

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A.P. gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 17.01.2013 und 03.04.2013 zu Steuernummer 123/4567 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und die Einkommensteuer abweichend wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer 2008:

Einkommen	15.895,39 €
Einkommensteuer	2.033,22 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-879,46 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.153,76 €
bisher war vorgeschrieben	568,51 €
Abgabennachforderung	585,25 €

Die Abgabennachforderung ist am 27. März 2015 fällig.

Einkommensteuer 2009:

Einkommen	27.866,79
Einkommensteuer	6.146,66
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-5.863 71
Festgesetzte Einkommensteuer	282,95

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Einkommensteuer 2010:

Einkommen	41.130,28
Einkommensteuer	12.027,20

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-11.670,12
	357,08
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,08
Festgesetzte Einkommensteuer	357,00

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Jahren 2008, 2009 und 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Fussballspieler des Fussballklub. Vom 1. Jänner 2008 bis 30. November 2008 war er zusätzlich bei der Firma O. als Bürohilfskraft tätig. In den Jahren 2009 und 2010 hatte der Bf. einen zweiten Bezug vom A-Team.

1.1. Kosten für Sportschuhe als Werbungskosten:

Der Bf. begehrt für das Jahr 2008 die Anerkennung von Aufwendungen für 4 Paar Fußballschuhe, ein Paar Laufschuhe sowie ein Paar Hallenschuhe. Die Aufwendungen iHv. rund EUR 900,00 seien laut Angabe der belangten Behörde jedoch imungsverfahren nicht belegt worden.

In der gegenständlichen Beschwerde brachte der Bf. dazu vor, er habe insgesamt vier Paar Fußballschuhe, ein Paar Laufschuhe und ein Paar Hallenschuhe mir zur Ausübung des Leistungsfußballsports kaufen müssen, wofür er aber keine Rechnung mehr habe. Die Schuhe alleine machten einen Betrag von rund 900,00 Euro aus, weil er damals als Jungsportler noch keinen Sportschuhvertrag hatte.

Mit Beschluss vom 18. Juni 2014 wurde der Bf. vom Gericht aufgefordert nachzuweisen, dass die Sportschuhe, deren Kosten er als Werbungskosten absetzen will, nahezu ausschließlich beruflich genutzt wurden und er vom Arbeitgeber keine Sportschuhe zur Verfügung gestellt bekommen hat.

In der Stellungnahme vom 6. Juli 2014 führte der Bf. dazu aus in der Kürze von zwei Wochen Zeit für eine Stellungnahme sei es ihm von Auswärts nicht möglich, eine Bestätigung vom K. anzufordern, dass ich vom Arbeitgeber keine Sportschuhe zur

Verfügung gestellt bekommen habe. Er könne daher nur in dieser Form bestätigen, dass er die in den Steuerveranlagungen 2008 bis 2011 angeführten Sportschuhe ausschließlich beruflich genutzt hätte und er vom damaligen Arbeitgeber keine Sportschuhe zur Verfügung gestellt bekommen habe.

Aufgrund dieser Ausführungen war unklar, ob der Bf. lediglich für 2008 die Anerkennung der Kosten für Sportschuhe als Werbungskosten beantragt oder diese Kosten auch in den Jahren 2009 und 2010 als Werbungskosten absetzen, zumal dies erstmals ansatzweise im Vorlageantrag vom 23. Oktober 2013 und in der Stellungnahme vom 6. Juli 2014 geltend gemacht wurde.

Daher wurde der mit Beschluss vom 19.01.2015 aufgefordert bekannt zu geben, ob und in welcher Höhe er die Anerkennung der Kosten für Sportschuhe als Werbungskosten für die Jahre 2009 und 2010 beantragt. Zudem möge er sämtliche Behauptungen und Anträge beweisen.

Dazu führte der Bf. in der Stellungnahme vom 03.02.2015 aus, dass er nun die Anerkennung der Kosten für Sportschuhe als Werbungskosten in der Höhe von pauschal 900,00 Euro auch für die Jahre 2009 und 2010 beantrage. Er stütze sich auf die im Vorlageantrag angeführte Bestätigung des K. Linz über die wöchentlichen acht bis zehn Trainingseinheiten und Spielpläne für K. Eu. der C- Liga und der A- Bundesliga sowie auf meine in der Stellungnahme vom 6. Juli 2014 dargelegte Bestätigung über die ausschließlich beruflichen Nutzung der angeführten Sportschuhe und über die Nichtzurverfügungstellung solcher durch seinen damaligen Arbeitgeber K.. Die Einholung einer diesbezüglichen Bestätigung von seinem früheren Arbeitgeber K. sei nicht mehr möglich, weil diese Firma aufgelöst wurde und nur der Name mit einer neuen Rechtsform weitergeführt werde.

1.2. Fahrten von der Wohnung in H. zu den Arbeitsstätten (L.; Firma O.) für das Jahr 2008:

Zum geltend gemachten Kilometergeld für die Fahrten von der elterlichen Wohnung in H. zum Arbeitsort (L.) sowie zu Trainings- und Auswärtsspielen im Jahr 2008 ergibt sich aus der Aktenlage Folgendes:

Für die Tätigkeit als Bürohilfskraft bei der Firma O. wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung für den Lohnzahlungszeitraum 01.01.2008 bis 30.11.2008 ein Pendlerpauschale in Höhe von Euro 2009,75 berücksichtigt.

Zusätzlich begehrt der Beschwerdeführer (Bf.) Kilometergeld für die Fahrten von der elterlichen Wohnung in H. zum Arbeitsort (L.) sowie zu Trainings- und Auswärtsspielen als Werbungskosten anzuerkennen.

