dann genügt die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wenn jedoch der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, 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 (vgl. BFH-Urteile vom 9. November 2005 VI R 27/05, BFHE 211, 508, BStBl II 2006, 408; vom 16. November 2005 VI R 64/04, BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410; vom 16. März 2006 VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625; vom 14. Dezember 2006 IV R 62/04, BFH/NV 2007, 691; vom 10. April 2008 VI R 38/06, BFHE 221, 39, BStBl II 2008, 768)."

An die Führung eines Fahrtenbuches werden neben der Vollständigkeit hohe Anforderungen gestellt. Dies ist schon deswegen einleuchtend, weil sonst der Ansatz eines verringerten halben oder kilometerweisen Sachbezugswertes leicht und missbräuchlich möglich wäre und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinsichtlich solcher Arbeitnehmer, die keine Möglichkeit der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeuges haben, nicht gewährleistet wäre.

Der Beschwerdeführer legte ein handgeschriebenes Fahrtenbuch vor, aus dem das Datum (z.B. 23.2.), die Fahrzeit von bis (z.B. 07:30 – 17:00), die Reiseroute und das Ziel (z.B. P-G-P), Zweck der Fahrt (beruflich oder privat), besuchte Personen, Firmen, Behörden (z.B. TAG) km-Stand Fahrtbeginn (z.B. 60.235), gefahrene km geschäftlich, Wohn/Arbeit, privat, km-Stand Fahrtende (z.B. 60.361), Kraftstoff (Liter, Betrag), Liter je 100 km, Sonstiges Betrag und Name des Fahrers zu entnehmen sind. Der vorgelegten Kundenliste des erstgenannten Arbeitgebers sind die einzelnen Kundennamen und deren Adressen zu entnehmen.

Das Finanzamt verglich die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch mit den aus den Tankbelegen ersichtlichen Daten und bemängelt im strittigen Zeitraum 1-3/2015 in seinem Vorlagebericht konkret folgende Eintragungen:

„•6.1.2015: Das Auto wurde laut Tankbeleg um 19:49 Uhr in K betankt, die Fahrt zur Tankstelle jedoch nicht im Fahrtenbuch vermerkt.

•15.1.2015, 12:36 Uhr: In L wurde ein Tankvorgang vorgenommen, wobei dieses Zwischenziel einerseits nicht verzeichnet wurde und andererseits auch die Kilometerstände – wenn auch in diesem Fall nur in geringem Maße (Tankbeleg: 84.500 km, Fahrtenbuch bei Ankunft um 08:30 Uhr: 84.586 km) - voneinander abweichen.

Generell hat der Antragsteller mehrere Fahrten nicht im Fahrtenbuch angeführt:

•19.1.2015, 18:53 Uhr: Das Fahrzeug wurde laut einem vorliegenden Tankbeleg in M betankt, im Fahrtenbuch findet sich jedoch an diesem Tag nur eine Fahrt von E nach N von 16:30 bis 17:00 Uhr. Zudem stimmen auch die vermerkten Kilometerstände nicht überein (Tankbeleg: 56.616 km, Fahrtenbuch bei Ankunft am 19.1. um 17:00 Uhr: 56.535 km).

•29.1.2015, 20:59 Uhr: Der Antragsteller führte einen Tankvorgang in K durch, trug die Fahrt aber nicht ein. Im Übrigen stimmt der im Fahrtenbuch verzeichnete Kilometerstand nicht mit dem Tankbeleg überein. Laut Tankbeleg stand dieser bei 57.400 km, wobei im Fahrtenbuch der Kilometerstand bei Ankunft am 26.1.2015 um 17:00 Uhr und bei Abfahrt am 30.1.2015 um 07:00 Uhr 57.122 km betrug.

• 6.2.2015: Im Fahrtenbuch wurde eine Fahrt von O nach P und retour eingetragen. Einerseits wurden die Abfahrts- und Ankunftszeit für diese Fahrten nicht eingetragen, andererseits liegt auch eine Tankrechnung vom 6.2.2015 vor, nach welcher der Antragsteller um 11:45 Uhr in K getankt hat. Wiederum wurde dieses Zwischenziel nicht im Fahrtenbuch vermerkt und die Kilometerstände auf dem Tankbeleg und im Fahrtenbuch stimmen nicht überein (Tankbeleg: 58.200 km, Fahrtenbuch bei Abfahrt am 6.2.: 58.131 und bei Ankunft: 58.174 km).

• 19.2.2015: Der Antragsteller verzeichnete eine Fahrt von O nach QU und retour. Von diesem Tag liegt auch ein Tankbeleg vor, nach welchem der Antragsteller um 16:10 Uhr in L getankt hat. Das Zwischenziel wurde nicht aufgeschrieben und wiederum stimmen die Kilometerstände am Tankbelege (59.650 km) nicht mit jenen im Fahrtenbuch überein (Fahrtenbuch bei Abfahrt um 06:30 Uhr: 59.950 und bei Ankunft um 18:00 Uhr: 60.120 km).

