

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 13.12.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Klagenfurt vom 14.11.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 (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 Aufwendungen für eine Ausbildung zum "staatlich geprüften Mountainbike-Instruktor", sowie für Tourenerkundungsfahrten strittig.

Im Zuge der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 machte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) - soweit für das Beschwerdeverfahren noch von Relevanz -, unter der KZ 722 für Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten einen Betrag iHv € 1.922,96 (darin enthalten € 995,40 an KM-Geld für einen PKW, € 60,47 an KM-Geld für ein Fahrrad, € 413,16 an Tagessgeldern, € 104,00 für Hotelkosten, € 139,93 für Material- und Bekleidung, € 150,00 für Skripten/Lehrunterlagen, € 50 für einen Erste-Hilfe-Kurs und € 10,00 für ein ärztliches Attest) geltend; weiters begehrte er unter der KZ 721 Reisekosten für eine Fahrt nach Ort/Osttirol zwecks Erkundung von Mountainbiketouren in den Gebirge/Südtirol iHv gesamt € 299,53 (darin enthalten € 151,20 an KM-Geld für einen PKW, € 48,83 an KM-Geld für ein Fahrrad, € 71,60 an Tagessgeldern und € 27,90 an Nächtigungsgeld). Nach Vorlage diverser Unterlagen wurde der Bf. mit Bescheid der

belangten Behörde vom **14.11.2012** zur Einkommensteuer veranlagt; unter Hinweis auf die Berufungsvorentscheidung das Jahr 2010 betreffend, wurden die Aufwendungen für die Ausbildung zum Mountainbikeinstructor, wie auch die weiteren Reisekosten für die Erkundungstour abgewiesen. In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom **13.12.2012** führte der Bf. aus, dass er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die staatliche Ausbildung zum Mountainbikeinstructor absolviert habe, da er für das Universitätssportinstitut an der Universität (in der Folge kurz: USI) seit 2011 geführte Mountainbiketouren anbiete; er werde dafür vom USI für die Dauer der Veranstaltung als Dienstnehmer angemeldet. Sowohl die begehrte Ausbildung, als auch die geltend gemachten Kosten für die Tourenerkundung in den Gebirge/Südtirol stünden somit im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit beim USI. Da das Tourencamp in den Gebirge/Südtirol über die USI im Jahr 2012 nicht zustande gekommen sei, habe er diese Tour selbst 2012 angeboten und durchgeführt. Nach Rücksprache mit einer Sachbearbeiterin der belangten Behörde habe er die ursprünglich als Werbungskosten angesetzten Ausgaben aufgrund seiner selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2012 nunmehr im Rahmen einer Einnahmen-Ausgabenrechnung berücksichtigt. Weiters beantragte er sein Rechtsmittel an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen, sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Senat abzuhalten; schließlich legte er die Einnahmen-Ausgabenrechnung 2011, sowie weitere Urkunden zum Beweis der Richtigkeit seines Vorbringens vor.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **03.06.2013** unter Anschluss des Lohnsteueraktes 2011 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 Senatsverhandlung zurück. 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 die Ausbildung zum Mountainbikeinstructor vertrat die belangte Behörde ebenso die Rechtsansicht, dass es sich dabei um Kosten der Lebensführung und nicht um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handle.

II. Sachverhalt

1. Berufliche Tätigkeit

Der Bf. war im Streitzeitraum in der Steuerberatungskanzlei "B" in Adresse1, als Berufsanwärter beschäftigt; das Dienstverhältnis wurde bereits im Jahr 2009 begründet. Er war seit Datum als Berufsanwärter zugelassen. Die Entfernung zwischen dem Dienstort des Bf. und seiner (damaligen) Wohnadresse in Adresse2 beträgt 2,3 km.

2. Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbike-Instructor

Das USI bot im Sommersemester 2011 eine Lehrveranstaltung (Nr. 1234) mit dem Titel "Mountainbikecamp Italien" (Südtirol) vom 31.08.- 04.09.2011, sowie im Sommersemester 2012 eine weitere Lehrveranstaltung (Nr. 5678) mit dem Titel "Mountainbike Touren Gebirge/Südtirol" (Südtirol) vom 07.06.-10.06.2012 an. Für beide Veranstaltungen war der Bf. als Kursleiter vorgesehen, wobei die Tätigkeit entgeltlich erfolgen sollte. Als Voraussetzung für diese Tätigkeit schrieb das USI die erfolgreiche Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbike-Instruktor vor. Aus diesem Grund absolvierte der Bf. die von der Institution¹ gemeinsam mit dem Verband¹ angebotene Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbike-Instruktor von April bis Juli 2011 und bestand die Abschlussprüfung, die aus den Prüfungsgegenständen "Sportbiologie", "Bewegungslehre und Biomechanik", "Trainingslehre", "Prakt. meth. Übungen (Lehrauftritt)" und "Mountainbiketechnik" bestand, am 09.07.2011 mit ausgezeichnetem Erfolg. Die Ausbildung erfolgte in mehreren Blockveranstaltungen; als Zielgruppe sollten *"Interessierte zur Betreuung von Gruppen im Breiten- und Nachwuchssport für das allgemeine und spezielle Konditions- und Koordinationstraining in der Sparte Mountainbiken in den Vereinen"* angesprochen werden. Das Ausbildungsziel lag in der *"Betreuung von Nachwuchs-, Breitensportlern und Wettkämpfern in den Vereinen"*. Bei allen Unterrichtseinheiten herrschte Anwesenheitspflicht. Gemäß den Aufnahmebedingungen hatten die Teilnehmer einerseits eine ärztliche Bestätigung über deren körperliche Eignung vorzulegen, sowie andererseits den Nachweis der Absolvierung eines 16-stündigen Erste-Hilfe-Kurses (der nicht länger als 5 Jahre zurückliegen durfte) zu erbringen. Weiters mussten sich die Interessenten einem Eignungstest unterziehen, der nachfolgende Kriterien umfasste:

- Einwandfreie Bewältigung eines Testparcours im langsamen Fahren und Stehen; Stangenslalom, Abfahren von vorgegebenen Linien, Balancieren und Stehen im Gleichgewicht, Fahren über eine Wippe
- Steil bergauf anfahren
- Springen (über ein flaches Hindernis)
- Kurventechnik bergab
- Prüfung der aeroben und anaeroben Ausdauer unter Belastung auf einem Cross Country Rundkurs

Der "Kursteil I" fand vom 04.04.-09.04.2011 im Ort² in Adresse³ statt. Der Bf. fuhr am 04.04.2011 und am 07.04.2011 mit seinem PKW der Marke VW Bora (behörtl. Kennzeichen ABCD) von seiner (damaligen) Wohnadresse in Adresse², nach Adresse³, um am Kurs teilzunehmen. Er nächtigte vom 07.04.-09.04.2011 im Ort²; für die Übernachtung inkl. Vollpension bezahlte der Bf. € 104,00. Die Entfernung zwischen dem (vormaligen) Wohnort des Bf. und dem Kursort beträgt 186,5 km.

Für den "Kursteil II", der vom 18.05.-22.05.2011 in Ort³ stattfand, reiste der Bf. täglich mit dem vorbezeichneten KFZ von der zuvor festgestellten Wohnadresse an. Die Entfernung zwischen dem (vormaligen) Wohnort des Bf. und diesem Kursort beträgt 99,7 km.

Schließlich absolvierte der Bf. den "Kursteil III" vom 22.06.-26.06.2011 in Ort4; auch während dieser Blockveranstaltung reiste der Bf. täglich von seinem zuvor genannten Wohnort mit seinem Auto an. Die Entfernung zwischen dem (vormaligen) Wohnort des Bf. und diesem Kursort beträgt 48,5 km.

Auch zur Abschlussprüfung am 09.07.2011 fuhr der Bf. mit seinem PKW von Adresse nach Ort3.

Im Rahmen des Kurses absolvierte der Bf. ca. 112,5 km auf seinem Mountainbike.

Als Unkostenbeitrag für Skripten/Lehrunterlagen bezahlte der Bf. € 150,00; weiters brachte er für das für die Absolvierung der Ausbildung notwendige ärztliche Attest € 10,00 auf.

Es kann nicht festgestellt werden, ob der Bf. für diese Ausbildung € 50,00 für einen 16-stündigen Erste-Hilfe-Kurs aufwendete. Es kann weiters nicht festgestellt werden, ob der Bf. diverse Materialien (Kabelbinder, Batterien, Werkzeugbox etc.) für diesen Kurs bzw. für die zuvor festgestellten Touren des USI anschaffte.

Der Bf. kaufte am 29.04.2011 Mountainbikebekleidung (eine Sonnenbrille, zwei Fahrradhosens, sowie Handschuhe) im Wert von € 194,24, wobei er im Zuge der Veranlagung einen 45%igen Anteil für die Privatnutzung in Abzug brachte.

3. Erkundungstour Gebirge/Südtirol

Zum Zweck der Vorbereitung der vom USI im Sommersemester 2012 angebotenen Lehrveranstaltung "Mountainbike Touren Gebirge/Südtirol" (Südtirol) reiste der Bf. vom 13.- 14.08.2011 mit seinem zuvor genannten PKW von seinem Wohnort aus nach Ort/Osttirol. Von dort aus befuhr er potentielle Tourenstrecken in den auf dem Staatsgebiet der Italienischen Republik liegenden Gebirge/Südtirol im Ausmaß von ca. 82,5 km mit seinem Mountainbike, wofür er insgesamt ca. 11 Stunden brauchte. Er übernachtete im Raum Ort/Osttirol. Ort/Osttirol liegt auf einer Seehöhe von ca. 1.100 m; Ort5, der Hauptort in den Gebirge/Südtirol, liegt auf ca. 1.300 m. Die Distanz zwischen Ort/Osttirol und dem (vormaligen) Wohnort des Bf. beträgt 173 km, die Fahrzeit mit dem PKW beträgt ca. 2 1/4 h; die Staatsgrenze zwischen der Republik Österreich und der Italienischen Republik liegt nur ca. 4 km von Ort/Osttirol entfernt. Die Gesamtreisedauer betrug 24 Stunden. Da die nötige Mindestteilnehmeranzahl für das Mountainbikecamp 2012 (wie auch jenes 2011) nicht erreicht wurde, musste die Lehrveranstaltung vom USI abgesagt werden.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