In der gegenständlichen Beschwerde führte der Bf. aus, mit dem monatlichen Bruttobezug von ca. 500,00 Euro seien eigentlich nur die Aufwendungen als Leistungssportler abgedeckt gewesen. Es sei ihm ein Leasingfahrzeug für die Fahrten von H zur Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt worden, wo er monatlich 220,00 Euro Leasingrate zu

bezahlen hatte. Das übrige Einkommen sei an Spritkosten aufgegangen. Als Jungprofi hätte er mit den Profis mittrainieren können. Durchschnittlich hätte der Bf. bei Trainer KD acht Trainingseinheiten und entweder ein Trainingsmatch oder ein Meisterschaftsspiel pro Woche. Zusätzliche Trainingseinheiten in der Kraftkammer auf der Gl. hätte jeder für sich selbst absolvieren müssen.

Im Jahr 2008 sei er die meiste Zeit auf der Ersatzbank bei der Profimannschaft gewesen. Falls er nicht zum Einsatz gekommen ist, hätte er zusätzlich am Wochenende bei den B-Fussballern in der Landesliga Meisterschaft spielen müssen. Da die Meisterschaft bei den B-Fussballern in der freien Zeit der Bundesliga weiterging, hätte er in diesem Jahr nur zwei Wochen am Jahresende spielfrei gehabt. Allein für die Fahrten zu den Trainings, Meisterschafts- und Freundschaftsspielen seien pro Woche durchschnittlich $504 \text{ km} \times 50 \text{ Wochen} = 25.200 \text{ km} \times 0,42 \text{ Cent} = 10.584 \text{ Euro}$ zusammengekommen. Ab dem Jahr 2009 gebe es eine neue SportlerInnenbegünstigung zur pauschalen Reiseaufwandsentschädigung von Sportlerinnen und Sportlern udgl.. Ab diesem Jahr könne der Verein auf dem Lohnzettel eine pauschalierte Reiseaufwandsentschädigung von monatlich maximal 540,00 Euro deklarieren, wofür keine Lohnsteuer zu entrichten ist. Der Bf. beantragte die sinngemäße Anwendung dieser Regelung auch für den Einkommenssteuerbescheid 2008.

Bis Ende November 2008 sei er zusätzlich bei der Firma O, in GW., als Bürohilfskraft an jenen Tagen tätig gewesen, wo nur eine Trainingseinheit vormittags oder nachmittags war. Das war ca. an drei Tagen pro Woche, wo er nachmittags oder bis mittags in Gk. tätig war. Für diese Tätigkeit vielen noch zusätzlich $180 \text{ km pro Woche} \times 41 \text{ Wochen} = 7.380 \text{ km}$ an, wofür er das große Pendlerpauschale beantragte.

Die belangte Behörde hat die gegenständliche Beschwerde mit Bescheid vom 27. September 2013 aus folgenden Gründen abgewiesen:

"Das Pendlerpauschale für die Tätigkeit bei der Firma O wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ist daher nicht möglich."

Dem Vorlageantrag legte der Bf. eine Bestätigung des Fussballklub über die wöchentlichen acht bis zehn Trainingseinheiten vom 7. Jänner bis 15. Dezember 2008; Spielpläne für A-Fussballklub der C- Liga für die Saisonsen 2007/2008 und 2008/2009, Spielpläne für Fussballklub der A-Liga für die Saisonsen 2007/2008 und 2008/2009, sowie Reisekostenabrechnungen für das 2008 vor.

Für 2008 beantragte der Bf. erneut die Berücksichtigung der Fahrtkosten im Zuge seiner Tätigkeit als Leistungssportler beim Fussballklub für insgesamt $28.011 \text{ km} = 11.764,62 \text{ Euro}$. Dieser enorme Kilometer- und Zeitaufwand sei auch der Hauptgrund gewesen, dass er ab dem Jahr 2009 eine Wohnung in Linz genommen hätte. Auf Dauer sei es ihm offensichtlich nicht zumutbar gewesen, ständig zwischen meinem Wohnort und der Sportanlage auf der oftmals zwei Mal täglich hin- und herzufahren.

Mit Beschluss vom 18. Juni 2014 wurde den Parteien das bisherige Ermittlungsergebnis zur Kenntnis gebracht. Das Gericht hat dabei den Parteien mitgeteilt, über Auskunftersuchen vom 31. März 2014 an den S-Klub (K.) hätte die Y. SteuerberatungsgmbH mit Schreiben vom 30. 4. 2014 angegeben, dass laut Lohnkonto im Jahr 2008 für folgende Positionen gemäß § 26 EStG 1988 steuerfreie Beträge ausbezahlt wurden:

- Fahrtkostenzuschuss frei/frei: 600 Euro
- Fahrtkostenzuschuss Lst frei/ SV pfl: 1.411,20 Euro
- Diäten Training/Heimspiel: 1411,20 Euro
- Diäten Auswärts frei/frei: 264,00 Euro
- Diäten Auswärts LSt frei/SV pfl: 30,00 Euro

Zur Aufforderung, nachzuweisen, dass die geltend gemachten Fahrtkosten nicht durch die vom S-Klub (K.) steuerfrei ausbezahlten Beträge abgegolten wurden, teilte der Bf. im Anbringen vom 6. Juli 2014 Folgendes mit:

Im Jahr 2009 sei anstelle der bisherigen Aufwandspauschale (sog. "Hostaschverordnung") die "SportlerInnenbegünstigung neu" eingeführt worden. Es müsste sich bei den steuerfreien Bezügen 2008, die vom K. für 2008 angeführt wurden, um diese Aufwandspauschale nach der sog. "Hostaschverordnung" handeln. Allein mit den angeführten Fahrtkostenzuschüssen von insgesamt 2.011,20 Euro würden bei Anwendung des Satzes von 0,42 Cent pro gefahrenen Kilometern nur 4.788,57 gefahrene Kilometer abgegolten. Tatsächlich sei er jedoch im Jahr 2008 insgesamt 24.599,00 km gefahren. Dazu verwies der Bf. auf Anlage 4 zum Vorlageantrag.

