

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerde vom 1. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war vom 1.1.2021 bis zum 31.8.2021 als Lehrer und ab 1.9.2021 als Trainer beim damaligen österreichischen Fußball-***ligisten *** beschäftigt. Mit elektronisch eingebrachtem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2021 machte er das Pendlerpauschale (696,00 Euro), den Pendlereuro (42,00 Euro), Kosten für Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungsmaßnahmen (4.999,68 Euro) sowie sonstige Kosten (836,00 Euro) als Werbungskosten, ferner Steuerberatungskosten (192,00 Euro) als Sonderausgaben sowie den Familienbonus Plus für seinen Sohn geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 10.2.2023 forderte das Finanzamt den Bf. u.a. auf, die Werbungskosten mittels einer Kostenaufstellung und durch Vorlage von Belegen nachzuweisen, die beantragten Fahrtkosten im Falle der Verwendung eines eigenen Pkws durch Bekanntgabe des genauen Streckenverlaufs inklusive Anfangs- und Endadresse, des Datums, der Uhrzeit und des beruflichen Zwecks der Fahrten, z.B. durch ein Fahrtenbuch, zu belegen und im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro je Arbeitgeber einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorzulegen.

In der Folge legte der Bf. eine Aufstellung der Werbungskosten vor, in der er die Fahrtkosten mit dem Kilometergeld (0,42 Euro/km) für 11.904 km errechnete und die sonstigen Werbungskosten mit 500,00 Euro für Sportartikel und 336,00 Euro für Telefon/Handy konkretisierte. Dazu merkte er an, die angeführten Kilometer beträfen Fahrten mit seinem eigenen Auto zu Ligaspielen, Sichtungs- und Gesprächsterminen mit Vereinen. Er habe nur diejenigen Kilometer angeführt, die ausschließlich mit seinem Beruf als Profitrainer in Zusammenhang gestanden seien. Weder vom Verein noch vom ÖFB oder Verband habe er Kosten ersetzt bekommen.

Im darauf am 10.3.2023 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2021 berücksichtigte das Finanzamt lediglich den Familienbonus Plus (375,12 Euro), den beantragten Werbungskosten und den als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten versagte es hingegen die Anerkennung, weil der Bf. keine nachvollziehbaren Beweise für diese Kosten vorgelegt habe.

In der gegen diesen Bescheid am 1.4.2023 erhobenen Beschwerde machte der Bf. erneut die bereits beantragten Werbungskosten geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9.5.2023 forderte das Finanzamt den Bf. zur Nachreichung der belegmäßigen Nachweise der beantragten Werbungskosten 2021 samt Fahrtenbuch auf.

Mit Antwortschreiben vom 9.6.2023 legte der Bf. eine Liste mit den zwischen 21.8.2021 und 28.12.2021 durchgeführten Fahrten unter Angabe von Datum, Uhrzeit, Wegstrecke, zurückgelegten Kilometern und Zweck vor.

Am 12.6.2023 erließ das Finanzamt folgendes Ergänzungsersuchen: *„Sie beantragen Kilometergelder in Höhe von insgesamt € 4.999,68 für Fahrten (insgesamt 11.904 km für Sichtungen, Spiele und Gespräche Verein und Spieler) für die Monate August bis Dezember 2021, obwohl Sie erst ab September 2021 bei *** beschäftigt sind, als Werbungskosten zu berücksichtigen. Laut Lohnzettel haben Sie für drei Monate ein Firmen-Kfz zur Verfügung gestellt bekommen. Aus welchem Grund wurden diese Kilometergelder (€ 4.999,68) beantragt? Reichen Sie eine Bestätigung des Arbeitgebers nach, ab wann Sie das Firmen-Kfz zur Verfügung gestellt bekommen haben.“*

Im Antwortschreiben vom 30.9.2023 räumte der Beschwerdeführer zunächst ein, im Herbst von seinem Arbeitgeber ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen zu haben, begründete die Fahrtkosten in weiterer Folge aber damit, dass er für die in der Liste angeführten Fahrten dennoch sein eigenes Fahrzeug verwenden habe müssen, weil es mit dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug immer wieder Probleme gegeben habe. Die in der Liste angeführten Fahrten seien tatsächlich die, die er mit seinem eigenen Fahrzeug unternommen habe.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 11.10.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, die vom Bf. nachgereichte Aufstellung über die durchgeführten Fahrten sei kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Es seien lediglich Datum, Uhrzeit, Reisestrecke, Anzahl der gefahrenen Kilometer und der Zweck der Reise angeführt. Damit sei aber nicht ersichtlich, mit welchem Fahrzeug die Fahrten durchgeführt wurden.