- 1.3.2015, 17:05 Uhr: Das Fahrzeug wurde laut einem vorliegenden Tankbeleg erneut in K betankt, wobei an diesem Tag keine Fahrt im Fahrtenbuch angeführt wurde. Nicht nachvollziehbar ist auch, welche Fahrt hier unternommen wurde, da nach dem 27.2.2015 für eine Fahrt lediglich „privat“ vermerkt wurde, aber kein Datum oder sonstige Angaben zur Fahrt gemacht wurden. Zudem stimmen die Kilometerstände im Fahrtenbuch erneut nicht mit jenem am Tankbeleg vom 1.3. überein, welcher 60.350 km ausweist. Bei der privaten Fahrt nach dem 27.2.2015 wurden 60.872 km bei Abfahrt und 60.922 km bei Ankunft angegeben. Auch am 2.3.2015 betrug der Kilometerstand laut dem Fahrtenbuch bei Abfahrt 60.922 km.
- 6.3.2015: Laut Tankbeleg wurde das Fahrzeug um 18:54 in K betankt, die Fahrt jedoch nicht im Fahrtenbuch vermerkt. Zudem weist das Fahrtenbuch am 5.3.2015 den letzten Kilometerstand mit 61.601 km aus, laut Tankbeleg betrug dieser aber 61.150 km. An diesem Tag wurden laut Beleg 51,59 Liter getankt. Der nächste Tankbeleg stammt vom 25.3.2015 um 12:40 Uhr, wobei an diesem Tag in L fast 50 Liter getankt wurden. Laut Fahrtenbuch wurden während den beiden Tankvorgängen ca. 400 km (geschätzt bis zur Tankstelle L) zurückgelegt. Der anhand dieser Angaben errechnete durchschnittliche Kraftstoffverbrauch des Kfz ist nicht nachvollziehbar. Der durchschnittliche Kraftstoffverbrauch des Fahrzeugs des Antragstellers müsste ca. 12 Liter auf 100 km betragen, damit die beiden Tankvorgänge nachvollziehbar wären. Dies stimmt aber nicht mit dem recherchierten Durchschnittsverbrauch eines Volkswagens Passat überein, welcher 6,43 Liter beträgt (www.spritmonitor.de). Wahrscheinlicher ist daher, dass der Antragsteller weitere Fahrten unternommen hat, welche nicht im Fahrtenbuch aufscheinen.
- 24.3.2015: An diesem Tag wurde eine berufliche Fahrt von O nach S (Firma TK) und retour aufgeschrieben. Die Fahrzeit hat der Antragsteller jedoch nicht eingetragen. Zudem ist die gefahrene Strecke von 139 km nicht nachvollziehbar; laut Routenplaner werden auf der angegebenen Strecke nämlich ca. 122 km zurückgelegt.

Auffällig erscheint generell, dass Privatfahrten fast ausschließlich an Wochenenden bzw. freien Tagen eingetragen wurden. Während der Dienstzeit zurückgelegte Privatkilometer sind aus dem Fahrtenbuch nicht ersichtlich. Dass Privatfahrten nicht auch unter der Woche, in Kombination mit Dienstfahrten getätigt werden, widerspricht aber jedenfalls der allgemeinen Lebenserfahrung. Teilweise scheinen im Fahrtenbuch auch sehr lange Perioden auf, in welchen keine Privatfahrten verzeichnet sind. Dies widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, da gewisse Privatfahrten unvermeidbar sind (familiäre oder medizinische Notfälle wie zB dringende Arztbesuche, Einkäufe usw.). Zudem erscheint unglaublich, dass erst nach dem 20.2.2015 und nach dem 27.2.2015 die ersten Privatfahrten im Jahr 2015 unternommen wurden, wobei bei beiden Fahrten kein Datum angegeben wurde, sondern lediglich „privat“ vermerkt wurde. Dasselbe gilt für Privatfahrten nach dem 2.3.2015 und dem 24.3.2015. Einige Male war auch das genaue Ziel der verzeichneten Fahrten nicht überprüfbar. Der Antragsteller führt eine Liste mit Kunden welche er betreut. Aus der Kombination von dieser Liste und den im Fahrtenbuch in der Spalte „Besuchte Personen, Firmen, Behörden“ angegebenen Kunden, sollte