Diese Anlage zum Vorlageantrag sah wie folgt aus:

Reisekostenabrechnung vom 1. Jänner bis 15. Mai 2008

für Bf		Opel Corsa, Leasingfahrzeug OK.		Km-Stand am Jahresbeginn: 11.472 am Rückgabetag: 20.589	
Tag	Monat	Reisedauer	Reisezweck	Reiseziel	Kilometer
7	1	14.10 -14.40 und 18.00 -18.35	Training (T)	Gk. - Gl. - Hz.	76
8	1	8.10 - 8.45 und 11.10 - 11.45	Training (T)	HZ. - Gl. - Hz.	66

8	1	14.15 -14.45 und 17.45 -18.20	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
9	1	8.10 - 8.45 und 11.10-11.45	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
9	1	14.15 -14.45 und 17.45 -18.20	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
..

Eine gleich gestaltete "Reisekostenabrechnung" legte der Bf. auch für den Zeitraum vom 16. Mai bis 31. Dezember 2008. Obwohl der Bf. in seiner Stellungnahme vom 6. Juli 2014 darlegte, dass er ab 20. Oktober 2008 eine Wohnung in Linz, anmietete, die er ab 1. November 2008 benutzen konnte, legte er für den Zeitraum 1. November bis 31. Dezember 2008 eine "Reisekostenabrechnung" folgenden Inhalts vor:

Tag	Monat	Reisedauer	Reisezweck	Reiseziel	Kilometer
1	11	22.30 - 23.05	M gegen Salzburg + Heimfahrt	GL. - HZ.	33
2	11	8.10 - 8.45 und 11.20 - 11.55	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
3	11	8.10 - 8.45 und 11.10 - 11.45	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
3	11	14.15 -14.45 und 17.45 -18.20	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
4	11	8.05 - 8.40 und	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66

		11.25 - 12.00			
4	11	14.15 -14.45 und 18.30 -19.05	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
5	11	8.10 - 8.45 und 11.20 - 11.55	Training (T)	HZ. - GL. - HZ.	66
...

Dazu wurde den Parteien mit Beschluss vom 19.01.2015 Folgendes zur Kenntnis gebracht dass das Gericht die zwischen den Parteien bisher unstrittige Anerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von 2009,75 Euro für Fahrten, die der Beschwerdeführer zwischen der Wohnung des Beschwerdeführers und seiner Arbeitsstätte in Gk. zurückgelegt hat, abweichend zu erledigen beabsichtigt.

Dem Bf, wurde aufgetragen nachzuweisen, dass er im Lohnzahlungszeitraum 1. Jänner 2008 bis 30. November 2008 überwiegend Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte in Gk. durchgeführt hat. In diesem Zusammenhang wird er auch nachzuweisen haben, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unzumutbar war.

Zudem wurde dem Bf. aufgetragen, hinsichtlich jener Fahrten, die zwischen seiner Wohnungsstätte und seiner Arbeitsstätte auf der GL. durchgeführt wurden, die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nachweisen.

Schließlich wurde dem Bf. noch aufgetragen, hinsichtlich der Fahrten zwischen Gk. und der GL. bzw. der übrigen Fahrten, die nicht zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stattgefunden haben (zB. am 15.3.2008 HZ.-S.-HZ.), dass diese nicht mit den vom Fussballklub gemäß § 26 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlten Beträgen in Zusammenhang stehen.

Dazu führte der Bf. in der Stellungnahme vom 03.02.2015 im Wesentlichen aus:
Er sei von Jänner bis November 2008 bei der Firma Od. überwiegend länger als ein halbes Jahr und durchschnittlich 3 x wöchentlich stundenweise vormittags entweder von ca. 8.00 bis 12.00 Uhr oder nachmittags von ca. 13.00 bis 16.30 Uhr tätig gewesen. Weder in der Früh von seinem Wohnort HZ. mit Umsteignotwendigkeiten in H, G., S. noch mittags von Gk. mit Umsteignotwendigkeiten in S., Linz, Linz-Linien bzw. von der GL. nach Gk. sei es ihm zeitlich unmöglich und unzumutbar gewesen, ein Massenbeförderungsmittel in der wenig zur Verfügung gestandenen Zeit zu benützen.

Darüber hinaus erkläre sich auch die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von HZ. auf die GL., wenn ich mittags von der GL. zum Hauptbahnhof Linz

- Hauptbahnhof S. - Gk. Zentrum - Fa. Od. bzw. umgekehrt mehr als 2 Stunden Fahr- und Wartezeit hatte. Ebenso sei abends die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels aus zeitlichen und finanziellen Gründen (verschiedenste Wegstrecken Hz. - Gl., Gl. - Gk. und umgekehrt, Gk. - Hz. oder zu bestimmten Trainingsorten und Fußballplätzen in ganz Oberösterreich) nicht zumutbar und nicht vertretbar gewesen.

