



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Ludwig Scheichelbauer, Steuerberater, 3380 Pöchlarn, Gernotstraße 10, vom 13. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Fachexperte Amtsdirektor Walter Halbmayr, vom 6. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 6. Februar 2012 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2012 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO), [BGBl. Nr. 194/1961](#), unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Pensionist und trainiert eine Fußballjugendmannschaft, wofür er im Jahr 2010 Einkünfte erhielt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 beantragte er unter anderem die Berücksichtigung eines Betrages von 49,80 € an Fachliteratur und eines Betrages von 7.411,96 € an Reisekosten, jeweils als Werbungskosten, sowie von 200,00 € an Kirchenbeitrag.

Aktenkundig ist ein diesbezüglicher Vorhalt des Finanzamtes vom 16. Jänner 2012, der offenbar nicht beantwortet wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 6. Februar 2012 wurde nur der Pauschbetrag für Werbungskosten (132,00 €) und jener für Sonderausgaben (60,00 €) angesetzt.

Die Bezüge aus der Tätigkeit als Jugendtrainer wurden gemäß dem Lohnzettel des B mit 3.600,00 € (steuerpflichtige Bezüge, Kennzahl 245) der Besteuerung zugrunde gelegt:

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden.

Die Reisekosten wurden gestrichen, da Sie erstens nur in Höhe der entsprechenden Einkünfte Werbungskosten geltend machen können. In Ihrem Fall wären dies € 3.600,- und zweitens auf dem Lohnzettel € 6.480,- § 26 EStG steuerfreie Ersätze vom Arbeitgeber aufscheinen und somit, sind die beantragten Reisekosten bereits vom Arbeitgeber berücksichtigt worden.“

Mit Schreiben vom 10. Februar 2012 erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010:

„...Im Namen meines Mandanten lege ich innerhalb offener Rechtsmittelfrist gegen den Einkommensteuerbescheid vom 6.2.2012 das ordentliche Rechtsmittel der

Berufung

ein, und führe dazu aus:

O.a. Abg.Pfl. ist auch im Bereich der Fußballjugend tätig. In seiner Tätigkeit als Trainer wurden ihm zum Teil die Reisekosten ersetzt. Jedoch wurden alle beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Folgt man der Begründung im Bescheid so ist nun folgende Rechnung anzustellen:

beantragte Werbungskosten: € 7.461,96

abzüglich der erhaltenen Ersätze: €-6.480,00

= restliche Werbungskosten: € 981,96

Diese Werbungskosten wurden jedoch nicht berücksichtigt. Im Namen meines Mandanten bitte ich deshalb um Berücksichtigung dieser restlichen Werbungskosten und zeichne...“

Beigeschlossen war folgende Aufstellung (handschriftliche Eintragungen durch das Finanzamt):

Werbungskosten 2010

Reise-u. Fahrtkosten	931,96
Fachliteratur (Zeitungssabo)	49,80
Summe der Werbungskosten	981,76

Reisekosten 2010

	Einfach	KM-Geld hin-retour		Std.	Diäten	
Jänner	516	236			7	
Februar	845	876			19	16
März	816	756			17	14
April	820				23	16
Mai	798	756			32	12
Juni	462				18	
Juli	206				72	60
August	572				86	25
September	795				13	10
Oktober	807				13	9
November	693	651			8	8
Dezember	674				5	
	8.004,00	16.008,00	0,42	6.723,36	166	943
		Gesamt-Km	€/Km	KM-Geld	Gesamt Std.	€/Std. Diäten

Gesamt-Reisekosten 2010	7.411,96
davon Ersatz von Dienstgeber	-6.480,00
= Restl. Reisekosten 2011	931,96

Ferner wurden handschriftliche Listen über „Trainings- und Spielfahrten 2010“ vorgelegt, die jeweils enthalten: Datum, Uhrzeit (Beginn?), nähere Bezeichnung wie „Training“, „Spiel U 17“, „Turnier“, abgekürzte Ortsangaben wie Landessportschule („LSS“) oder Stadtsporthanlage („STAA“) und eine Kilometerangabe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2012 wies das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufung als unbegründet ab:

Ein Zeitungssabo ist keine abzugsfähige Fachliteratur.