ad 1. Berufliche Tätigkeit

Die Feststellungen zum Dienstverhältnis zur Steuerberatungskanzlei "B" basieren auf den im Veranlagungsakt inliegenden Lohnzetteln; dass der Bf. seit Datum als Berufsanwärter tätig war, resultiert aus der Rechnung vom Datum: Darin wird unter der Nr. 200 ausgeführt, wie folgt: "Startgebühr Einzelperson BA seit Datum". Der (vormalige)

Wohnort des Bf. ist unstrittig; die Entfernung zwischen diesem und dem Dienstort ergibt sich aus einer Berechnung des Gerichtes via "Google-Maps".

ad 2. Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbike-Instruktor

Dass der Bf. für das Jahr 2011 und 2012 als Kursleiter der genannten Touren, veranstaltet vom USI, vorgesehen war und diese Veranstaltungen mangels der erforderlichen Teilnehmeranzahl abgesagt werden mussten, ergibt sich aus dem Schreiben dieser Einrichtung vom 24.07.2012. Die weitere Feststellung, wonach der Bf. für diese Kursleitungen über eine Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbikeinstructor verfügen musste, geht unzweifelhaft aus dem Schreiben des USI vom 05.11.2019 hervor. Die erfolgreiche Absolvierung dieser Ausbildung, deren Dauer, sowie der Inhalt der Abschlussprüfung ergeben sich einerseits aus dem vorgelegten Abschlussprüfungszeugnis der Institution¹ vom 09.07.2011 und andererseits aus der vom Bf. vorgelegten "Ausschreibung zur Instruktorausbildung für Mountainbiken 2011" (Blg. ./VIII zur Niederschrift vom 21.11.2019). Die weiteren Feststellungen zur Zielgruppe, dem Ausbildungsziel, dem Eignungstest (samt dessen Inhalt), der Anwesenheitspflicht, dem Erfordernis eines 16-stündigen Erste-Hilfe-Kurses, sowie eines ärztlichen Attestes, sowie schließlich jene zur zeitlichen Abfolge bzw. den Örtlichkeiten der einzelnen Kursteile basieren ebenfalls auf der Beilage ./VIII zur Niederschrift vom 21.11.2019.

Dass der Bf. an den einzelnen Kursen an den festgestellten Orten teilgenommen hat ergibt sich aus einer Zusammenschau zwischen dem Abschlussprüfungszeugnis und der vom Veranstalter der Ausbildung angeordneten Anwesenheitspflicht: Das Wesen einer Anwesenheitspflicht liegt gerade darin, die vorgesehenen Ausbildungsmodule tatsächlich zu besuchen; hätte der Bf. sohin durch Nichtteilnahme an den vorgeschriebenen Blockveranstaltungen diese seine Verpflichtung verletzt, wäre er wohl nicht zur Abschlussprüfung zugelassen worden und hätte folglich auch kein (positives) Zeugnis erhalten.

In Bezug auf die festgestellten Entfernungen zwischen dem (vormaligen) Wohnort des Bf. und den jeweiligen Kursorten hat sich das Gericht der "Google-Maps" bedient. Dass der Bf. mit seinem PKW fuhr, ergibt sich aus seinen glaubhaften Angaben im Zuge der Vorsprache am 21.11.2019 und 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)].

Die Feststellungen zu den Nächtigungen im Ort² basieren auf der vom Bf. vorgelegten Rechnung vom 08.04.2011; aus dieser Urkunde ergibt sich weiters, dass der Bf. für die Unterkunft samt Vollpension € 104,00 bezahlte.

In der vom Bf. im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Aufstellung der Reisekosten ist unter der Rubrik "Mountainbikeinstructor", für eine 4-tägige Nutzung eines "Bikes", KM-Geld iHv € 60,47 für 150 damit zurückgelegte Kilometer enthalten. Weder aus dieser Urkunde, noch den sonst im Verfahren vorgelegten Unterlagen geht jedoch hervor, aus

welchen konkret gefahrenen Strecken sich diese Kilometerangabe zusammensetzt. Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass Werbungskosten über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachzuweisen, oder wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen sind (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0111 mwH). Fehlen 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). 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). Dass im Zuge einer Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbike-Instruktor auch Touren auf dem Rad durchgeführt werden erscheint plausibel und ist das diesbezügliche Vorbringen des Bf. glaubhaft. Mangels Nachweis der Höhe, erachtet das Gericht einen 25%igen Sicherheitsabschlag für gerechtfertigt, sodass die Feststellung der Fahrrad-Kilometerleistung mit 112,50 zu erfolgen hatte.

