

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer, LL.M., M.B.L., in der Beschwerdesache A, Adresse, über die Beschwerde vom 06.03.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Klagenfurt vom 10.02.2012, betreffend Einkommensteuer 2010 (ArbeitnehmerInnenveranlagung) zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zuerkennung von Werbungskosten für Beiträge an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, das Serviceentgelt die E-Card (E-Card-Gebühr) betreffend, sowie für diverse Fahrten strittig.

Mit Bescheid vom **10.02.2012** wurde der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) amtswegig zur Einkommensteuer veranlagt. In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom **06.03.2012** machte er - soweit für das Beschwerdeverfahren noch von Relevanz - Werbungskosten für Beiträge an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder iHv € 133,60 das Jahr 2009 betreffend, sowie für die E-Card eine Gebühr iHv € 10,00 geltend; weiters begehrte er Reisekosten für ein Bewerbungsgespräch in Deutschland iHv gesamt € 996,90 (darin enthalten € 898,80 an Kilometergeld, € 70,60 an Tagesgeld und €

27,50 an Nächtigungsgeld) sowie für diverse Fahrten nach Italien zwecks Erkundung von Mountainbiketouren iHv gesamt € 709,52 (darin enthalten € 394,80 an Kilometergeld für ein KFZ, € 115,80 an Kilometergeld für ein Fahrrad, € 143,12 an Tagesgeld und € 55,80 an Nächtigungsgeld). Der Bf. legte zum Beweis der Richtigkeit seiner Angaben diverse Urkunden vor.

Die belangte Behörde gab der Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) vom **05.10.2012** teilweise Folge; die begehrten Aufwendungen für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die E-Card, das Bewerbungsgespräch sowie die Erkundungsfahrten wurden jedoch im Wesentlichen mit der Begründung der mangelnden beruflichen Veranlassung abgewiesen.

Am **29.10.2012** beantragte der Bf. sein Rechtsmittel an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen, sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Senat abzuhalten. Inhaltlich führte er ua zu den Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Bewerbungsgespräch in Deutschland aus, dass diese auch als vergebliche Aufwendungen anzuerkennen und gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 bei der Ermittlung des (österreichischen) Einkommens als Werbungskosten anzusetzen seien; hinsichtlich der Erkundungsfahren nach Italien brachte der Bf. vor, dass er vom Universitätssportinstitut der Universität (in der Folge kurz: USI) im Sommersemester 2011 als Kursleiter einer Mountainbiketour nach Italien vorgesehen gewesen sei und die diesbezüglichen Ausgaben im Zusammenhang mit dieser beruflichen Tätigkeit stünden. Dem Vorlageantrag waren weitere Urkunden angeschlossen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **03.06.2013** unter Anschluss des Lohnsteueraktes 2010 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom **12.08.2019** wurde der Bf. aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen; am **21.11.2019** kam der Bf. der Aufforderung nach und wurde beim BFG vorstellig. Im Zuge seiner Einvernahme zog er den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück. Gleichzeitig dehnte er sein Begehren um den Kammerbeitrag 2010 iHv € 150,00 aus. Der belangten Behörde wurde die diesbezügliche Niederschrift zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt; am **03.12.2019** führte sie zusammengefasst aus, dass die Mountainbike-Erkundungstouren der privaten Lebensführung zuzurechnen seien und vom Bf. der Nachweis der (nahezu) ausschließlichen beruflichen bzw. betrieblichen Veranlassung nicht gelungen sei; in Bezug auf das Bewerbungsgespräch in Deutschland vertritt die belangte Behörde die Rechtsansicht, dass keine Umstände vorlägen, die über die bloße Absichtserklärung zur Erzielung von zukünftigen Einnahmen hinausgingen.

II. Sachverhalt

Der Bf. war im Streitzeitraum in der Steuerberatungskanzlei "B" in Adresse1, als Berufsanwärter beschäftigt. Anlässlich des Berufsanwärterzulassungsverfahrens, das im Jahr 2009 initiiert wurde, wurde dem Bf. mit Rechnung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 19.11.2009 einerseits eine sog. "Startgebühr" iHv € 100,00, sowie andererseits für die Vergebührung des Antrages € 13,20 vorgeschrieben, welche Beträge am 08.01.2010 vom Bf. bezahlt wurden. Weiters stellte die Kammer der Wirtschaftstreuhänder am 01.02.2010 dem Bf. die Berufsanwärter-Jahresgebühr das Jahr 2010 betreffend iHv € 150,00 in Rechnung, die am 16.02.2010 vom Bf. beglichen wurde.

