

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 9. April 2013 gegen den Bescheid des FA Baden Mödling vom 21. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer 2011, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, zu Recht erkannt:

I. 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.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.), welcher als Bauingenieur (Bauplanung und Bauaufsicht) tätig ist, reichte am 22.10.2012 seine Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2011 ein. In der Erklärung wurden folgende Werbungskosten beantragt:

|               |   |          |        |
|---------------|---|----------|--------|
| Arbeitsmittel | € | 1.640,00 | KZ 719 |
|---------------|---|----------|--------|

|                                                   |   |          |        |
|---------------------------------------------------|---|----------|--------|
| Fachliteratur                                     | € | 630,00   | KZ 720 |
| Reisekosten                                       | € | 1.180,00 | KZ 721 |
| Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten | € | 680,00   | KZ 722 |
| Sonstige Werbungskosten                           | € | 1.680,00 | KZ 724 |

Weiters beantragte der Bf. ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.476,00 sowie die Berücksichtigung von Krankheitskosten in Höhe von € 1.150,00 und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 660,00.

Im Zuge der Bearbeitung der Erklärung wurde dem Bf. am 12.11.2012 ein Ersuchen um Ergänzung übermittelt und der Bf. gebeten, eine Aufstellung sowie die Belege betreffend Werbungskosten vorzulegen. Weiters wurde der Bf. aufgefordert anzugeben in welchem Zusammenhang diese Ausgaben mit der beruflichen Tätigkeit stehen, ob vom Arbeitgeber steuerfreie Ersätze geleistet wurden und wenn ja, in welcher Höhe.

Im Schreiben vom 19.11.2012 erklärte der Bf. keine steuerfreien Ersatzleistungen durch den Arbeitgeber erhalten zu haben und es sei nur schwerlich möglich eine Aufstellung von Belegen vorzulegen, da die Beträge gerade für Arbeitszimmeranschaffungen (Möbel, Hardware, Software-Programme) zumeist per Bankeinzug beglichen wurden. Der Bf. berief sich auf das Bankgeheimnis und den Datenschutz, welcher gesetzlich geregelt sei.

Am 7.12.2012 wurde nochmals ein Vorhalt an den Bf. übersendet, indem dieser ersucht wurde eine genaue Aufstellung über die beantragten Ausgaben vorzulegen. Es wurden die Beträge wie folgt aufgelistet:

|                              |   |          |
|------------------------------|---|----------|
| Arbeitsmittel                | € | 1.640,00 |
| Fachliteratur                | € | 630,00   |
| Reisekosten                  | € | 1.180,00 |
| Aus-/Fortbildungskosten      | € | 680,00   |
| Sonstige Werbungskosten      | € | 1.680,00 |
| Krankheitskosten             | € | 1.150,00 |
| außergewöhnliche Belastungen | € | 660,00   |

Hinsichtlich der Fachliteratur wurde der Bf. gebeten Titel und Autor bekanntzugeben.

Für die Reisekosten wurde er um Vorlage des Fahrtenbuches oder anderer Aufstellungen, aus denen die beantragten Aufwendungen hergeleitet werden können, ersucht.

Betreffend die Ausbildungskosten (€ 680,00) wurde der Bf. aufgefordert zu berichten um welche Fortbildungsmaßnahmen es sich dabei gehandelt habe und in welchem Zusammenhang diese mit seiner beruflichen Tätigkeit stehen.

In Bezug auf das Pendlerpauschale wurde der Bf. ersucht die genaue Adresse des Wohnortes und des Dienstortes sowie die Entfernung der beiden voneinander (km) und die Anzahl der Fahrten auf dieser Strecke pro Woche bekanntzugeben. Weiters wurde um Übermittlung der Dienstzeiten gebeten. Der Bf. wurde darauf hingewiesen, dass sollte innerhalb der Frist keine Aufstellung vorgelegt und keine Belege übermittelt werden, keine Ausgaben anerkannt werden könnten.