Der Unkostenbeitrag für Skripten/Lehrunterlagen, sowie die Kosten für das ärztliche Attest wurden durch Vorlage des Schreibens der Institution1 vom 25.10.2012, sowie des Rechnungsbelegs der Name unter Beweis gestellt.

Was die vom Bf. weiters begehrten Kosten für einen 16-stündigen Erste-Hilfe- Kurs anlangt, wurde zwar eine Zahlungsbestätigung des Institution2 vom 18.10.2011 vorgelegt, dass diese in einem kausalen Zusammenhang mit der Ausbildung zum Mountainbikeinstruktor stehen würden, konnte jedoch aus nachfolgenden Überlegungen nicht festgestellt werden: Zwar war - wie sich aus der Beilage ./VIII zur Niederschrift vom 21.11.2019 ergibt - die Absolvierung eines solchen Kurses für die Ausbildung vorgeschrieben, nach den Ausführungen der Institution1 im E-Mail vom 05.11.2019 hätte der Bf. ohne dem Nachweis der Teilnahme an diesem Erste-Hilfe Kurs jedoch wörtlich "*kein Abschlusszeugnis erhalten*". Das Abschlusszeugnis wurde am **09.07.2011** ausgestellt (vgl. Beilage ./VII zur Niederschrift vom 21.11.2019); nach der vorgelegten Zahlungsbestätigung hat der Bf. am Erste-Hilfe-Kurs jedoch in der Zeit vom **04.10.2011 bis 18.10.2011** - sohin Monate nach Ausstellung des Abschlusszeugnisses - teilgenommen. Folglich konnte der Erste-Hilfe-Kurs zum Zeitpunkt der Ausstellung des Abschlusszeugnisses denklologisch nicht durch jene Teilnahme betätigt werden, deren Aufwand der Bf. mit der Zahlungsbestätigung vom 18.10.2011 unter Beweis zu stellen

versucht. Zusammengefasst ist daher zu konstatieren, dass die begehrten Kosten für den Erste-Hilfe-Kurs vom 04.10.2011 bis 18.10.2011 mangels Kausalität nicht als Aufwendungen für die Mountainbikeausbildung anerkannt werden können.

Die weiteren Ausgaben für div. Materialien gemäß Rechnung der Fa. C vom 20.08.2011 wurden im Zuge der Veranlagung unter der RZ 722 (Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten) geltend gemacht; in der Berufung (nunmehr Beschwerde) begehrte der Bf. die Berücksichtigung dieser Kosten ebenfalls als Teil der Ausbildungskosten zum Mountainbikeinstruktor. Schließlich sind diese Aufwendungen als "geringfügige Wirtschaftsgüter" in der vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung 2011 ebenfalls im Zusammenhang mit dieser Ausbildung enthalten. In seiner Einvernahme vor dem erkennenden Gericht, gab der Bf. hingegen an, dass er diese Materialien im Rahmen der von ihm durchgeführten Mountainbiketouren - und eben nicht für die Ausbildung - brauche (vgl. S. 3 der Niederschrift vom 21.11.2019: "[...] *Ich brauche diese Dinge für mich privat gar nicht, weil ich die Ersatzteile selber mitführe; ich brauche diese Sachen für die Kunden, die haben meist keine Ersatzteile mit.*"). Aufgrund der doch erheblich voneinander abweichenden Ausführungen des Bf. in diesem Punkt, war dem erkennende Gericht eine Zuordnung dieser Kosten nicht möglich, weshalb eine Negativfeststellung zu treffen war. Schließlich stammt die Rechnung vom 20.08.2011, die getätigten Einkäufe liegen sohin zeitlich nach dem Kursende (09.07.2011). Auch ein Zusammenhang mit den Mountainbiketouren konnte nicht hergestellt werden: Das Mountainbikecamp Italien hätte zwar vom 31.08.2011 bis 04.09.2011 stattfinden sollen, wurde jedoch - wie aus dem Schreiben des USI vom 24.07.2012 ersichtlich - abgesagt; zwar kann nicht festgestellt werden, zu welchem konkreten Zeitpunkt diese Absage erfolgte, nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist jedoch davon auszugehen, dass bereits am 20.08.2011 (Datum der Rechnungsausstellung) die Nichtdurchführung feststand. Dies rücksichtlich der gerichtsnotorischen Tatsache, dass im Zusammenhang mit derartigen Veranstaltungen im Ausland entsprechende Vorbereitungstätigkeiten, wie etwa Zimmerbuchungen für Teilnehmer, notwendig sein werden. Um etwa anfallende Stornokosten iZm diesen Buchungen zu vermeiden, wird ein wirtschaftlich denkender Unternehmer die Absage so rechtzeitig bewerkstelligen, dass solche Kosten nicht entstehen. Dass ein Zusammenhang dieser Ausgaben mit der Lehrveranstaltung "Mountainbike Touren Gebirge/Südtirol" bestünde, hat der Bf. einerseits weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht; im Übrigen ist für das Gericht nicht erkennbar, worin der Vorteil der Anschaffung dieser Materialien bereits 10 Monate vor dem Stattfinden der Tour gelegen sein sollte.