Zur Berechnung des Kilometergeldes wurden die Kilometer laut Fahrtenaufstellung herangezogen. Irrtümlich wurden Ihrerseits in der Gesamtaufstellung die Anzahl der Kilometer mal 2 gerechnet, daher übersteigen die beantragten Werbungskosten die Ersätze. Außerdem stehen Tagesgebühren nur für Orte zu, die mehr als 25 km entfernt sind.

Berechnung: 8004 km x 0,42 = € 3361,68

166 Std Diäten x 2,2 = € 365,20

Summe € 3726,88

abzüglich Ersätze € -6480,--

verbleibende Werbungskosten € 0,--

Aus diesen Gründen muss die Berufung abgewiesen werden.

Hiergegen wurde mit Schreiben vom 21. März 2012 Vorlageantrag erhoben:

„...Im Namen meines Mandanten stelle ich innerhalb offener Rechtsmittelfrist den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 13.2.2012 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führe dazu aus:

O.a. Abg. Pfl. ist im Bereich der Fußballjugend als Trainer tätig. In seiner Tätigkeit als Trainer wurden die Reisekosten zum Teil ersetzt. Diese Reisekosten wurden jedoch zur Gänze versagt.

Aufgrund einer Neuberechnung (ao.Abg.Pfl. hat den schnellsten Weg und nicht den kürzesten Weg zur Berechnung der Km-Gelder herangezogen, bzw. wurden Nächtigungsgelder nicht berücksichtigt) gegenüber der gegenständlichen Berufung ergibt sich nun folgendes Bild:

KM-Geld lt. Aufstellung € 6.044,89

Diäten € 1.142,10

Gesamt € 7.186,99

abzügl. Ersatz € -6.480,00

absetzb. Werbungskosten € 706,99

Mit der Bitte um antragsgemäße Erledigung zeichne ich..."

Beigeschlossen war folgende neue Reisekostenaufstellung:

Reisekosten Gesamtzusammenstellung		2010	
	Km-Geld	Diäten	
1-3/2010	1.661,44	81,40	
4-7/2010	1.656,48	657,90	
8-10/2010	1.741,66	352,20	
11-12/2010	985,32	50,60	
Summe	6.044,89	1.142,10	7.186,99

Ferner wurden neue Reisekostenabrechnungen nach folgendem Muster vorgelegt:

Tag	Reiseziel	Reisezweck	von SS/MM	bis SS/MM	Std	Taggeld		KFZ km
						EUR	EUR	
11.Jän	LSS	Training U17LL			0	0,00		87
13.Jän	LSS	Training U17LL			0	0,00		87
14.Jän	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
15.Jän	LSS	Training U17LL			0	0,00		87
19.Jän	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
20.Jän	LSS	Training U17LL			0	0,00		87
22.Jän	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
25.Jän	LSS	Training U17LL			0	0,00		87
26.Jän	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
27.Jän	STAA	Spiel U 17LL			0	0,00		87
29.Jän	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
06.Jän	Ybbs	Hallenturnier			0	0,00		20
02.Feb	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
03.Feb	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
08.Jän	STAA	Training U17LL			0	0,00		80
09.Feb	Lindabrunn	Talleiteng. 15 Aufnahmetest	8:30	15:30	7	15,40		224
10.Feb	LSS	Training U17LL			0	0,00		87

Wie sich ersehen lässt, wurde teilweise irrtümlich für STAA statt 80 km 87 km geltend gemacht.

Mit Bericht vom 12. April 2012 legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und gab ergänzend an:

„Kurzdarstellung Sachverhalt:

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und Jugendtrainer im FSP (B). Vom B bezieht der Bw. ein Monatsgehalt von brutto 300,- und eine steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigung gem. [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) in Höhe des Maximalbetrages von 540,- monatlich (am Jahreslohnzettel ausgewiesen unter steuerfreien Ersätzen gem. § 26 EStG).

In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurden ua. Reisekosten iHv. 7.411,96 als Werbungskosten beantragt, die vom Finanzamt nicht anerkannt wurden. In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung begehrte der Bw. nur mehr Werbungskosten iHv. 981,76 (7.411,96 Reisekosten abzügl. 6.480,- steuerfreie Ersätze des Dienstgebers zuzüglich 49,80 für ein Zeitungsabo).

Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen. Für die geltend gemachten Kilometergelder wurde kein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch vorgelegt, die Kilometer wurden nur anhand einer Aufstellung rechnerisch ermittelt.

Dem eingebrachten Vorlageantrag wurde eine neue Reisekostenaufstellung beigelegt (Kilometer wurden neu berechnet, Diäten und Nächtigungsgelder wurden von 688,60 auf

1.142,10 erhöht) und das Berufungsbegehren auf die Berücksichtigung von Reisekosten iHv. 706,99 reduziert.

Antrag des Finanzamtes:

Das Finanzamt beantragt, die Reisekosten in Höhe der steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigung zu schätzen und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Beruflich gefahrene Kilometer sind grundsätzlich durch ein ordnungsmäßig geführtes Fahrtenbuch nachzuweisen. Aus einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit, Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer (aufgegliedert in beruflichen und privat gefahrenen Kilometer) ersichtlich sein.

Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden.

Es wurde für ca. 14.400 km das amtliche Kilometergeld als WK beantragt. Der nicht durch die steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigung abgedeckte Teil der Kosten beträgt lt. Vorlageantrag 706,99 (Kilometergelder und Diäten). Es ist nicht auszuschließen, dass bei Führung eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuches, die Fahrtkosten in niedrigerer Höhe ausfallen würden als bei der vom Bw. nachträglich erstellten Kilometerberechnung (wenn zB. berufliche Fahrten in Fahrgemeinschaft durchgeführt wurden).

Weiters ist zweifelhaft, ob die nunmehr im Vorlageantrag geltend gemachten Diäten und Nächtigungskosten zustehen, da einerseits durch die häufigen Aufenthalte in der Sportschule Lindabrunn die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein müssten und nicht feststeht, ob überhaupt Nächtigungskosten vom Bw. zu tragen waren. Ermittlungen in diese Richtung wären aber nur dann anzustellen, wenn der UFS zum Schluss käme, dass die beantragten Kilometergelder in voller Höhe anzuerkennen sind."

Über Anfrage der Berufsbehörde teilte das FSP (B) mit Schreiben vom 6. Juni 2012 mit, die Arbeitsstätte des Bw. befinde sich auf der Stadtsparkanlage S.

Der Bw. habe am 15. Dezember 2009 eine Erklärung über den Erhalt von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen von ausschließlich einer Stelle gemäß LStR 2002 Rz 92k i. V. m. [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) abgegeben, wonach der Bw. nur vom B. pauschale Reiseaufwandsentschädigungen beziehe und die gesetzlichen Höchstgrenzen von 60 € täglich und 540 € monatlich nicht überschreite.

Laut den in Kopie übermittelten Aufzeichnungen hat der Bw monatlich eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung von insgesamt jeweils 540 € erhalten, und zwar jeweils 60 € für folgende Tage:

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
1.				60		60			60	60		60
2.		60	60					60			60	60
3.					60					60		
4.			60		60	60					60	60
5.		60								60		
6.									60			60
7.				60		60			60			
8.		60				60				60	60	60
9.			60			60						60
10.		60			60			60			60	
11.	60	60	60			60						
12.				60	60			60	60	60		
13.	60											
14.	60					60						
15.			60	60					60	60		60
16.		60		60		60		60			60	60
17.					60			60				
18.		60	60			60				60		
19.	60				60		60	60			60	
20.				60					60			
21.	60						60					
22.	60		60	60					60		60	
23.		60					60	60				
24.											60	
25.		60	60		60		60	60				
26.	60						60					
27.	60			60			60		60	60		
28.					60		60					
29.	60						60			60	60	
30.			60	60			60	60	60			
31.					60							

Ein Vorhalt der Berufungsbehörde an den Bw vom 9. Mai 2012 blieb unbeantwortet.