Der Bf. brachte am 14.12.2012 eine Beschwerde bei der damaligen Bundesfinanzministerin ein bzw sendete seine Beanwortung an den Vorstand des Finanzamtes, beschwerte sich über das Vorgehen der Behörde und ersuchte um Klärung. In diesem Antwortschreiben führte der Bf. wie folgt aus:

*„Bei der Arbeitnehmerveranlagung wurde genau aufgeführt welche Tätigkeit ausgeübt wird und warum welche Aufwendungen zwingend notwendig waren.*

*(ich bin als ÖBA - z. B. Am Vienna Airport, ÖBA auf Baustellen der BIG in Wien und Niederösterreich eingesetzt)*

*Hier werden Fahrten zu den Baustellen und zu den einzelnen Architekturbüros (welche auf Österreich verteilt sind) notwendig, auch an Wochenenden.*

*Diese Fahrten werden nur zu 50 % vom Arbeitgeber abgegolten (einfache Fahrt) wobei bei der Gutschrift des Kilometergeldes weiter Steuern abgezogen werden.*

*D.H. Ich bezahle mein Fahrzeug, mit allen Unterhaltungskosten, bezahle den Treibstoff und bekomme dann von den 0,42 € Kilometergeld bei der Gehaltsabrechnung nochmals Steuer abgezogen. Und jetzt wird es kritisch, für den Anteil an gefahren Kilometern welcher nicht ersetzt wurde soll ich möglichst ein Fahrtenbuch führen. Gut werde ich ab 2013 tun.*

|                       |          |
|-----------------------|----------|
| 26 x Vienna Airport   | 1.357 km |
| 31 x Wien / Wollzeile | 2.230 km |
| 18 x Wr. Neustadt     | 1.454 km |

|                                                 |          |
|-------------------------------------------------|----------|
| 16 x Korneuburg                                 | 1.564 km |
| 21 x Wien / Leidesdorfgasse<br>Sieveringer Str. | 1.604 km |
| 58 x Eisenstadt                                 | 2.407 km |
| 28 x Wien 1080                                  | 910 km   |

*Dienstzeiten. Als ÖBA / Bauleitung / Bautechnik - gibt es keine Dienstzeiten hier muss man immer und das meist 70 Std. in der Woche arbeiten.*

*Fachliteratur: Oliver Ofzen: Abwicklung von BV / Kalkulations Beschwerden 4 x 45,79 Netto*

*Wolfram Loehs: Baumanagment 1 x 36,00 Netto*

*Schlüssel: Aluminium lx 231,78 Netto*

*Klaus Jürgen Schieder: Formeln für Vorbemassung*

*Formel Nachkalkulation*

*Formeln Statik Nachberechnung Kosten*

*Formeln Regiekostenermittlung*

*4 x 35,51 Netto -*

*Thomas Hildebrandt: Abnahme von BV / Leistungen*

*Protokollführung Öffentliche Auftraggeber*

*3 x 45,74 Netto -*

*Phillipp Meuser: Barrierefreies Bauen / Eu-Normen / Ö-Normen*

*2 x 72,90 Netto*

*Fortbildung: Fa. Dehn-Blitzschutz 5 Tage / Reise nach Deutschland 1.182 km -;*

*Fa. Wienerberger / Fachvortrag Planblock 2 Tage / Reise nach Deutschland 1.468 km*

*Fa. Creton / Fachvortrag /3 Tage / Reise nach Deutschland 1.567 km*

*Die Weiterbildungen habe ich im Eigeninteresse geleistet / diese erstattet kein Arbeitgeber.  
Reisekosten 1.180,00 € / Kurskosten 680,00 €*

*Pendlerpauschale: es gibt bei meiner Tätigkeit keine festen Fahrten zum Arbeitsplatz und zurück. Morgens Start zu Hause - Fahrt auf Baustelle / Fahrt zurück -arbeiten im Arbeitszimmer weiter Fahrt zum Büro (Arbeitgeber) Fahrt auf weitere Baustelle - zwischendurch Fahrt zum Arbeitszimmer um weitere Pläne zu erarbeiten etc.*

*Wie bitte soll das für den / die Sachbearbeiter dargestellt werden .... ?*

*Arbeitsmittel: hier entfallen Jährlich Kosten für PC-Programme welche ergänzt / oder der Leasingvertrag verlängert wird (verbunden mit Kosten)*

*Oder es wird eine Rechnung abgebucht vom Konto weil der Programmanbieter neuere Software zur Verfügung gestellt hat - was im Rahmen der technischen Entwicklung notwendig wurde ...*

*Das Programm AUTO-CAD kostet 3.480,00 € jährliche Kosten betragen 386,00 €*

|             |            |          |
|-------------|------------|----------|
| ARCON       | 2.680,00 € | 345,00 € |
| NEMETHSCHEK | 6.380,00 € | 415,00 € |

