

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 27.01.2012 des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008 und 2009, vom 27.01.2012, des Finanzamtes Waldviertel, StNr. 23 ***BF1StNr1***

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) erzielte aus einer am 24. Jänner 2007 begonnenen Anstellung als Universitätsassistent bei der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im zeitlichen Konnex mit seinem Dienstantritt hat der Bf. seinem Arbeitgeber mit amtlichen Vordruck eine schriftliche Erklärung nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 vorgelegt, damit sogleich beim Lohnsteuerabzug die Werbungskosten für die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km berücksichtigt werden.

Der Bf. hatte seit 2004 einen gemeinsamen Wohnsitz mit ***1*** (Ehepartnerin) in ***2***. Neben seiner Tätigkeit als Universitätsassistent an einem für Steuerrecht und Wirtschaftsprüfung zuständigen Institut absolvierte der Bf. an der WU ein Doktoratsstudium.

Der Bf. reichte im September 2011 die Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2007, 2008 und 2009 bei seinem Wohnsitzfinanzamt ein und machte den Abzug folgender Werbungskosten geltend:

AN-Erklärung 2007	Euro
Pendlerpauschale zusätzlich zur Berücksichtigung beim LSt-Abzug (€ 1.450,85)	89,65
Arbeitsmittel/Taschenrechner	22,90
Fachliteratur Wirtschaftsmagazin Trend € 22,90 ct-Magazin f. Computertechnik € 13,20 Austria Börsebrief € 230,00 Fremdsprachenbuch f. Sprachkurs Tschechisch € 30,40 FB/Empirische Sozialforschung € 37,90 Kodex Unternehmensrecht € 19,60 FB/Rechtsfragen der Unternehmenskrise und Sanierung € 7,90	360,80
Reisekosten/Trainee Programm Pernegg € 168,08 1140 Wien, Europahaus € 322,6	€ 490,68
Aus- und Fortbildungskosten	2.458,58
Gebühren für Internet- und Mobiltelefon (50% beruflich) Internet € 156,48 Mobiltelefon € 94,78	251,26
Werbungskosten lt. AN-Erkl. 2007 gesamt	3.673,87

AN-Erklärung 2008	Euro
Pendlerpauschale zusätzlich zur Berücksichtigung beim LSt-Abzug (€ 1.735,50)	1.796,25
Arbeitsmittel PC/Hofer (AK € 699,00 u. Aktiv Soundsystem 5.1 € 39,99) davon Anteil berufliche WK € 424,44 Ex. Festplatte € 99,99 Facultas/Büro-Software € 9,50 Virenschutz Kaspersky € 65,95	599,88
Fachliteratur Wirtschaftsmagazin Trend (Abo 2008 u. 2009) € 42,80 Austria Börsebrief € 250,00 Börsenkurier € 79,90 Kodex Unternehmensrecht € 19,60	392,30
Aus- und Fortbildungskosten Studienbeitrag WU € 758,44 EAA Konferenz Rotterdam € 291,31 Institutsausflug Bad Aussee, Fr. 18.1. - Sa. 19.1. € 334,00 Vortrag C- im BMF Wien 8:30-14:30, € 21,80	1.405,55
Gebühren für Internet- und Mobiltelefon (50% beruflich) Internet € 119,40 Mobiltelefon € 114,94	234,34
Werbungskosten lt. AN-Erkl. 2008 gesamt	4.428,32

AN-Erklärung 2009	Euro
Pendlerpauschale zusätzlich zur Berücksichtigung beim LSt-Abzug (€ 1.857)	1.857
Arbeitsmittel USB-Stick € 56,52 Scanner € 149,90	206,42
Fachliteratur Austria Börsebrief € 250,00 Börsenkurier € 83,90 Trend Magazin € 21,90	355,80

Aus- und Fortbildungskosten Studienbeitrag WU € 32,72 EAA Konferenz Tampere € 203,04 Uni Graz, 12.1.-13.1., tägliche Heimfahrt m. Pkw, € 514,80 Vortrag C- im BMF Wien 8:30-14:30, € 21,80 Schulung 1010 Wien, 27.8., € 82,80	855,16
Gebühren für Internet- und Mobiltelefon (50% beruflich) Internet € 119,40 Mobiltelefon € 155,76	275,16
Werbungskosten lt. AN-Erkl. 2009 gesamt	3.549,54

Der Bf. wurde mit Vorhalt vom November 2011 von der Abgabenbehörde aufgefordert, die erklärten Werbungskosten durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen (z.B. Aufstellung, wie sich die einzelnen Positionen zusammensetzen) und dazugehöriger Belege nachzuweisen.

Auf Grund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden 2007, 2008 und 2009 vom 23.01.2012 die erklärten Werbungskosten nur zum Teil anerkannt. In den Bescheidbegründungen führte die Abgabenbehörde aus, bei welchen Ausgaben der Werbungskostenabzug versagt wurde:

Die Pendlerpauschale sei bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 EStG). Ein nochmaliger Abzug bei der Arbeitnehmerveranlagung sei daher nicht möglich. Kosten für Literatur, die auch für nicht in der Berufssparte des Bf. tätige Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden. Die Ausgaben des Bf. für Wirtschaftszeitschriften, namentlich das Wirtschaftsmagazin Trend, den Austria Börsenbrief sowie den Börsenkurier und die IT-Zeitschrift, ct-Magazin für Computertechnik, seien daher gemäß § 20 Abs. 1 Z.2 EStG 1988 vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Von den 2008 geltend gemachten Werbungskosten für PC und PC-Lautsprecher sowie Software (insb. Virenschutz) und externe Festplatte sei ein geschätzter Privatanteil von 40% auszuscheiden. 2009 habe dieser geschätzte Privatanteil € 82,57 betragen. Bei dem PC handle es sich zudem um ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut, weshalb die Anschaffungskosten verteilt über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren abzusetzen seien.

Für die an Werktagen an der Wirtschaftsuniversität Wien besuchten Fortbildungen (insb. Lehrveranstaltungen) könnten keine Kilometergelder berücksichtigt werden, da es sich hierbei um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handle und diese Aufwendungen mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten seien.

Die Kosten (Km-Geld u. Tagesgeld) für den zweitätigen Institutsausflug nach Bad Aussee, seien der privaten Lebensführung zuzuordnen und deshalb nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Der Institutsausflug habe ein untrennbares Mischprogramm beinhaltet. Laut dem vorgelegten Ausflugsprogramm sei lediglich am Anreisetag (18.1.) zwischen 15:00 und 18:30 Uhr eine

Fachveranstaltung abgehalten worden, die restliche Zeit des Betriebsausfluges hätten typische gesellige Ereignisse der Lebensführung stattgefunden (Almhüttenbesuch zum gemeinsamen Abendessen, 19.1.: vormittags Eisstockschießen, gemeinsamen Mittagessen, nachmittags alternatives Freizeitprogramm: Langlaufen, Schifahren oder Wellness im Hotel).