Ein Abgleich derjenigen „Reisekostenabrechnungen“, die der Bw der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegt hat, mit den „Aufzeichnungen über Einsätze und Bestätigungen über den Erhalt von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen“, die vom B der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurden, zeigt beispielsweise für das erste Halbjahr 2010 folgendes Bild (die Berechnung des Pendlerpauschales – PP – erfolgte durch die Berufungsbehörde, der Ansatz von 0,00 € bei „Differenz“ ergibt sich entweder aus einem höheren Kostenersatz oder durch das Vorliegen von Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte):

Tag	Ziel	km	x 0,42	Diät	Summe	Kosten- ersatz	Differenz
-----	------	----	--------	------	-------	-------------------	-----------

11.01.2010	LSS	87	36,54		36,54	60,00	0,00
13.01.2010	LSS	87	36,54		36,54	60,00	0,00
14.01.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
15.01.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
20.01.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
21.01.2010						60,00	0,00
22.01.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
25.01.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
26.01.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
27.01.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
29.01.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
06.02.2010	Y	20	8,40		8,40		8,40
02.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
03.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
08.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
09.02.2010	L	224	94,08	15,40	109,48		109,48
10.02.2010	LSS	87	36,54		36,54	60,00	0,00
11.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
12.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
12.02.2010	W		0,00	8,80	8,80		8,80
14.02.2010	H	108	45,36	11,00	56,36		56,36
15.02.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
16.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
17.02.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
18.02.2010						60,00	0,00
19.02.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
22.02.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
23.02.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
24.02.2010	STAA	80	33,60		33,60		33,60
24.02.2010	R		0,00	6,60	6,60		6,60
25.02.2010						60,00	0,00
26.02.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
01.03.2010	LSS	87	36,54		36,54		36,54
02.03.2010						60,00	0,00
03.03.2010	STAA	87	36,54		36,54		0,00
03.03.2010	W		0,00	8,80	8,80		8,80
04.03.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
06.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
08.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
09.03.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
10.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
10.03.2012	T		0,00	6,60	6,60		6,60
12.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
13.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
13.03.2010	W		0,00	11,00	11,00		11,00
15.03.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
16.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
18.03.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00

19.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
21.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
22.03.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
23.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
24.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
25.03.2010						60,00	
26.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
28.03.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
28.03.2010	E		0,00	6,60	6,60		6,60
PP März	STAA		103,50		103,50	300,00	0,00
01.04.2010						60,00	
10.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
10.04.2010	Sbg		0,00		0,00		0,00
07.04.2010						60,00	
09.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
12.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	45,20	0,00
12.04.2010	M		0,00	11,00	11,00	14,80	0,00
14.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
15.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
16.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
19.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
20.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
21.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
22.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	47,55	0,00
22.04.2010	Am		0,00	8,80	8,80	12,45	0,00
24.04.2010	Str	280	117,60	13,20	130,80		130,80
25.04.2010						60,00	
26.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
27.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
29.04.2010	STAA	80	33,60		33,60		33,60
29.04.2010	SK		0,00	11,00	11,00		11,00
30.04.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
PP April	STAA		103,50		103,50	392,75	0,00
03.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
04.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
05.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
05.05.2010	T		0,00	13,20	13,20		13,20
06.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
07.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
08.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
08.05.2010	Bgld		0,00	8,80	8,80		8,80
10.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
11.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
12.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
17.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
18.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
19.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
21.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00

21.05.2010	D		0,00	35,30	35,30		35,30
21.05.2010	D		0,00	35,30	35,30		35,30
21.05.2010	D		0,00	27,90	27,90		27,90
22.05.2010	D		0,00	35,30	35,30		35,30
22.05.2010	D		0,00	27,90	27,90		27,90
23.05.2010	D		0,00	35,30	35,30		35,30
23.05.2010	D		0,00	27,90	27,90		27,90
24.05.2010	D		0,00	35,30	35,30		35,30
24.05.2010	D		0,00	27,90	27,90		27,90
25.05.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
26.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
26.05.2010	M		0,00	11,00	11,00		11,00
30.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
30.05.2010	Abschluss		0,00	13,20	13,20		13,20
31.05.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
PP Mai	STAA		103,50		103,50	420,00	0,00
01.06.2010	STAA	80	33,60		33,60	41,14	0,00
01.06.2010	A		0,00	15,40	15,40	18,86	0,00
03.06.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
04.06.2010						60,00	
07.06.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
08.06.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
09.06.2010	STAA	80	33,60		33,60	43,08	0,00
09.06.2010	E		0,00	13,20	13,20	16,92	0,00
11.06.2010	STAA	80	33,60		33,60	47,55	0,00
11.06.2010	SK		0,00	8,80	8,80	12,45	0,00
13.06.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
14.06.2010	STAA	80	33,60		33,60	60,00	0,00
15.06.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
16.06.2010						60,00	
17.06.2010	STAA	80	33,60		33,60		0,00
PP Juni	STAA		103,50		103,50	311,77	0,00