*Wie bitte soll ich diese Kosten verrechnen, wenn schon Fachliteratur als fragwürdig erscheint.*

*Arbeitsmittel: Ja zwingend ist Arbeitskleidung / Schutzausrüstung wieso wird hier wieder die Frage nach dem warum gestellt.*

*Lasermessgerät - Linearmessgerät Kosten 1.469,00 € das erstattet ebenfalls kein Arbeitgeber, ist aber für korrektes arbeiten notwendig.*

*Arbeitszimmer: Hier stehen meine Rechner welche unabdingbar sind für meine Arbeit – die aufgeführte Software und auch Hardware welche fast jährlich zur Ergänzung angeschafft werden muss habe ich nicht vollständig aufgeführt. Für das Jahr 2011 habe ich den notwendigen A3 Drucker und A3 Scanner angeführt - das Vorgängermodell hat den Dienst eingestellt.*

*Kosten für Energie / Heizung Strom - hier laufen ständig zwei Großrechner und ein Server, wie bitte sollen diese Kosten berechnet werden?*

*Zu meinen / unseren Haushalt gehören VIER ( 4) Kinder diese benötigen ebenfalls Hardware und Software ( da sie die AHS besuchen) diese Rechner sind unabhängig von den Rechnern im Arbeitszimmer.“*

*Die Sachbearbeiterin am Finanzamt hat mit dem Bf. ein ausführliches Telefonat geführt, indem sie dem Bf. nochmals die Rechtslage erklärt hat.*

In dem am 21.12.2012 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2011 wurden keine Werbungskosten anerkannt und in der Bescheidbegründung dazu ausgeführt:

*„Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Darüber hinaus steht das Pendlerpauschale zu, wenn der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometern umfasst oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist.*

*Da die einfache Strecke zwischen der Wohnung und den einzelnen Arbeitgebern unter 20 km beträgt und auf diesen Strecken Massenbeförderungsmittel verkehren, liegen die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht vor.*

*Da Sie trotz mehrmaliger Aufforderung die benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fortbildung, Fachliteratur, Kilometergelder und außergewöhnliche Belastungen nicht anerkannt werden.*

*Wie bereits telefonisch darauf hingewiesen, sind in Zukunft genaue Aufstellungen über die beantragten Ausgaben sowie ein Fahrtenbuch und die Belege vorzulegen.“*

Betreffend die am 21.2.2013 (letzter Tag der verlängerten Berufungsfrist) eingebrachte Berufung erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag und wies auf das Fehlen von Inhaltserfordernissen gemäß § 250 Abs. 1 BAO hin. Die Beschwerde enthielt weder eine Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird noch eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und auch keine Begründung.

Mit Schreiben vom 9.4.2013 wurde vom steuerliche Vertreter, innerhalb der Mängelbehebungsfrist, eine Ergänzung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingebracht.

Der steuerliche Vertreter stellte den Antrag, die Werbungskosten in Höhe von € 8.373,01 anzusetzen. Es wurde folgende Aufstellung vorgelegt:

|               |   |          |
|---------------|---|----------|
| Arbeitsmittel | € | 2.335,60 |
| Reisekosten   | € | 5.581,41 |
| Arbeitszimmer | € | 456,00   |
| <hr/>         |   |          |
| Summe         | € | 8.373,00 |

Es wurde weiter ausgeführt, dass die Belege und Aufstellungen der Berufung bereits beigelegt wurden.

Es handelte sich dabei um die neue Beilage zur Abreitnehmerveranlagung 2011 und um eine Aufstellung betreffend der beantragten Reisekosten.

Stellvertretend für die vom Bf. geführten und im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufzeichnungen wird auszugsweise eine Woche des Monats Jänner 2011 dargestellt:

|           |                    |         |           |
|-----------|--------------------|---------|-----------|
| 4.1.2011  | Flugh. Schwechat   | 52,2 km | 6,5 Std.  |
| 5.1.2011  | Wien Wollzeile 1-3 | 66,8 km | 8,5 Std.  |
| 7.1.2011  | Jois               | 120 km  | 9,5 Std.  |
| 10.1.2011 | Flugh. Schwechat   | 52,2 km | 11,5 Std. |
| 12.1.2011 | Eisenstadt         | 77,0 km | 12,0 Std. |
| 13.1.2011 | Jois               | 120 km  | 13,0 Std. |
| 25.1.2011 | Perg               | 340 km  | 14,0 Std. |
| 26.1.2011 | Flugh. Schwechat   | 52,2 km | 13,0 Std. |
| 27.1.2011 | Jois               | 120 km  | 12,5 Std. |
| 28.1.2011 | Wien Wollzeile     | 66,8 km | 11,0 Std. |