In Zusammenhang mit seiner Fußballtätigkeit im Jahr 2008 hätte der Bf. 24.599 Kilometer zurückgelegt. Mit den angeführten Fahrkostenzuschüssen des Fussballklub im Jahre 2008 in Höhe von 2.011,20 Euro würden bei Anwendung des Satzes von 0,42 Cent pro gefahrenen Kilometern nur 4.788 gefahrene Kilometer abgegolten sein.

1.3. Zu den Kosten der doppelten Haushaltsführung 2009 und 2010:

1.3.1. Aus dem Lohnzettel des S-Klub (K.) für den Zeitraum 01.01.2009 bis 31.12.2009 geht hervor, dass im Jahr 2009 gemäß § 26 EStG 1988 steuerfreie Beträge in Höhe von insgesamt 7.233,10 Euro ausbezahlt wurden.

Dem Beschwerdeführer wurde dazu mit Beschluss vom 18.06.2014 aufgetragen nachzuweisen, dass die vom S-Klub (K.) steuerfrei ausbezahlten Beträge nicht in Zusammenhang mit den geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung stehen.

Dazu führte er in der Stellungnahme vom 06.07.2014 aus, dass laut der vom Bundesministerium für Finanzen erlassenen "SportlerInnenbegünstigung Regelung NEU" zur pauschalierten Reiseaufwandsentschädigung von Sportlern im Jahr 2009 pro Einsatztag bis zu 30,00 Euro bzw. maximal 540,00 Euro pro Monat steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt werden. Neben diesen pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen dürften zusätzlich keine Kosten wie km-Geld steuer- und sozialversicherungsfrei ersetzt werden. Nach Durchsicht der Lohnzettel 2009 hätte er insgesamt im Jahr 2009 350,00 Euro Reisekosten steuerfrei und 1.402,30 Euro lohnsteuerfreie jedoch sozialversicherungspflichtige Reisekosten erhalten, obwohl diese eigentlich steuerfrei gewesen sein müssten. Er ersuchte daher um nachträgliche Anwendung des steuerfreien Reisekostenpauschale von 540,00 Euro pro Monat für das Jahr 2008.

Zur Aufforderung zur Nachweislegung, dass die vom K. steuerfrei ausbezahlten Beträge nicht in Zusammenhang mit den geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung stehen, teilte er mit, dass die Reisekostenpauschale von 540,00 monatlich jeder Sportlerin bzw. jedem Sportler in Österreich zustehe, egal ob jemand doppelte Haushaltsführungskosten in Rechnung stellen kann oder nicht. Nach seinem logischen Verständnis könne - ohne die genauen gesetzlichen Bestimmungen zu kennen - der Aufwand für eine doppelte Haushaltsführung nicht durch eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung kompensiert werden. Er hätte im Jahr 2008 rund 28.000 Kilometer für die Ausübung seines Sports fahren müssen, wenn er mir keine Wohnung in Linz genommen hätte. Bei Anwendung des Satzes von 0,42 Cent pro gefahrenen Kilometern wäre ein Fahrtaufwand von 11.760,00 Euro entstanden, wofür man pauschal

nur 540,00 Euro monatlich und 6.480,00 Euro steuerfrei bekommen würde. Diese Kilometerleistung von rund 28.000 sei auch für das Jahr 2009 und 2010 plausibel, wenn er keine Wohnung in Linz gehabt hätte. Der enorme Fahrtaufwand sei auf Dauer nicht durchführbar, wenn man Spitzensportler bleiben will. Auf Grund der enormen körperlichen Anstrengungen seien vermehrte Erholungsphasen zwischen den Trainingseinheiten erforderlich, die bei längeren Fahrten und Fahrzeiten wegen der fehlenden Zeit und des zusätzlichen Aufwands nicht vorgenommen werden können.

Die übrigen steuerfreien Beträge 2009 würden vorwiegend Diäten für Training/Heimspiele/Auswärtsspiele betreffen, die vom K. ausbezahlt worden sind.

1.3.2. Aus dem Lohnzettel des S-Klub (K.) für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2010 geht hervor, dass im Jahr 2010 gemäß § 26 EStG 1988 steuerfreie Beträge in Höhe von insgesamt 6.120,00 Euro ausbezahlt wurden.

Dem Beschwerdeführer wurde dazu mit Beschluss vom 18.06.2014 aufgetragen nachzuweisen, dass die vom S-Klub (K.) steuerfrei ausbezahlten Beträge nicht in Zusammenhang mit den geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung stehen.

Dazu führte er in der Stellungnahme vom 06.07.2014 aus, für das Jahr 2010 hätte er keine Lohnzettel mehr, sodass er die Aufteilung der steuerfreien Beträge auf die einzelnen Positionen nicht mehr nachvollziehen könne. Aus dem angeführten Betrag von 6.120,00 Euro lasse sich ableiten, dass es sich um die pauschale Reiseaufwandspauschale handelt (max. 540,00 Euro monatlich = 6.480,00 Euro). Hinsichtlich der Aufforderung der Nachweislegung, dass die vom K. steuerfrei ausbezahlten Beträge nicht in Zusammenhang mit den geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung stehen, wurde auf die zum Veranlagungsjahr 2009 dargelegte Argumentation und Begründung verwiesen.