Am 28.10.2023 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.11.2023 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Nachreichung der Belege über die beantragten Handykosten und Kosten für Sportartikel sowie des Ausdrucks aus dem Pendlerrechner und Bekanntgabe, für welchen Arbeitgeber das Pendlerpauschale beantragt wurde.

Das Ergänzungsersuchen blieb bis dato unbeantwortet.

Am 18.12.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Werbungskosten allgemein

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl. etwa VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO und § 161 BAO nachzuweisen oder, wenn das nicht möglich ist, zumindest glaubhaft zu machen (vgl. *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024), § 16 Tz 55). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 138 Tz 5).

1. Pendlerpauschale, Pendlereuro

Werbungskosten sind auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten. Als Werbungskosten zu berücksichtigende Fahrtkosten sind zunächst die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese sind grundsätzlich

mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der § 16 Abs. 1 Z b bis j EStG 1988 steht zusätzlich dazu ein Pendlerpauschale und nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro zu.

Gemäß § 3 Pendlerverordnung BGBl. II 2013/276 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes) ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesminister für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden. Gemäß § 3 Abs. 6 Pendlerverordnung gilt der Pendlerrechner als amtliches Formular im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988, das der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ausgedruckt und unterschrieben oder elektronisch signiert übermitteln kann. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer das Ergebnis des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren.

Aus diesen rechtlichen Bestimmungen ergibt sich, dass die Berücksichtigung des Pendlerpauschales zwingend die Vorlage eines Ausdrucks des Pendlerrechners voraussetzt. Der Abgabepflichtige hat im Pendlerrechner Angaben zu Wohnort, Arbeitsort, Beginn und Ende der Arbeitszeit und Anzahl der monatlichen Fahrten zu machen. Die genannten Angaben bilden eine wesentliche Grundlage für die Entscheidung über die Zulässigkeit und die Höhe des geltend gemachten Pendlerpauschales.

Der Beschwerdeführer hat weder dem Finanzamt noch dem Bundesfinanzgericht ein ausgedrucktes Ergebnis des Pendlerrechners vorgelegt. Damit hat er die anspruchsbegründenden Daten für das Pendlerpauschale nicht bekannt gegeben und dadurch sein Begehren nicht ausreichend konkretisiert. Eine Prüfung, ob und in welcher Höhe das Pendlerpauschale als Werbungskosten abziehbar ist, ist damit nicht möglich. Es ist nicht Sache des Finanzamtes oder des Bundesfinanzgerichtes, den Pendlerrechner zu verwenden, um selbst den die Steuerbemessungsgrundlage mindernden Anspruch auf das Pendlerpauschale zu ermitteln. Legt der Abgabepflichtige keinen Ausdruck des Pendlerrechners vor, ist die Berücksichtigung des Pendlerpauschales nicht zulässig (vgl. BFG 13.01.2023, RV/7103521/2021). Dasselbe gilt für den Pendlereuro.

2. Fahrtkosten

Werbungskosten sind aber auch die übrigen Fahrtkosten, sofern und soweit ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit besteht. Solche Fahrtkosten sind grundsätzlich immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen, zulässig ist aber auch die Schätzung der

Fahrtkosten mit dem amtlichen Kilometergeld. Die Fahrtkosten sind grundsätzlich durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen.

Ein Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, soll fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Jede einzelne berufliche Verwendung ist mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstandes, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner und ihre Adressen im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht wurden. Wird der berufliche Einsatz des Kfz zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, 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 Kilometerstandes zu dokumentieren ist (vgl. *Renner*, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches, SWK 27/2008, 728; BFG 02.02.2022, RV/7101556/2012). Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (*Renner*, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches, SWK 27/2008, 728).

Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel in Frage wie etwa Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber oder Kursprogramme mit Kursbesuchsbestätigungen bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen. Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sind auch dann abzugsfähig, wenn dem Dienstnehmer laut Dienstvertrag ein Dienstfahrzeug zusteht, dieser das Fahrzeug aber nicht in Anspruch nimmt (vgl. *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 16 Tz 200, Stichwort Fahrtkosten).

Der Bf. hat insgesamt 4.999,68 Euro an Kilometergeld für beruflich veranlasste Autofahrten zwischen August und Dezember 2021 geltend gemacht. Zum Nachweis dafür hat er nach Aufforderung durch das Finanzamt zwei Seiten mit Angaben des Datums der jeweiligen Fahrt (z.B. „20.11.2021“), der Uhrzeit des Termins, deswegen die Fahrt unternommen wurde (z.B. „14:30“), der Fahrstrecke (z.B. „***-***“), der zurückgelegten Kilometer (z.B. „500“) und des Reisezweckes (z.B. „Sichtung“) vorgelegt.