Der beruflich veranlasste Anteil der Telefonkosten für das private Handy sei nach Ansicht des Finanzamtes (FA) mit 20% und für das private Internet mit 30% der nachgewiesenen Jahresausgaben des Bf. zu schätzen.

Insgesamt seien Werbungskosten im Jahr 2007 von € 2.347,12, im Jahr 2008 in Höhe von € 1.461,83 und 2009 von € 1.197,75 anzusetzen gewesen.

Der Beschwerdeführer erhob mit Schreiben vom 27.01.2012, eingelangt am 31.01.2012, gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 frist- und formgerecht Berufung und begehrte die Berücksichtigung der in diesem Rechtsmittel detailliert dargestellten Werbungskosten. Zur Begründung wurde sinngemäß ausgeführt:

Bei den 2009 erworbenen EDV-Waren (USB-Sticks, Farbscanner) sei kein Privatanteil auszuscheiden, weil diese Geräte ausschließlich beruflich verwendet würden. Beispielsweise benötige er den USB-Sticks zur Speicherung, Archivierung und zum Transport von Daten für seine wissenschaftlichen Arbeiten im Bereich der Forschung und Lehre. Der Datenaustausch direkt in Seminaren mit Studierenden oder bei Forschungsprojekten mit Kollegen erfolge größtenteils über USB-Sticks. Da es sich meist um große Datenmengen handle, biete sich ein Datenaustausch mittels E-Mail oder ftp-Diensten nicht an. Außerdem erfüllen die USB-Sticks eine sehr wichtige Backup-Funktion, da im Fall eines Datenverlustes von Schäden in nicht abschätzbarem Ausmaß ausgegangen werden müsse. Der Farbscanner diene ausschließlich dazu Grafiken, bzw. ganze Artikel aus wissenschaftlichen Publikationen (z.B. von Büchern) digitalisieren zu können. Er arbeite oft mit umfangreichen Farbdigrammen, weshalb zu deren exakter Darstell- und Interpretierbarkeit auch ein Farbscanner benötigt werde. Die ausschließlich berufliche Nutzung werde auch damit untermauert, dass ihm für private Zwecke zuhause eine Alternativgeräte (Drucker, Kopierer, Scanner u. Fax) zur Verfügung stehe.

Auch die 2008 erworbene externe Festplatte werde zu 100% beruflich verwendet. Von dem 2008 erworbenen PC (€ 699,99) habe er bereits einen Privatanteil von 42,8% ausgeschieden sodass sich ein sofort absetzbarer Betrag von € 399,83 ergebe. Bei den ebenfalls 2008 gekauften PC-Lautsprechern, dem Virenschutzprogramm und der Büro-Software räume er ein, dass auch ein Privatanteil von 40% auszuscheiden sei.

Die als Fachliteratur erklärten Wirtschaftsmagazine (Trend, Austria Börsebrief und der Börsenkurier) sowie die Fachzeitschrift für Software und Computertechnik (ct-Magazin) wurden vom FA nicht als Werbungskosten anerkannt.

Das Wirtschaftsmagazin Trend (Auflage ca. 95.000 Stück) sei ein monatlich erscheinendes Nachrichtenmagazin mit Ausrichtung auf Wirtschaft, Wirtschaftspolitik und Wissenschaft. Zentraler Bestandteil seien Berichte, Reportagen und Analysen über die österreichische und internationale Wirtschaft. Dieses Druckwerk liefere kapitalmarktrelevante Informationen zu österreichischen und internationalen Aktiengesellschaften. In seiner Dissertation befasse sich der Bf. mit der Messung von Unternehmensberichterstattungen. Der vom Trend jährlich publizierte Austrian Annual Report Award sei, als eine von mehreren Messmethoden, ebenfalls Bestandteil seiner Forschungsarbeit.

Der Börsenkurier (Auflage 11.500 Stk.) sei eine österreichische Wochenzeitung für Finanz und Wirtschaft und liefere kapitalmarktrelevanten Informationen zu börsennotierten Aktiengesellschaften. Er sei auch offizielles Organ des Interessenverbandes für Anleger und des Zentralverbandes Österreichischer Aktiengesellschaften.

Der Austria Börsenbrief (Auflage 5000 Stk.) ist ein wöchentlich erscheinendes Druckwerk und hat seinen Berichtschwerpunkt in unabhängigen Anlegerinformationen.

Schon auf Grund der eher geringen Auflage des Börsenkuriers und des Austria Börsenbriefes sei davon auszugehen, dass sich diese Zeitschriften nicht an die allgemeine Öffentlichkeit richten, sondern für einen sehr eingeschränkten Adressatenkreis bestimmt seien. Von einem allgemeinen Interesse für nicht in dieser Berufssparte tätigen Personen, könne diesbezüglich nicht ausgegangen werden. Bei seinem Dissertationsvorhaben beschäftige sich der Bf. mit der Messung des Berichterstattungsverhaltens von kapitalmarktorientierten Unternehmen in Österreich. Aus diesem Grunde seien die Informationen aus den beiden Periodikas für seine tägliche wissenschaftliche Arbeit unerlässlich. Auch in Anbetracht seiner Lehraufträge (z.B. Vorlesungen zum Value-& Business-Reporting oder zur freiwilligen Unternehmensberichterstattung) erscheine die Verwendung dieser Druckwerke überaus angebracht. Es liege daher eine ausschließlich beruflich veranlasste Verwendung von Fachliteratur vor. Dafür genüge es, wenn die Aufwendungen für die Zeitschriften an sich – ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte – geeignet seien, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Die Berufschancen des Bf. hätten sich durch die Verwendung dieser Fachliteratur zweifelsohne verbessert. Es könne auch nicht angenommen werden, dass diese angeführte spezielle Literatur von einem allgemeinen Interesse sei. Der Interesstenkreis sei auf Personen in der Wirtschaft mit Führungsverantwortung und Kapitalmarktbezug sowie Personen in kapitalmarktorientierten Forschungsbereichen eingeschränkt. Wenn Zeitschriften – wie in diesem Falle – in weit überwiegendem Ausmaß berufsspezifischen Aspekten dienen, könne eine allfällig mögliche, private Mitveranlassung nur mehr als völlig untergeordnet beurteilt werden und dürfe die Brücksichtigung dieser Werbungskosten nicht mit Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1Z 2 lit. a EStG verweigert werden.