Der Kauf der Sonnenbrille, zweier Hosen und Handschuhe wurde durch Vorlage der Rechnung Fa.D vom 29.04.2011 nachgewiesen; dass es sich dabei um Mountainbikebekleidung handelt, hat der Bf. in seiner Einvernahme am 21.11.2019 glaubhaft dargelegt.

ad 3. Erkundungstour Gebirge/Südtirol

Dass die Lehrveranstaltung "Mountainbike Touren Gebirge/Südtirol" einer gewissen Vorbereitung, insbesondere auch der Tourenerkundung vor Ort bedurfte,

ist nachvollziehbar: Dem USI obliegt den einzelnen Teilnehmern gegenüber im Rahmen der Vertragserfüllung die Einhaltung der 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 Gehilfe 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 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 10 Monate vor dem festgesetzten Termin erfolgten, schadet nach Ansicht des Gerichtes aus nachfolgenden Überlegungen nicht: Rücksichtlich der Lage von Ort/Osttirol bzw. Ort5 (vgl. dazu die Höhenangaben auf www.wikipedia.at) auf ca. 1.100 m bzw. 1.300 m Seehöhe und der gerichtsnotorischen Tatsache, dass in derartigen Höhenlagen im Winter bis zumindest 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 2011 abgefahren ist. 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 Ort/Osttirol, Ort/Osttirol und der Staatsgrenze, sowie jene zu den jeweiligen Fahrzeiten basieren auf dem Abfrageergebnis des Gerichtes in "Google-Maps".

Aus der vorgelegten Aufstellung der Reisekosten ist unter der Rubrik "Mountainbike Tourenerkundung", für eine 2-tägige Nutzung eines "Bikes", KM-Geld iHv € 48,83 für 110 damit zurückgelegte Kilometer enthalten. Weder aus dieser Urkunde, noch den sonst im Verfahren vorgelegten Unterlagen geht jedoch hervor, aus welchen konkret gefahrenen Strecken sich diese Kilometerangabe zusammensetzt. Dass der Bf. die Touren verständlicherweise mit seinem Mountainbike abgefahren ist, kann nicht ernsthaft bezweifelt werden. Mangels Nachweisen die Höhe betreffend, erachtet das Gericht jedoch einen 25%igen Sicherheitsabschlag für gerechtfertigt, sodass die Feststellung der Kilometerleistung mit 82,50 zu erfolgen hatte. Um Wiederholungen zu vermeiden wird in Bezug auf die dem Gericht obliegende Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO auf die Ausführungen zur Mountainbikeinstruktorenausbildung verwiesen.

Dass der Bf. im strittigen Zeitraum auch auswärts nächtigte ist für das Gericht glaubhaft: Rücksichtlich der festgestellten und vom Bf. mit dem Mountainbike zurückgelegten Kilometer ist nämlich davon auszugehen, dass der Bf. täglich mehrere Stunden am Fahrrad saß und somit insgesamt eine Nächtigung als äußerst wahrscheinlich gilt. Dass der Bf. jedoch auf dem Staatsgebiet der Italienischen Republik nächtigte hat er nicht nachgewiesen; dagegen spricht insbesondere, dass er das Kilometergeld für den PKW

lediglich für die Hin- und Rückfahrt von seinem (damaligen) Wohnort nach Ort/Osttirol, einer Gemeinde in Osttirol, begehrt.

Die vom Bf. ins Treffen geführte Gesamtdauer des Aufenthalts von 24 Stunden (vgl. dazu die Diätenberechnung), ist für das Gericht unter Hinweis auf die festgestellten Reisezeiten bzw. Zeiten, die er auf dem Rad verbrachte, plausibel.

Dass der Bf. bei der Erkundung der Touren in den Gebirge/Südtirol insgesamt ca. 11 h auf dem Mountainbike verbrachte, war iSd § 184 BAO zu schätzen (zu den diesbezüglichen gesetzlichen und judikativen Vorgaben vgl. die Ausführungen zur Mountainbikeinstruktorenausbildung). Das Gericht stützt seine Schätzung auf die vom Bf. im Zuge seiner Einvernahme vom 21.11.2019 vorgelegte Beilage ./.XI, einem GPS-Ausdruck der mit dem Mountainbike befahrenen Strecke in Ort6, ebenfalls einer Region in den Gebirge2/Südtirol, unweit der Gebirge/Südtirol: Demnach legte der Bf. die Distanz von ca. 61 km in ca. 8h zurück. Folglich braucht er für 82,5 km ca. 11 h.