Diese Liste ist kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Sie enthält keine fortlaufenden und zeitnah geführten Aufzeichnungen mit Angabe auch der jeweiligen Kilometerstände, sondern dürfte eher nachträglich im Beschwerdeverfahren erstellt worden sein. Zudem gibt sie nicht

zweifelsfrei zu erkennen, mit welchem Fahrzeug diese Fahrten durchgeführt worden sind. Wie bereits das Finanzamt ermittelt hat, hat der Bf. von seinem Dienstgeber für drei Monate ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen. Somit war fraglich, inwieweit dem Bf. überhaupt Fahrtkosten entstanden sein konnten. Um diese Frage zu klären, wurde ihm aufgetragen, eine Bestätigung seines damaligen Arbeitgebers vorzulegen, aus der unzweifelhaft hervorgehen sollte, ab wann ihm ein Firmenkraftfahrzeug überlassen worden war. Eine solche Bestätigung hat der Bf. nicht vorgelegt. Stattdessen hat er angegeben, dass er tatsächlich ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen habe, dieses aber nicht verwenden habe können, weil es nur teilweise einsatzfähig gewesen sei.

Mit dieser Behauptung sind die bestehenden Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Bf. nicht ausgeräumt. Zwar ist es glaubwürdig, dass der Bf. die angegebenen Termine tatsächlich wahrgenommen hat. Dass er dafür seinen nicht näher beschriebenen Privat-Pkw verwendet hat, steht aber keineswegs fest. Um diese Behauptung zu bekräftigen, wäre es ihm möglich und auch zumutbar gewesen, die angebliche Nichtbenützbarkeit des Firmenfahrzeuges und Verwendung seines Pkw von seinem Arbeitgeber bestätigen zu lassen. Werbungskosten sind zwar von Amts wegen zu berücksichtigen, aber nur, wenn sie nachgewiesen sind. Eine Glaubhaftmachung genügt nur dann, wenn der Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Beides liegt im Beschwerdefall nicht vor. Da nicht zweifelsfrei erwiesen ist, ob der Bf. die angegebenen Fahrten tatsächlich und mit seinem eigenen Pkw durchgeführt hat, waren die beantragten Kosten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Auch eine Schätzung der Werbungskosten kam nicht in Frage, weil schon dem Grunde nicht erwiesen war, dass dem Bf. überhaupt derartige Kosten entstanden sind.

3. Kosten für Trainingsutensilien und Telefonaufwand

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind auch die Ausgaben für Arbeitsmittel wie z.B. Berufskleidung und Werkzeuge Werbungskosten, sofern ein Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der beruflichen Tätigkeit besteht. Kosten für Arbeitsmittel sind aber auch schon nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff zu berücksichtigen. Dasselbe gilt für Telefonkosten (vgl. *Jakom/Ebner* EStG, 2024, Rz 33 und Rz 56). Voraussetzung für die Berücksichtigung derartiger Kosten als Werbungskosten ist aber, wie bereits weiter oben ausgeführt, dass sie nachgewiesen oder, wenn das nicht möglich ist, glaubhaft gemacht werden.

Der Bf. wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 13.11.2023 aufgefordert, die geltend gemachten Kosten für Telefonie und Trainingsutensilien bzw. Sportartikel durch Belege nachzuweisen. Für die Vorlage derartiger Beweise wurde ihm eine Frist bis 30.11.2023 eingeräumt. Bis dato hat der Bf. keinerlei Beweismittel zur Belegung der geltend gemachten Kosten vorgelegt. Dass ihm die Vorlage derartiger Beweismittel nicht möglich gewesen wäre,

hat er nicht behauptet und ist auch nicht von solchem auszugehen. Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

4. Sonderausgaben - Steuerberatkungskosten

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatkungskosten bei der Ermittlung als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Wie die Anerkennung von Werbungskosten setzt auch die Berücksichtigung von Steuerberatkungskosten als Sonderausgaben einen Nachweis voraus, in diesem Falle durch Vorlage der Honorarnote und dem dazugehörigen Zahlungsbeleg (*Jakom/Peyerl* EStG, 2024, § 18 Rz 39). Da der Bf. einen solchen Nachweis nicht erbracht hat, konnten die Steuerberatkungskosten nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Insgesamt war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist mit diesem Erkenntnis nicht angesprochen, weshalb die (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Feldkirch, am 3. Oktober 2024