

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Regina Vogt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, Türkenstraße 25, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 21. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (ehemals Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln) vom 17. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014, St.Nr. ***StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2011 bis 2014 sowohl Einkünfte aus selbstständiger als auch aus nicht selbstständiger Tätigkeit. Bei der nicht selbstständigen Tätigkeit handelt es sich um eine solche als Sportlehrerin und Abteilungsleiterin am ***14*** (***15***) mit einem Arbeitsausmaß von 21 Bürostunden und 9 praktischen Stunden in der Halle.

Lt. Gewerbeanmeldung bei der BH ***9*** am 9.8.2011 meldete sie das Gewerbe "Lebens- und Sozialberatung, eingeschränkt auf sportwissenschaftliche Beratung" an.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren machte die Bf. Aufwendungen aus selbständiger Tätigkeit als Kursleiterin der Kurse Body and Soul und WATSU geltend.

Im Jahr 2016 fand am Betriebsstandort in ***1*** eine Außenprüfung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014 statt. Darüber wurde am 25.01.2016 eine Niederschrift über die Schlussbesprechung aufgenommen, die integrierender Bestandteil des Berichtes vom 8.2.2016 ist und die zahlenmäßige Aufstellungen der anerkannten und nicht anerkannten Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben enthält. Der Bericht gliedert sich in sieben Textziffern die wie folgt sinngemäß dargestellt werden:

Textziffer 1: KZ 724 Reisekosten/Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit:

bisher seien Reisekosten betreffend Teilnahme an Skikursen, MTB, WATSU Weiterbildungskursen, Laufveranstaltungen (Teilnahme Marathon), Messen, Sportlehrertagung etc. in folgender Höhe geltend gemacht worden:

2011 € 5.877,83

2012 € 7.286,60

2013 € 8.710,74

2014 € 7.362,20

Die Betriebsprüfung verwies auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung einer Studienreise (vgl. VwGH vom 16.07.1996, 92/14/0133) und führte aus, dass die von der Bf. durchgeführten Reisen betreffend Langlaufen, Skitouren, Aqua Fortbildung, Mountainbike Fortbildung und Skiopening, Laufveranstaltungen, Triathlon nicht erkennen ließen, was sie von den Reisen anderer sportlich interessierter Personen unterscheide (VwGH vom 09.10.1991, 88/13/0121). Nur die Reisekosten betreffend Sportlehrertagung, Uni orientiert Messe, sowie betreffend der von ihr selbst abgehaltenen und von der Universität bestätigten Kurse könnten Berücksichtigung finden, soweit Ersätze nicht von ihrem Arbeitgeber geleistet worden seien. Nicht anerkannt werden könnten hingegen alle übrigen Reisen, deren Durchführung in gleicher Weise Anziehungskraft auf interessierte Teilnehmer in Tätigkeitsbereich der Bf und auf die allgemeine Bevölkerung ausüben.

Textziffer 2 KZ 719/KZ 9100 Arbeitsmittel:

Im Zuge der Betriebsprüfung seien für jede Kennzahl Aufstellungen vorgelegt worden, wonach diverse Arbeitsmittel entweder zu 100 % oder zu 60 % (zB Kleidung) als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Die Betriebsprüfung verwies auf § 20 EStG 1988, wonach Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig seien. Ausdrücklich wurde bezüglich der Geltendmachung von Aufwendungen für Kleidung (auch Sportkleidung)

ausgeführt, dass es sich dabei um Aufwendungen für die Lebensführung handle, es sei denn es handle sich um typische Berufs- oder Arbeitsschutzkleidung. Namentlich genannt wurden auch Aufwendungen für Brillen, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ebenfalls nicht abzugsfähig seien.

Textziffer 3 KZ 720 Fachliteratur:

Demnach seien Ausgaben für Reiseführer, Wanderkarten oder ähnliches nicht als Werbungskosten abziehbar. Anders wäre es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (87/13/0074 vom 22.03.1991) wenn ihnen jegliche Eignung fehlte, private Bedürfnisse literarisch interessierter Bevölkerungskreise zu befriedigen.