Hieraus ergibt sich, dass die laut „Aufzeichnungen über Einsätze und Bestätigungen über den Erhalt von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen“ gewährten Kostenersätze („pauschale Reiseaufwandsentschädigungen“) nur teilweise mit den in den „Reisekostenabrechnungen“ des Bw genannten Fahrten bzw. Reisen übereinstimmen.

So wurden laut „Aufzeichnungen über Einsätze und Bestätigungen über den Erhalt von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen“ für Einsatztage, an denen laut „Reisekostenabrechnung“ des Bw gar keine Fahrt bzw. Reise stattfand, Kostenersätze gewährt, andererseits wurden für Einsatztage, an denen laut „Reisekostenabrechnung“ des Bw Fahrten bzw. Reisen stattfanden, keine Kostenersätze gewährt.

Bei den Fahrten mit dem Reiseziel „STAA“ handelte sich um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Bw in der Stadtsporanlage S.

Für den 21. Mai 2010 (Fahrt nach Deutschland) wurde ein Taggeld von 35,00 € vom Bw doppelt steuerlich geltend gemacht.

Bei verschiedenen „Reisezielen“ laut „Reisekostenabrechnung“ ist nicht ersichtlich, wo der angeführte Einsatz stattfand.

Für Lehrgänge in Lindabrunn (2. Halbjahr 2010) wurden neben Fahrtkosten sowohl das pauschale Taggeld (26,40 €) als auch das pauschale Nächtigungsgeld (15,00 €) als Werbungskosten geltend gemacht.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären, so kann gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Die Sache ist nicht entscheidungsreif:

Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) sind von der Einkommensteuer auch befreit:

„Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß [§ 26 Z 4](#) oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b](#) steuerfrei ausgezahlt werden.“

Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der

Z 16c gewährt werden. Zum Nachweis, dass lediglich für Einsatztage pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet (*Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 3 Anm. 130).

Angesichts der Diskrepanzen der Aufzeichnungen des Bw und des B ist zunächst fraglich, ob vom B für Tage, an denen es laut Bw zu gar keinem Einsatz des Bw kam, sowie für Tage, an denen weder ein Training noch ein Wettkampf stattfand, steuerfrei belassene pauschale Reiseaufwendungen bezahlt wurden.

Zu ermitteln wird auch sein, nach welchen Kriterien im Allgemeinen seitens des FSP pauschale Reiseaufwandsentschädigungen gewährt wurden. Den der Berufungsbehörde vorliegenden Unterlagen, so diese den tatsächlichen Sachverhalt wiedergeben, lässt sich ein systematischer Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Kostenersätzen nicht entnehmen.

Sofern das Ermittlungsverfahren ergeben sollte, dass an den Bw geleistete Entschädigungen zu Unrecht als steuerfrei behandelt wurden (und es sich nicht um bloße Schreibfehler handelt), werden diese beim Bw steuerwirksam als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sein. Dem stünde nicht entgegen, wenn dem Bw für (andere) Tage, an denen eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung zulässigerweise gewährt werden hätte können, eine solche nicht gewährt wurde.

Zu den nach [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) als Werbungskosten allgemein abzugsfähigen Aufwendungen zählen auch solche für beruflich veranlasste Fahrten. Fahrtkosten für berufliche Fahrten stellen unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Reise i. S. d. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) anfallen, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines (eine Reise ausschließenden) weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 16 Anm. 26 „Fahrtkosten – Allgemeines“).

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind nämlich Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#)), bei längeren, überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zurückgelegten Wegstrecken zusätzlich durch das Pendlerpauschale abgegolten.

Da alle Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und eventuell dem Pendlerpauschale gesetzlich pauschaliert sind,

können die tatsächlichen Fahrtkosten nicht als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 16 Anm. 68).

