

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***USt*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 13. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

1. In der Einkommensteuererklärung 2017 machte die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz Bf.) unter anderem KfZ-Kosten (km-Geld) in Höhe von € 16.891,20 geltend.
2. Mit Ergänzungsersuchen vom 15. Oktober 2018 wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass das Finanzamt auf Grund der Höhe des geltend gemachten Kilometergeldes davon ausgehe, dass das KfZ überwiegend betrieblich genutzt werde. Zwecks Überprüfung der geltend gemachten Kilometergelder werde um Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches ersucht, woraus die insgesamt gefahrenen sowie die privaten und betrieblichen Kilometer ersichtlich seien. Weiters wurde die Bf. aufgefordert, dem Finanzamt die tatsächlichen Kfz-Kosten - unter Ausscheiden des durch ein Fahrtenbuch nachzuweisenden Privatanteils - bekanntzugeben (detaillierte Auflistung der angefallenen KFZ-Kosten). Für den Fall, dass sie dieser Aufforderung nicht nachkomme, würden die Kosten geschätzt.

3. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21. November 2018 brachte die Bf. vor, sie benötige als Zeitungszustellerin ständig gute Autos. Sie habe die Autos in den letzten Jahren mehrmals gewechselt. Das Fahrtenbuch sei in einem der verkauften bzw. verschenkten Autos unter der Sonnenblende vergessen worden. Sie brauche privat kein Auto, da sie in der Stadt wohne. Einkäufe erledige sie mit ihrem Fahrrad. Vorgelegt wurde die Abmeldung eines PKW Marke VW Polo vom 14.05.2018 sowie die Abmeldung eines Hyundai vom 03.11.2017.

4. Die belangte Behörde hat am 13. Dezember 2018 den Einkommensteuerbescheid 2017 erlassen. Da weder Fahrtkosten noch tatsächliche Kosten konkret dargestellt bzw. belegmäßig nachgewiesen worden seien, hätten diese nur im Schätzungswege in Höhe von € 4.000,00 ermittelt werden können.

5. Die Bf. brachte am 15. Jänner 2019 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein. Begründet wurde die Beschwerde wie folgt:

*„Ich bin Zeitungszustellerin für das Gebiet ***P*** und ***PP***. Zugestellt wird Montag bis Sonntag (7 Tage die Woche). Tagtäglich fahre ich 138 km (***S*** ***P*** bis ***F*** (incl. Nebentäler) sowie ***S*** bis Großraum ***PP*** - kein Honiglecken bei diesem Wetter!) - und alles nachts! Daher wird auch kein Fahrtenbuch geführt, da die Route tagtäglich immer gleich ist! Da tagtäglich zugestellt wird, habe ich das Monat x30 gerechnet sowie für 12 Monate > ergibt 360 Tage Zustellung (ich habe 5 Tage für Doppelfeiertage angesetzt, wo keine Zeitung erscheint!). Im vergangenen Tage kein Tag Urlaub und kein Tag Krankheit, wobei ich mich jetzt um eine Vertretung bemühe, damit ich auch etwas zur Ruhe komme!“*

6. Mit Ergänzungsersuchen 14. Mai 2019 wurde die Bf. wie folgt aufgefordert:

„Da bei uns bisher keine genaue Aufstellung der Fahrtkosten eingelangt ist, werden Sie nochmals dazu aufgefordert, die Reisekosten mittels Aufstellung belegmäßig nachzuweisen. Wie schon im Vorhalteverfahren vor der Bescheiderstellung erwähnt, geht das Finanzamt aufgrund der Höhe des geltend gemachten Kilometergeldes davon aus, dass das KFZ überwiegend betrieblich für die Tätigkeit als Zeitungszusteller genutzt wird.

Wenn das zutrifft, sind die tatsächlichen KFZ Kosten, die im Jahr 2017 angefallen sind, als Betriebsausgaben abzugsfähig, wobei der Privatanteil auszuschneiden ist. Diese Ausgaben sind entsprechend genau darzustellen. Weiters ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, woraus die insgesamt gefahrenen, privaten und betrieblichen Kilometer ersichtlich sind, vorzulegen. Falls diesem Ergänzungsvorhalt nicht zur Gänze nachgekommen wird, ist die Beschwerde abzuweisen.“

7. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juli 2019 wurde die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Da Sie der Aufforderung vom 14.5.19 die Fahrtkosten bis 30.6.19 nachzuweisen, nicht nachgekommen sind, war die Beschwerde, wie im Vorhalteverfahren bereits angekündigt, abzuweisen.“