Gemäß dem Arbeitsvertrag sei der Bf. zur regelmäßigen Fortbildung verpflichtet und habe an den von der Arbeitgeberin angeordneten Fortbildungsveranstaltungen unter Fortzahlung des

Entgeltet teilzunehmen. Zu dem von Freitag bis Samstag stattgefundenen Institutsausflug sei zu bemerken, dass dieser eine solche verpflichtende Fortbildungsveranstaltung gewesen sei. Vom Arbeitgeber sei aber eine individuelle Anreise vorgeschrieben worden. Aus diesem Grund sei der Bf. mit dem privaten Pkw ohne Kostenersatz angereist. Die Kosten der Nächtigung im Hotel habe jedoch der Dienstgeber getragen. An der Veranstaltung hätten nahezu alle Institutsmitarbeiter teilgenommen. Das Programm habe – wie ersichtlich sei – zum überwiegenden Teil aus wissenschaftlichen Tagesordnungspunkten (Fachvorträgen mit fachlicher Diskussion) bestanden. Wenn auch an den Tagesrändern eine gemeinsame Einnahme der Mahlzeiten und nichtwissenschaftliche Aktivitäten stattgefunden haben, könne deswegen nicht von einem Mischprogramm ausgegangen werden. Die fachspezifischen Themen hätten nämlich den allergrößten Teil der investierten Zeit ausgemacht. Nur in einem starkt eingegrenzten und somit vernachlässigbaren Ausmaß sei auch eine Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen vorgelegen. Der untergeordnete private Vorteil dieser Fortbildungsmaßnahme lässt sich vor allem dadurch begründen, dass gemeinsame Mahlzeiten (insb. Abendessen) nicht zur Gänze der privaten Sphäre zugerechnet werden könnten und gemeinsame Freizeitaktivitäten (Eisstockschießen, Spaziergänge) mitunter nicht mehr als zwei Stunden bei der gesamten Reise ausgemacht hätten.

Die berufliche Notwendigkeit der Teilnahme an dieser Veranstaltung könne daran ersehen werden, dass sowohl das Professorenkollegium als auch Assistenten und der akademische Mittelbau an der Veranstaltung teilgenommen und die Fachinhalte in exorbitantem Ausmaß überwogen hätten. Eine untrennbare Vermengung von privaten Freizeit- und Erholungsinteressen mit beruflichen Interessen (Mischprogramm), wie das FA angenommen habe, sei bei dem Institutsausflug nicht vorgelegen, weshalb die Abzugsfähigkeit des erklärten Kilometergeldes und Taggeldes gegeben sei.

Der Bf. habe im Jahr 2007 im Rahmen seines Doktoratsstudiums und seiner wissenschaftlichen Tätigkeit am Institut unter anderem an den nachstehenden Fortbildungsveranstaltungen, die auch an der Wirtschaftsuniversität Wien stattgefunden haben, teilgenommen:

Datum	Veranstaltung	Ort	Zeit	Gebühr	Fahrtstrecke	km	km-Satz	km-Geld	Dauer	Std-Satz	Taggeld	Gesamt
06.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	19:30-21:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
07.03.2007	SE Wissenschaftstheorie Vertiefung	WU, UZA I, Augasse 2-6	18:00-19:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	4,50	2,20	9,90	66,90
13.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	19:30-21:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
14.03.2007	SE Wissenschaftstheorie Vertiefung	WU, UZA I, Augasse 2-6	18:00-19:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	4,50	2,20	9,90	66,90
15.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	19:30-21:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
20.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	19:30-21:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
21.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	19:30-21:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
22.03.2007	SE Wissenschaftstheorie Vertiefung	WU, UZA I, Augasse 2-6	18:00-19:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	4,50	2,20	9,90	66,90
22.03.2007	IU Dialog Karrierepfade	WU, UZA IV, Nordbergstraße 15	18:00-20:00	0,00	E - Wien - E	0	0,38	0,00	2,00	2,20	4,40	4,40
22.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	20:00-22:00	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
27.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	19:30-21:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
28.03.2007	SE Wissenschaftstheorie Vertiefung	WU, UZA I, Augasse 2-6	18:00-19:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	4,50	2,20	9,90	66,90
29.03.2007	SE Wissenschaftstheorie	WU, UZA I, Augasse 2-6	20:00-22:00	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
21.04.2007	Wiener Bilanzrechtstage Tag 2	WU, UZA III, Althanstraße 39-45	09:00-13:00	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	7,00	2,20	15,40	72,40
02.05.2007	SE Quantitative Sozialforschung	WU, UZA I, Augasse 2-6	18:30-20:30	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00
09.06.2007	SE Quantitative Sozialforschung	Proksch-Institut, 1230 Wien	09:00-19:00	0,00	E - Wien - E	200	0,38	76,00	12,00	2,20	26,40	102,40
10.06.2007	SE Quantitative Sozialforschung	Proksch-Institut, 1230 Wien	09:00-19:00	0,00	E - Wien - E	200	0,38	76,00	12,00	2,20	26,40	102,40
04.07.2007	SE Quantitative Sozialforschung	WU, UZA I, Augasse 2-6	18:30-20:00	0,00	E - Wien - E	150	0,38	57,00	5,00	2,20	11,00	68,00

Zu diesem Zeitpunkt war der Bf. teilzeitbeschäftigt und habe eine regelmäßige Dienstzeit von 08:30 bis 12:30 Uhr gehabt. Er sei daher auch an Arbeitstagen nach Dienstende mit seinem

Pkw wieder nach Hause gefahren und am Abend wieder zu seiner Arbeitsstätte wegen der dort stattgefundenen Lehrveranstaltungen angereist. Da die angegebenen Veranstaltungen erst abends begonnen haben (6 x 18:00 Uhr, 5 x 19:30 Uhr, 2 x 20:00 Uhr) und manchmal auch an Wochenenden stattgefunden haben, sei er extra zum Zweck der Fortbildung gereist. Die erklärten Fahrtkosten auf Basis des Kilometergeldes und das Tagesgeld seien daher abzugsfähige Fortbildungskosten. Auf die einschlägige Entscheidung des UFS, 06.11.2003, RV/0875-W/02 werde verwiesen.

Es sei glaubwürdig, dass der Bf. – bei einer Zeitspanne von ca. 4 Stunden zwischen Arbeitsende und Kursbeginn – mit seinem Pkw von seiner Arbeitsstätte, in 1090 Wien, zu seinem 75 km entfernten Wohnsitz nach ***2*** (Fahrzeit ca. 1:05 Stunden) heimgefahren und anschließend für den Kursbesuch wieder zur Arbeitsstätte zurückfahren sei. Da er extra für die Fortbildungsveranstaltung zu seiner Arbeitsstätte gefahren sei, stünde ihm das Kilometergeld zu, weil die Abgeltungswirkung durch den Verkehrsabsetzbetrag und die Pendlerpauschale nicht zum Tragen käme (UFS, 27.02.2003, RV/1112-W/02).

Die in der obigen Tabelle angeführten Kosten von gesamt € 1.161,20 seien daher in vollem Umfang absetzbar.

Das Finanzamt (FA) hat im Vorlagebericht umfangreiche ergänzende Ausführungen zu den einzelnen strittigen Ausgabenposten vorgenommen und samt den bezugshabenden Verwaltungsakten das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat, an dessen Stelle das Bundesfinanzgericht getreten ist, zur Entscheidung vorgelegt.

Der dem Bf. zugestellte Vorlagebericht hat auch die Wirkung eines Vorhaltes.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO war die gegenständliche Berufung vom Bundesfinanzgericht wie eine Bescheidbeschwerde nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zu erledigen.

