

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Herrn Bf über die Beschwerde vom 12.3.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.2.2009 betreffend Einkommensteuer 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.11.2017 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 im strittigen Jahr für die Betreuung von Kunden bzw. die Akquirierung von Neukunden zuständig und im Außendienst in ganz Österreich unterwegs. Für diese Tätigkeit und auch für Privatfahrten hat ihm sein Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt. Für die private Benützung des Firmenfahrzeuges wurde der volle Sachbezugswert in Höhe von Euro 600,- monatlich (Euro 7.200,- jährlich) gemäß § 4 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 angesetzt.

Mit Schreiben vom 27.1.2008 beantragte der Beschwerdeführer beim Betriebsstättenfinanzamt seines Arbeitgebers die Reduzierung des ganzen Kfz-Sachbezuges ab 01/2007 auf den halben Sachbezugswert und um Rückzahlung der zu viel bezahlten Lohnsteuer für das Jahr 2007. Als Beilage legte er Kopien des Fahrtenbuches 2007, Reiserechnungen an den Dienstgeber für Diäten und Spesen ab einer Dienstreise von über drei Stunden und eine Bestätigung des Dienstgebers über die Außendiensttätigkeit vor.

Das Betriebsstättenfinanzamt listete mit Schreiben vom 6.6.2008 folgende Mängel des Fahrtenbuches auf:

Keine Aufsplittung der gefahrenen Kilometer nach Tagen (13.2.+14.2.; 27.3.+28.3.; 17.10.+18.10.)

Unleserlich gemachte Daten an 12 Tagen (15.1., 2.2., 6.3., 21.3., 3.6., 4.6., 7.8., 10.9., 11.10., 12.10., 27.10., 28.10.)

Differenzen gleiche Strecke

31.1. A-B-A 171 km lt. Fahrtenbuch

16.4. A-B-A 340 km lt. Fahrtenbuch

CTech; exakt gleiche Wegstrecke

Kilometer ohne Zielangaben: Mittels Fahrtenbuch und Reiskostenabrechnungen ist nicht ersichtlich, welche Fahrtstrecken der Beschwerdeführer an den angeführten Tagen zurückgelegt habe; keine Ziele angegeben (Aufenthalt immer Fa. D, E)

4.6. Fa. D, E 16 km lt. Fahrtenbuch

5.6. Fa. D, E 15 km

9.10. Fa. D, E 17 km

10.10. Fa. D, E 10 km

11.10. Fa. D, E 11 km

16.10. Fa. D, E 11 km

Nach Einlangen der elektronisch übermittelten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 am 1.9.2008 führte das Wohnsitzfinanzamt des Beschwerdeführers unter Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten und unter Abweisung des Antrages auf Halbierung des Kfz-Sachbezugswertes die Arbeitnehmerveranlagung durch. Begründend wurde ausgeführt, dass der Antrag auf Halbierung des Sachbezuges für das Dienstauto vom Betriebsfinanzamt wegen mangelhafter Fahrtenbuchführung abgelehnt worden sei. Bei hohen Kilometerleistungen würden auch besonders hohe Ansprüche bei der Führung des Fahrtenbuches gelten. Die Aufzeichnungen sollten dabei so geführt werden, dass eine einwandfreie Kontrolle der Angaben möglich sei. Beim Fahrtenbuch des Beschwerdeführers seien mehrere Mängel festgestellt worden (teilweise keine Aufsplittung der gefahrenen Kilometer nach Tagen, unkenntlich gemachte Daten, Kilometer ohne Zielangaben, große Differenz bei gleicher Strecke,...).