1.3.3. Über Auskunftersuchen vom 21. Mai 2014 teilte Frau U. Lr., X-Straße im Schreiben vom 15. Juni 2014 mit, dass sie in den Jahren 2009 und 2010 mit dem Beschwerdeführer in L-Straße eine eheähnliche Lebensgemeinschaft geführt und dort einen gemeinsamen Familienwohnsitz begründet hat. Zudem hätte Frau U. Lr. in den Monaten Jänner 2010 und Juli 2010 die gesamte Miete inklusive Betriebskosten getragen. Für die restlichen Monate hätte der Beschwerdeführer die Bezahlung übernommen. Dem Beschwerdeführer wurde dazu mit Beschluss vom 18.06.2014 aufgetragen, die Notwendigkeit der doppelten Haushaltsführung und allenfalls die Kosten, die er für sich allein aufwenden musste, nachzuweisen.

Dazu führte er in der Stellungnahme vom 06.07.2014 aus, die Notwendigkeit der doppelten Haushaltsführung sei durch die Unzumutbarkeit durch die enorme jährliche Kilometerleistung, der fehlenden Erholungsphasen und des dadurch vorhandenen Risikos des Verlustes der Ausübung des Leistungssports als Fußballer nachgewiesen.

Zu den Angaben der früheren Lebensgefährtin teilte der Bf. mit, dass er im Jahre 2009 und 2010 die monatliche Miete samt Betriebskosten von 680,00 Euro zur Gänze allein

getragen habe. Die ehemalige Lebensgefährtin hätte in den Monaten Jänner und Juli 2010 die Einzahlung für ihn vorgenommen, weil er im Jänner 2010 im Trainingslager in Dubai und Anfang Juli mit einem Freund auf Kurzurlaub gewesen sei. Beide Male hätte er die Kosten rückerstattet, sodass ich die gesamte Miete samt Betriebskosten in Höhe von jährlich 8.160 Euro alleine getragen habe. Den genauen Nachweis mittels Zahlungsbelegen könne er nicht mitliefern, weil er durch seine derzeitige Auslandstätigkeit erschwerten Zugang zu seinen Unterlagen in Österreich hätte. Nach Mitteilung seines Vaters hätte ich von dem Jahre 2012 keine Kontoauszüge mehr zu Hause. Falls es notwendig wäre, könnte er diese noch von seiner Bank anfordern, wo die monatliche Überweisung der Miete samt Betriebskosten an die Vermieterin ersichtlich sein müssten.

In der Stellungnahme vom 03.02.2015 wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen und führte noch aus, er finde die Aufforderung des Nachweises, dass die vom Fussballklub steuerfrei ausbezahlten Beträge nicht im Zusammenhang mit den geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung stehen, einerseits aus rechtlichen Gründen und andererseits auf Grund meines angeführten Vergleichs auch aus moralischen Gründen nicht erforderlich. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Form seiner jährlichen Miete von 8.160,00 Euro für 2009 und 2010 stünden mit der Sportlerinnenbegünstigung neu rechtlich eindeutig nicht in Beziehung. Er beharre weiter darauf, dass für einen Leistungssportler ein mehrmaliger Wechsel zwischen Wohnort und Beschäftigungsort pro Tag und das fast die ganze Woche lang aus den genannten Gründen nicht möglich und zurnutbar sei. Bei der Beurteilung der doppelten Haushaltsführung sei bisher nicht auf die Zumutbarkeit für einen Spitzensportler eingegangen worden.

1.4. Fahrtkosten zum Trainingslager der X.-Mannschaft :

Der Bf. war im Kalenderjahr 2009 und 2010 Mitglied der österreichischen X.-Mannschaft und wurde im Kalenderjahr 2009 zu vier Trainingslagern und im Kalenderjahr 2010 zu zwei Trainingslagern, die in der Si. Therme in Bad Ch. abgehalten wurden, einberufen. Die dafür angefallenen Fahrtkosten wurden in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Juni 2013 wie folgt berechnet:

- 2009: acht Fahrten à 240 km ist 2. 720 km X 0,42 = € 1.142,40
- 2010: vier Fahrten à 240 km ist 480 km x 0,42 = € 201,60

Die belangte Behörde führte in der Beschwerdevorlage aus, dass die Reisekosten für die Einberufungen zur österreichischen U21-Nationalmannschaft zu berücksichtigen seien.

1.5. Vermittlungsgebühr und Gewerkschaftsbeitrag:

Für 2009 hat die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung die nachgewiesene Vermittlungsgebühr an die S-F GmbH (240 Euro) als Werbungskosten anerkannt.

Für 2010 hat die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung eine nachgewiesene "Vermittlungsgebühr" an die S-F GmbH (240 Euro) und den (nachgewiesenen) Gewerkschaftsbeitrag (130 Euro) als Werbungskosten anerkannt.

Der der Stellungnahme vom 21. Juni 2013 wurde auch ein Nachweis über die Entrichtung des Gewerkschaftsbeitrag für 2011 (154 Euro) beigelegt.

2. Rechtslage

Nach § 16 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) in der für die Veranlagungen 2008, 2009 und 2010 anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 6, 7 und 9 auch:

"6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) *Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.*
- b) *Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer Fahrtstrecke von

<i>20 km bis 40 km</i>	<i>630 Euro jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>1.242 Euro jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>1.857 Euro jährlich</i>

- c) *Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

<i>2 km bis 20 km</i>	<i>342 Euro jährlich</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>1.356 Euro jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>2.361 Euro jährlich</i>

über 60 km	3.372 Euro jährlich
------------	---------------------

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

7. *Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.*
...