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt ist aktenkundig und liegt der Entscheidung zu Grunde. Soweit zu tatbestandsrelevanten Sachverhaltselementen widersprüchliche Beweise vorliegen, wird in der rechtlichen Beurteilung dargelegt, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zu welchem Beweisergebnis gelangt ist.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG auch in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 130 Abs. 3 B-VG).

1. Pendlerpauschale

Unstrittig ist, dass die Ausgaben des Bf. für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich die Voraussetzungen für die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km erfüllen.

Vom Bf. wurde jedoch doppelt die Pendlerpauschale geltend gemacht. Einerseits wurde durch Erklärung gegenüber dem Arbeitgeber sogleich bei der Lohnsteuer die Pendlerpauschale abgezogen und andererseits hat der Bf. nochmals in der Abgabenerklärung die Absetzung der Pendlerpauschale eingetragen.

Aus den Einkommensteuerbescheiden ist eindeutig ersichtlich, dass durch die Berücksichtigung der Pendlerpauschale beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemäß § 62 EStG auch die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Arbeitnehmerveranlagung bereits um diesen Abzugsposten vermindert ist. In den Einkommensteuerbescheiden werden nämlich automatisch die zu versteuernden Lohneinkünfte laut dem übermittelten Lohnzettel (Kennzahl 245) übernommen. Eine vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung abgezogene Pendlerpauschale darf daher nicht nochmals in der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten angegeben werden.

Jedoch ist bei der Veranlagung eine Korrektur der Pendlerpauschale durchzuführen, wenn vom Arbeitgeber ein unrichtiger Betrag in Abzug gebracht worden ist. Vom Bf. wurde der Abzug der Pendlerpauschale nicht nur doppelt begehrt, sondern es wurde 2007 und 2008 auch eine höhere Pendlerpauschale in der Einkommensteuererklärung angeführt als vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung berücksichtigt.

Im Veranlagungsjahr 2007 habe der Bf. auf die kleine Pendlerpauschale für Wegstecken über 60 km in Höhe von € 1.540,50 Anspruch, während vom Arbeitgeber nur € 1.450,85 in Abzug gebracht worden sind (Differenz € 89,65). 2008 stünde ihm eine Pendlerpauschale von € 1.796,25 zu, vom Arbeitgeber sind aber bloß € 1.735,50 berücksichtigt worden (Differenz € 60,75).

Die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km betrug gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG idF BGBl. 2005/115 vom 1.1.2007 bis 30.06.2007 € 1.467; das sind pro Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) € 112,25. Mit BGBl. 2007/24 wurde gemäß § 124b Z. 138 EStG mit Wirksamkeit vom 1.7.2007 diese Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b) auf € 1.614, bzw. pro Kalendermonat auf € 134,50 angehoben.

Daraus folgt, wenn für das gesamte Jahr Anspruch auf die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km bestanden hat, steht im Jahr 2007 der Betrag von € 1.540,50 zu.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Beträgt diese Wegstrecken mehr als 20 km und wird sie vom Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt, ist zur Abgeltung dieser Ausgaben zusätzlich eine Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, können für den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden. Eine Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß steht daher dann zu, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Die Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage, für Urlaubstage und für Karenzurlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher die Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume, keine Änderung ein.

Ist wegen Arbeitsbeginn oder Arbeitsende während eines Monats der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen ([§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#)), muss die Beurteilung, ob eine Pendlerpauschale zusteht, für jeden einzelnen Arbeitstag getroffen werden. Der Begriff des "Überwiegens" geht bei einem Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum ins Leere. In dem Kalendermonat des Arbeitsbeginns ist somit eine nach Tage aliquotierte Pendlerpauschale mit dem entsprechenden Betrag gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) anzusetzen (gem. § 66 Abs. 3 EStG 1/30 pro Anspruchstag).

Beim Bf. begann das Dienstverhältnis am Mittwoch, den 24.01.2007. Es stand ihm daher im Monat Jänner für die Tage der Beschäftigung einschließlich des arbeitsfreien Wochenendes – das waren somit 8 Tage - die kleine Pendlerpauschale in Höhe von 32,60 Euro ($1.467 / 360 \times 8$) zu. Das vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug für das Jahr 2007 berücksichtigte Pendlerpauschale in Höhe von € 1.450,85 trägt dem anteiligen Anspruch im Jänner Rechnung und wurde die Pendlerpauschale 2007 im gesetzlich richtigen Ausmaß in Abzug gebracht.

Für das Veranlagungsjahr 2008 betrage laut Erklärung des Bf. die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km € 1.796,25 (Monate 1-3 a`€ 134,50 und 4-12 a`154,75).

Gemäß § 124b Z. 146 EStG idF BGBl. 2008/85 wurde für Lohnzahlungszeiträume ab 30.6.2008 die Pendlerpauschale angehoben. Sie beträgt für die kleine Pendlerpauschale über 60 km € 1.857, statt bisher € 1.614. Daraus resultiert somit eine Pendlerpauschale für 2008 in Höhe von € 1.735,50, so wie sie vom Arbeitgeber berücksichtigt wurde ($6 \times a`€ 134,50$ u. $6 \times € 154,75$).

Im Jahr 2009 deckt sich der vom Bf. in der Abgabenerklärung eingetragene Betrag für die Pendlerpauschale (€ 1.857), mit dem vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung bereits

abgezogenen Pendlerpauschale. Wie schon hingewiesen, ist daher im Veranlagungsverfahren nicht noch einmal die Pendlerpauschale anzusetzen.

Das Mehrbegehren des Bf. hinsichtlich des Pendlerpauschales war daher nicht berechtigt.

2. Ausgaben für Wirtschaftsmagazine und EDV-Zeitschriften

Das FA hat 2007 die Ausgaben für das EDV-Magazin, ct-Magazin für Computertechnik, für das Wirtschaftsmagazin Trend und den Austria Börsebrief sowie 2008 und 2009 für das Wirtschaftsmagazin Trend, den Austria Börsebrief und den Börsekurier wegen Ausgaben der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.a EStG nicht zum Abzug zugelassen. Diese Bestimmung lautet:

*„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:
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.“*

Vom VwGH wird dazu in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Ausgaben für Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen (24.4.2014, 2011/15/0187). Das Lesen von Schriften mit allgemein interessierenden Inhalt stellt eine Beschäftigung dar, die einem Vorgang der persönlichen Bereicherung dient. Dabei hat die Abgrenzung von ausschließlich beruflich veranlassten Literaturanschaffungen von den – wegen des bestehenden Allgemeininteresses – nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung in einer typischerweise zu vermutenden Nutzung (typisierenden Betrachtungsweise) zu erfolgen (VwGH, 29.9.2004, [2000/13/0156](#), 25.11.2009, 2007/15/0260). Aufwendungen für den Bezug von Tageszeitungen und Wochenmagazinen sind idR nicht abzugsfähig (VwGH, 28.4.1987, [86/14/0169](#)). Bei Wirtschaftsmagazinen (z.B. Trend) versagt der VwGH idR die Abzugsfähigkeit (zum Trend eines Rechtsanwaltes, VwGH, 22.12.1980, [2001/79](#)).