In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, dass das Fahrtenbuch von ihm stets mit großer Sorgfalt geführt worden sei. Eine einwandfreie Kontrolle sei jederzeit möglich und werde durch Reisekostenabrechnungen mit dem Arbeitgeber bestätigt. Den Vorwurf von Mängeln, wie z. B. unkenntlich gemachte Daten, Kilometer ohne Zielangaben, große Differenz bei gleicher Strecke, müsse er widersprechen bzw. möchte er dies nachfolgend aufklären:

- Jeder Tag sei mit Anfangs- und Endstand versehen, woraus sich die Tageskilometerleistung ergebe. Beim Ausrechnen dieser Stände sei es manchmal zu Rechenfehlern gekommen, die er sofort ausgebessert habe und mit den korrigierten Daten überschrieben und nicht unkenntlich gemacht habe.
- Es gebe keine fehlenden Kilometer vom 03.01.2007 Anfang-km-Stand: 69.684 bis 31.12.2007 End-km-Stand: 115.792

- Es könne immer wieder vorkommen, dass unterwegs Straßen gesperrt seien (Schneefall, Lawinengefahr, Hochwasser, Verkehrsunfälle) und es dadurch zu größeren Umfahrungen bzw. längeren Fahrtstrecken bei gleicher Strecke kommen könne.
- Auch sei er immer auf der Suche nach neuen Partnern/Kunden, sodass er auf seinen Fahrten schon auch mal Umwege fahre, um zu sehen, ob es eventuell passende Firmen/ Partner vor Ort, auf der Strecke gebe.
- Weiters könne es aus dem selben Grund dazu kommen, dass er nicht die schnellste Route übers Navi wähle sondern Abkürzungen nehme, um der Autobahn oder Schnellstraße auszuweichen.

Zum Vorwurf, keine Aufsplittung der gefahrenen Kilometer nach Tagen, müsse er mitteilen, dass es dreimal auf einer Dienstreise (durch Reisekostenabrechnung belegt) passiert sei, dass er den Tagesendstand vergessen habe, im Fahrtenbuch einzutragen, dies jedoch erst am Ende der Dienstreise bemerkt habe und deshalb diese Dienstreise (2 Tage) unter einem Kilometerstand zusammengefasst habe. Er ersuche um Nachsicht.

Sein komplettes Fahrtenbuch habe er extern überprüfen lassen und soweit die km-Anzahl nicht klar hervorgehe im Anhang nochmals aufgelistet und soweit wie möglich begründet (siehe Beilage "Auflistung von Abweichungen"). Wenn erwünscht könne er auch noch von seinem Dienstgeber alle Tankbelege (wo die gewählte Strecke/Ortschaften nochmals ersehen werden könne), Werkstattrechnungen (wo die km-Leistung ersehen werden könne) und Nächtigungsbelege zukommen lassen. Weiters merkte der Beschwerdeführer an, dass er für seine Privatfahrten größtenteils, wenn erforderlich, da er eh schon die ganze Woche im Auto sitze, sein eigenes, angemeldetes Privatauto benützen würde, um ja nicht die km-Anzahl für den ½ Sachbezug am Jahresende zu überschreiten.

Laut der übermittelten Auflistung von Abweichungen im Fahrtenbuch (nach einer externen Überprüfung) rechtfertigt sich der Beschwerdeführer wie folgt:

Datum	gefahrte km		Abweichungen zwischen Routenplaner und Fahrtenbuch in km	Anmerkung Begründung	Änderung auf:	
	dienstlich	privat			dienstlich	privat
15.1.2007	409	0	80 zu viel	nicht mehr erklärbar	329	80
29.1.2007	441	0	30 zu viel	nicht mehr erklärbar	411	30
31.1.2007	171	0	180 zu wenig	ab F und wieder retour mit Kollegen mitgefahren	171	0
13.2.2007	1183	0	548 zu viel	Tageskm vergessen aufzusplitten	635	0
14.2.2007	0	0	635 zu wenig	Tageskm vergessen aufzusplitten	548	0
6.3.2007	317	0	100 zu viel	nicht mehr erklärbar	217	100
26.4.2007	281	0	100 zu viel	Rechenfehler, siehe km Stand Abf.-Ank.	-100	
20.6.2007	0	0	210 zu wenig	Tageskm vergessen aufzusplitten	210	0
21.6.2007	430	0	180 zu viel bzw.	Tageskm vergessen aufzusplitten	180	0