Der Bf. reiste am Samstag, dem 30.10.2010, mit seinem PKW der Marke VW Bora (behördl. Kennzeichen ABCD) von seiner (damaligen) Wohnadresse in Ort1 nach Ort2, um sich bei der dort ansässigen Steuerberaterin, C, für ein Praktikum zu bewerben. Der Bf. nächtigte vom 30. auf den 31.10.2010 in Deutschland. Die Entfernung zwischen dem Wohnort des Bf. und dem Sitz der Steuerberaterin in Deutschland beträgt 976 km, die Fahrzeit mit dem PKW beträgt ca. 9,5 h; die Staatsgrenze zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland wird - gerechnet vom Wohnort des Bf. aus - nach einer Fahrzeit von ca. 2,5 h erreicht. Die Gesamtreisedauer betrug 33,5 Stunden. Ein Dienstverhältnis zwischen der Steuerberaterin und dem Bf. kam nicht zustande.

Das USI bot im Sommersemester 2011 eine Lehrveranstaltung (Nr. 1234) mit dem Titel "Mountainbikecamp Italien" (Südtirol) vom 31.08.- 04.09.2011 an; als Kursleiter sollte der Bf. fungieren, wobei diese Tätigkeit gegen Entgelt erbracht werden sollte. Die für diese Tätigkeit vom USI vorgeschriebene Ausbildung zum Mountainbikeinstructor absolvierte der Bf. im Juli 2011 erfolgreich. Der Kurs richtete sich an fortgeschrittene Mountainbiker, die Teilnehmeranzahl war mit 12-18 Personen beschränkt; die Vorbesprechung sollte am 11.03.2011 stattfinden. Zum Zweck der Vorbereitung dieser Tour reiste der Bf. vom 28.- 29.08.2010, sowie vom 18.- 19.09.2010 mit seinem zuvor genannten PKW von seinem Wohnort nach Italien. Dort befuhr er mehrere potentielle Tourenstrecken mit seinem Mountainbike (28.08.2010: "Tour1" 78 km; 29.08.2010: "Tour2" 58 km; 18.09.2010: "Tour3" 57 km; 19.09.2010 "Tour4" 66 km). Er übernachtete vom 28. auf den 29.08.2010 und vom 18. auf den 19.09.2010 in Italien. Die Distanz zwischen Italien, das auf ca. 1200m Seehöhe am Fuße der Dolomiten liegt, und dem (vormaligen) Wohnort des Bf. beträgt 233 km, die Fahrzeit mit dem PKW beträgt ca. 3,5 h; die Staatsgrenze zwischen der Republik Österreich und der Italienischen Republik wird - gerechnet vom Wohnort des Bf. aus - nach einer Fahrzeit von ca. 2,5 h erreicht. Die Gesamtreisedauer betrug jeweils 27,5 Stunden. Da die nötige Mindestteilnehmeranzahl für das Mountainbikecamp nicht erreicht wurde, musste die Lehrveranstaltung vom USI abgesagt werden.

Es kann schließlich nicht festgestellt werden, ob der Bf. die Gebühr für die E-Card aus eigenem getragen hat.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Dienstverhältnis zur Steuerberatungskanzlei "B" basieren auf dem im Veranlagungsakt inliegenden Lohnzettel; dass der Bf. als Berufsanwärter tätig war und die festgestellten Beträge seitens der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vorgeschrieben wurden resultiert einerseits das Jahr 2009 betreffend aus der Rechnung vom Datum und andererseits - für das Jahr 2010 - aus dem vom Bf. vorgelegten Kontoauszug (Blg./I zur Niederschrift vom 21.11.2019). Aus dieser Beilage geht weiters hervor, dass der Bf. die ihm von der Kammer für die Jahre 2009 und 2010 vorgeschriebenen verfahrensgegenständlichen Beträge allesamt erst im Jahr 2010 bezahlte. Dass die Berufsanwärterzulassung (bzw. das diesbezügliche Verfahren) bereits 2009 beantragt wurde, ergibt sich ebenso aus der Rechnung vom Datum: Darin wird unter der Nr. 200 ausgeführt, wie folgt: "Startgebühr Einzelperson BA seit Datum". Somit zeigt sich, dass der Bf. seit Datum als Berufsanwärter zugelassen war.