8. Mit Schreiben vom 6. August 2019 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein und begründete wie folgt:

*„Bereits mit meiner seinerzeitigen Beantwortung habe ich die Strecken meiner Zeitungszustellungen bekannt gegeben: ich stelle die Zeitungen sieben Tage in der Woche zu, wobei die Fahrtstrecke tagtäglich das ganze Jahr hindurch gleich ist. Von ***S*** fahre ich das ganze ***P*** (bis ***F***) ab, wobei ich auch die Nebentäler befahren muss. Und die zweite Route betrifft den Großraum ***PP***, wo die Zeitungen ausgeliefert werden. Die tagtägliche Strecke für dieses Gebiet liegt bei 138 km und bleibt das ganze Jahr hindurch gleich. Aus diesem Grund wird auch kein Fahrtenbuch geführt, da alltäglich das ganze Jahr hindurch die gleiche Eintragung gemacht werden würde!*

Ich sehe ein, ein Fahrtenbuch zu führen, wenn ich tagtäglich eine andere Route fahren würde. Aber: tagein, tagaus für die gleiche Strecke ein Fahrtenbuch zu führen, kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Wenn Ihrerseits argumentiert wird, dass in diesem Fall die tatsächlichen Kosten anzusetzen sind, weise ich darauf hin, dass in durch den permanenten stop und go Verkehr einen Spritverbrauch jenseits der 15 l habe (entsteht durch das permanente Stehenbleiben, Aussteigen, Einwerfen der Zeitung, Weiterfahren zum nächsten Bezieher). Noch zu Ihrer Information: ich fahre einen Dacia älterer Bauart.

Bei der Begründung des Einkommensteuerbescheides wird nur vermerkt: da kein Fahrtenbuch vorgelegt wurde, wurden die Kosten geschätzt. Welche Grundlagen der Kostenschätzung zugrunde gelegt wurden, ist nicht vermerkt! Ich lade Sie herzlich ein, eine Nachttour mit mir mitzufahren, damit Sie sich ein Bild von meiner Tätigkeit machen können! Denn: auch wenn die Kosten Ihrerseits geschätzt werden, sollten sie der Realität entsprechen. Und mit den im Bescheid angesetzten KFZ-Kosten könnte ich nur eine wesentlich niedrigere KM-Leistung erbringen ...

Wie schon bekannt gegeben, fahre ich tagtäglich 138 km - und dies das ganze Jahr hindurch (auch an Sams- und Sonntagen). Fünf Doppelfeiertage habe ich abgezogen (am zweiten Feiertag erscheint keine Zeitung), sodass sich 360 Tage Arbeitseinsatz ergeben. Ich darf mich glücklich schätzen, dass ich im betreffenden Kalenderjahr nicht krank war - aber ich habe auch keinen einzigen Tag Urlaub gehabt! Und bei einer jährlichen Kilometerleistung von knapp unter 50.000 km kann ich auch die geschätzten Kosten nicht verstehen ...

Ich beantrage daher, den Bescheid laut meiner schon seinerzeit bekannt gegebenen Unterlagen abzuändern.“

9. Mit Vorlagebericht vom 26. Februar 2020 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

10. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18.02.2026 wurde die Bf. aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten und eine entsprechende Bestätigung hinsichtlich der erzielten Einnahmen sowie der Zustelltage und Abgabestellen vorzulegen.

11. Mit Schreiben der Bf. vom 06.03.2026 gab sie bekannt, dass sie keine Unterlagen mehr zur Verfügung habe.

12. Auch zwei Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO an die beiden Auftraggeber der Bf. blieben ergebnislos („[...] wir können leider die von Ihnen im Beschluss angeforderten Beweismittel nicht zur Verfügung stellen, weil wir die Daten im Sinne der DSGVO und des DSG nach Ablauf der Behaltefrist (7 Jahre ab Ende des Geschäftsjahres gem. § 132 BAO sowie § 190 und 212 UGB) gelöscht haben.“)

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Beschwerdejahr 2017 als Zeitungszustellerin auf selbständiger Basis für die ***Auftraggeber1*** sowie für die ***Auftraggeber2*** tätig.

Die Bf. verwendete für ihre betrieblichen Fahrten bis November 2017 einen Pkw der Marke Hyundai (Fahrgestellnummer: ***XYZ***) und für den restlichen Zeitraum des Kalenderjahres einen Pkw der Marke VW Polo (Fahrgestellnummer: ***ABC***).

Unbestritten ist, dass die Bf. im Beschwerdezeitraum weder ein Fahrtenbuch noch sonstige Aufzeichnungen über die tatsächliche Verwendung der Fahrzeuge im Rahmen ihrer Tätigkeit als Zeitungszustellerin führte.