			40 Differenz	Differenz 40 km nicht mehr erklärbar	0	40
25.6.2007	270	0	30 zu viel	nicht mehr erklärbar	240	30
26.7.2007	179	0	179 zu viel	War Dienstreise im Auftrag der Firma Beerdigung eines Kunden	179	-179
7.8.2007	377	0	0	Schreibfehler s. km Abf.- Ank	377	0
3.9.2007	131	0	50 zu wenig	s. 4.9.2007	181	0
4.9.2007	267	0	50 zu viel	s. 3.9.2007	217	0
19.9.2007	491	0	70 zu viel	nicht mehr erklärbar bzw. s. 20.9.2007	421	70
20.9.2007	204	0	40 zu wenig	nicht mehr erklärbar	204	0
17.10.2007	641	0	411 zu viel	Tageskm vergessen aufzusplitten	230	0
18.10.2007	0	0	230 zu wenig	Tageskm vergessen aufzusplitten	411	0
6.11.2007	359	0		Strecke über G war gesperrt und musste daher die Route über Hallein wählen	359	0
					5420	171
			Ergebnis: Wenn die nicht erklärbaren km auf „privat“ geändert werden, würde dies eine komplette jährliche Privat-km-Anzahl von 5.860 km ergeben			
			km-Privat: ändern von km-Anzahl 5.689 auf 5.860 / 2007			

Die Beschwerde wurde dem Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zur Stellungnahme übermittelt. In dieser Stellungnahme wurde ausgeführt, dass an zwölf Tagen die Daten im Fahrtenbuch unleserlich gemacht worden seien. Dies werde vom Beschwerdeführer indirekt bestätigt wenn er in der Berufung angebe, dass er Fehler sofort ausgebessert habe und „mit den korrigierten Daten überschrieben habe.“ In der Berufung werde angegeben, dass der Beschwerdeführer auf seinen Fahrten Umwege machen würde, um für ihn passende Firmen vor Ort zu suchen. Das sei der Grund, warum sich bei gleichen Strecken unterschiedliche Kilometerangaben ergeben würden. Dass diese zusätzlichen Ziele im Fahrtenbuch nicht eingetragen werden würden, stelle einen weiteren Mangel in der Führung des Fahrtenbuches dar. Betreffend den Mangel der nicht aufgesplitteten Kilometer nach Tagen (dreimal im Nachschauzeitraum) gebe der Berufungswerber an, dass er vergessen habe, den Tageskilometerstand im Fahrtenbuch einzutragen. Die Mängel hätten somit im Zuge der Berufung nicht entkräftet werden können.

Bezüglich der Auflistungen von Abweichungen im Fahrtenbuch (nach externer Überprüfung werde nicht angeführt, durch wen diese "externe Überprüfung" durchgeführt worden sei:

Fahrten am 31.1. +16.4.: gleiche Strecke, verschiedene km-Angaben (171 km bzw. 340 km); Lt. Auflistung sei der Berufungswerber ab „F und wieder retour mit Kollegen mitgefahren“. Das würde bedeuten, dass im Fahrtenbuch eine falsche Strecke eingetragen worden sei und bekräftige den Eindruck eines ungenau geführten Fahrtenbuches.