Der Bf. war im Streitzeitraum noch ein im Doktoratsstudium befindlicher Universitätsassistent einer Wirtschaftsuniversität. Alle drei genannten Wirtschaftszeitschriften haben keinen ausschließlichen wirtschaftswissenschaftlichen Fachinhalt, sondern wenden sich an ein Wirtschafts- und Finanzthemen allgemein interessierendes Publikum. Diese Zeitschriften richten mit ihren Informationen auch gezielt an interessierte Privatanleger. Auch der Erwerb von zwei bis drei Wirtschaftszeitungen sind in Unternehmerhaushalten oder wirtschaftlich interessierten Haushalten nicht unüblich, sodass sich aus der Anzahl der Zeitschriften des Bf. keine ausschließlich berufliche Veranlassung für diesen Aufwand ergibt.

Die Ausgaben für die genannten Wirtschaftszeitschriften wurden genauso wie jene für die EDV-Zeitschrift (2007) wegen ihres allgemein interessierenden Inhaltes und der deshalb

typischerweise gegebenen privaten Mitveranlassung vom FA zu Recht den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung zugeordnet.

3. Privatanteil für EDV-Anschaffungen 2008 und 2009

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs (z.B. USB-Sticks, externe Festplatten, Drucker, Modem, Scanner, usw.) sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht (kein Aufteilungsverbot). Eine berufliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Arbeitnehmers ortsfest eingesetzt wird. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden. Dabei ist unter anderem zu berücksichtigen, ob das Gerät von anderen haushaltzugehörigen Familienangehörigen des Steuerpflichtigen mitverwendet werden kann oder inwieweit Internetanschlüsse vorhanden sind, für die keine ausschließliche berufliche Notwendigkeit besteht.

Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40% beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Der Bf. hat 2008 für die Aufstellung in seinem Haushalt einen PC mit diversen Zubehör (Lautsprecher, Virenschutzprogramm, externe Festplatte und Software) erworben. 2009 schaffte er dazu einen Farbscanner und USB-Sticks an.

Der Bf. erklärte, dass er den PC zu 57,2 % beruflich verwende (Privatanteil 42,8%). Den externen PC-Lautsprecher sowie das Virenschutzprogramm und die Facultas-Software nutze er zu 60% beruflich (Privatnutzung 40%). Die externe Festplatte und die USB-Sticks nutze er hingegen ausschließlich für berufliche Zwecke.

Wie der Bf. die erklärten beruflichen und privaten Nutzungsanteile an dem im Haushalt befindlichen PC und den Elektronikgeräten ermittelt hat und worauf sich seine Angabe gründe, wurde vom ihm nicht dargelegt. Schon gar nicht würde über die bloße Möglichkeit einer beruflichen Verwendung hinaus ein bestimmtes berufliches Nutzungsausmaß in einem überzeugenden Maße wahrscheinlich gemacht.

Gänzlich ungeklärt blieb außerdem, weshalb der Bf. für seine Berufsausübung oder sein Doktoratsstudium überhaupt in einem relevanten Ausmaß einen PC-Lautsprecher (ein musikfähiges Aktiv-Soundsystem 5.1.) benötigt. Auch externe Speichermedien (insbesondere externe Festplatten) finden nach allgemeiner Lebenserfahrung regelmäßig auch eine private Nutzung (z.B. Speicherung privater Bild- und Videodateien). Ein Nachweis oder zumindest eine Glaubhaftmachung einer ausschließlichen beruflichen Nutzung ist vom Bf. nicht erbracht worden.

Im Haushalt des Bf. wohnt noch seine Gattin, bei der ebenfalls eine Privatnutzung und u.U. auch berufliche Nutzung der EDV anzunehmen ist. Der Haushalt des Bf. verfügt über Internet, sodass über dieses Medium erfahrungsgemäß meist eine breitere private PC-Nutzung erfolgt. Vom Bf. selbst wird ein 50%iger Privatanteil bei der Internetnutzung erklärt. Der Bf. hat an seiner Arbeitsstätte zudem einen vollausgestatteten PC-Büroarbeitsplatz.

Auf dieser Grundlage kann eine den Bf. benachteiligende Schätzung durch die Abgabenbehörde nicht erkannt werden, wenn bei sämtlichen EDV-Anschaffungen 2008 und 2009 von einem 40%igen Privatanteil ausgegangen wurde.

Da es sich bei dem in der ersten Jahreshälfte 2008 um € 699,99 erworbenen PC um kein geringwertiges Wirtschaftsgut gemäß § 13 EStG handelt, waren die Anschaffungskosten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer – die mit 3 Jahre angenommen wurden – abzusetzen. Daraus ergibt sich für den PC folgende Berechnung der Jahres-AfA 2008-2010:
Anschaffungskosten € 700 / 3 Jahre Nutzungsdauer = 233,33` - 40% Privatanteil = AfA € 140.

Für die übrigen EDV-Anschaffungen 2008 ergeben sich auf Grund der Schätzung einer 40%igen Privatnutzung Werbungskosten von € 129,55 (Berechnung: Lautsprecher € 39,99 + F-Software € 9,99 + ex. Festplatte € 99,99 + Virenschutz-Software € 65,95 = AK gesamt € 215,92 – 40% PA = Werbungskosten/EDV-Arbeitsmittel € 129,55). Die gesamten erklärten Werbungskosten für EDV-Arbeitsmittel 2008 waren daher von € 599,99 um € 330,62 auf € 269,55 zu verringern.

Im Jahr 2009 waren aus dem gleichen Grund von den EDV-Arbeitsmittel (€ 206,42) ein 40%iger Privatanteil (€ 88,56) auszuscheiden und die Werbungskosten um die AfA 2009 für den PC (€ 140) zu erhöhen. Die Werbungskosten EDV-Arbeitsmittel 2009 betragen somit insgesamt € 263,85 (Hinzurechnung € 57,43).

4. Schätzung der beruflichen Nutzung des privaten Internets und Mobiltelefons

Von Bf. wurden die Kosten für das private Internet an seinem Wohnsitz sowie für sein Mobiltelefon in den Jahren 2007 bis 2009 zu 50% als beruflich veranlasst erklärt.

Vom Finanzamt wurden im Schätzungswege 30% der Internetkosten und 20% der privaten Handykosten als Werbungskosten anerkannt. In den Berufungen wurden vom Bf. dagegen keine Einwendungen erhoben.