die genaue Route nachvollziehbar sein. Teilweise werden aber Abkürzungen als Ziele angeführt, welche der Kundenliste nicht entnommen werden können. Beispielsweise findet sich am 19.1.2015 der Eintrag „KuZe T“, wobei hier erst nach umfangreicher Recherche herausgefunden werden konnte, dass damit ein Besuch im Kundenzentrum vermerkt wurde. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass diverse Differenzen zwischen Kilometerständen im Fahrtenbuch und Tankbelegen aufscheinen, mehrere Fahrten nicht nachvollziehbar verzeichnet wurden und auch betreffend durchgeführter Privatfahrten Ungereimtheiten ersichtlich waren. Das vorgelegte Fahrtenbuch stellt daher eindeutig keinen geeigneten Nachweis beruflicher und privater Fahrten dar und entspricht nicht den anfangs angeführten gesetzlichen Anforderungen. Im Zusammenhang mit dem Fahrtenbuch steht die Forderung des Antragstellers nach der Berücksichtigung des „Mini-Sachbezuges“. Hierzu ist festzuhalten, dass gemäß § 4 Abs. 3 der Sachbezugswerteverordnung grundsätzlich die Möglichkeit besteht, die Hälfte des halben Sachbezuges geltend zu machen. Voraussetzung für die Gewährung ist allerdings laut der Verordnung ein lückenlos geführtes Fahrtenbuch. Aus den oben angeführten Gründen liegt im gegenständlichen Fall aber keinesfalls ein lückenlos geführtes Fahrtenbuch vor, weshalb auch der „Mini-Sachbezug“ nicht gewährt werden kann (vgl. UFS 25.11.2005, RV/0158-F/05; BFG 3.3.2017, RV/2100734/2013). „

In der Stellungnahme zu den vom Finanzamt aufgezeigten Mängeln der Fahrtenbuchführung stellte der Beschwerdeführer klar, dass sein Begehren den Zeitraum Jänner bis März 2015 betreffen würde. Für den Sachbezug beim zweitgenannten Arbeitgeber im Zeitraum 5-12/2015 werde um keine Abänderung der angesetzten Sachbezüge angesucht.

Weiters wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass Tankbelege keine gesetzlich behandelte Grundlage oder ein vorgeschriebener Nachweis für ein Fahrtenbuch seien, da diese von nicht oder nur wenig beeinflussbaren Faktoren abhängen könnten wie z.B. Zahlensturz, fälschliche km-Eingabe des Tankstellenpersonals, fehlender Belege auf Grund von Nicht-Akzeptanz der Karte und somit Barzahlung usw. Die km-Angaben bei Tankbesuchen würden rein der Firma zur Überwachung und Vermeidung von Missbrauch dienen und müssten gesetzlich nicht geführt werden. In diesem Sinne sei die Karte auch verwendet worden, was so viel heißen würde, dass die km—Stände bei den Tankbelegen meist gerundet seien (auf oder ab) um fälschliche Eingaben des Tankstellenpersonals zu reduzieren. Tankstellenbesuche seien seiner Auffassung nach keine Zwischenziele und es sollte doch die Relation von Aufwand und Nutzen über das Verfassen von langzeiligen Routenbeschreibungen berücksichtigt werden, da diese ja zumeist in die Arbeitszeit fallen würden (zeitnahe Führung ist eine gesetzliche Vorgabe). Somit könnte der resultierende Zeitbedarf für das Verfassen zu einem Problem mit dem Dienstgeber und daraus folgenden möglichen Repressalien führen. Er habe die Tankbelege rein als Geste einer zusätzlichen, freiwilligen Argumentation dem Finanzamt überlassen und nicht um eine „minutiöse Überwachung“ in den Argumentationsfokus zu legen, welcher hier nun leider erfolgt sei. Im Vordergrund sollte doch stehen, wie viele km tatsächlich privat gefahren

worden seien und nicht ob die Uhrzeit stimmen würde oder ob eine Fahrt zum Tanken km-mäßig erst am nächsten Arbeitstag erfasst worden sei. Vielmehr wären seiner Auffassung nach die Wochen- und Monatsberichte an die Firma für beruflich veranlasste oder private Fahrten zu werten. Diese müssten der Firma vorgelegt werden und seien auch die Basis für die Gehaltsabrechnung, hätten somit eher einen offizielleren Charakter inne. Diese seien vom Finanzamt aber anscheinend zu keiner näheren Betrachtung herangezogen worden. Des Weiteren hätten laut carpolicy der Firma A private Kilometer alleine schon deswegen angeführt werden müssen, da anteilige Kosten von 15 Cent/km zu bezahlen gewesen seien. Hieraus lasse sich betriebswirtschaftlich auch errechnen, dass es für ihn lukrativer gewesen sei so gut wie keine privaten Kilometer mit dem Firmenauto zu fahren, sondern den Minisachbezug anzusetzen. Natürlich neben den im Beschwerdeschreiben schon erwähnten Punkten wie „Reklametafel“ und „Verschmutzung durch Hund“, welche stark vordergründig gewesen wären und dem vorhandenen privaten, höherwertigen Fahrzeug.