Die lt. Auflistung am 20.9.2007 nicht mehr erklärbaren 40 km würden keinen Eingang in die Korrekturspalte finden.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass sich bei außergewöhnlich hohen km-Leistungen, wie beim Berufungswerber, auch ein besonders genau exakt geführtes Fahrtenbuch geführt werden müsse. Da dies im vorliegenden Fall nicht gegeben sei, werde um Abweisung der Berufung ersucht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass der Antrag auf Halbierung des Sachbezuges für das Dienstauto vom Betriebsfinanzamt auch im Berufungsverfahren wegen mangelhafter Fahrtenbuchführung abgelehnt worden sei. Bei sehr hohen km-Leistungen, wie im Fall des Beschwerdeführers, sei auch ein besonders exakt geführtes Fahrtenbuch notwendig. Die im Erstbescheid festgestellten Mängel bei der Fahrtenbuchführung hätten auch durch die Angaben in der Berufung nicht vollständig beseitigt werden können. Da die ausgewiesenen Privatkilometer nur knapp unter der für die Halbierung des Sachbezuges vorgesehenen Grenze von 6.000 km (5.860 km) liegen würden, sei dem Antrag nicht stattgegeben worden.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag bemängelt der Beschwerdeführer, dass die Berufungsvorentscheidung vom 09.12.2009 sich mit dem Vorbringen in seiner Berufung so gut wie gar nicht auseinandersetzen würde. Das Finanzamt zitiere lediglich die im Erstbescheid "festgestellten Mängel" bei der Fahrtenbuchführung und sehe es daher nicht als erwiesen an, dass die Privatnutzung seines Firmenfahrzeuges, für welches er den Sachbezug zu versteuern habe, unter km 6.000 liegen würde. Weder im Erstbescheid noch in der Berufungsvorentscheidung werde ihm konkret vorgehalten, bei welcher Fahrtenbucheintragung ein angeblicher "Mangel" vorliegen würde. In Wahrheit gebe es diese vermeintlichen Mängel nämlich gar nicht, sondern beruhe dies auf Missverständnissen und Fehlinterpretationen seitens des Finanzamtes. Richtig sei es, dass er zwei Mal im Laufe des Jahres 2007 zwar den täglichen Anfangs- und Endkilometerstand richtig eingetragen habe, bei der Subtraktion zwischen den beiden Beträgen jedoch ein Rechenfehler unterlaufen sei und daher die gesamte betriebliche Fahrtstrecke um diese beiden Rechenfehler zu korrigieren wäre, was aber auf die Privatnutzung überhaupt keinen Einfluss habe, sondern die Gesamtstrecke erhöhen würde.

Im Übrigen würden gerade diese "Mängel" die Authentizität seines Fahrtenbuches beweisen, das er täglich am Ende der Fahrtbewegung im Auto händisch führen würde. Es entspreche offenkundig der Lebenserfahrung, dass dabei fallweise ein Rechenfehler unterlaufen könne. Er lege aber Wert auf die Feststellung, dass der Anfangs- und

Endstand des Kilometerzählers durchgehend richtig erfasst worden sei und dies vom Finanzamt auch unwidersprochen geblieben sei.

Mangels entsprechender Begründung des angefochtenen Bescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung wisse er zwar nicht, welche Eintragungen vom Finanzamt konkret beanstandet worden seien, er sei aber sein Fahrtenbuch selbstkritisch durchgegangen und habe es auch extern überprüfen lassen, um festzustellen, wo man vielleicht vermeintliche Mängel sehen könnte. Auf diese von ihm selbst durchgeführte Überprüfung würden sich die nachfolgenden Ausführungen beziehen:

An acht Tagen im Jahr 2007 decke sich die angegebene Kilometerleistung nicht mit den laut Routenplaner bzw. Navigationssystem ermittelten Kilometern. Er habe dazu bereits in seiner Berufung ausgeführt, dass

a.) manchmal Straßen gesperrt seien und es dadurch zu größeren Umfahrungen bzw. längeren Fahrstrecken kommen könne, so beispielsweise am 06.11.2007, als aufgrund starker Schneefälle die Strecke über G gesperrt gewesen sei und er daher die Route über Hallein wählen hätte müssen.

b.) Außerdem sei er als Franchise-Vertriebsleiter immer auf der Suche nach neuen Partnern bzw. Kunden und fahre daher manchmal einen Umweg, um sich einen bestimmten (vorläufig fremden) Betrieb anzusehen. Er möchte dazu erläutern, dass sein Dienstgeber Franchisegeber sei für verschiedene Branchen und er sei Vertriebsleiter für den Bereich Märkte, wobei die Franchisenehmer unter der Dachmarke "H" auftreten würden. Die H-Märkte seien in ganz Österreich mit 48 Standorten vertreten. Seine Haupttätigkeit sei es, diese 48 Standorte kaufmännisch zu betreuen und zwar beginnend bei baulicher Ausgestaltung, personellen Fragen, EDV, Sortimentgestaltung, Preisbildung, Werbung, Marketing, etc.