Der Bf. hat auch keine substantiierten Ausführungen vorgenommen, wofür im Einzelnen und in welchem Umfang er den privaten Internetanschluss und sein Mobiltelefon für berufliche Zwecke nutzt. Beim Berufsbild eines Universitätsassistenten mag eine fallweise berufliche Verwendung des privaten Internets und die Vornahme beruflicher Anrufe mit dem privaten Mobiltelefon vorkommen, ist aber für diese Berufsausübung nicht typisch. Realistisch erscheint auch die Schätzung der Abgabenbehörde, dass die für Berufs- und Fortbildungszwecke erfolgte private Internetnutzung größer ist als der kostenpflichtige private Handyeinsatz.

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Telefongebühren unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot (auch nicht die Grundgebühr). Verwendet der Dienstnehmer das eigene Telefon, so sind die Telefongebühren hinsichtlich des beruflich veranlassten Teils absetzbar. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat sie im Schätzungsweg zu erfolgen (vgl. VwGH 29.6.1995, [93/15/0104](#)).

Ebenso sind Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses als Werbungskosten absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen.

Die Schätzung der beruflich veranlassten privaten Mobiltelefon- und Internetkosten in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden steht mit der allgemeinen Lebenserfahrung und dem Berufsbild des Bf. im Einklang und wird vom BFG auf dieser Grundlage als plausibel erachtet.

5. Institutsausflug nach Bad Aussee im Jänner 2008

Das Universitätsinstitut, in dem der Bf. beschäftigt war, veranstaltete von Freitag, den 18.1. bis Samstag, 19.01.2008 einen Abteilungsbetriebsausflug mit Aufenthalt in einem 4-Sterne-Wellness-Hotel in schöner Panoramalage in Bad Aussee. Das Hotel verfügt über einen 2400 m² großen Spa-Bereich und bietet unter anderem eine regionale, gesundheitsbewusste Gourmetküche. Vor der Tür verläuft eine Langlaufloipe und die Schipiste befindet sich in 15-minütiger Entfernung.

Der Institutsausflug enthielt auch einen fachlichen Programmpunkt. Am Anreisetage trafen sich die Institutsmitarbeiter für 15:00 bis 18:30 Uhr im Seminarraum des Hotels. Drei Kollegen (A,B,C) referierten über ihre Forschungsarbeit (z.B. Dissertation) mit anschließender Diskussion.

Als zweiter Programmpunkt dieses Tages war um 19:30 Uhr eine gemeinsame Busfahrt zur „urigen Gh“ auf den B. in Bad Mitterndorf zum gemeinsamen Abendessen vorgesehen. Für den nächsten Tag, Samstag, waren um 10:00 Uhr Eisstockschießen und um 12:00 Uhr ein gemeinsames Mittagessen die Programminhalte. Der Nachmittag stand den Teilnehmern zur

freien Gestaltung zur Verfügung, wobei im Programm Langlaufen, Schifahren oder Wellness in der Hotelanlage vorgeschlagen wurden. Das Veranstaltungsprogramm enthielt auch den Kleidungshinweis „sportlich“. Die Abreise stand wie die Anreise im individuellen Belieben der Teilnehmer.

Der Bf. hat betreffend diese Veranstaltung lediglich die E-Mail vom 14.1.2008, ohne den dazugehörigen Anhang, der die Teilnehmerliste mit der Zimmerbelegung enthielt, der Abgabenbehörde übermittelt. Zudem hat er noch das Programm dieser Institutsveranstaltung vorgelegt. Damit wurde vom Bf. aber - entgegen dem behördlichen Vorhalteverlangen - nicht nachgewiesen, ob er tatsächlich an diesem Betriebsevent teilgenommen hat, ob allenfalls auch Begleitpersonen, insb. Ehegatten, teilnahmeberechtigt waren sowie wann und wie er an- und abgereist ist (Selbstfahrer oder Mitfahrer) und wer die Hotelunterkunft, die Bewirtung, den Ausflug und die Freizeitaktivitäten bezahlt hat. Fahrtenbuch, Tankrechnung, Hotelrechnung und andere erforderliche Reisebelege wurden dem FA vom Bf. nicht zur Kenntnis gebracht.

Es handelte sich –was in der rechtlichen Natur eines solchen Ausfluges liegt - um keine Dienstreise, weil den teilnehmenden Bundesbediensteten (konkret dem Bf.) vom Arbeitgeber keine Reisekostenersätze gemäß § 26 Z. 4 EStG i.V.m. der Reisegebührevorschrift geleistet worden sind. Es lag somit entgegen der Behauptung des Bf. keine vom Dienstgeber angeordnete auswärtige Dienstverrichtung vor, weil in diesem Fall ein gesetzlicher Anspruch auf Ersatz von Reisekosten bestanden hätte.

Vom Bf. wurden Kilometergelder für die An- und Abreise mit seinem Pkw (€ 281,2) und das volle Tagesgeld für zwei Tage (€ 52,80) als Werbungskosten beansprucht, weil es sich um eine ausschließlich beruflich veranlasste Fortbildungsreise mit völlig untergeordneten Aktivitäten der Lebensführung an den Tagesrändern gehandelt habe. Beweise die diese, dem Ausflugsprogramm widersprechenden, Behauptungen stützen würden, legte der Bf. nicht vor.

Das Finanzamt hat den, auch einen Fachinhalt einschließenden, zweitägigen Betriebsausflug des Universitätsinstituts nach den vom VwGH in seiner Rechtsprechung entwickelten steuerrechtlichen Kriterien für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen von Studien-, Kongress- und touristischen Geschäftsreisen beurteilt. Auf Grund der durchgeführten Ermittlungen (Vorhalt) gelangte die Behörde zu dem Beweisergebnis, dass die Reise ein untrennbar vermengendes Mischprogramm von privaten Erholungs- und Freizeitinteressen mit beruflichen Interessen aufweise, weshalb die Ausgaben unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

Ob eine Reise ausschließlich beruflich veranlasst ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage (vgl. VwGH 28.10.2009, [2005/15/0062](#)).

Zur steuerlichen Anerkennung von Bildungs- und Kongressreisen sowie touristischen Geschäftsreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) seien, außer es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemeine interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der gegenständliche Betriebsausflug erfüllt nicht diese Anforderung, weil er nur einen einzigen ausschließlich berufsspezifischen Programmpunkt am ersten Reisetag enthielt und das zeitliche Ausmaß dieses Bildungsinhaltes von dreieinhalb Stunden wesentlich unter einer Normalarbeitszeit lag. Auch bei einer etwas längeren Anreise beginnen ausschließlich fortbildungsorientierte Veranstaltungen üblicher Weise bereits vormittags und weisen eine an einen Normalarbeitstag ausgerichtete Dauer (6 Stunden) auf. Im Falle des Institutsausfluges ist der geringe Fachteil von 15:00 bis 18:30 Uhr aber bloß ein dazu passender Kontra- und Nebenpunkt zu den gemeinsamen Freizeit- und Sportaktivitäten. Offenkundiges Ziel dieses Betriebsausfluges war nämlich nicht die Fortbildung oder Berufsausübung der Teilnehmer, sondern die Förderung der Mitarbeitermotivation und des Betriebsklimas sowie die Stärkung des Teamgeistes und der Teambindung.