Zu den einzelnen vom Finanzamt aufgelisteten Mängeln des Fahrtenbuches erwiderte der Beschwerdeführer Folgendes:

„06.01.2015: Diese Fahrt wurde wirklich nicht angeführt und beruht auf einem Konflikt zwischen dem Österreichischen Gesetz "Fahrten außerhalb der Kernarbeitszeit müssen als Überstunden ausbezahlt werden (auch mit All-In-Vertrag)" und der internen Denkweise, dass so etwas nicht ausbezahlt wird und sicherlich zu großer Diskussion mit anschließend möglichen Repressalien geführt hätte. Da ich zuvor krank war und am 07.01.2015 bereits um 06:30 Uhr Start gewesen ist (wegen sehr frühem Termin in U) wäre ein Tanken am 07.01.2015 mühsam gewesen, deswegen am Vortag getankt und Fahrt nicht eingetragen. Die gefahrenen 13 km wurden in die Dienstreise aufgenommen.

15.01.2015: Die Shell-Tankstelle L lag am Weg auf der Fahrt nach N. Ab- und Auffahrt von der Autobahn liegt bei unter 1 km und Sprit ist wesentlich billiger als auf einer Autobahntankstelle wie zB V. Die Tankstelle war somit kein Ziel, sondern maximal ein Wegpunkt wie eine Abzweigung oder Umleitung und die werden auch nicht aufgeführt. Wie bereits geschrieben muss man den km-Stand der Kassiererin ansagen und diese neigen durch innerlich sowie äußerlich einwirkende Gründe gerne zum Vertippen, deswegen bevorzuge ich eine meist einfache km-Angabe.

19.01.2015: Hier fand ein Autotausch statt => Die Tankkarte wurde noch vom Vorbesitzer benutzt. Auto wurde mit km-Stand von 56.517 übernommen und der Tankbeleg stammt vom Vorgänger (keine gerundete km-Angabe, keine runde Tanksumme = kein Muster). Das Auto wurde von mir ohne Tankkarte mit Bezahlung und anschließender Verrechnung an die Firma betankt. Da somit kein Beleg vorhanden war, wurde dieser für mich informativ aufbewahrt und ist somit nicht gültig. Wie geschrieben, Tankbelege sind kein Nachweis oder gesetzlich vorgeschriebenes Dokument.

29.01.2015: siehe Datum 06.01.2015. Da ich zuvor im Urlaub war und am 30ten ein früher Start bevorstand, wurde das Auto noch am Vorabend (Sonntag) betankt. Da dies beruflich

nicht erfassbar war und in meinen Augen auch keine Privatfahrt ist, wurde die Fahrt mit einer Gesamtstrecke von rund 14km nicht eigens angeführt sondern in die Dienstreise aufgenommen. Zur Abweichung des Kilometerstandes verweise ich hier auf das Thema vertippen der Kassiererin, es hätte vermutlich 57.100 heißen sollen über dem 1er ist der 4er in der Numerischen Tastatur!

06.02.2015: Fahrzeit wurde vergessen einzutragen. Der Tankvorgang fand vermutlich bei der Rückreise vom Gespräch statt, die Ankunft zu Hause wurde mit 13:00 Uhr im Wochenbericht angeführt. Vermutlich war noch etwas mit einem Kollegen zu klären (DKV Akzeptanzstellen außerhalb von der sehr viel teureren Autobahntankstelle sind mehr oder weniger Mangelware, somit war hier vermutlich ein gemeinsamer Tankbesuch), oder (und) ein Telefonat zu führen, oder (und) das Auto wurde noch gewaschen (Anm. das ist über 2 Jahre her) zwischen 11:45 und 13:00. Die km wurden von mir aufgerundet auf 57.200 und die Tankstelle ist meiner Auffassung nach auch kein eigenes Ziel.

19.02.2015: Der km—Stand war bei Abfahrt 59.850 und nicht 59.950 – Ziffernsturz. Die Fahrt ging ins Kundenzentrum von A in W. Dort gab es ein Treffen mit Kollegen und von da ging es zu FirmaHH. Dann war noch ein Termin in E (Zentrale) geplant der kurzfristig (bereits am Weg) abgesagt wurde. Deswegen auf dem Weg auf der A21 in L abgefahren und dann gleich in L getankt (kein Ziel) und anschließend über X wieder heimgefahren, die Abweichung der Route hatte nur einen geringen Einfluss auf die Gesamtkilometerleistung und wurde nicht extra angeführt (Anm. Aufzeichnung aus Outlook Kalender).

01.03.2015: Die Betankung des Firmenfahrzeuges fand ein-zwei Tage vorher statt und wurde nicht mit der Tankkarte bezahlt, weil die Tankstelle diese nicht akzeptierte (ich glaube es war eine Jet—Tankstelle). Am Sonntag wurde dann das Privatfahrzeug im Zuge einer privaten Fahrt betankt und der Wert in Höhe von 48€ quasi ausgeglichen, anstatt mühsam den Tankbeleg in die Abrechnung zu geben. (Anm. Auf Grund von privaten Notizen im Outlook Kalender konnte das reproduziert werden).