Dass sich der Bf. am 30.10.2010 in Deutschland für ein Praktikum in einer Steuerberatungskanzlei bewarb, hat er durch Vorlage der Bestätigung der C vom 05.07.2012 unter Beweis gestellt; Anhaltspunkte dafür, dass diese Reise privat (mit-)veranlasst war, liegen - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde - nicht vor. Wie das BFG in seiner Entscheidung vom 28.04.2015, RV/7100460/2012 ausführt, hat der Bf. durch die Vorlage von Bestätigungen von den betreffenden Firmen den Nachweis für das Stattfinden der Bewerbungsgespräche zu erbringen. Diesem Beweiserfordernis ist der Bf. durch Vorlage des Schreibens vom 05.07.2012 auch nachgekommen. Es wäre sohin an der belangten Behörde gelegen durch - unter Beweis zu stellendes - Vorbringen konkret die private (Mit-)Veranlassung zu behaupten; die Ausführungen, wonach "nach der allgemeinen Lebenserfahrung derartig aufwändige Reisen nicht (nahezu) ausschließlich unternommen werden, um lediglich über ein allfälliges, zeitlich begrenztes Praktikum zu sprechen" erfüllt diese Anforderungen nicht. Wenn die belangte Behörde weiters vermeint, dass iSd Judikatur eine "bloße Absichtserklärung" vorläge, da "lediglich das beiderseitige Interesse an einer Zusammenarbeit kundgetan wurde", so verkennt sie, dass das Wesen eines Bewerbungsgespräches gerade auch darin liegt, abzuklären, ob ein solches Interesse besteht. Dass der Bf. in diesem Zusammenhang keine weiteren Unterlagen (etwa Annonce, Schriftverkehr) vorlegen konnte, schadet nach Ansicht des Gerichtes aus nachfolgenden Gründen nicht: Wie der Bf. im Zuge seiner Vorsprache angab, ist C die Mutter einer Studienkollegin. Dieser Studienkollegin teilte der Bf. sein Interesse an einer Tätigkeit in einer deutschen Steuerberatungskanzlei mit; eben diese Studienkollegin war es dann auch, die in der Folge den Kontakt zwischen dem Bf. und ihrer Mutter herstellte. Dass ein - am Beginn der Berufsausbildung stehender - Berufsanwärter

Auslandserfahrungen sammeln möchte, ist im Übrigen für das erkennende Gericht nachvollziehbar. Schließlich ist auch die Wahl des Tages des Bewerbungsgesprächs - ein Samstag - aus Sicht einer in einem aufrechten privatrechtlichen Dienstverhältnis stehenden Person durchaus verständlich: Einerseits musste der Bf. dafür keinen Urlaubstag aufwenden und andererseits bestand ein äußerst geringes Risiko, dass sein österreichischer Dienstgeber etwas von den "Abwanderungstendenzen" bemerkt. Die Feststellungen zur Entfernung zwischen dem Wohnort des Bf. und dem Sitz der Steuerberaterin, sowie jene zu den jeweiligen Fahrzeiten basieren auf dem Abfrageergebnis des Gerichtes in den "Google-Maps". Hinsichtlich der Gesamtreisedauer ist darauf zu verweisen, dass die aus der Aufstellung des Bf. resultierende Dauer von gesamt 48 Stunden (vgl. dazu die Diätenberechnung), für das Gericht nicht überzeugend ist: Der Bf. gab im Zuge seiner Vorsprache am 21.11.2019 an, lediglich 1x in Deutschland genächtigt zu haben; auch wird lediglich für eine Übernachtung Nächtigungsgeld begehrt. Hätte die Reise tatsächlich 48 Stunden, sohin zwei ganze Tage in Anspruch genommen, so hätte der Bf. mit nur einer Übernachtung nicht das Auslangen gefunden: Es hätte einer zweiten Übernachtung bedurft. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es im Zuge der freien Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.11.1997, 96/15/0247, 97/15/0180; 04.11.1998, 93/13/0196). Ausgehend von diesen Prämissen erachtet somit das Gericht - aus den zuvor genannten Gründen -, die Wahrscheinlichkeit, dass die gegenständliche Reise weniger als 48 Stunden in Anspruch genommen hat, als wahrscheinlicher als jene, dass dieses Ausmaß erreicht worden wäre. Nachweise für die Gesamtdauer der Reise hat der Bf. nicht erbracht. Mangels eines Nachweises sind Werbungskosten jedoch nicht gänzlich unberücksichtigt zu lassen, sondern zu schätzen (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, Tz 14 zu § 16; VwGH 08.02.2007, Zl. 2004/15/0102). Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, sie ist sohin Teil der richterlichen Beweiswürdigung. Dabei wird unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise der Sachverhalt ermittelt (*Ritz*, BAO-Kommentar, Rz 1 zu § 184 BAO). Derartige mittelbare Beweise stellen im gegenständlichen Fall die Ergebnisse der Abfragen des Gerichtes in den "Google-Maps" dar; weiters zieht das Gericht im Zuge des Schätzungsverfahrens § 6 Abs 2 Reisegebührevorschrift 1955 (RGV 1955) heran, wonach Beamte nur im Falle der Wichtigkeit und Dringlichkeit verpflichtet sind, auch in der Nachtzeit (22 Uhr bis 6 Uhr) zu reisen. Grundsätzlich haben sohin Beamte zwischen 06:00 und 22:00 zu reisen. Somit zeigt sich für die Schätzung der Gesamtreisedauer nachfolgendes Bild: Ausgehend von einer Abreise am Wohnort des Bf. am 30.10.2010 um 6:00, hat er den Ort des Bewerbungsgesprächs gegen 15:30 erreicht; nach der Nächtigung in der BRD hat er sich am 31.10.2010 wieder um 6:00 auf die