An Werbungskosten für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte in der Stadtsporanlage S stünde dem Bw daher nur für jene Monate, an denen er überwiegend nach S gependelt ist, das anteilige Pendlerpauschale zu.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch „*Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.*“

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass dem Steuerpflichtigen entsprechende Aufwendungen (Nächtigungs- und/oder Verpflegungsmehraufwendungen) selbst erwachsen sind (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 16 Anm. 116). Erhält der Steuerpflichtige etwa Verpflegung und/oder Quartier bereit gestellt, ohne dass er hierfür Aufwendungen aus eigenem zu tragen hat, liegen insoweit keine Werbungskosten vor.

Die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes („Diäten“) setzt das Vorliegen einer Reise voraus, also die Zurücklegung einer Mindestentfernung von 25 km, eine bestimmte Minstdauer (wenigstens drei Stunden) sowie das Nichtbegründen eines weiteren Tätigkeitsmittelpunkts (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 16 Anm. 119). Das Finanzamt hat bereits darauf hingewiesen, dass diese Voraussetzung möglicherweise nicht hinsichtlich aller beantragten „Diäten“ gegeben ist.

Die vom Bw geltend gemachten Aufwendungen sind bislang vom Finanzamt – ausgehend von dessen Ansicht, sämtlichen geltend gemachten Werbungskosten seien sämtliche steuerfrei belassenen Kostenersätze gegenüberzustellen - im Einzelnen nicht geprüft worden. Dies wird im weiteren Verfahren nachzuholen sein, wobei das Finanzamt selbst im Vorlagebericht auf verschiedene erforderliche Ermittlungshandlungen hingewiesen hat.

Gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie unter anderem mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Ein unmittelbarer Zusammenhang verlangt eine Verknüpfung von Ausgabe und steuerfreier Einnahme ohne Dazwischentreten anderer Ursachen. Dafür genügt weder ein entfernter, loser noch ein (bloß) mittelbarer Zusammenhang. Der erforderliche „unmittelbare wirtschaftliche

Zusammenhang“ ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung dahingehend zu verstehen, dass Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen. Vielmehr genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 20 Anm. 95).

Soweit steuerfreie Kostenersätze geleistet wurden, sind daher Werbungskosten gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Allerdings verlangt [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nach Ansicht der Berufungsbehörde einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der einzelnen Aufwendung und dem einzelnen Kostenersatz, d.h. es ist jede einzelne Aufwendung dahingehend zu untersuchen, ob für diese ein Kostenersatz geleistet wurde. Aufwendungen, für die kein (oder ein geringerer) Kostenersatz geleistet wurde, können dabei nicht mit Kostenersätzen bzw. Kostenersatzteilen, denen insoweit keine Werbungskosten gegenüber standen, saldiert werden.

Zum Nachweis von – nicht durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein Pendlerpauschale abgegoltenen - Fahrtkosten ist abschließend zu bemerken, dass dieser Nachweis bei Kfz-Kosten grundsätzlich durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch zu erbringen ist.

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. Die zu erfassenden Fahrten müssen 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 eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wobei die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands genügt, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird der berufliche Einsatz des Fahrzeugs 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 Kilometerstands zu dokumentieren ist (vgl. BFH 1. 3. 2012, VI R 33/10, m. w. N.).

Auch wenn sich die Fahrzeiten und die zurückzulegenden Entfernungen aus anderen Unterlagen ermitteln lassen, erleichtert ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch den Nachweis, dass nicht nur die Fahrt unternommen, sondern hierfür auch das Kfz, für welches das Fahrtenbuch geführt wird, verwendet wurde.

Liegt ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch (wie offenbar hier) nicht vor, wird es im weiteren Verfahren am Bw liegen, den Nachweis zu erbringen, dass er die in seinen „Reisekostenabrechnungen“ angeführten Fahrten mit seinem eigenen PKW unternommen hat.

Im Hinblick auf den Umfang der weiteren Ermittlungen war einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides (samt der Berufungsvorentscheidung) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz der Vorrang vor der Fortsetzung der Ermittlungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu geben.

Beilage: Beantwortung des Auskunftersuchens des UFS durch das FSP vom 6. Juni 2012 samt den dort angeführten Beilagen.

Wien, am 3. Juli 2012