06.03.2015: getankt wurde am 05.03. bei der Rückreise von Y bei der Shell Tankstelle in Z (Umweg < 1km) und diese nahm keine DKV Karte. Somit wurde bar bezahlt und um nicht über eineinhalb Monate auf das Geld zu warten und weil es auch gut gepasst hat, wurde dann das Privatfahrzeug am 06.03. abends nach der Rückreise von S (berufsbegleitendes Studium, VO Investitionswirtschaft) im Ausgleich betankt, da ich am 07.03. ja wieder nach S gefahren bin. Die falsche km Angabe kommt von daher, dass ich nach dem ersten Tag des frisch begonnen Studiums geistlich wohl nicht mehr gänzlich fit war und außerdem die km—Zahl schätzen musste, weil das Auto ja zuhause stand. Zum erstmalig erwähnten Thema Abweichung Spritverbrauch ist anzuführen, dass die Strecke Z — KG noch hinzugezählt werden muss (ca. 100km) und das Fahrzeug im Zeitraum 06.03. — 25.03. ein paarmal umgestellt werden musste um in die hinter dem Carport liegende Garage zu kommen und dieses da auch ein paar Minuten am Stand lief. In Summe sind das dann auch rund 513 km (km-Stand Z am 05.03. ca. 61.500 km; Fahrt nach S am 24.03 mit 139 km,-Privatfahrt am 24.03. von 70 km; Fahrt am 25.03.2015 nach E zur Vorbesprechung mit der Geschäftsführung wegen dem Kundentermin am Nachmittag und

von da wieder retour bis L (ca. 204km)). Anschließend Fahrt nach QU ins Kundenzentrum und zum Kundentermin bei EK und anschließend wieder nach Hause (in Summe 360 km an diesem Tag). Des Weiteren wurde das Auto auch nicht immer komplett vollgetankt oder leer gefahren, ein durchschnittlicher Spritverbrauch lässt sich nur über einen längeren Zeitraum mit annähernd gleichen Strecken ermitteln.

Außerdem bin ich zu diesem Zeitpunkt keinen VW Passat gefahren wie FrauH das anführt, sondern einen Audi A4 (Anm. steht auch so im Fahrtenbuch)!

24.03.2015: Die Fahrzeit lässt sich auch aus den abgegebenen Wochenberichten herauslesen: „Abfahrt um 8 Uhr und Ankunft um 17 Uhr“. Vermutlich fand die Rückreise aus bestimmten Gründen über PT statt. Es ist durchaus möglich dass die Straße zB durch einen Unfall heraus gesperrt war oder ein Kollege / Kunde irgendwohin gebracht wurde (zB Bahnhof). Das Ganze liegt über 2 Jahre zurück und bei einer Abweichung von 17 km, bei einer jährlichen km-Leistung von über 40.000 km, finde ich es auch nicht besonders erwähnenswert. ABER es ist das erste Mal, dass überhaupt eine Abweichung der Strecke festgestellt wurde - diese haben bis dato immer gepasst wie es die Überprüfung ergibt.

Zur am 06.03.2015 angeführten Sachverhaltsdarstellung und der dort vermutlich emotional angeführten und völlig unbegründeten Anschuldigung der "unterschlagenen" weiteren Fahrten (zieht ja eine Unterstellung von Öfteren Fahrten nach sich), welche ja mittels Fahrtenbuch klar widerlegbar ist, sehe ich es gleich wie die angeführte Begründung, dass es nicht dem täglichen Leben entspricht, dass mit einem Firmenfahrzeug nicht privat gefahren wird. Nur weil einige bzw. die urteilende Person selbst das tut, muss es ja ein anderer nicht auch machen. Die Argumentation, dass familiäre oder medizinische Notfälle wie "Einkäufe" (ungünstige Formulierung oder für mich nicht erkennbar was damit gemeint ist???) unvermeidbar sind ist schon richtig, aber wie angeführt gibt es dazu ein Privatfahrzeug und man muss nicht mit einem fahrenden Werbeplakat durch die Gegend fahren, für welches dann auch noch 15 Cent je km zu zahlen sind! Und nur weil die wenigsten Kenntnis über einen Mini-Sachbezug haben, heißt es ja nicht, dass man diesen nicht ansetzen darf. Aber FrauH hatte mit ihrer Anmerkung am 10.02.2017 „es habe ihn den 20 Jahren in der Sie diese Tätigkeit ausführe, noch niemand geschafft, ein so lückenloses Fahrtenbuch abzugeben, dass es ihrer Prüfung für nur den halben Sachbezug entsprochen hätte“ bereits in den Raum gestellt, dass sie etwas finden würde.