9. *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."*

Für den Zeitraum vom 1. Jänner 2008 bis 30. Juni 2008 lautete § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007 abweichend zu den obigen Ausführungen wie folgt:

- "6. *Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*
- a) *Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.*
- b) *Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 546 Euro jährlich

40 km bis 60 km 1.080 Euro jährlich

über 60 km 1.614 Euro jährlich

- c) *Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 297 Euro jährlich

20 km bis 40 km 1.179 Euro jährlich

40 km bis 60 km 2.052 Euro jährlich

über 60 km 2.931 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen."

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988:

- "1. *Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
2. a) *Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung*

des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

- b) *Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*
- c) *Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*
- d) *Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*
- e) *Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen."*

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

3. Erwägungen

3.1. Zu den geltend gemachten Kosten für Sportschuhe:

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie zB für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit a EStG 1988 fallen. Ein diesem Grundsatz allenfalls entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, ist vom Abgabepflichtigen zu erbringen, weil derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese

Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 24. 6. 1999, 94/15/0196, VwGH 19.03.2008, 2008/15/0074).

Im gegenständlichen Verfahren wurde weder der Nachweis erbracht, dass derartige Kosten tatsächlich angefallen sind, noch dass die angeblich angeschafften Sportschuhe (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wurden. Für die vom Bf. beantragte "pauschale" Anerkennung derartiger Werbungskosten bietet das Gesetz keine Deckung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Bf. angehender Spitzensportler war.

3.2. Zur Reisekostenabrechnung 2008:

Die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgt durch die Regelung des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs. 5 Z. 1 EStG 1988 und die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988. Bei mehreren Dienstverhältnissen steht der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal zu. Ein zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale steht für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann zu, wenn dadurch **im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte)** verursacht wird. In diesem Fall ist für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte maßgeblich. Über die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinausgehende Aufwendungen eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten führen in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld, zu Werbungskosten (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102).

Soll das Pendlerpauschale bereits beim laufenden Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden, hatte im Jahr 2008 der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (L 34) die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen abzugeben. Ist die Erklärung unrichtig, liegt nach der per 29.12.2007 in Kraft getretenen Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ein Pflichtveranlagungstatbestand dann vor, wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht betreffend Änderung der Verhältnisse nicht nachgekommen ist.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, steht – gestaffelt nach der Entfernung – das **"kleine Pendlerpauschale"** zu. Der Arbeitnehmer muss diese Fahrtstrecke im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegen.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 2 km und ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, steht das – wiederum gestaffelt nach der Entfernung – **"große Pendlerpauschale"** zu.

Aus der vorgelegten "Reisekostenabrechnung vom 1. Jänner bis 15. Mai 2008" gehen keine Fahrten, die zwischen der Wohnung des Bf. und seiner Arbeitsstätte in Gk.

zurückgelegt wurden, hervor. Dennoch hat der Bf. gegenüber dem Arbeitgeber offenbar das große Pendlerpauschale geltend gemacht, welches mit 2009,75 Euro vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde.

Dass tatsächlich Fahrten **im Lohnzahlungszeitraum überwiegend** zwischen der Wohnung des Bf. und seiner Arbeitsstätte in Gk. durchgeführt wurden, ist auf Grund der vorgelegten Unterlagen zweifelhaft. Vielmehr wurden nach den vorliegenden Aufzeichnungen nur an wenigen Tagen Fahrten zwischen Gk. und der Arbeitsstätte auf der Gl. durchgeführt (zB. 7.1.2008, 14.1.2008, 4.2.2008, 5.2.2008, 14.2.2008, 15.2.2008, 21.2.2008, 25.2.2008, 26.2.2008, 29.2.2008, 3.3.2008, 6.3.2008, 10.3.2008, 14.3.2008, 18.3.2008, 21.3.2008, 28.3.2008, 31.3.2008, 3.4.2008, 11.4.2008, 14.4.2008, 28.4.2008, 5.5.2008, 8.5.2008, 13.5.2008, 14.5.2008). An den übrigen Arbeitstagen wurden überwiegend Fahrten zwischen der Wohnung des Bf. und seiner Arbeitsstätte auf der Gl. (zum Teil zweimal täglich) durchgeführt.

Damit ist auch die Aussage des Bf. nicht glaubwürdig, wonach er von Jänner bis November 2008 bei der Firma Od. überwiegend länger als ein halbes Jahr und durchschnittlich 3 x wöchentlich stundenweise vormittags entweder von ca. 8.00 bis 12.00 Uhr oder nachmittags von ca. 13.00 bis 16.30 Uhr tätig gewesen sei. Diese Behauptung steht im Widerspruch mit den vom Bf. selbst vorgelegten "Reisekostenabrechnungen". Damit hat es der Bf. verabsäumt nachzuweisen, dass er im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte in Gk. durchgeführt hat. Das diesbezüglich gegenüber seinem Arbeitgeber geltend gemachte große Pendlerpauschale steht daher nicht zu. Dahingehend ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2008 abzuändern.

Hinsichtlich jener Fahrten, die zwischen der Wohnungsstätte des Bf. und seiner Arbeitsstätte auf der Gl. durchgeführt wurden, steht das kleine Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988-einfache Fahrtstrecke zwischen 20 km bis 40 km) jedenfalls zu, da der Bf. im Zeitraum vom 1.1.2008 bis 31.10.2008 mehr als 20 km von der Arbeitsstätte entfernt gewohnt hat. Nach seinen Angaben betrug die einfache Wegstrecke 33 Kilometer.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001, VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0053).

Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei - entgegen der offenbaren Annahme des Bf. - nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer

Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann (vgl. VwGH 31. 7. 2013, 2009/13/0132).

Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus. Der Bf. hat diesbezüglich trotz Aufforderung diesbezüglich keine Angaben gemacht. Damit ist er den Nachweis schuldig geblieben, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels im Sinne der obigen Ausführungen unzumutbar war.