Textziffer 4 KZ 722 Fortbildungskosten:

Nicht anerkannt werden könnten Aufwendungen, bei denen nicht ersichtlich sei, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen, beziehungsweise es sich um Bildungsmaßnahmen handelte, die auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinem Interesse seien. Weiters könnten Fortbildungsmaßnahmen, die im Zusammenhang mit der nicht anerkannten Reisetätigkeit stünden, nicht als Werbungskosten abgesetzt werden. Im Detail handle es sich um diverse Teilnahmegebühren, Hotelaufenthalte, Eintritte, Teilnehmerbeträge, Liftkarten, Loipenkarten, Reparaturen und so weiter.

Textziffer 5 KF 916 Pendlereuro:

Im Zuge der Prüfung erfolgte die Richtigstellung des Pendlereuros im Jahr 2014 von bisher € 1.356,00 auf € 1.268,00.

Textziffer 6 KZ 9230 Betriebsausgaben:

Die im Zuge der Prüfung vorgelegte Aufstellung der KZ 9230 beinhalte Fachliteratur im Ausmaß von € 201,98, Fortbildungskosten im Ausmaß von € 777,24, sonstige Werbungskosten im Ausmaß von € 284,90 und Telefon im Ausmaß von € 200,00. Diesbezüglich werde auf die bereits in den Tz 3 und 4 für Fachliteratur und Fortbildungskosten ausführliche rechtliche Würdigung verwiesen. Bei den sonstigen Werbungskosten seien Aufwendungen, die in Zusammenhang mit nicht anerkannten Fortbildungskosten und Reisen stehen, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Textziffer 7 KZ 9160 Reisekosten:

Es seien Kilometergelder und Taggelder für die Reisen aus selbstständiger Tätigkeit (Body and Health, WAZU, BEV) geltend gemacht worden. Eine Auflistung der Reisen sei vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Taggelder wurde folgendes ausgeführt:

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes (Taggeld) setze eine Reise voraus. Werde an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet, ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase zu. Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit sei dann anzunehmen, wenn sich die Reise auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke. Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf (regelmäßig am Einsatzort) beziehungsweise fünfzehn (unregelmäßig am Einsatzort) Tagen als Werbungskosten zu. Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit sei bei den Reisen nach Wien begründet worden, die Taggelder werden daher nur für die Anfangsphase von fünfzehn Tagen als Werbungskosten anerkannt.

Kilometergelder:

Bei Ausübung einer selbständigen und nicht selbständigen Tätigkeit am selben Ort (Wien) seien Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und bei Vorliegen der Voraussetzungen mit der Pendlerpauschale bei den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit abgegolten. Jene Fahrten die nicht mit der nicht selbständigen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, seien mit den tatsächlichen Aufwendungen (gegebenenfalls mit den Kilometergeldern) bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen (VwGH vom 28.01.1997, 95/14/0156 und vom 21.12.2005, 2002/14/0148). Für die Reisen/Kurse der Bf. die im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit in zeitlicher Nähe vor oder nach ihrer nicht selbständigen Tätigkeit stattgefunden haben, könnten die Kilometergelder nur von / bis Universität berücksichtigt werden. Für Reisen, die an universitätsfreien Tagen (Samstag, Sonntag, Feiertag, Ferien) stattgefunden haben, werden die Kilometergelder vom Wohnort berücksichtigt. Heimfahrten zwischen der nicht selbständigen Tätigkeit und der selbständigen Tätigkeit, zum Beispiel, untertägige Heimfahrten, seien grundsätzlich keine Betriebsausgaben, außer es würden beruflich bedingte große Intervalle in der Arbeitszeit auftreten.

Weiters seien Reisekosten im Zusammenhang mit nicht anerkannten Reisen (zum Beispiel Triathlon Teilnahme, allgemeine Veranstaltungen wie Langlaufen, etc.in Liezen, St. Wolfgang, Ramsau, ...) nicht als Betriebsausgaben absetzbar.

Als Konsequenz der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Änderungen werde gem. Tz 8 der Gewinnfreibetrag von 13 % neu berechnet.

In der Folge wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013 wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für das Jahr 2014 erstmals veranlagt.

Mit Schriftsatz vom 17.03.2016 wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer, für die Jahre 2011 bis 2013 und gegen die Einkommensteuerbescheide, für die Jahre 2011 bis 2014, Beschwerde erhoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.09.2016, als gegenstandslos erklärt, nachdem die Bf. diese mit Schreiben vom 29.08.2016 zurückgezogen hatte.