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.

1. Ausbildung zum staatlich geprüften Mountainbike-Instruktor

a. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten dar. Die Qualifikation als Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen setzt nach der Legaldefinition sohin einen Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit voraus, der jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (*Jakom*, EStG Kommentar, Rz 48 zu § 16). Nach dem festgestellten Sachverhalt stehen die Aufwendungen für die Instrukturenausbildung weder im Zusammenhang mit der vom Bf. im Streitzeitraum ausgeübten Tätigkeit des Berufsanwärters noch im Zusammenhang mit einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Die Tätigkeit als Berufsanwärter wird weder gemeinsam mit jener eines Mountainbike-Instruktors angeboten, noch erfordern diese gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten. Fraglich ist somit, ob die verfahrensgegenständliche Ausbildung das Tatbestandsmerkmal der "umfassenden Umschulungsmaßnahme" erfüllt. Dabei ist vorerst erforderlich, dass der Steuerpflichtige bereits eine Berufstätigkeit ausgeübt hat (*Jakom*, aaO, Rz 50 zu § 60), was im Beschwerdefall nach den Feststellungen zu bejahen ist.

Eine "umfassende" Umschulungsmaßnahme liegt dann vor, wenn sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine "nicht verwandte" berufliche Tätigkeit sind daher nicht abzugsfähig, zB ein einzelner Krankenpflegekurs, der für sich alleine keinen Berufsumstieg sicherstellt (*Doralt*, aaO, Rz 203/4/2). Die fragliche Ausbildung ist als umfassende Umschulungsmaßnahme zu qualifizieren, da sie grundsätzlich einen Umstieg des Bf. zum Mountainbike-Instruktor ermöglicht.

Wenn die belangte Behörde vermeint, dass es sich dabei um Aufwendungen für die private Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 handle, so ist ihr folgendes entgegenzuhalten: Zwar handelt es sich bei Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sportausübung um solche, die eine private Veranlassung nahe legen (vgl. etwa VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Für die Abzugsfähigkeit ist nach der einschlägigen Judikatur jedoch erforderlich, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen besteht. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159, mwN). Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 15.09. 2011, 2008/15/0321, VwSlg. 8662/F; 27.04.2017, Ra 2015/15/0069; 28.06.2017, Ra 2016/15/0065). Der Bf. gab im Zuge des Verfahrens glaubwürdig, untermauert durch eine schriftliche Bestätigung des USI vom 24.07.2012 an, dass er zukünftige Einnahmen aus der Instruktorrentätigkeit erzielen wird. Seinen Entschluss, die erworbenen Kenntnisse beruflich zu nutzen hat er somit auch nach außen hin dokumentiert. Dass die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgeht resultiert ebenso aus dem Schreiben des USI vom 24.07.2012. Schließlich hat der Bf. durch die Vorlage des Schreibens des USI vom 05.11.2019 weiters unter Beweis gestellt, dass die Aufwendungen für seine beabsichtigte zukünftige Tätigkeit notwendig sind: Er hätte nämlich ohne diese Umschulungsmaßnahme nicht als Kursleiter des USI tätig werden dürfen. Die Teilnahme an der Instruktorausbildung war sohin aus Sicht der Einkünfteerzielung erforderlich; der Bf. ist seiner Beweispflicht, wonach kein Anwendungsfall für das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegt, nachgekommen.

Darüberhinaus kann nicht davon gesprochen werden, dass es sich um eine Bildungsmaßnahme handelt, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinen Interesse ist: Die Teilnahme hängt von der Erfüllung von Eignungskriterien ab, die - soweit vom Gericht beurteilbar - zumindest ein gewisses Können und eine entsprechende Kondition voraussetzen. Das Ziel der Maßnahme liegt in der Betreuung von Nachwuchs-,

Breitensportlern und Wettkämpfern in Vereinen; auch die Zielgruppe ist ähnlich definiert, sodass sich die Instruktorenausbildung - auch rücksichtlich der Lehrinhalte - nicht an "jedermann/jederfrau" richtet, sondern einen begrenzten Teilnehmerkreis anspricht.