c.) In einer dem Finanzamt als Beilage zu seiner Berufung vorgelegten Aufstellung habe er Mehrkilometer aufgrund der oben geschilderten Umstände mangels exakten Wissens, welchen Umweg er gefahren sei, dem Privatbereich zugeordnet, was aber keineswegs zutreffend sei: wenn er sich einen potenziellen neuen Standort im Zuge einer Dienstreise ansehe würde, so sei dies natürlich keine Privatfahrt, sondern in Wahrheit auch beruflich veranlasst. Die Erhöhung der Privatkilometer von 5.689 auf 5.860 sei daher unzutreffend.

d.) Vielmehr wäre eine Fahrt am 26.07.2007 mit 179 km aus dem Privatbereich auszuscheiden; in seiner Urlaubszeit sei eine Kundin verstorben. Sein Arbeitgeber hätte ihn ersuchte, an der Beerdigung teilzunehmen und er sei zu diesem Zweck von A nach K und zurück gefahren. Die gefahrenen 179 km seien seines Erachtens daher beruflich und nicht privat bedingt, da sie über ausdrückliches Ersuchen seines Arbeitgebers absolviert worden seien. Die Privatkilometer laut Fahrtenbuch von ursprünglich 5.689 seien daher um die genannten 179 auf 5.510 Privatkilometer zu reduzieren.

e.) Schließlich sei es zwei Mal bei zweitägigen Dienstreisen vorgekommen, dass er den Endkilometerstand erst am zweiten Tag der Dienstreise eingetragen habe. Er habe dann natürlich nicht mehr gewusst, wie hoch der Endkilometerstand am Abend des

ersten Tages gewesen sei und hätte beide Tage zusammenfassen müssen. Von einem schädlichen Mangel könne dabei keine Rede sein.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass keine Mängel im eigentlichen Sinn vorliegen würden und sich zwei Rechenfehler lediglich auf die Ermittlung der betrieblichen Fahrtstrecke beziehen würden, nicht aber auf die Höhe des Kilometerstandes.

Unwidersprochenerweise sei dieser Kilometerstand von ihm laufend händisch bei Beginn bzw. Ende einer Fahrt im Fahrtenbuch eingetragen worden, weshalb seinem Fahrtenbuch der Charakter eines tauglichen Beweismittels keineswegs abgesprochen werden könne. Er stelle daher den Antrag, in Stattgebung seiner Beschwerde den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um Euro 3.600,- reduziert würden (monatlicher Sachbezug Kfz Euro 300 statt bisher Euro 600).

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Nach § 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge in der Fassung BGBl II 2001/416 ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal Euro 600,- monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das vorgelegte Fahrtenbuch in Verbindung mit den an den Arbeitgeber übermittelten Reisekostenabrechnungen als Nachweis für den Ansatz des halben Sachbezugswertes geeignet ist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28. Februar 1964, 2176/63 und vom 16. September 1970, 373/70).

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)."

Daraus ist ableitbar, dass an den laut Sachbezugsverordnung geforderten Nachweis einer privaten Fahrleistung von nicht mehr als 6000 km pro Jahr mit dem Firmenfahrzeug und damit zum Ansatz des halben Sachbezugswertes hohe Anforderungen gestellt werden. Dies ist schon deswegen einleuchtend, weil sonst der Ansatz des halben 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 führte ein mit der Hand geschriebenes Fahrtenbuch, aus dem das Datum, die Fahrtstrecke, der Zweck, die gefahrenen Kilometer, der Kilometerstand bei der Abfahrt und zum Fahrtende und die Zeit (Beginn und Ende) hervorgehen. Als Fahrtstrecke wurden der Ausgangspunkt (z.B. A), der Zielpunkt (eine Ortsangabe ohne genaue Adresse) und teilweise Zwischenziele (ebenfalls Ortsangaben) eingetragen. Unter dem Punkt „Zweck der betrieblichen Fahrt“ wurde bei den beruflichen Fahrten allgemein Büro, FR (=Dienstreise/betrieblich), Waschanlage oder Werkstatt/Service eingetragen. In den an den Dienstgeber gerichteten Reisekostenabrechnungen für Dienstreisen über drei Stunden ist angeführt, welche Firmen vom Beschwerdeführer an welchen Tagen angefahren wurden. Dabei wurden keine genauen Adressen, sondern die Firmennamen und die Orte angegeben.