Rückreise nach Österreich gemacht und seinen Wohnort gegen 15:30 erreicht. Nach Ansicht des Gerichtes kommt man sohin den tatsächlichen Gegebenheiten iZm dieser Reise am Nächsten, wenn man von einer Reisebewegung beginnend am 30.10.2010, 6:00 und endend am 31.10.2010 um 15:30 ausgeht, was eine Gesamtreisezeit von 33,5 Stunden bedeutet. Zwar hat der Bf. keine Nachweise für die Nächtigung in Deutschland vorgelegt, aufgrund der - festgestelltermaßen - langen An- bzw. Rückreisedauer (ca. 9,5 h) ist eine Übernachtung - wie vom Bf. behauptet - durchaus glaubhaft.

Dass der Bf. für das Jahr 2011 als Kursleiter des "Mountainbikecamp Italien", veranstaltet vom USI, vorgesehen war und diese Veranstaltung mangels der erforderlichen Teilnehmeranzahl abgesagt werden musste, ergibt sich aus dem Schreiben dieser Einrichtung vom 24.07.2012. Dass der Bf. für die Kursleitung über eine Ausbildung zum Mountainbikeinstructor verfügen musste, und diese Ausbildung im Juli 2011 erfolgreich abschloss, resultiert einerseits aus dem vorgelegten Abschlussprüfungszeugnis der D vom 09.07.2011 und andererseits aus dem Schreiben des USI vom 05.11.2019. Der Termin der Vorbesprechung, die Mindestteilnehmeranzahl sowie der Interessentenkreis ist im vom Bf. vorgelegten Auszug aus dem Programmheft des USI ersichtlich. Die Feststellungen zur Lage des Ortes Italien basieren auf einer Einsicht des Gerichtes auf der Homepage "www.Italien.com". Dass derartige Touren einer gewissen Vorbereitung, insbesondere auch der Tourenerkundung vor Ort bedürfen, ist nachvollziehbar: Dem USI obliegt den einzelnen Teilnehmern gegenüber im Rahmen der Vertragserfüllung die Einhaltung allgemeiner Verkehrssicherungspflichten; es hat sohin im Zuge der Lehrveranstaltung Sicherungsmaßnahmen zu setzen, damit die Rechtsgüter (Eigentum, Leib, Leben, etc.) der Teilnehmer nicht verletzt werden (zu den Verkehrssicherungspflichten siehe etwa RS0023801 mwN). Die konkrete Wahl der Sicherungsmaßnahmen hat an Ort und Stelle durch den Bf. als dessen Gehilfen iSd § 1313a ABGB zu erfolgen. Die Routenauswahl stellt nach Ansicht des Gerichtes einen Teil der Erfüllung dieser Verkehrssicherungspflichten dar; durch das Befahren der einzelnen Strecken wird das USI als Vertragspartner, bzw. der Bf. als dessen Gehilfe erst in die Lage versetzt, die mit diesen verbundenen Gefahrenquellen zu erkennen. Aus all diesen Gründen erachtet sohin das erkennende Gericht die begehrte Tourenerkundung nicht nur als gerechtfertigt, sondern als geboten. Dass diese Besichtigungen bereits ca. 1 Jahr vor dem festgesetzten Termin erfolgten, schadet nach Ansicht des Gerichtes aus nachfolgenden Überlegungen nicht: Die Vorbesprechung war bereits für März 2011 avisiert; wie bereits der Terminus "Vorbesprechung" impliziert, waren dabei den Teilnehmern wohl auch Informationen zu den geplanten Touren zu erteilen. Rücksichtlich der Lage von Italien auf über 1.200 m Seehöhe und der gerichtsnotorischen Tatsache, dass in derartigen Höhenlagen im Winter bis in den Frühling hinein mit Schnee zu rechnen ist, kann es dem Bf. nicht zum Nachteil gereichen, wenn er die Routen bereits vor dem Wintereinbruch im Jahr 2010 abgefahren ist, um im März 2011 im Zuge der