Ich möchte festzuhalten, dass bei all den vorgebrachten Abweichungen nur ein einziges Mal eine Fahrtstrecke angezweifelt wurde (24.03.2015) und einmal ein Spritverbrauch (06.03.2015) beides konnte von mir hoffentlich argumentativ ausreichend aufgeklärt werden und es gab 2mal eine nicht eingetragene Fahrt von jeweils 13 km (06.01. & 29.01.) bei beruflich gefahrenen 6.000 km, welche hoffentlich ebenfalls ausreichend begründet auf ihren Tatbestand hin argumentiert wurden. Die getätigten Privatfahrten wurden bereits in der Beschwerde (Seite 4) hinsichtlich ihres Datum und zusätzlich freiwillig sogar mit Zweck und Ziel angeführt. Alle Fahrten nach dem 30.03.2015 sind uninteressant, da für diesen Zeitraum kein Minisachbezug beantragt worden ist, da der Sachbezug geringer als die errechnete Summe nach Kilometern wäre. Dennoch habe ich bezüglich des doch

seltenen Gebrauchs des Firmenfahrzeuges nach dem 31.05.2015 ebenfalls Stellung genommen. Diese können dem beiliegenden Beschwerdeschreiben vom 27.01.2105 (Seite 5) entnommen werden. Des Weiteren gibt es auch zu diesen Fahrten ebenfalls Monatsberichte mit betreffender Firma, Ansprechpersonen und somit auch die jeweiligen genauen Adressen!

Somit lässt sich zB auch der im Vorlagebericht mit 20.08.2015 angeführte Tatbestand ganz einfach ermitteln, es handelte sich um einen potentiellen Neukundenbesuch (aus Sicht des neuen Arbeitgebers) der Fa. SK und Ansprechperson war IP laut Fahrtenbuch. Eine genaue Adresse kann man sich auch meist aus der Firmenhomepage ziehen. Die freiwillig abgegebene Kundenliste bezog sich auch nur auf das Arbeitsverhältnis A, beim Arbeitgeber B gibt es keine eindeutige Kundenliste, da ein Vertriebsgebiet Österreich bearbeitet wird. Das wurde ebenfalls im Gespräch am 10.02.17 von mir meiner Meinung nach ausreichend erklärt.

Weitere offene Fragen, wie zB was „KuZe“ heißt kann man in einem klärenden Gespräch wie jenes vom 10.02.2017 abstecken. Bei diesem Gespräch wurde aber von beiden Damen kein Interesse an einem Einlenken bzw. Umdenken gezeigt und immer auf „nicht ausreichende Lückenlosigkeit“ und dass das „noch niemand ausreichend geschafft hat“ hingewiesen. Des Weiteren wurde gesagt, dass es unzumutbar für die Sachbearbeiterin ist, ein Fahrtenbuch mit Wochen-/ Monatsberichten abzugleichen bzw. zu überprüfen, es muss für sich allein glaubwürdig sein. Das ist aber unmöglich wenn die Einstellung, dass niemand ein Fahrtenbuch ausreichend lückenlos führt, die Betrachtungsweise ist. Weiteres, das ich mich an sie, also das Bundesfinanzgericht wenden soll, um für zukünftige Fälle / Jahre feststellen zu lassen, ob ein Minisachbezug überhaupt gewährt werden kann oder nicht. Zukünftig deswegen, weil zB auch im Jahre 2016 (und evtl. später) ein Minisachbezug mit einer privaten km—Leistung von < 4.234 und eine km—Ansatz von 68 Cent Sinn auf Rückerstattung macht. Sofern man wie ich 480€ Sachbezug im Monat bezahlt ($12 \times 480 = 5.760$ und $50\% = 2.880$ $4.234 \times 0,68 : 2.779\text{€}$) und durch das Deutsche Kennzeichen des Firmen—Kia ohnehin nur 10% der Gesamtjahreskilometer (operational leasing mit 40tsd.km/Jahr) privat fahren „darf“ um nicht das Firmenfahrzeug in Österreich anmelden zu müssen (Anm. keine Niederlassung in AUT)! „

In seiner Stellungnahme vom 23.3.2018 zu diesen Ausführungen des Beschwerdeführers verwies das Finanzamt auf § 4 Abs. 3 der Sachbezugsverordnung, wonach sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden müssen. Genau das sei aber gegenständlich nicht erfolgt, was ja auch der Beschwerdeführer selbst in seiner Stellungnahme eingeräumt habe. So habe er angegeben, am 6.1.2015 und am 29.1.2015 Fahrten unternommen zu haben, ohne diese im Fahrtenbuch eingetragen zu haben. Am 6.2.2015 sei keine Fahrtzeit eingetragen worden, vermutlicher Ziffernsturz bei den Gesamtkilometern am 19.2.2015. Auch hätten die zusätzlichen Kilometer am 24.3.2015 nicht aufgeklärt werden können. Die Überprüfung des Fahrtenbuches hätte darüber hinaus noch weitere Abweichungen hinsichtlich der aufgezeichneten Fahrtstrecke im Fahrtenbuch und der berechneten Wegstrecke laut Routenplaner ergeben:

„Am 14.01.2015 Reise von O zur Firma BT nach KG lt. Fahrtenbuch 32 km gefahren - lt. Routenplaner 12 km.

Am 21.01.2015 Reise von O nach NF (hin und retour) lt. Fahrtenbuch 94 km - lt. Routenplaner sind es 68 km.