Als Begründung für die Beschwerde gegen die Sachbescheide wurde folgendes ausgeführt:

Die Bf. sei seit 1992 am ***16*** als Sportlehrerin tätig und seit 1995 als Abteilungsleiterin voll beschäftigt (Arbeitsausmaß 21 Bürostunden und 9 praktische Stunden in der Halle). Eine Arbeitsplatzbeschreibung werde beigelegt, weiters diverse Zeugnisse.

Ihr praktischer Unterricht (betrifft nicht selbständiger Tätigkeit und selbständige Tätigkeit) beinhalte:

1. Konditionstraining
2. Aquafitness, Schwimmen
3. Bodywork
4. Nordic Walking
5. Mountainbiken
6. Wandern
7. Führen von Skitouren
8. Langlaufen
9. Bewegungsspiele
10. Sturzprophylaxentraining
11. Wirbelsäulengymnastik

Reisekosten (Werbungskosten) aus nicht selbständiger Arbeit:

Folgende Fortbildungen seien im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation und ausschließlich beruflich bedingt (Programme liegen bei):

der Langlaufkurs, die VDLÖ-Studienfahrten, die Skitourenfortbildungen, die Mountainbike-Koordination, die MTB-Scoutings, die ***15***-Wintersportkoordination.

Arbeitsmittel:

Nachweislich berufliche Tätigkeit im Winter:

1. Oktober: Koordination (Ski, Führen von Skitouren)
2. Dezember: Opening (Ski, Führen von Skitouren)
3. Dezember: Weihnachtskurs (Langlaufen, Führen von Skitouren)
4. Semesterfamilienkurs (Langlaufen, Führen von Skitouren)
5. Ostern (Führen von Skitouren).

Es blieben daher nicht mehr viele Tage im Winter, an denen die Bf. noch privat eine Skitour machen könnte. Aus (übertriebener) Vorsicht habe die Bf. nur lediglich 60 % der Ausgaben für Arbeitsmittel für ihre berufliche Tätigkeit angesetzt, wobei sie diese doch nahezu ausschließlich für ihre berufliche (selbständige und nicht selbständige) Tätigkeit nütze.

Nachweislich berufliche Tätigkeit im Sommer:

1. Mai Koordination (Mountainbike)
2. Juni Eignungstest (MTB)
3. Ende Juni und Juli (Ausbildung MTB-Guide)
4. August (Hike, Bike, Body and Soul)
5. September (Scouting für MTB-Touren, die im Rahmen des ***15*** angeboten werden).

Diverse Sportbekleidung, Sportschuhe, Skiunterwäsche, Service für Mountainbike seien ebenfalls nur mit 60 % angeführt, obwohl diese ebenfalls nahezu ausschließlich für die berufliche Tätigkeit eingesetzt würden. Alle anderen Arbeitsmittel, zum Beispiel, Büromaterial, CD's, diverse Handgeräte (wie Terabänder) und wo weiter, die die Bf. im Unterricht für Bewegungsspiele (Body and Health) beziehungsweise für den Betriebssport beim BEV benötigt habe seien mit 100 % angeführt worden. Bei diesen Arbeitsmitteln handle es sich um ausschließlich beruflich genutzte Gegenstände.

Fachliteratur:

Kartenmaterial, Bike Zeitung, etc. seien von der Bf. im Zuge des MTB-Unterrichts beim Wandern und bei diversen Skitouren verwendet worden, sie dienten somit der beruflichen Tätigkeit.

Fortbildungskosten:

Vor allem beim Führen von Skitouren sei es rein aus Überlegungen der Verantwortung den Geführten gegenüber enorm wichtig, immer am letzten Stand der Sicherheit zu bleiben. Man müsste hier sogar jedes Jahr eine Fortbildung machen, um genügend Kenntnisse in diesem Bereich zu erhalten.

Für den Unterricht Aquafitness sollte man auch laufend Fortbildungen besuchen und vor allem sollte man alle fünf Jahre den Rettungsschwimmer auffrischen. Dazu benötige man Fortbildungen im Schwimmen. Bei Mountainbiken gehe es ebenfalls immer um die Sicherheit. Dieser Sport sei breit gefächert und da das ***15*** eine Ausbildungsinstitution sei, müssten die Mitarbeiter auf diesem Gebiet ständig am Laufenden bleiben. Die Ausbildung beinhalte nicht nur die Durchführung von MTB-Touren, sondern auch das Fahren im Bikepark und Singletrails

Reisekosten: Es wurde auf die, der Beschwerde beigelegten Anlagen verwiesen.