Hinsichtlich der Fahrten von Gk. und der Gl. bzw. der übrigen Fahrten, die nicht zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stattgefunden haben (zB. Hz.-S.-Hz.) wurde der Bf. aufgefordert nachzuweisen, dass diese nicht mit den vom Fussballklub gemäß § 26 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlten Beträgen in Zusammenhang stehen. Dazu verwies er auf insgesamt 24.599 Kilometer zurückgelegte Kilometer im Jahr 2008. Grundlage dieser Berechnung sind die "Reisekostenabrechnungen" des Bf., mit denen jedoch hauptsächlich die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgezeichnet wurden. Diese Fahrten werden durch das Pendlerpauschale abgedeckt. Der Bf. führt selbst an, dass mit den angeführten Fahrtkostenzuschüssen des Fussballklub im Jahre 2008 in Höhe von 2.011,20 Euro bei Anwendung des Satzes von 0,42 Cent pro gefahrenen Kilometern 4.788 gefahrene Kilometer abgegolten sein würden. Der Bf. hat es jedoch verabsäumt nachzuweisen, dass darüber hinaus Fahrten stattgefunden haben. Die Fahrtkosten, die in Zusammenhang mit den steuerfrei ausbezahlten Reisekostenvergütungen stehen, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988. Darüber hinausgehende Fahrtkosten wurden weder glaubhaft gemacht, noch nachgewiesen. Die Vermutung des Bf., wonach es sich bei den steuerfreien Bezügen 2008, um diese Aufwandspauschale nach der sog. "Hostaschverordnung" handeln müsste, ist nicht nachvollziehbar. Bei der sogenannten "Hostaschverordnung" handelt es sich offenbar um die Verordnung der Bundesministerin für Arbeit, Gesundheit und Soziales über beitragsfreie pauschalierte Auswandsentschädigungen für Lehrende an Erwachsenenbildungseinrichtungen, BGBl. II 1999/248, wobei sich diese Verordnung auf § 49 Abs. 7 ASVG stützt. Als Rechtsgrundlage für die gegenständliche Einkommensteuerveranlagung ist diese Verordnung nicht heranziehbar. Soweit sich der Bf. auf Sportlerbegünstigungen auf Grund erlassmäßiger Regelungen des Bundesministeriums für Finanzen stützt, ist darauf zu verweisen, dass Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen stellen für das Verwaltungsgericht keine maßgebende Rechtsquelle darstellen. Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 9.7.2008, 2004/13/0175).

Soweit der Bf. eine ab 2009 für Sportler begünstigende Rechtslage (etwa § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) auch schon auf das Jahr 2008 angewendet wissen will, ist er darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht auf Grund der Gesetze (Art. 18 Abs. 1 B-VG) zu erkennen hat und diese Gesetze auch für Spitzensportler gelten.

Daher ist festzuhalten, dass dem Bf. für die Fahrten für den Zeitraum Jänner bis Oktober zwischen seiner Wohnung in Hz. und seiner Arbeitsstätte auf der Gl. das kleine Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988-einfache Fahrtstrecke zwischen 20

km bis 40 km) zusteht. Da der Bf. ab 20. Oktober 2008 eine Wohnung in Linz, anmietete, die er ab 1. November 2008 benutzen konnte, ist für die Fahrten zur Arbeitsstätte die nächstgelegene Wohnung in Linz maßgeblich. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze – als solcher ist auch eine Garçonniere anzusehen, weil durch diese ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen befriedigt wird – sind nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zw dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen (vgl. VwGH 19.9.95, 91/14/0227).

Das Pendlerpauschale wird daher wie folgt berechnet:

- für den Zeitraum vom 01.01.2008 bis 30.06.2008 (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007): 273 Euro
- für den Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis 31. Oktober 2008 (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 85/2008): 210 Euro
- somit insgesamt: 483 Euro

Darüber hinaus gehende Reisekosten, die nicht vom Arbeitgeber vergütet wurden, sind nicht nachgewiesen worden, sodass darüber hinaus keine Werbungskosten anerkannt werden können.

3.3. Zu den Kosten der doppelten Haushaltsführung 2009 und 2010:

Liegt der **Familienwohnsitz** des Steuerpflichtigen **außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort**, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. 22.12.2011, 2008/15/0157, 9. 9. 2004, 2002/15/0119).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer nach Auskunft der Frau U. Lr., X-Straße im Schreiben vom 15. Juni 2014 in den Jahren 2009 und 2010 in der Nähe seiner Arbeitsstätte auf der Gl., nämlich in L-Straße mit der Auskunftsperson eine **eheähnliche Lebensgemeinschaft** geführt und dort einen **gemeinsamen Familienwohnsitz** begründet. Diese dem Bf. mit den Beschlüssen vom 18. Juni 2014 und 19. Jänner 2015 zur Kenntnis gebachten Aussagen der Auskunftsperson blieben unwidersprochen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Bf. in L-Straße mit der U. Lr. eine **eheähnliche Lebensgemeinschaft** geführt und dort einen **gemeinsamen Familienwohnsitz** begründet hat.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind (VwGH 24.11.2011, 2008/15/023).

Im gegenständlichen Fall scheitert die Annahme einer berufsbedingten "doppelten Haushaltsführung" schon daran, weil der Bf. mit 1. November 2008 seinen Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt hat. Die mit der Begründung und Beibehaltung dieses Familienwohnsitzes zusammenhängenden Kosten sind daher nicht abzugsfähige Haushaltsaufwendungen oder Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988.