Nach Einsicht des in Kopie vorliegenden Fahrtenbuches und der Reiskostenabrechnungen ergibt sich zu den durch das Finanzamt festgestellten Mängeln für das Bundesfinanzgericht folgendes Bild:

Zu den fehlenden Aufsplittungen der gefahrenen Kilometer nach Tagen am 13.2. +14.2. 27.3.+28.3. und 17.10.+18.10.:

13.2.+14.2: Für 13.2. hat der Beschwerdeführer als Fahrtstrecke A-L-M-N-O und für 14.2. O- P-Q-E- A eingetragen. Die gefahrenen Kilometer in Höhe von 1.183 hat der Beschwerdeführer quer über beide Zeilen vermerkt. Der Beschwerdeführer hat weiters zu Beginn seiner Dienstreise am 13.2. den Anfangskilometerstand und am 14.2. den Kilometerstand am Ende seiner Dienstreise vermerkt. Am 13.2. wurde in zeitlicher Hinsicht 07:30 bis 21:00 Uhr und am 14.2. 08:00 bis 20:30 Uhr vermerkt. Aus der Reisekostenabrechnung ist zu ersehen, dass der Beschwerdeführer am 13.2. die Firma S in L und in M die Firma T aufgesucht hat. Am 14.2. war der Beschwerdeführer nach der Reiskostenabrechnung bei den Firmen U in P in V, W in Q und D in E.

27.3.+28.3.:

Am 27.3. hat der Beschwerdeführer als Fahrtstrecke A- und am 28.3 -A, als Zweck Service und für 28.3. 10 betriebliche Kilometer eingetragen.

17.10.+18.10.: Am 17.10. wurde als Fahrtstrecke E-X-Y-Z, und am 18.10. Z-AB-AZ-A eingetragen. Am 17.10. wurde der Anfangskilometerstand und am 18.10. der Endkilometerstand vermerkt. Die gefahrenen Kilometer wurden für beide Tage zusammengefasst angeführt.

Unter Berücksichtigung dessen, dass dann, wenn eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten besteht, diese Abschnitte miteinander zu einer zusammengefassten Eintragung verbunden werden können und diesfalls die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstandes genügt, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge angeführt werden in der sie aufgesucht worden sind (siehe das

bereits oben zitierte Erkenntnis des BFH, 1.3.2012, VI R 33/10), ist zu beanstanden, dass zu den Ortsangaben keine leicht nachprüfbaren Adressen der angefahrenen Kunden angeführt wurden, sodass das Fahrtenbuch nicht mit vertretbarem Aufwand auf seine materielle Richtigkeit hin überprüft werden kann. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei Dienstreisen unter drei Stunden auch keine Möglichkeit besteht, die Angaben im Fahrtenbuch mit Hilfe der Reisekostenabrechnungen nachzuvollziehen.

Zu den unleserlich gemachten Daten am 15.1., 2.2., 6.3., 21.3., 3.6., 4.6., 7.8., 10.9., 11.10., 12.10., 27.10., 28.10.;

15.1.: Die betrieblich gefahrenen Kilometer wurden auf 409 ausgebessert. Der überschriebene Wert ist nicht mehr erkennbar. Darüber wurde die Zahl 30 geschrieben und durchgestrichen. Hiezu gibt der Beschwerdeführer 80 Kilometer zu viel als Abweichung zwischen Routenplaner und Fahrtenbuch an, was nicht mehr erklärbar sei. Er rechnet 80 Kilometer den privat gefahrenen Kilometern hinzu.