Vorbesprechung über die für die Teilnehmer wesentlichen Informationen zu verfügen. Dass dem Bf. die verfahrensgegenständlichen Touren bereits ausreichend bekannt gewesen wären, wurde weder vorgebracht, noch ergaben sich dafür irgendwelche Anhaltspunkte im Zuge des Ermittlungsverfahrens. Die Feststellungen zur Entfernung zwischen dem Wohnort des Bf. und Italien, sowie jene zu den jeweiligen Fahrzeiten basieren auf dem Abfrageergebnis des Gerichtes in den "Google-Maps". Jene iZm den mit dem Mountainbike erkundeten Touren stützen sich einerseits auf die vorgelegte Auflistung des Bf. und andererseits auf seine glaubhaften Angaben im Zuge seiner Vorsprache am 21.11.2019: Demnach stammen seine Kilometerangaben vom am Mountainbike montierten GPS; weiters legte der Bf. dazu einen derartigen Ausdruck, die Tour "Tour2" vor. Dass der Bf. im strittigen Zeitraum auch in Italien nächtigt ist für das Gericht glaubhaft: Hält man sich etwa vor Augen, dass - nach den vorgelegten Unterlagen - etwa die Tour "Tour2" einen Zeitaufwand von ca. 8 Stunden mit sich brachte. Es ist sohin - rücksichtlich der festgestellten und vom Bf. mit dem Mountainbike zurückgelegten Kilometer - davon auszugehen, dass er während seiner Aufenthalte in Italien mehrere Stunden täglich am Fahrrad saß und somit insgesamt eine Nächtigung pro Aufenthalt als äußerst wahrscheinlich gilt. Die vom Bf. ins Treffen geführte Gesamtdauer der jeweiligen Aufenthalte von 48 Stunden (vgl. dazu die Diätenberechnung), ist für das Gericht - aus denselben Gründen wie zur Deutschlandreise dargelegt - jedoch nicht überzeugend. Nachweise für die Gesamtdauer der Reise hat der Bf. auch hiezu nicht erbracht, weshalb eine Schätzung zu erfolgen hat (vgl. zu den diesbezüglichen Grundlagen die Ausführungen zur Deutschlandreise): Ausgehend von Abreisen am Wohnort des Bf. am 28.08 bzw. 18.09.2010 um je 6:00, hat er Italien gegen 09:30 erreicht; nach den Nächtigungen in Italien hat er sich am 29.08 bzw. 19.09.2010 jeweils wieder um 06:00 auf die Rückreise nach Österreich gemacht und seinen Wohnort gegen 09:30 erreicht. Nach Ansicht des Gerichtes kommt man sohin den tatsächlichen Gegebenheiten iZm diesen Reisen am Nächsten, wenn man von Reisebewegungen beginnend am 28.08. bzw. 18.09.2010 je 06:00 und endend am 29.08. bzw. 19.09.2010 um je 09:30 ausgeht, was eine Gesamtreisezeit von je 27,5 Stunden bedeutet.

Dass der Bf. sich bei den Reisen seines PKWs bediente ergibt sich einerseits aus seinen glaubhaften Angaben im Zuge der Vorsprache am 21.11.2019 und andererseits aus den vorgelegten Urkunden [Schreiben Versicherung einerseits undatiert (Blg. ./II zur NS), andererseits vom 07.09.2012 (Blg./III zur NS); Kaufvertrag 08.09.2017 (Blg. ./IV zur NS)].

Zur E-Card Gebühr legte der Bf. - trotz Aufforderung durch das Gericht - keine Unterlagen vor, aus denen sich deren endgültige Tragung durch ihn ergäbe; das Gericht folgt sohin der belangten Behörde, wonach diese Kosten tatsächlich vom Dienstgeber des Bf. bezahlt wurden.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht ist sohin für die gegenständliche Beschwerde sachlich zuständig.

Vorauszuschicken ist, dass nach der Legaldefinition des § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind. Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörden gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl. VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

1. Zahlungen an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder:

a. Nach § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988 stellen auch Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Werbungskosten dar. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (seit Inkrafttreten des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetzes 2017 durch BGBl. I Nr. 137/2017: "Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer") ist gemäß § 145 Abs. 2 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz, BGBl. I Nr. 58/1999 (in der Folge kurz: WTBG 1999), eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, sie basiert sohin iSd leg. cit. auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage. Gemäß § 56 Abs. 1 WTBG 1999 haben sich Berufsanwärter bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder schriftlich anzumelden; sie gelten nach § 163 Abs. 3 leg. cit. als außerordentliche Mitglieder. Weiters sieht § 168 Abs. 4 leg. cit. vor, dass die Kammer Umlagen einerseits als einmalige Beitrittsgebühr sowie als jährliche Grund- bzw. Umsatzgebühr erheben darf. Diese Beträge werden in einer eigenen Verordnung, nämlich der sog. "Umlagenordnung" festgesetzt. Nach deren § 3 haben außerordentliche Mitglieder eine Startgebühr (für die erstmalige Zulassung) sowie eine Jahresgebühr zu entrichten; gemäß § 4 der Umlagenordnung beträgt die Startgebühr für natürliche Personen € 100,00, die Jahresgebühr wird im § 6 mit € 150,00 festgesetzt. Schließlich normiert § 165 WTBG 1999, dass die Mitglieder verpflichtet sind, die kammerrechtlichen Vorschriften einzuhalten und die Beschlüsse der Kammerorgane zu beachten. Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Bf. aufgrund der soeben dargelegten Rechtslage einerseits Zwangsmitglied einer gesetzlichen Interessenvertretung war und es sich andererseits sowohl bei der Startgebühr, als auch der Jahresgebühr um Pflichtbeiträge handelt. Der Bf. konnte sich der Bezahlung dieser Beträge als außerordentliches Mitglied, das zur Einhaltung auch der Umlagenordnung kraft Gesetz verpflichtet war, nicht entziehen. Derartige Beiträge stellen