Am 06.02.201 wurde eine Fahrt von O nach P und retour unternommen. Die Wegstrecke (hin und retour) beträgt lt. Routenplaner 28 km. Tatsächlich wurden im Fahrtenbuch 53 km eingetragen - weitere Ziele wurden nicht angegeben.

Am 20.02 Reise von O nach P lt. Fahrtenbuch 65 km - lt. Routenplaner sind es 26 km.“

Diese Reisewege seien nicht so detailliert angegeben, dass sie mit Hilfe eines Routenplaners nachvollzogen werden könnten bzw. seien private Fahrten enthalten, welche nicht aufgezeichnet wurden. Insgesamt liege nach Ansicht der Abgabenbehörde (auf die weiteren Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung werde verwiesen) kein lückenlos geführtes Fahrtenbuch vor, sodass die beantragten Werbungskosten aus diesem Titel iHv EUR 1.609,55 nicht hätten gewährt werden können.

Hinsichtlich des Arbeitszimmers werde auf die eingebrachte Beschwerde verwiesen, in der angegeben worden sei, dass die Arbeitszeit überwiegend im Außendienst stattgefunden habe, daher seien die diesbezüglichen Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Der Beschwerdeführer verzichtete auf eine weitere schriftliche Stellungnahme.

Wie bereits erwähnt, erfordert der Ansatz eines Sachbezugswertes von 0,50 Euro pro Kilometer Fahrtstrecke nach dem Text des § 4 Abs. 3 der Sachbezugswerteverordnung, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes im Vorlagebericht wurden die Fahrten am 6.1., 29.1., 1.3. und 6.3. zur Tankstelle in K nicht in das Fahrtenbuch eingetragen. Dies wurde vom Beschwerdeführer auch nicht weiter bestritten, sondern damit erklärt, dass er diese Fahrten außerhalb der Kernarbeitszeit durchgeführt hätte und Fahrten außerhalb der Kernarbeitszeit als Überstunden ausbezahlt werden müssten und dies zu möglichen Repressalien geführt hätte. Da diese Fahrten seiner Meinung nicht beruflich erfassbar und auch keine Privatfahrten seien, seien die Fahrten nicht eigens angeführt, sondern in die Dienstreise aufgenommen worden. Zur Feststellung des Finanzamtes am 1.3. führte der Beschwerdeführer aus, dass es sich bei dieser Betankung um das Privatfahrzeug gehandelt habe, weil 1-2 Tage vorher bei der Betankung des Firmenfahrzeuges die Tankkarte nicht akzeptiert worden sei. Gleiches hat wohl auch für den 6.3.2015 gegolten.

Es steht somit fest, dass mehrere Fahrten mit dem Firmenfahrzeug nicht in das Fahrtenbuch eingetragen wurden. Damit ist die in § 4 Abs. 3 der Sachbezugswerteverordnung geforderte Voraussetzung der lückenlosen Aufzeichnung sämtlicher Fahrten nicht erfüllt. Die Erklärungsversuche des Beschwerdeführers sind insgesamt nicht geeignet, dieses Formerfordernis zu ersetzen. Das Finanzamt hat daher zu Recht die vom Beschwerdeführer geforderte Gewährung des Sachbezugswertes von 0,50 Euro pro Kilometer Fahrtstrecke für 175 km verweigert.

Der Ansatz des halben Sachbezugswertes im strittigen Zeitraum 1.1. bis 30.3.2015 bedingt nach § 4 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge den Nachweis darüber, dass die monatliche Fahrtstrecke im Jahr nicht mehr als 500 km betragen hat.

Der Beschwerdeführer hat zu diesem Nachweis ein Fahrtenbuch, Tankbelege und eine Liste der angefahrenen Kunden vorgelegt.

Wie den oben wiedergegebenen Feststellungen des Finanzamtes zu entnehmen ist, stimmen in dem zu beurteilenden Zeitraum praktisch bei jedem Betankungsvorgang die auf dem Tankbeleg vermerkten mit den im Fahrtenbuch aufgezeichneten Kilometerständen und Zeiten nicht überein.

Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang erklärt, dass Tankbelege keine gesetzlich behandelte Grundlage oder ein vorgeschriebener Nachweis für ein Fahrtenbuch seien, ist auf § 166 BAO zu verweisen, wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und in der Lage des Einzelfalles zweckdienlich ist. Dem Finanzamt kann somit nicht vorgeworfen werden, unrechtmäßig Beweismittel verwendet zu haben.