Auf die vom Bf. angeführten Gründe, warum entgegen des ausdrücklichen Wortlautes des Gesetzes die geltend gemachten Kosten für Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist nicht näher einzugehen, da diese jeglicher rechtlicher Grundlage entbehren.

3.4. Fahrtkosten zum Trainingslager der X.-Mannschaft :

Der Bf. war im Kalenderjahr 2009 und 2010 Mitglied der österreichischen X.-Mannschaft und wurde im Kalenderjahr 2009 zu vier Trainingslagern und im Kalenderjahr 2010 zu zwei Trainingslagern, die in der Si. Therme in Bad Ch. abgehalten wurden, einberufen. Die dafür angefallenen Fahrtkosten wurden in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Juni 2013 wie folgt berechnet:

2009: acht Fahrten à 240 km ist 2. 720 km x 0,42 = € 1.142,40

2010: vier Fahrten à 240 km ist 480 km x 0,42 = € 201,60

Die belangte Behörde führte in der Beschwerdevorlage aus, dass die Reisekosten für die Einberufungen zur österreichischen U21-Nationalmannschaft zu berücksichtigen seien. Dem schließt sich das Verwaltungsgericht an und ändert die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 entsprechend ab.

3.5. Vermittlungsgebühr und Gewerkschaftsbeitrag:

Für 2009 hat die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung die nachgewiesene Vermittlungsgebühr an die S-F GmbH (240 Euro) als Werbungskosten anerkannt.

Für 2010 hat die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung eine nachgewiesene "Vermittlungsgebühr" an die S-F GmbH (240 Euro) und den (nachgewiesenen) Gewerkschaftsbeitrag (130 Euro) als Werbungskosten anerkannt.

Der der Stellungnahme vom 21. Juni 2013 wurde auch ein Nachweis über die Entrichtung des Gewerkschaftsbeitrag für 2011 (154 Euro) beigelegt.

Diese Kosten sind somit ausreichend belegt und daher als Werbungskosten anzuerkennen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 sind daher entsprechend abzuändern.

3.6. Berechnung der Einkommensteuer:

3.6.1. Für das Jahr 2008:

Da für die Fahrten zwischen Arbeitsstätte und dem Arbeitgeber in Gk. zu Unrecht das große Pendlerpauschale berücksichtigt wurden, war der Lohnzettel der O-KG entsprechend wie folgt zu abzuändern:

	laut Lohnzettel in Euro	laut Erkenntnis des BFG in Euro
Bruttobezüge (210)	10.843,79	10.843,79
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	1.547,14	1.547,14
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.563,28	1.563,28
Pendlerpauschale	2.009,75	0,00
Übrige Abzüge (243)	2.009,75	0,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	5.723,62	7.733,37
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	240,89	240,89

Andererseits war wie unter Punkt 3.2. angeführt ein Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 483 Euro zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich folgende geänderte Berechnung der Einkommensteuer für 2008:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Beträge in Euro
RA- SPORTCLUB	8.937,02
O-KG	7.733,37
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-483,00
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	16.055,39
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.055,39
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Kirchenbeitrag	-100 00

Einkommen	15.895,39
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
$(15.895,39 - 10.000) * 5.750 / 15.000$	2.259,90
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.259,90
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z. B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	118,32
Einkommensteuer	2.033,22
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-879,46
Festgesetzte Einkommensteuer	1.153,76
bisher war vorgeschrieben	568,51
Abgabennachforderung	585,25

Im Übrigen erwies sich die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für 2008 als unbegründet. Die Fälligkeit der Abgabennachforderung ergibt sich aus § 210 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung.

3.6.2. Für das Jahr 2009:

Zusätzlich zu den bisher von der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung vom 27.09.2013 bereits anerkannten Werbungskosten, sind auch die Fahrtkosten zum Trainingslager der X.-Mannschaft laut Punkt 3.4. zu berücksichtigen. Im Übrigen erwies sich die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 als unbegründet.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Beträge in Euro
OUT.	5.743,46
RA- SPORTCLUB	23.565,73
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-1.382,40
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	27.926,79
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.926,79
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	27.866,79
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(27.866,79 - 25.000,00) \cdot 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	6.348,86
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.348,86
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z. B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	142,80
Einkommensteuer	6.146,66
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-5.863 71
Festgesetzte Einkommensteuer	282,95

3.6.3. Für das Jahr 2010:

Zusätzlich zu den bisher von der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung vom 27.09.2013 bereits anerkannten Werbungskosten, sind auch die Fahrtkosten zum Trainingslager der X.-Mannschaft laut Punkt 3.4. zu berücksichtigen. Im Übrigen erwies sich die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 als unbegründet.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Beträge in Euro
OUT.	1.613,24
RA- SPORTCLUB	40.148,64
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-441,60
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-130,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	41.190,28
Gesamtbetrag der Einkünfte	41.190,28
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	41.130,28

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(41.130,28 - 25.000,00) \cdot 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	12.080,59
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	12.080,59
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z. B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	291,61
Einkommensteuer	12.027,20
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-11.670,12
Festgesetzte Einkommensteuer	357,08
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,08
Festgesetzte Einkommensteuer	357,00

4. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 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.

Im gegenständlichen Fall sind die im gegenständlichen Verfahren strittigen Rechtsfragen insbesondere betreffend Anerkennung von Sportschuhen als Arbeitsmittel, Anerkennung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätten, sowie doppelte Haushaltsführung durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt und das Verwaltungsgericht weicht nicht von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Damit ist eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 19. Februar 2015