Als Begründung für die späte Übermittlung wurde angeführt, dass dem Bf. erst jetzt möglich war, die Belege für den Ansatz der Ausgaben beizubringen. Weiters wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde sendete das Finanzamt am 22.4.2013 erneut einen Vorhalt und ersuchte um Übermittlung einer detaillierten Zuordnung der im Rahmen der Aufstellung angeführten Dienstreisen zum jeweiligen Arbeitgeber. Weiters wurde um Bestätigungen der jeweiligen Arbeitgeber über die durchgeführten Dienstreisen sowie für diese allfällig geleisteten Kostenersatzes gebeten. Des weiteren wurden gefordert die Belege über den Erwerb der Software, für welche Aufwendungen geltend gemacht werden (Arcon Softwareupdate 2007 und 2011, Software UP, Nemecek) vorzulegen.

Es wurde daraufhin die Rechnung über den Erwerb der Software übermitteln und im Antwortschreiben dazu führte die steuerliche Vertreterin aus, dass es sich bei den Programmen Arcon 2007 +011 und Software UP um Updates handelt, die sofort abgesetzt

wurden. Bei dem Programm Nemetschek 2010 wurde eine 3- jährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt und die Abschreibung geltend gemacht.

Im Schreiben des Bf. betreffend des Vorhalt vom 22.4.2013 führte dieser aus, dass es ihm nicht möglich sei Bestätigungen seiner Arbeitgeber vorzulegen, da die eine Firma nicht mehr existiert und der andere Arbeitgeber verstorben sei.

Das Finanzamt legte den Beschwerdefall ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 24.5.2022 gab der Bf. an keine zusätzlichen Belege mehr vorlegen zu können.

## II. Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall über die Höhe und die Rechtmäßigkeit der in der Beschwerde beantragten Werbungskosten. Im Einzelnen handelt es sich bei den Werbungskosten um folgende Streitpunkte:

|               |          | Beträge laut übermittelter Aufstellung<br>(Beilage zur Beschwerde) |
|---------------|----------|--------------------------------------------------------------------|
| Arbeitsmittel | €        | 2.335,60                                                           |
| Reisekosten   | €        | 5.581,41                                                           |
| Arbeitszimmer | €        | 456,00                                                             |
| <b>Summe</b>  | <b>€</b> | <b>8.373,01</b>                                                    |

Es wurde kein Fahrtenbuch geführt. Belege wurden nur hinsichtlich der Kosten die Software betreffend (Arbeitsmittel € 2.335,60) vorgelegt.

## Arbeitsmittel

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Bei den beantragten Werbungskosten handelt es sich um Aufwendungen für berufsbedingt benötigte Software. Wie die steuerliche Vertreterin in ihrem Schreiben mit dem sie die Rechnung für die Software-Pakete Bausoftware vorlegte, ausführte handelt es sich bei den Programmen Arcon 2007 +011 und Software UP um Updates vorhandener Programme und bei dem Programm Nemetschek 2010 um eine Neuanschaffung, bei der eine 3-jährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde.

Aufwendungen für Software sind grundsätzlich im Wege der AfA abzugsfähig, wenn eine berufliche Verwendung vorliegt; die Werknutzungsbewilligung (Lizenzrecht) für die Software unterliegt regelmäßig der wirtschaftlichen Abnutzung. Die Software bildet dabei keine Einheit mit der Hardware und kann damit getrennt abgeschrieben werden; das gilt sowohl für die Anwendungssoftware (BFH, BStBl 1987 II 787) als auch für Systemsoftware (BFH, BStBl 1994 II 873); wird die Software allerdings gemeinsam mit dem PC erworben und lassen sich die Anschaffungskosten nicht aufteilen, muss die Software gemeinsam mit dem C abgeschrieben werden (BFH, BStBl 1990 II 794):

Bei den Updates handelt es sich um sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand, der dazu dient das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen.