sohin Werbungskosten dar und sind anzuerkennen (vgl. dazu auch *Doralt*, aaO, Rz 68f zu § 16). Für die weiters begehrte Vergebühung des Antrages auf Zulassung als Berufsanwärter iHv € 13,20 gemäß Rechnung vom 19.11.2009 bildet die vorgenannte Umlagenordnung jedoch keine Rechtsgrundlage; die diesbezügliche Gebühr resultiert aus dem Gebührengesetz (GebG 1957). Sie fällt sohin nicht unter den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG, sondern ist nach der allgemeinen Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig: Die Anmeldung war für das vom Bf. angestrebte Berufsziel bzw. sein berufliches Weiterkommen unabdingbar und steht auch im unmittelbaren Konnex zur bereits damals ausgeübten beruflichen Tätigkeit in einer Steuerberatungskanzlei.

b. Nachdem gemäß § 19 Abs. 2 EStG Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden, kann der Bf. auch die für das Jahr 2009 anfallenden Pflichtbeiträge geltend machen; festgestelltermaßen erfolgte die Zahlung dieser Beträge erst im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr, sie sind sohin erst 2010 aus seiner wirtschaftlichen Verfügungsmacht ausgeschieden. Aufgrund der Bestimmung des § 270 BAO, wonach auch im Beschwerdeverfahren kein Neuerungsverbot gilt, durfte der Bf. sein Begehren auch im Zuge seiner Vorsprache bei Gericht um die Beträge 2010 ausdehnen.

Insgesamt waren sohin **€ 263,20** anzuerkennen.

2. Bewerbungsgespräch Deutschland:

a. Gemäß § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Von dieser Bestimmung sind betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte erfasst (vgl. *Jakom*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 197 zu § 2).

Die genannte Bestimmung wurde im Gefolge des VwGH-Erkenntnisses vom 29.9.2001, Zl. 99/14/0217, in das Regime des EStG aufgenommen. In diesem Erkenntnis betreffend eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person, die im Streitjahr in Deutschland lediglich Verluste erwirtschaftet hatte, betonte der VwGH, dass Ziel und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Deutschland lediglich die Vermeidung der Doppelbesteuerung sei. Grundsätzlich seien grenzüberschreitende Sachverhalte nicht anders zu besteuern als rein innerstaatliche Sachverhalte. Da bei rein innerstaatlichen Sachverhalten gemäß § 2 Abs 2 EStG Verluste aus Einkunftsquellen regelmäßig im Rahmen des Verlustausgleichs Berücksichtigung finden, könne bei grenzüberschreitenden Sachverhalten unter Berücksichtigung des DBA-Deutschland nichts anderes gelten. Das DBA stelle somit sicher, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust im Jahr seines

Entstehens im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG berücksichtigt werde.

Bei den vom Bf. geltend gemachten Ausgaben für die Arbeitsplatzsuche in Deutschland handelt es sich der Art nach um Aufwendungen, die bei einem Zusammenhang mit einem im Inland angestrebten Dienstverhältnis als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen gewesen wären. Dass der Bf. zum Zeitpunkt des Bewerbungsgesprächs in einem aufrechten Dienstverhältnis stand, vermag an dieser Rechtsansicht nichts zu ändern; hieße dies doch, dass im Negierungsfall auch die EU-Grundfreiheiten (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Dienstleistungsfreiheit) eine wesentliche Einschränkung erfahren würden. Dass sich der Bf. entschied, das Praktikum nicht anzutreten nimmt den Ausgaben nicht den Werbungskostencharakter: Werbungskosten bleiben auch dann abzugsfähig, wenn Einnahmen infolge einer Fehlinvestition ausbleiben (*Doralt*, aaO, Rz 21 zu § 16). Die angefallenen Aufwendungen des Bf. im Zusammenhang mit dessen Arbeitssuche in Deutschland sind folglich gemäß § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG abzugsfähig, da der Bf. in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und mangels Einkünfteerzielung in der BRD eine dortige steuerliche Berücksichtigung auszuschließen ist (vgl. auch UFS 5.7.2010, RV/0299-G/08; BFG 07.08.2014, RV/2100024/2009).