In der Beschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Am 6. Juni 2016 erging eine Beschwerdeverentscheidung, in der hinsichtlich der einzelnen Beschwerdepunkte folgendes ausgeführt wurde:

1. Fortbildungen

die belangte Behörde verwies auf das Erkenntnis des VwGH von 29.01.2004, 2000/15/0009 wonach anhand von Lehrinhalten zu prüfen sei, ob eine auf die Berufsgruppe der steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliege oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handle, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet sei und auch Anziehungskraft auf Personen habe, die aus privatem Interesse Informationen über die dort angebotenen Themen erhalten wollen. Weiters genügen nach dem Erkenntnis vom 22.09.2000, 98/15/0111, Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme für sich alleine nicht für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten aus. Im Einzelnen wurde in der Beschwerdeverentscheidung auf folgende Fortbildungsveranstaltungen eingegangen, für die die Bf. in der Beschwerde eine ausschließlich berufliche Bedingtheit geltend machte:

1. Langlaufkurs

Aus dem vorgelegten Kurszeitplan gehe betreffend Teilnehmerkreis lediglich hervor, dass Teilnahmevoraussetzung ein guter gesundheitlicher Zustand sei. Im Kurs werde laut Plan auf grundlegende Themen für Neueinsteiger eingegangen, es sei daher von einem offenen Teilnehmerkreis und der Verfolgung privater Interessen auszugehen

2. VDLÖ-Studienfahrten

VDLÖ Mitglieder zahlen zwar ermäßigte Preise, die Teilnahme stehe jedoch auch Gästen offen. Dem vorgelegten beispielhaften Veranstaltungsprogramm aus 2014, sei kein Theorieunterricht zu entnehmen. Im Vordergrund stehe der Skilauf als solches. Es werde auf das Erkenntnis des VwGH von 29.11.1994, 90/14/0231 bezüglich der Teilnahme eines Sportlehrers an vom pädagogischen Institut des Stadt Wien veranstalteten Sportwochen verwiesen.

3. Skitourenfortbildungen

Diese seien an der Bundesanstalt für Leibeserziehung in Wien absolviert worden und stehen dort allen frei, die bestimmte Grundkenntnisse beherrschen, somit für alle sportlich Interessierten. Zeitgleich zum Instruktor für Skihochtouren sei eine Trainerausbildung „Snowboard“ absolviert worden. Aus der Arbeitsplatzbeschreibung gehe kein Konnex zu dieser Sportart hervor, weshalb diese Ausbildung privat veranlasst sei.

4. Mountainbike Koordination, MBT Scoutings:

Eine berufliche Tätigkeit in diesem Bereich sei seitens des Arbeitgebers erst ab 2013 bestätigt worden. Die Ausbildung sei an der Bundesanstalt für Leibeserziehung in Wien absolviert worden und stehe allen Interessierten mit gewissen Grundkenntnissen offen. Bis 2013 seien daher private Interessen verfolgt worden. Trotz der beruflichen Mitveranlassung ab 2013 könne die Teilnahme steuerlich nicht berücksichtigt werden, da die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen im Vordergrund gestanden sei.

5. ***15*** Wintersport Koordination

Diesbezüglich werde auf die VDLÖ Studienfahrten verwiesen. Auch hier liege ein offener Teilnehmerkreis vor. Die Vorlage von Teilnahmebestätigungen, Zertifikaten und Zeugnissen lasse keine Rückschlüsse auf die Homogenität des Teilnehmerkreises zu. Ebenso seien pauschale Aussagen betreffend die Notwendigkeit jährlicher Fortbildungen und allgemeine Erläuterungen zu Kursinhalten nicht ausreichend. Nähere Recherchen hätten ergeben, dass die genannten Veranstaltungen einen offenen Teilnehmerkreis aufweisen und daher steuerlich nicht absetzbar seien.