Da somit die Voraussetzungen für eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorliegen, wird der Sachverhalt wie folgt ermittelt: Im Beschwerdejahr 2017 wurde eine tägliche Fahrleistung von 138 km an 360 Tagen (insgesamt 49.680 km) zugrunde gelegt. Unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Treibstoffverbrauchs von 8 Litern je 100 Kilometer (bedingt durch den Stop-and-Go-Verkehr) sowie eines durchschnittlichen Treibstoffpreises von 1,175 €/Liter ergeben sich betriebliche Treibstoffkosten in Höhe von 4.669,92 €.

Die sonstigen fahrzeugbezogenen Aufwendungen (insbesondere Versicherung, Reparaturen, Service und Reinigung) werden für das Jahr 2017 im Schätzungswege mit 2.150,00 € festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Feststellung, dass die Bf. für ihre betrieblichen Fahrten als Zeitungszustellerin bis November 2017 den Pkw der Marke Hyundai, sowie im restlichen Kalenderjahr einen Pkw der Marke VW Polo verwendete, gründet auf den Angaben der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2018 und den vorgelegten Abmeldebestätigungen.

Die tägliche Fahrleistung von 138 km an 360 Zustelltagen basiert auf den glaubhaften Angaben der Bf., welchen die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist.

Hinsichtlich des Treibstoffverbrauchs der Pkw von durchschnittlich 8 Litern je 100 Kilometer folgt das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung der vorgenommenen Schätzung, die angesichts des spezifischen Fahrprofils (Stop-and-Go-Verkehr bei der Zeitungszustellung) als sachgerecht erscheint. Der zugrunde gelegte Durchschnittspreis von 1,175 €/Liter für das Jahr 2017 resultiert aus einer amtlichen Recherche des Bundesfinanzgerichts (Quelle: ÖAMTC-Spritpreisstatistik).

Die sonstigen fahrzeugbezogenen Betriebsausgaben (insbesondere Versicherungsprämien, Instandhaltung und Reinigung) werden in Anlehnung an die für das Veranlagungsjahr 2020 vorgenommene, von der Bf. plausibilisierte und von der belangten Behörde antragsgemäß veranlagte Schätzung mit 2.150,00 € (Versicherung: 950,00 €, Bereifung: 600,00 €, Service/Reparatur: 600,00 €) festgesetzt. Da für das Jahr 2020 Leasingraten Berücksichtigung fanden, war der Abzug einer zusätzlichen AfA (Absetzung für Abnutzung) ausgeschlossen.

Vor diesem Hintergrund erachtet das Bundesfinanzgericht den unter Punkt 1. dargestellten Sachverhalt gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den

angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen; die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 4 Rz 272).

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Nach § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Werbungskosten (Betriebsausgaben) berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Er hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten (Betriebsausgaben) in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Voraussetzung für das Hinreichen einer bloßen Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs 1 letzter Satz BAO ist der Umstand, dass dem Abgabepflichtigen ein Beweis nicht zugemutet werden kann, und dass darüber hinaus die Glaubhaftmachung - anders als die Beweisführung - zwar nur den Nachweis der Wahrscheinlichkeit eines behaupteten Sachverhaltes zum Gegenstand hat, dabei aber ebenso wie die Beweisführung den Regeln der freien Beweiswürdigung unterliegt.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dies befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

Es ist grundsätzlich Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die erforderlichen Nachweise bezüglich der geltend gemachten Aufwandspositionen zu erbringen (VwGH 6.4.1995, 93/15/0060). Steht der Abgabepflichtige der Beweisführung wesentlich näher

als die Abgabenbehörde, hätte er im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die entsprechenden Nachweise erbringen müssen (VwGH 19.9.1995, 95/14/0039).

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 29.4.2010, 2008/15/0122; 22.2.2017, Ra 2017/13/0006), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068).

Betriebliche Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben im Sinn des § 4 Abs 4 EStG 1988 dar. Die Aufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (VwGH 27.08.2008, 2008/15/0196 mit Verweis auf VwGH 20.02.2008, 2005/15/0074; VwGH 08.10.1998, 97/15/0073).

Bei Fehlen von exakten Kostennachweisen hat die Behörde die Fahrtaufwendungen zu schätzen, wobei die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich freisteht, jedoch im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl nochmals VwGH 27.08.2008, 2008/15/0196; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 184 Rz 12).

Zur vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Schätzung der tatsächlich angefallenen Fahrtaufwendungen (Kfz-Kosten) ist auf die unter Punkt 1. getroffenen Feststellungen zu verweisen. Ein Anspruch auf Schätzung der Fahrtkosten unter Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes besteht nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, wann Fahrtkosten als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, wurde durch die Judikatur des VwGH geklärt (vgl VwGH 27.08.2008, 2008/15/0196). Die sonst im Beschwerdefall zu klärenden Fragen sind auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfragen, zu deren Klärung der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz grundsätzlich nicht berufen ist (vgl zB VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066), weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 11. März 2026