Auch eine frei gestaltbare Anreise in eine beliebte Tourismusregion gestattet relevante Erlebnismöglichkeiten der privaten Lebensführung (z.B. Wahl einer Panoramafahrtstrecke, bei früher Anreise eine vorgeschaltete Sport- oder Wellnessausübung und ein gediegener

Restaurantbesuch) sodass es sich auch bei dieser Reisetätigkeit um keine Arbeitsverrichtung handelt.

Lassen sich bei Studien- oder Kongressreisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen, ist eine Aufteilung bzw. Zuordnung von Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgeldern vorzunehmen.

Ist die Reise hingegen durch ein Programm geprägt, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt (Mischprogramm), liegt keine berufliche Veranlassung vor. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten an (zB Teilnahmegebühren für Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von Kongressunterlagen), so sind diese Kosten jedoch abzugsfähig.

Die gegenständliche Betriebsveranstaltung enthält am zweiten Reisetag ausschließlich ein privaten Interessen dienendes Ausflugsprogramm. Das dreieinhalbstündige Fachprogramm des ersten Reisetages hat gegenüber den Aktivitäten der allgemeinen Lebensführung keinen hinreichenden Tagesanteil. Insgesamt bilden bei diesem Institutsausflug die privaten Erholungsinteressen mit den beruflichen Interessen eine untrennbare Gemengelage (ein Mischprogramm, vgl. VwGH, 28.2.2012, [2009/15/0183](#)).

Dass eine Reise aus der beruflichen Sicht eines Abgabepflichtigen von ganz besonderem Interesse ist und für seine Berufstätigkeit von Nutzen sein könnte, genügt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, um sie als durch den Beruf veranlasst erscheinen zu lassen (VwGH 28.10.2009, [2005/15/0062](#)).

Von der Abgabenbehörde wurde dem Bf. zu Recht der Abzug von Kilometergeld und Diäten für die Teilnahme an dieser Betriebsveranstaltung im Gesamtbetrag von € 334 versagt.

Anzumerken ist, dass Zuwendungen an Mitarbeitern durch Teilnahme an betrieblichen Freizeit- und Vergnügungsveranstaltungen nur im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z. 14 EStG von der Einkommensteuerpflicht befreit sind. Dies setzt jedenfalls bei einem Abteilungsbetriebsausflug voraus, dass für alle Abteilungsmitarbeiter die Teilnahme möglich ist. Wird die Teilnahme auf einen Mitarbeiterkreis weiter eingeschränkt (z.B. nur wissenschaftliches Institutspersonal), sind die Tatbestandsvoraussetzungen für diese Steuerbefreiung nicht mehr gegeben (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 3 Tz. 217). Dieser Aspekt mag unter Umständen, neben anderen Überlegungen, mit ein Grund für die Aufnahme eines zeitlich eindeutig untergeordneten Fachteiles in einen Betriebsausflug gewesen sein.

Die Frage eines geldwerten Vorteiles aus dem Dienstverhältnis wurde im Veranlagungsverfahren nicht behandelt und daher ist der Sachverhalt dazu nicht bekannt. Im Hinblick auf die eingetretene Verfahrensdauer und die relativ geringe Höhe allfälliger steuerpflichtiger Sachzuwendungen erfolgt vom BFG deshalb dazu keine Feststellung.

6. Kilometergeld und Tagesgeld für Fortbildungsveranstaltungen an der Arbeitsstätte (WU)

Der Bf. macht im Jahr 2007 für die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen an seiner Arbeitsstätte, die nach Arbeitsende zwischen 18:00 Uhr und 20:00 Uhr begannen, Kilometergeld und Tagesgelder geltend. In der Berufung gegen den ESt-Bescheid 2007 (siehe Tabelle Seite 6) sind diese Reisen zu Fortbildungsveranstaltungen an der WU aufgelistet und werden dafür insgesamt Werbungskosten von € 956,40 vom Bf. beansprucht.

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG sind auch Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Nicht in Streit gezogen wurde, dass es sich beim Besuch dieser Lehrveranstaltungen des Bf. an der WU um solche Fortbildungsveranstaltungen handelt. Auch bei einer Fortbildung kommt der Abzug von Reisekosten (Kilometergeld) und Tagesgelder für Verpflegungsmehraufwand nur dann in Betracht, wenn sie nicht durch die speziellen Regelungen des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG und § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG ausgeschlossen sind.

a) Kilometergeld

Als Werbungskosten der Fortbildung kommen neben den unmittelbaren Kosten, wie Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, usw. auch Fahrtkosten zur Fortbildungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang, gegebenenfalls in Form von Kilometergeldern, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind, sowie Tagesgelder (Diäten), sofern eine Reise i. S. d. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) vorliegt, in Betracht (BFG, 07.03.2019, [RV/7103261/2013](#)).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Fahrtkosten zur Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte sind zwar im tatsächlichen Ausmaß abzusetzen, aber nur insoweit als diese Ausgaben nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale kraft Gesetz als berücksichtigt gelten.

Der Wortlaut und der Zweck dieser Bestimmung ist eindeutig. Daraus folgt, dass die Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages, bzw. eines Pendlerpauschales alle Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung erfasst. Für Reisen auf dieser Wegstrecke sind sämtliche Fahrtkosten mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale in Bausch und Bogen berücksichtigt und es können daher keine weiteren Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies ist auch unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung aus beruflichen oder anderen steuerlich relevanten Gründen

sogar mehrmals an einem Tag zurücklegen muss oder wegen Mehrleistungen oder beruflicher Fortbildung an arbeitsfreien Tagen (z.B. Wochenenden) von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Erfolgt die Fortbildung an der Arbeitsstätte können auch bei gesonderten Fahrten keine Fahrtkosten abgesetzt werden, weil der gesamte Aufwand, der einem Steuerpflichtigen für Fahren auf der Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung entsteht, bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale zur Gänze mit einem Pauschbetrag steuerlich berücksichtigt ist.

Die vom Bf. ins Treffen geführten Entscheidungen des BFG und VwGH betreffen anders gelagerte Sachverhalte, in denen bei der Fahrt zur Fortbildungsstätte nicht die Arbeitsstätte aufgesucht wurde (vgl. VwGH 28.03.2000, [97/14/0103](#); sowie UFS, 27.02.2003, [RV/1112-W/02](#)).

Abgesehen von dieser einhelligen Rechtslage, ist die Behauptung des Bf. nicht glaubwürdig, er sei nach Arbeitsende für eine Aufenthaltsdauer an seiner Wohnung von ca. 1 bis 3 Stunden rund 75 km (ca. 70 Min. Fahrzeit) heimgefahren, um dann wieder für die Fortbildungsveranstaltung zur Arbeitsstätte zurückzufahren. Der Bf. hat auch weder einen plausiblen Grund für ein derart ungewöhnliches Verhalten dargelegt, noch hat er die behaupteten Fahrten mit seinem Pkw durch ein Fahrtenbuch oder auf andere geeignete Weise nachgewiesen.