2.2.: Der Beschwerdeführer hat für die Fahrt von A–L–A in der Spalte „km-Stand Fahrtende“ zuerst 73.760 und als betrieblich gefahrene Kilometer 149 eingetragen und danach auf 73.860 und 249 ausgebessert. Hiezu hat der Beschwerdeführer keine Erklärung abgegeben.

6.3.: Die Eintragung in der Spalte „km-Stand Fahrtende“ ist nicht mehr exakt lesbar. Für die Strecke EF-GHIJ-KL-E hat der Beschwerdeführer eine Strecke von 317 km als beruflich eingetragen. Hiezu gibt der Beschwerdeführer 100 Kilometer zu viel als Abweichung zwischen Routenplaner und Fahrtenbuch an, was nicht mehr erklärbar sei. Er rechnet 100 Kilometer den privat gefahrenen Kilometern hinzu.

21.3.: In der Spalte „km-Stand Fahrtende“ wurde zuerst 79.838 und für die Strecke MN-OP-QR-ST 636 beruflich gefahrene Kilometer eingetragen, die dann auf 79.738 und 536 km ausgebessert wurden. Hiezu hat der Beschwerdeführer keine Erklärung abgegeben.

3.6. und 4.6.: In der Spalte „km-Stand Fahrtende“ wurde am 3.6. 88.650, 88.630 und zuletzt 88.620 eingetragen. Die gleichen Kilometerbeträge wurden auch in der Spalte „km-Stand Abfahrt“ am 4.6. eingetragen. Der Beschwerdeführer hat sich hiezu nicht geäußert.

7.8.: In die Spalte „km-Stand Fahrtende“ wurde anstatt km 95.053 km 95.153 und als betrieblich gefahrene Kilometer 477 auf 377 ausgebessert. Der Beschwerdeführer erklärt dies mit „Schreibfehler“.

10.9.: In der Spalte „km-Stand Fahrtende“ wurde der Kilometerstand 99.3?? mit 99.409 überschrieben. Der Beschwerdeführer gibt hiezu keine Erklärung ab.

11.10 und 12.10.: Sowohl am 11.10. (km-Stand Fahrtende) als auch am 12.10. (km-Stand Abfahrt) wurde der Kilometerstand 104.766 auf 104.749 abgeändert. Der Beschwerdeführer hat hiezu keine Erklärung abgegeben.

27.10. und 28.10.: Sowohl am 27.10. (km-Stand Fahrtende) als auch am 28.10. (km-Stand Abfahrt) wurde der Kilometerstand 108.063 auf 107.276 abgeändert. Der Beschwerdeführer hat hiezu keine Erklärung abgegeben.

Bei den Eintragungen in die Spalten „km-Stand Fahrtende“ und „km-Stand Abfahrt“ handelt es sich um jenen Kilometerstand, den der Beschwerdeführer zu Beginn und am Ende der Fahrt von seinem Fahrzeug abgelesen und in das Fahrtenbuch eingetragen hat. Bei diesen Eintragungen sind keine fehleranfälligen Rechenoperationen durchzuführen, sondern lediglich die aus dem Kilometerzähler des Fahrzeuges abgelesenen Zahlen in das Fahrtenbuch zu übertragen. Wenngleich es dabei vereinzelt zu Ablese- oder auch Übertragungsfehler kommen kann, ist diesbezüglich eine besondere Sorgfalt zu fordern. Wenn Kilometerstände jedoch an 12 Tagen so überschrieben werden, dass sie nicht mehr deutlich oder gar nicht leserlich sind und beispielsweise wie am 3.6. und 4.6. mehrfach überschrieben wurden, kann darin kein Übertragungsfehler erblickt werden. Dies deutet auf Manipulierungen hin, die nur so verstanden werden können, als damit privat gefahrene Kilometer verschleiert oder privat gefahrene Kilometer zu betrieblich gefahrenen Kilometern gemacht werden sollen.