Die belangte Behörde führt weiters ins Treffen, dass der Bf. 2012 bis 2017 Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv mind. € 00,00 (2016) und max. € 000,00 (2013) erklärt habe und 2012 zur Steuerberaterprüfung angetreten sei; er habe weiters seit der Veranlagung 2014 die Berufsbezeichnung "Steuerberater" und erkläre seit der Veranlagung 2015 selbständige Einkünfte als WP-Buchprüfer. Es sei für die belangte Behörde sohin nicht erkennbar, dass die Tätigkeit geeignet gewesen wäre, zur Sicherung des Lebensunterhaltes beizutragen. Auf die tatsächliche Einkünfteerzielung in den Folgejahren kommt es jedoch, was die belangte Behörde verkennt, nicht an: Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme hängt nicht davon ab, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (vgl. VwGH 28.06.2017, Ra 2016/15/0065). Die erforderliche Absicht zur späteren Einnahmenerzielung ist aus der Perspektive des Streitjahres zu beurteilen (VwGH 12.09.2018, Ro 2017/13/0008); eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine Wirkung für die Vergangenheit (VwGH 31.01.2001, 99/13/0249). Im Übrigen zeigt das Vorbringen der belangten Behörde, dass der Bf. aufgrund der Umschulungsmaßnahme in den Folgejahren tatsächlich Einkünfte erzielte.

Umschulungskosten sind auch nicht auf den Fall beschränkt, dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Demnach sind auch Aufwendungen für eine Umschulung auf eine Nebentätigkeit abzugsfähig (VwGH 25.10.2011, 2011/15/0047).

b. Folglich handelt es sich bei den (nachgewiesenen) Beträgen für das ärztliche Attest und für Skripten/Lehrunterlagen um anzuerkennende vorweggenommene Werbungskosten, die iHv gesamt **€ 160,-** zuzusprechen waren. Die Kosten für den Erste-Hilfe-Kurs konnten mangels Nachweis gemäß §§ 138, 161 BAO nicht zugesprochen werden; gleiches gilt für die Materialkosten gemäß Rechnung der Fa. C.

c. Neben Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur sind zB auch Fahrtkosten sowie Tagesgelder potentiell abzugsfähig (*Jakom*, aaO, Rz 53 zu § 16). Sie stellen - wie alle beruflich veranlasste Fahrtkosten - 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 die Kursorte - wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt - durch Vorlage diverser Unterlagen 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), sofern sie nicht bereits durch den Verkehrsabsatzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind (*Doralt*, aaO, Rz 203/6 zu § 16 samt Judikaturhinweisen). Nachdem der Bf. feststelltermaßen im Streitjahr in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Fa. "B" stand, steht ihm der Verkehrsabsatzbetrag nach § 33 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zu, der für die Wegstrecke Wohnort-Arbeitsstätte-Wohnort Abgeltungswirkung entfaltet. Dem Bf. war somit das Kilometergeld für den PKW nur für die Mehrkilometer zum Kursort, das sind **€ 988,91** zuzuerkennen.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 17.9.1997, 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 seit 01.01.2011 € 0,38 (BGBl. 111/2011). An Kilometergeld für das Fahrrad gebühren dem Bf. - rücksichtlich des im Zuge der Beweiswürdigung dargelegten Sicherheitsabschlages - **€ 42,75** (112,5 km à € 0,38).

d. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Die im erstinstanzlichen Verfahren unter dem Titel des Verpflegungsmehraufwandes begehrten Kosten in Höhe von gesamt € 413,16 gebühren aus nachfolgenden Gründen nicht: Ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand liegt nach der einschlägigen Judikatur - entgegen den Lohnsteuerrichtlinien - dann nicht vor, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. der Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (VwGH 28.01.1997, 95/14/0156; 30.10.2001, 95/14/0013; 26.06.2002, 99/13/0001; 07.10.2003, 2000/15/0151). Für das Bundesfinanzgericht stellt die Lohnsteuerrichtlinien - anders als für die belangte Behörde - keine bindenden Rechtsquellen dar. Das Gericht hat vielmehr bei Beurteilung der Frage, ob eine Rechtswidrigkeit im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG vorliegt, grundsätzlich der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu folgen. In diesem Sinne vertritt auch das Bundesfinanzgericht in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für nicht mit einer Nächtigung verbundene Reisen kein Tagesgeld zusteht (vgl. ua BFG 06.05.2014, RV/4103150/2012; 15.07.2014, RV/1100045/2011; 16.04.2015, RV/2100635/2010; 26.03.2018, RV/110477/2017). Der Bf. führte im Zuge seiner Vorsprache vor dem erkennenden Gericht aus, dass im Rahmen der

Instruktorenausbildung Nächtigungen lediglich in der Zeit vom 07.- 09.04.2011 notwendig gewesen wären. Da der Bf. somit feststelltermaßen bei allen weiteren Kursmodulen täglich an seinen Wohnort zurückkehrte, steht ihm kein Verpflegungsmehraufwand zu. Ein solcher gebührt im Übrigen auch nicht für den Aufenthalt vom 07.-09.04.2011: Wie aus der vorgelegten Rechnung ersichtlich, erfolgte die Beherbergung des Bf. auf Basis einer Vollpension. Er wurde im Zuge seines Hotelaufenthaltes somit 3x täglich verköstigt, sodass ein Mehraufwand nicht entstanden sein kann.