Dem weiteren Vorbringen, dass Tankbelege nicht als Beweismittel geeignet seien, da sie von nicht oder nur wenig beeinflussbaren Faktoren abhängen würden, wie z.B. Zahlensturz, fälschliche km-Eingabe des Tankstellenpersonals, fehlender Belege auf Grund von Nicht-Akzeptanz der Karte und somit Barzahlung, kann ebenfalls nicht gefolgt werden, da Zahlensturz oder fälschliche km-Eingaben des Tankstellenpersonals erfahrungsgemäß nur vereinzelt vorkommen und nur geringen Einfluss auf die ordnungsgemäße Führung eines Fahrtenbuches haben. Die generelle Vorgangsweise des Beschwerdeführers, grundsätzlich auf Tankbelegen gerundete vom Fahrtenbuch zum Teil weit abweichende km-Angaben zu machen, kann aus dem gegenständlichen Zusammenhang heraus nur dahingehend interpretiert werden, die tatsächlichen Verhältnisse zu verschleiern, wodurch die Ordnungsmäßigkeit aller Aufzeichnungen im vorgelegten Fahrtenbuch in seiner Gesamtheit anzuzweifeln ist. Die nicht zusammenpassenden Eintragungen im Fahrtenbuch mit den Tankbelegen führen sogar so weit, dass auf den Tankbelegen Uhrzeiten aufscheinen, an denen die berufliche Fahrt bereits beendet war. Beispielsweise hat das Finanzamt festgestellt, dass am 19.1. laut Tankbeleg um 18:53 ein Tankvorgang stattgefunden hat. Mit diesem Fahrzeug fand jedoch, abgesehen von den nicht zusammenpassenden km-Angaben (auf dem Tankbeleg 56.616 km, Fahrtende laut Fahrtenbuch km 56.535) eine im Fahrtenbuch eingetragene Fahrt lediglich von 16:30 bis 17:00 Uhr statt. Der Erklärung des Beschwerdeführers, es habe ein Autotausch stattgefunden und die Tankkarte sei noch vom Vorbesitzer benutzt worden, kann nicht gefolgt werden, da anzunehmen ist, dass der Vorbesitzer den Tankbeleg seinem Arbeitgeber vorlegen musste. Das Auto sei von ihm ohne Tankkarte mit Bezahlung und anschließender Verrechnung an die Firma betankt worden.

Der Tankvorgang am 15.1.2015, laut Beleg um 12:36 Uhr, fand bei einem Kilometerstand von 84.500 statt. Die Eintragungen im Fahrtenbuch besagen jedoch, dass das Fahrzeug von 07:00 bis 08:30 Uhr von O (Kilometerstand 84.458) nach WF (Kilometerstand 84.586) bewegt wurde. Erst um 16:00 wurde das Fahrzeug laut Fahrtenbuch für eine Fahrt nach N bis 17:00 Uhr wieder in Betrieb genommen. Der Beschwerdeführer gab hiezu an, da die Kassiererinnen dazu neigen würden, sich durch innerlich sowie äußerlich einwirkende Gründe zu vertippen, bevorzuge er meist einfache km-Angaben. Zum Umstand, dass seine Eintragungen im Fahrtenbuch nicht mit der Uhrzeit auf dem Tankbeleg übereinstimmen würden, gab der Beschwerdeführer keine Erklärung ab.

In der Stellungnahme vom 23.3.2018 hat das Finanzamt weitere Abweichungen hinsichtlich der aufgezeichneten Fahrtstrecke im Fahrtenbuch und der berechneten Wegstrecke bei folgenden Fahrten aufgezeigt:

Datum	Wegstrecke	Km laut Fahrtenbuch	Km laut Routenplaner
14.1.2015	O-KG (BT)	32	12
21.1.2015	O-NF und retour	94	68
6.2.2015	O-P und retour	53	28
20.2.2015	O-P	65	26

Zu diesen Abweichungen hat der Beschwerdeführer trotz Aufforderung keine Gegenäußerung abgegeben.

Aus der Summe der oben dargestellten Unregelmäßigkeiten und den Ausführungen des Finanzamtes unter Berücksichtigung der Gegenäußerungen des Beschwerdeführers muss die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Angaben des Beschwerdeführers 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 teilweise nicht ausreichend detaillierten und in Verbindung mit den Tankbelegen eindeutig falschen Angaben im Fahrtenbuch sind als Nachweis dafür, dass von der Gesamtkilometerleistung auf die privaten Fahrtstrecken im Durchschnitt nicht mehr als 500 Kilometer pro Monat entfallen sind, nicht geeignet. Es ist deutlich zu erkennen, dass die von der Rechtsprechung geforderte hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Aufzeichnungen und die mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin geforderte Überprüfbarkeit eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches oder auch anderer vorgelegter Unterlagen nicht in ausreichendem Ausmaß als Nachweis für die Zuerkennung des halben Sachbezugswertes gegeben ist, weshalb diesem Begehren nicht nachgekommen werden konnte.

Zum Ersuchen des Beschwerdeführers gegebenenfalls um eine Anhörung ist darauf hinzuweisen, dass er ausreichend Gelegenheit hatte, zu den Feststellungen des Finanzamtes Stellung zu nehmen, worauf er jedoch nach den letzten Feststellungen des Finanzamts vom 23.3.2018 verzichtet hat.

Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass eine Überprüfung des Fahrtenbuches im Zeitraum von 5-12/2015 nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens war.

Es 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 war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 5. Juli 2018