Zu den festgestellten Differenzen bei gleicher Strecke:

31.1. A-B-A 171 km

16.4. A-B-A 340 km

Der Beschwerdeführer ist laut Reisekostenabrechnung an beiden Tagen zur Firma CTech, Filiale UV B, gefahren und hat unterschiedliche Kilometerangaben für die exakt gleiche Wegstrecke in seinem Fahrtenbuch gemacht. Wenn der Beschwerdeführer für die Strecke von A nach B und zurück, so wie in der Auflistung von Abweichungen im Fahrtenbuch angegeben, ab F und wieder retour mit Kollegen mitgefahren ist, ist das Fahrtenbuch in diesem Punkt jedenfalls falsch, da das Fahrzeug an diesem Tag nicht, wie der Beschwerdeführer unter Fahrtstrecke angegeben hat, nach B bewegt wurde. Es spricht nichts dagegen, die tatsächlichen Umstände im Fahrtenbuch zu vermerken.

Zur Feststellung des Beschwerdeführers, dass seine mit dem Firmenfahrzeug privat gefahrene Kilometer jedenfalls unter 6.000 km liegen würden:

Mit seinen Ausführungen laut Liste von Abweichungen im Fahrtenbuch, wonach sich eine komplette jährliche Privat-Kilometer-Anzahl von 5.860 ergeben würde, wenn die nicht erklärbaren Kilometer auf „privat“ geändert werden würden, womit der Beschwerdeführer zum Ausdruck bringen will, dass er trotz der vom Finanzamt festgestellten Mängel unter 6.000 Privatkilometer geblieben ist, verkennt der Beschwerdeführer, dass es darum geht, auf Grund der durch das Finanzamt aufgegriffenen Mängel das Fahrtenbuch, das schließlich als Beweismittel dafür dienen soll, um anstatt des vollen nur den halben Sachbezugswert für die private Benützung des Firmenwagens anzusetzen, in seiner Gesamtheit in Zweifel zu ziehen und nicht darum, die mit den festgestellten Mängeln zusammenhängenden Kilometerzahlen den privat gefahrenen Kilometern zuzurechnen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde, es gebe keine fehlenden Kilometer über den gesamten strittigen Zeitraum, wird grundsätzlich nicht bestritten, denn für die Unglaubwürdigkeit des vorgelegten Fahrtenbuches genügt es, wenn innerhalb der angegebenen Gesamtkilometeranzahl mit dem firmeneigenen Kraftfahrzeug privat zurückgelegte Kilometer in den betrieblichen Bereich verlagert werden.

Zur Anmerkung des Beschwerdeführers in seinem Beschwerdeschreiben, für seine Privatfahrten benütze er größtenteils, wenn erforderlich, da er eh schon die ganze Woche im Auto sitzen würde, sein eigenes angemeldetes Privatauto, um ja nicht die Kilometeranzahl für den ½ Sachbezug am Jahresende zu überschreiten, wird darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer das firmeneigene Kraftfahrzeug trotz dieser Aussage beispielsweise für den Sommerurlaub vom 27.7.-4.8. für die Fahrt nach XY und auch für gelegentliche Winterurlaube genutzt hat. Die Frage, warum diese Fahrten nicht auch mit dem privaten Kfz durchgeführt wurden, "*wenn er eh schon die ganze Woche im Firmenauto sitzen würde*", hat der Beschwerdeführer mit der Größe des Firmenfahrzeuges im Vergleich zu seinem Privatfahrzeug begründet. Dieser Umstand schließt nicht aus, dass das Firmenfahrzeug nicht auch in anderen privaten Bereichen Verwendung findet.

Zusammenfassend waren die durch das Finanzamt aufgezeigten Mängel des vorliegenden Fahrtenbuches in ihrer Gesamtheit so schwerwiegend, dass es keinen ausreichenden Nachweis für den Ansatz des halben Sachbezugswertes darstellt. Auch in der mündlichen Beschwerdeverhandlung konnten die mit dem Beschwerdeführer im Einzelnen besprochenen Mängel aus den dargestellten Gründen nicht zufriedenstellend entkräftet werden. 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 waren auch unter Berücksichtigung der Erklärungen des Beschwerdeführers nicht in ausreichendem Ausmaß zu erkennen, weshalb die Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden musste.

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 und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 29. November 2017