Die vom Bf. beantragten Werbungskosten unter dem Titel Arbeitsmittel (Aufwendungen für die Software) stehen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit und sind auch durch die vorgelegte Rechnung belegt. Diese Ausgaben werden, wie von der steuerlichen Vertreterin beantragt, gewährt.

## Reisekosten

Die beantragten Reisekosten setzen sich aus 3.555,21 € Kilometergeld und 2.026,20 Verpflegungsmehraufwand zusammen. Die übermittelte Aufstellung wird betitelt als „Kilometerabrechnung-Tageskilometer/Tagesbericht Stunden“. Die vorgelegte Tabelle enthält Angaben über Datum, Zielort, gefahrene Kilometer und Stundenangabe. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage der steuerlichen Anerkennung von Kilometergeld und Verpflegungsmehraufwand bei den ausschließlich nichtselbständigen Einkünften des Bf., welche anhand der vorgelegten Aufzeichnungen ermittelt wurden.

Es handelt sich dabei um die, oben bereits angeführten, Aufstellung.

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten jene Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

a) Kilometergeld

Aufwendungen des Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. durch das Pendlerpauschale abgegolten.

Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind 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. Der Nachweis von Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern hat mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (UFS 28.12.2009, RV/1076-L/08; UFS 28.10.2013, RV/1380-L/12; VwGH 28.2.1964, 2176/63).

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein (siehe Doralt/Mayr/Herzog, EStG13, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mwN).

Jede einzelne berufliche Verwendung ist mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten KfZ-Gesamtkilometerstandes, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner und ihre Adressen im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht wurden. Wird der berufliche Einsatz des Kfz zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstandes zu dokumentieren ist (Renner, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches, in: SWK 27/2008, S 728 mwN).

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (Renner, a.a.O.). Ein mit Hilfe eines Computerprogramms elektronisch geführtes Fahrtenbuch genügt den Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen sind oder dokumentiert und offen gelegt werden (siehe Doralt/Mayr/Herzog a.a.O.)

Betrachtet man die vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so bleibt festzuhalten, dass diesen in sämtlichen Monaten

- keine überprüfbaren Kundennamen,
- keine konkreten Kundenadressen zur Überprüfung der Kilometerangaben,
- keinen näher definierten inhaltlichen Zweck der Fahrten enthält,
- keine Angaben zu Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sowie
- keinerlei Angaben zu privaten Fahrten
- und keine Angaben über Kilometerstände des verwendeten KFZ

zu entnehmen sind.

Jede Unterbrechung der dienstlichen „Reise“ muss im Fahrtenbuch ersichtlich aufgezeichnet sein. Nur so kann ein Fahrtenbuch die Aufgabe erfüllen, als Eigenbeleg des Fahrzeugführers, Rechenschaft abzulegen, über die mit dem Fahrzeug unternommenen Fahrten.

Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss es sein, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch möglichst auszuschließen.

Jede einzelne berufliche Verwendung ist mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen.

Außer einem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel in Betracht. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen) eine ebenso verlässliche Beurteilung – im oben dargelegten Sinne - möglich ist (zB BFG 10.6.2014, RV/7101414/2013)

Wird ein Fahrtenbuch geführt und werden gesondert Reisekostenabrechnungen an den Dienstgeber übermittelt so müssen diese übereinstimmen.

Fest steht, dass die vom Bf. vorgelegte Aufstellung, die oben bereits geschilderten Aufzeichnungsmängel aufweist. Es erscheint dem Gericht aber glaubwürdig, dass der Bf. im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit Werbungskosten dieser Art hatte. Die betrieblich veranlassten Fahrtkosten werden daher im Wege der Schätzung ermittelt. Ziel jeder Schätzung gemäß § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer aber Anlass zur Schätzung gibt, muss die damit verbundene Ungewissheit in Kauf nehmen (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 3 zu § 184).

Das Bundesfinanzgericht geht von 50 % der dienstlich gefahrenen Kilometer zugunsten des Bf. aus, damit überhaupt zusätzliche Werbungskosten aus beruflichen Fahrten trotz der mangelhaften „Aufzeichnungen“ anerkannt werden können.

Unter Abwägung der Gesamtumstände und der klaren Aufzeichnungsmängel werden somit  $(8.464,80 \text{ km} \times 0,42 \text{ €} = 3.555,21 \text{ €})$  davon 50 %) 1.777,60 € der beantragten Kilometergelder anerkannt.