Der Einwand der belangten Behörde, wonach unter Hinweis auf die ErlBem zur RV [1766 BlgNR XX. GP, 37 (richtig wohl 44)] die Aufwände für das Bewerbungsgespräch nicht zustünden, überzeugt nicht: Ein Praktikum eines österreichischen Berufsanwärters in einer deutschen Steuerberatungskanzlei stellt weder eine Bildungsmaßnahme mit allgemeinbildenden Charakter dar, noch handelt es sich dabei um eine Ausbildung, die der privaten Lebensführung dient.

b. Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten dar, sie sind bereits nach den allgemeinen Werbungskosten abziehbar, somit auch ohne das Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (vgl. dazu etwa VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Der belangten Behörde ist insofern beizupflichten, als nach der ständigen Judikatur der Nachweis der Fahrtkosten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen hat. Ein Fahrtenbuch wurde vom Bf. nicht vorgelegt; ein solches ist allerdings dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke etwa durch den Nachweis eines auswärtigen Veranstaltungsortes nachgewiesen wird (*Doralt*, aaO, Rz 220 zu § 16 unter Hinweis auf RME, ARD 1991/4323). Der Bf. hat den Ort des Bewerbungsgesprächs - wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt - durch Vorlage der Bestätigung vom 05.07.2012 nachgewiesen.

Verwendet der Steuerpflichtige einen privaten PKW, so kann er Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen, wenn er keinen Kostenersatz nach § 26 Z 4 EStG erhält (*Doralt*, aaO, Tz 220 zu § 16). Fahrkosten für beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind an sich in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei Kfz-Kosten eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in aller Regel zu einem zutreffenden Ergebnis führt (BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012). Dem Bf. gebührt sohin an Kilometergeld ein Betrag iHv **€ 819,84** (1.952 Gesamtkilometer à € 0,42).

c. Nachdem der Bf. - festgestelltermaßen - vom 30.10. auf den 31.10.2010 in Deutschland nächtigte, und sich keinerlei Anhaltspunkte dafür ergaben, dass ihm derartige Kosten nicht real erwachsen wären, hat er Anspruch auf Abgeltung des Nächtigungsaufwandes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 lit. e EStG 1988. Demnach gebührt für beruflich veranlasste Nächtigungen - ohne Nachweis - im Ausland das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe, das sind für die BRD **€ 27,90**.

d. Liegt eine beruflich veranlasste Reise - wie gegenständlich bejaht - vor, so kann vom Steuerpflichtigen ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 EStG 1988 geltend gemacht werden. Was den Verpflegungsmehraufwand anlangt, so hat der vom Bf. begehrte Betrag iHv € 70,60 eine Reduktion, wie folgt, zu erfahren: Wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, war die Gesamtreisedauer gemäß § 184 BAO zu schätzen. Fehlen nämlich Nachweise der Höhe nach, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.1983, 82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den *wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen* (vgl. zB VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so etwa VwGH 30.09.1998, 97/13/0033). Diese judikativen Prämissen anwendend, hat das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Gesamtreisedauer mit 33,5h geschätzt. Das Tagesgeld für Auslandsreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen; dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu (§ 26 Z 4 lit d. EStG 1988). Die Auslandsreisesätze für die BRD iHv € 35,30 kommen ab dem Zeitpunkt des Grenzübertritts zur Anwendung; für die im Gebiet der Republik Österreich zurückgelegte Reisezeit kommt hingegen grundsätzlich der

Inlandsreisesatz (iHv € 26,40) zur Anwendung. Somit errechnet sich das Tagesgeld, wie folgt:

Die Reise dauerte insgesamt 33 Stunden und 30 Minuten, nämlich vom 30.10.2010 06:00 bis 31.10.2010 15:30; es stehen somit insgesamt 22/12 Tagessätze zu. Der Auslandsanteil (vom 30.10.2010 08:30 bis 31.10.2010 14:00) beträgt 18/12, damit verbleibt ein Inlandsanteil von 4/12. 1/12 des für die BRD geltenden Auslandsreiseersatz ergibt € 2,94, jenes des Inlandsreiseersatzes € 2,20. Somit gebühren für die in Deutschland gelegene Reisezeit € 52,92 (18x € 2,94) und für die in Österreich gelegene € 8,80 (4 x € 2,20), insgesamt somit **€ 61,72**.

3. Erkundungstouren Italien:

Entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde bejaht das Gericht auch in diesem Punkt das Tatbestandsmerkmal der beruflichen Veranlassung. Ein Zusammenhang mit im Zeitpunkt der Verausgabung konkret erzielten Einnahmen ist nämlich keine Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten; diese können auch dann vorliegen, wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten wirtschaftlichen Tätigkeit gerichtet sind (*Doralt*, aaO, Rz 16 zu § 16). Der Bf. hat die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung durch Vorlage der im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegten Unterlagen iSd höchstgerichtlichen Judikatur nachgewiesen. Festgestelltermaßen war der Bf. für die Kursleitung der Mountainbiketour des USI vorgesehen; eine Unentgeltlichkeit dieser Tätigkeit wurde weder behauptet, noch unter Beweis gestellt, sodass gemäß § 1152 ABGB die Entgeltlichkeit der Tätigkeit des Bf. zu vermuten ist. Die Reisen nach Italien stehen somit in einem kausalen Zusammenhang mit der bevorstehenden unselbständigen Tätigkeit als Kursleiter des USI, sodass ihnen eine berufliche Veranlassung nicht abgesprochen werden kann. Schließlich vermag auch der Umstand, dass der Kurs 2011 infolge Teilnehmermangels nicht zustande gekommen ist, den Ausgaben den Werbungskostencharakter nicht zu nehmen: Werbungskosten bleiben auch dann abzugsfähig, wenn Einnahmen infolge einer Fehlinvestition ausbleiben (*Doralt*, aaO, Rz 21 zu § 16).