Der Begriff der Arbeitsstätte ist größer als der des Arbeitsplatzes und umfasst im Falle des Bf. das gesamte Betriebsgelände der WU. Die Arbeitsstätte des Bf. befand sich in der Wiener Innenstadt (9. Bezirk, innerhalb des Gürtels), sodass auf Grund der dort bestehenden Flächenkurzparkzonen ein Dauerparken nur auf einem angemieteten oder vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Parkplatz möglich war. Ob der Bf. überhaupt über eine Parkmöglichkeit bei seiner Arbeitsstätte verfügte, hat er ebenfalls im Rahmen seiner Nachweispflicht nicht dargetan.

b) Verpflegungsmehraufwand (Tagesgeld)

Die Berücksichtigung von Taggeld (Diäten) für die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen setzt voraus, dass der Bf. eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG ausgeführt hat (z.B. VwGH, 22.11.2006, [2004/15/0130](#)).

Eine Reise nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG (wie auch iSd [§ 4 Abs 5 EStG 1988](#)) liegt nur vor, wenn eine Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit von zumindest etwa 25 km erreicht wird (vgl. Hofstätter/Reichel, [§ 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988](#) Tz 2; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 81). Fahrten im sogenannten Nahebereich von rund 25 km um den Tätigkeitsmittelpunkt führen somit nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht zur Anerkennung eines Tagessatzes.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Die die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind. Bei längerer oder wiederholter Tätigkeit an einem Ort, hat der Steuerpflichtige hingegen ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie in den Einsatzorten kennen zu lernen und befindet sich daher in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Hauses verpflegen muss; daher ist in diesem Fall eine steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand im Wege von Tagesgeldern nicht mehr gerechtfertigt (siehe ua Doralt, EStG 13, § 16 Tz 172).

Berufliche Verrichtungen oder Fortbildungsmaßnahmen im Nahebereich der Arbeitsstätte – also wenn keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG vorliegt – berechtigen nicht zur Geltendmachung von Taggeld (Diäten), weil typischer Weise ein steuerlicher Verpflegungsmehraufwand nicht vorliegt.

Abgesehen davon, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen (vgl. VwGH 28.01.1997, [95/14/0156](#), VwGH 30.10.2001, [95/14/0013](#), 07.10.2003, 2000/15/0151), dass einem Steuerpflichtigen keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn es sich um eintägige Reisen (ohne Nächtigungserfordernis) handelt. In diesen Erkenntnissen kommt zum Ausdruck, dass die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages erst durch eine Reise überschritten werden, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. (Doralt, EStG13 § 16 Rz 197, BFG vom 17.04.2015, RV/3100881/2014, vom 22.03.2014, RV/3100366/2012).

Es sind daher für die behaupteten Fahrten nach Arbeitsende von der Wohnung zur Arbeitsstätte für Zwecke der beruflichen Fortbildung weder die erklärten Fahrtkosten (Kilometergeld) noch die geltend gemachten Tagesgelder (Diäten) in Abzug zu bringen.

7. Kilometergeld und Tagesgeld für eintägige Fortbildungen in Wien

Der Bf. hat in den Streitjahren für folgende eintägige Tagungen Tagesgelder und Kilometergeld geltend gemacht:

2007: C--Tagung in 1010 Wien (BMJ) und Sozialforschung in 1230 Wien (Proksch-Institut),
 2008: C--Tagung in 1030 Wien (BMF),
 2009: Schulung in 1010 Wien (D.) und C--Tagung in 1030 Wien (BMF)

In der Berufung stimmte der Bf. der Ansicht der Abgabenbehörde ausdrücklich zu, das Kilometergeld nur für die Wegstrecken zwischen der Arbeitsstätte und den Veranstaltungsort zu berücksichtigen ist. Hinsichtlich dieses Themas besteht somit zwischen Bf. und Abgabenbehörde Übereinstimmung und wurde diesbezüglich auch keine Bescheidänderung begehrt.

Dennoch ist mit Hinweis auf die vorstehenden Ausführungen zur Rechtsprechung des BFG und VwGH anzumerken, dass für derartige eintägige Reisen und teilweise auch Reisen im Nahebereich der Arbeitsstätte keine Tagesgelder zustehen, weil dem Steuerpflichtigen bei diesen auswärtigen Verrichtungen in typisierender Betrachtungsweise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht.

Zu den behaupteten Fahrtkosten (Kilometergeld) für Fahrten mit dem eigenen Pkw zu den im Stadtzentrum gelegenen Veranstaltungsorten wird angemerkt, dass diese nicht wie abverlangt durch ein Fahrtenbuch oder auf andere geeignete Weise nachgewiesen wurden. Ein Dauerparken ist in der Wiener Innenstadt nicht möglich und der Bf. hätte die erworbenen entgeltlichen Parkberechtigungen (z.B. Tiefgaragenparkplatz) als Beweis vorzulegen gehabt. Vom BFG werden auf Grund der Beweislage und des nach der Lebenserfahrung Üblichen und Wahrscheinlichen diese behaupteten Fahrten mit dem Pkw zu den innerstädtischen Veranstaltungsorten für nicht glaubwürdig erachtet.

Im Hinblick auf die geringfügige Auswirkung erfolgt aus Gründen der Verwaltungsökonomie keine Abänderung der Bemessungsgrundlage.

8. Zusammenfassung

In der nachstehenden Tabelle sind die einzelnen Beträge der nicht abzugsfähigen Aufwendungen, bzw. die nicht als Werbungskosten anerkannten Ausgaben unter Bezug auf die jeweilige Begründung (Punkt 1 bis Punkt 7) aufgegliedert.

	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
erklärte WK	3.673,87	4.428,32	3.549,54
- 2. erkl. Pendlerpauschale, Pkt. 1	89,65	1.796,25	1.857,00
erkl. WK ohne PP	3.584,22	2.632,07	1.692,54
Fachliteratur, Pkt. 2	265,10	372,70	-355,80
EDV-Privatanteil u. PC-AfA, Pkt. 3	-	330,62	+ 57,43
Handy/erh. Privatanteil, Pkt. 4	56,87	68,96	93,44

Internet/erh. Privatanteil, Pkt. 4	62,59	47,76	47,76
Institutionsausflug 2008, Pkt. 5	-	334,00	-
Reisekosten/Fortbildung Pkt. 6 u. Pkt. 7	852,54	16,20	55,22
WK lt. angef. Bescheid und BFG gesamt	2.347,12	1.461,83	1.197,75

9. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)). Im gegenständlichen Fall war folgte die Lösung der zu behandelnden Rechtsfragen im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Die Schätzung des Ausmaßes privater und betrieblicher Nutzung von EDV, Mobiltelefon und Internet sowie der tatsächlichen Durchführung von Reisen sind Tatsachenfragen, die nicht Gegenstand einer Revision sein können. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 3. September 2020