#### b) Verpflegungsmehraufwand

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegungen sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988, die 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen sind nur dann berücksichtigungsfähig, wenn tatsächlich Mehraufwendungen angefallen sind.

Einem Steuerpflichtigen stehen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält; allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, ZI. 95/14/0013). Die üblichen (nicht abzugsfähigen) Verpflegungsmehraufwendungen während eines Arbeitstages werden nur im Falle einer Reise überschritten, wenn diese solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 2003, ZI. 2000/15/0151), wenn also eine Nächtigung erforderlich ist.

Höhere Verpflegungsaufwendungen entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen

Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (zB Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden, oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen bzw. gesellschaftlichen Stellung bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der inzwischen gefestigten Entscheidungspraxis des BFG aus oben angeführten Gründen – im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Im gegenständlichen Berufungsfall handelt es sich bei sämtlichen Reisen, laut der vorgelegten Aufstellung des Bf., um bloß eintägige Dienstverrichtungen; Übernachtungen fanden in diesem Zusammenhang nicht statt und wurden auch nicht behauptet.

Im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes waren die begehrten Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von € 2.026,20 zu versagen.

### **Arbeitszimmer**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. (BGBl 1996/201 ab 1996)

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (ergänzt durch das StktAnpG 1996) erfordert eine mehrstufige Prüfung unter Beachtung der einzelnen vom Gesetz vorgegebenen und durch Judikatur geschaffenen Tatbestandsmerkmale: Bildet ein "Arbeitszimmer", das "im Wohnungsverband" gelegen ist, den "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung - entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien - auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen, unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume - einschließlich der Einrichtungsgegenstände - nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (VwGH 25.9.2002, 97/13/0098) (Doralt EStG <sup>15</sup>, § 20 Tz 104/1ff)

Die Tätigkeit eines Bauprojektleiters findet, wie der Berufungswerber ja selbst ausführt, typischerweise überwiegend auf diversen Baustellen und nicht etwa in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer statt. Zudem spricht bei lebensnaher Betrachtung schon die beachtliche Höhe an geltend gemachten Reisekosten gegen die Annahme, dass verfahrensgegenständliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers bildet.

Die Ausgaben für ein Arbeitszimmer des Bf. können nur dann geltend gemacht werden wenn das Arbeitszimmer tatsächlich den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit bilden würde.

Es entspricht zwar der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Bauprojektleiter auch Vor- und Nacharbeiten (Innendienstarbeiten) zu verrichten hat die in einem Büro zu erledigen sind. Dies wird auch vom erkennenden Gericht durchaus anerkannt. Dass damit aber schon eine steuerliche Absetzmöglichkeit die Folge wäre, wird durch die strenge Auslegung der gesetzlichen Voraussetzungen zum Arbeitszimmer in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis verneint.

Diese weitgehende Formulierung wird von der Judikatur und mittlerweile auch der Verwaltungspraxis verfassungskonform insofern einschränkend interpretiert, dass das Arbeitszimmer für die betreffende Einkunftsquelle der Mittelpunkt sein muss (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Rz 104/6 ff zu § 20).

Dabei orientiert sich die Judikatur an der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Rz 104/6 zu § 20, 37).

Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Bauprojektleiters liegt in der Betreuung und Beaufsichtigung der Baustellen. Dies bedingt die Anwesenheit an diesen Orten und bildet den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit.

Erst im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vergleiche VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004; 28.11.2000, 99/14/0008).

Es bestehen aber, wie schon erwähnt, keine Zweifel, dass der materielle Schwerpunkt der von dem Bf. ausgeübten Tätigkeit als Bauprojektleiter außerhalb des Arbeitszimmers liegt und daher die zeitliche Komponente von untergeordneter Bedeutung ist.

Entscheidendswesentlich ist, dass - wie ausgeführt - der Mittelpunkt der Tätigkeit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Bauprojektleiter außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 2002/12/0202 vom 19.4.2006 festgehalten, dass wenn nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, es nicht mehr wesentlich ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird.

Auch wenn zeitlich manchmal mehr Arbeit im Home-Office zu erledigen ist, so liegt doch der Hauptschwerpunkt der Tätigkeit eines Bauprojektleiters in der Arbeit vor Ort auf diversen Baustellen.

Die beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer können daher nicht gewährt werden.

## **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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die gegenständliche Entscheidung folgt der Rechtsprechung des VwGH (siehe oben), weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 3. Juni 2022