e. Nach § 16 Abs. 1 Z 10 2. Satz EStG 1988 sind Aufwendungen für Nächtigungen iZm Umschulungsmaßnahmen höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 Reisegebühreenvorschrift 1955 (in der Folge kurz: RGV 1955) zu berücksichtigen. Die Höchchststufe beträgt gemäß § 13 Abs 1 RGV 1955 seit 01.01.2011 € 15,00; wird nach Abs. 7 leg. cit. nachgewiesen, dass die tatsächlichen unvermeidbaren Auslagen für die in Anspruch genommene Nachtunterkunft die Nächtigungsgebühr übersteigen, kann ein Zuschuss zur Nächtigungsgebühr bis zur Höhe der tatsächlich nachgewiesenen Auslagen, höchstens aber bis zu 600% der Nächtigungsgebühr, gewährt werden. Seit 01.01.2011 beläuft sich sohin der maximal abzugsfähige Betrag auf € 105,00. Dem Bf. sind sohin die tatsächlich nachgewiesenen Auslagen iHv **€ 104,00** zuzuerkennen.

f. Schließlich ist zur Mountainbikebekleidung (Rechnung Fa.D vom 29.04.2011) auszuführen, dass Aufwendungen für Sportbekleidung nach der einhelligen Judikatur grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zählen. Sie sind nur dann ausnahmsweise abzugsfähig, wenn eine private Nutzung nachweislich ausgeschlossen ist (*Doralt*, aaO, Rz 163 zu § 20 samt Judikaturhinweisen). Dieser Nachweis ist dem Bf. nicht nur nicht gelungen, sondern zeigt er gerade durch den Abzug eines 45%igen Privatanteils, dass eine private Nutzung keinesfalls ausgeschlossen war.

2. Erkundungstour "Gebirge/Südtirol"

a. 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, entsprechende Einnahmen aber erst in einem späteren Veranlagungsjahr anfallen (*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. Feststelltermaßen 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 Reise in die Gebirge/Südtirol steht somit in einem kausalen Zusammenhang mit der bevorstehenden unselbständigen Tätigkeit als Kursleiter

des USI, sodass ihr eine berufliche Veranlassung nicht abgesprochen werden kann. Schließlich vermag auch der Umstand, dass der Kurs 2012 infolge Teilnehmers mangels 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).

b. Zwar hat der Bf. auch für diese Reise kein Fahrtenbuch vorgelegt, wie jedoch im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, waren Erkundungsfahrten zwecks Vorbereitung des Lehrganges glaubhaft. Dem Bf. gebührt sohin an Kilometergeld für die Fahrten mit dem PKW von seinem Wohnort nach Ort/Osttirol und retour ein Betrag iHv **€ 145,32** (346 Gesamtkilometer à € 0,42).

Dem Bf. stehen weiters - rücksichtlich des im Zuge der Beweiswürdigung dargelegten Sicherheitsabschlages - **€ 31,35** (82,5 km à € 0,38) an Kilometergeld für mit dem Fahrrad zurückgelegte Strecken zu.

c. Nachdem der Bf. - feststelltermaßen - vom 13.08. auf den 14.08.2011 in Ort/Osttirol 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. c EStG 1988, das sind **€ 15,00**.

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. Die Gesamtreisezeit betrug 24 h, wobei der Bf. davon 11h auf dem Fahrrad die Gebirge/Südtirol erkundend verbrachte. Wird eine (einheitliche) Reise teils im Inland, teils im Ausland absolviert, hat eine Aufteilung der Tagesgelder zu erfolgen. Aufgrund der räumlichen Nähe zwischen Ort/Osttirol und der Staatsgrenze zur Italienischen Republik wird aus verfahrensökonomischen Gründen unterstellt, dass die auf dem Fahrrad verbrachte Zeit insgesamt auf dem Staatsgebiet der Italienischen Republik erfolgte. 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 Auslandsreiseersatz für die Italienische Republik beträgt € 35,80; für die im Gebiet der Republik Österreich zurückgelegte Reisezeit kommt hingegen grundsätzlich der Inlandsreiseersatz (iHv € 26,40) zur Anwendung. Somit errechnet sich das Tagesgeld, wie folgt:

Die Reise dauerte insgesamt 24 Stunden. 1/12 des für die Italienische Republik geltenden Auslandsreiseersatz ergibt € 2,98, jenes des Inlandsreiseersatzes € 2,20. Somit gebühren für die in der Italienischen Republik gelegene Reisezeit € 32,78 (11x € 2,98) und für die in Österreich gelegene € 28,60 (13 x € 2,20), insgesamt sohin **€ 61,38**.

Auf die Frage, ob es sich bei den strittigen Beträgen um vorweggenommene Betriebsausgaben handelt, war aufgrund der hier vertretenen Rechtsauffassung nicht mehr einzugehen.

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 und welche Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme anzuerkennen bzw. wann Aufwendungen beruflich veranlasst sind vor. Diese Judikatur wurde im Erkenntnis angeführt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Jänner 2020