Zur leichteren Lesbarkeit wird zu den Rechtsgrundlagen iZm Kilometergeldern, Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungsgelder auf die unter Punkt 2. getätigten Aussagen verwiesen.

a. Zwar hat der Bf. auch für diese Reisen kein Fahrtenbuch vorgelegt, jedoch den Veranstaltungsort des Kurses im Jahr 2011 im Sinne der oben dargelegten Judikatur nachgewiesen; wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, waren Erkundungsfahrten zwecks Vorbereitung des Lehrganges nachvollziehbar. Dem Bf. gebührt somit an

Kilometergeld für die Fahrten mit dem PKW von seinem Wohnort nach Italien und retour ein Betrag iHv **€ 391,44** (932 Gesamtkilometer à € 0,42).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 17.9.1997, Zl. 94/13/0001, zum Ausdruck gebracht hat, ist die Benützung eines *Fahrrades* für die Zurücklegung beruflich veranlasster Fahrtstrecken nicht nach anderen Grundsätzen zu beurteilen als die Benützung eines Kfz. Das amtliche Kilometergeld für ein Fahrrad beträgt für 1-5 km € 0,233 und ab 6 km € 0,465 (BGBl. 153/2009). Dem Bf. steht sohin für die im August und September 2010 in Italien zurückgelegten Strecken Kilometergeld iHv **€ 115,80** (Gesamtkilometer 259, davon 20 km à 0,233 und 239 km à 0,465) zu.

b. Nachdem der Bf. - festgestelltermaßen - vom 28.08. auf den 29.08.2010 sowie vom 18.09. auf den 19.09.2010 in Italien nächtigte, und sich keinerlei Anhaltspunkte dafür ergaben, dass ihm derartige Kosten nicht real erwachsen wären, hat er Anspruch auf Abgeltung des Nächtigungsaufwandes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 lit. e EStG 1988. Demnach gebührt für beruflich veranlasste Nächtigungen - ohne Nachweis - im Ausland das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe, das sind für die Italienische Republik € 27,90, insgesamt sohin **€ 55,80**.

c. Das Gericht hat im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Gesamtreisedauer mit je 27,5h geschätzt. Die Auslandsreisesätze für die Italienische Republik iHv € 35,80 kommen ab dem Zeitpunkt des Grenzübertritts zur Anwendung; für die im Gebiet der Republik Österreich zurückgelegte Reisezeit kommt hingegen grundsätzlich der Inlandsreisesatz (iHv € 26,40) zur Anwendung. Somit errechnet sich das Tagesgeld, wie folgt:

Die Reise dauerte insgesamt je 27 Stunden und 30 Minuten, nämlich jeweils vom Anreisetag (28.08.2010 bzw. 18.09.2010) 06:00 bis zum Abreisetag (29.08.2010 bzw. 19.09.2010) 09:30; es stehen somit insgesamt je 16/12 Tagessätze zu. Der Auslandsanteil (je vom Anreisetag 08:30 bis zum Abreisetag 07:00) beträgt 11/12, damit verbleibt ein Inlandsanteil von 5/12. 1/12 des für die Italienische Republik geltenden Auslandsreiseersatz ergibt € 2,98, jenes des Inlandsreiseersatzes € 2,20. Somit gebühren für die in der Italienische Republik gelegene Reisezeit je Reise € 32,78 (11x € 2,98) und für die in Österreich gelegene je € 11,00 (5 x € 2,20), sohin je Reise € 43,78, für beide Reisebewegungen zusammen somit **€ 87,56**.

4. E-Card Gebühr:

Entgegen der eingangs zitierten Judikatur, hat der Bf. diese Aufwendungen weder nach Art und Umfang nachgewiesen noch wenigstens glaubhaft gemacht.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor: Es liegt eine einheitliche Rechtsprechung des VwGH zur Frage, wann Fahrtkosten zuzusprechen sind vor; gleiches gilt für Bewerbungsgespräche, die im Ausland absolviert werden. Die Gewährung der Beträge zur Kammer der Wirtschaftstreuhänder ergibt sich bereits aus dem klaren Gesetzeswortlaut.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Jänner 2020