Arbeitsmittel:

Gem. § 20 Abs. 1 Zif.2 lit. a EStG 1988 seien sämtliche Aufwendungen für Sportbekleidung und Sportschuhe zur Gänze nicht anerkannt worden, da es sich dabei nicht um eine typische Berufskleidung handle. (VwGH vom 23.04.2002, 98/14/02119). Sonstige unter Arbeitsmittel erfasste Wirtschaftsgüter wie Ballons, CD's, Spielwaren, Hanteln aber auch Grünpflanzen, Bettwäsche und so weiter seien ebenfalls der privaten Lebensführung zuzurechnen und nicht abzugsfähig. Andererseits seien aber Sportgeräte und damit in Zusammenhang stehende Services sehr wohl berücksichtigt worden wie zum Beispiel die Anschaffungskosten für „Gymsticks“. Ebenfalls anerkannt worden seien auch die Aufwendungen für klassisches

Büromaterial (wie zum Beispiel Klarsichthüllen, Uhu, etc.). Die vom Eich- und Vermessungsamt ausgestellte Bestätigung sei als Gefälligkeitsbestätigung zu werten, da kein arbeitsrechtliches Verhältnis zu dieser Einrichtung bestehe. In der Bestätigung werde lediglich eine beispielhafte Aufzählung von Sportgeräten vorgenommen, ohne näher auf die berufliche Notwendigkeit und Art der Einsatzweise einzugehen. Laut Belegen seien betreffende Sportgeräte nur als Einzelstück beziehungsweise in sehr geringer Stückzahl erworben worden, sodass von einer alleinigen Benützung durch die Bf. auszugehen sei. Eine private Mitverwendung sei daher anzunehmen.

Fachliteratur:

Aufwendungen für Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte der Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse seien, stellten keine Werbungskosten dar. Es sei nach der Judikatur des VwGH Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit für alle Druckwerke in einzelnen dar zu tun (VwGH vom 27.05.1999, 97/15/0142). Diverse Reiseführer, Zeitschriften, etc. erfüllten die Kriterien einer Fachliteratur nicht.

Reisekosten/Pendlerpauschale:

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens sei festgestellt worden, dass die Bf. nach den Meldedaten des zentralen Melderegisters in den strittigen Jahren sowohl einen Wohnsitz in Wien als auch in ***17*** gehabt habe. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze sei nur die Fahrstrecke zwischen dem nächst gelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen (VwGH vom 19.09.1995, 91/14/0227). Da die einfache Fahrstrecke zwischen Wohnung in Wien und Arbeitsstätte 20 Kilometer nicht übersteige und die Benützung von Massenbeförderungsmitteln nicht unzumutbar sei, bestehe in diesen Jahren kein Anspruch auf Pendlerpauschale. Bezüglich beruflich veranlasster Reisen im Rahmen der selbständigen Tätigkeit, wurde die Begründung des Betriebsprüfungsberichtes wiederholt. Es wurde darauf hingewiesen, dass die betreffenden Kilometergelder für die Jahre 2011, 2013 und 2014 bereits im Erstbescheid korrekt berechnet und steuerlich berücksichtigt worden seien. Eine Korrektur habe sich nunmehr für das Jahr 2012 ergeben, da bei der Außenprüfung irrtümlicherweise auch die Kilometergelder von bis ***17*** berücksichtigt worden seien, die jedoch auf Grund des Zweitwohnsitzes in Wien nicht zustünden.

Mit Schriftsatz vom 07.07.2016 stellte die Bf einen Vorlageantrag und beantragte gleichzeitig eine mündliche Senatsverhandlung.

Ergänzend wurde wie folgt Stellung genommen:

1. Fortbildungen

Sämtliche Fortbildungskurse seien zu Themen und Fachbereichen, in welchen die Bf. beruflich an der Universität und auch als selbständige Trainerin tätig sei, sie seien daher als

Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben anzuerkennen. Dass an diesen Fortbildungen auch Personen aus privaten Motiven teilnehmen, könne an der Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben nichts ändern.

1. Arbeitsmittel

Diese würden von der Bf. für ihre Berufsausbildung benötigt. Da die budgetäre Situation der Universität oftmals die Anschaffung von Arbeitsmitteln nicht erlaube, habe sie diese selbst angeschafft. Für das beruflich verwendete Fahrrad beziehungsweise die Tourenski habe sie aus Vorsicht einen Privatanteil von 40 % ausgeschieden.

2. Arbeitskleidung

Diese sei mit einem Firmenemblem versehen und habe somit Uniformcharakter. Dies sei gem. RZ 322 Lohnsteuerrichtlinien 2002 anzunehmen, wenn eine Aufschrift nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermögliche. Diesbezüglich wurden vier Fotos vorgelegt, auf denen folgendes zu erkennen ist:

1. Die Rückseite einer Trainingsjacke mit der Aufschrift in Großbuchstaben „***15*** Wien“
2. Die Vorderseite eines T-Shirts mit den Buchstaben „***15***“ in einem wappenähnlichen Hintergrund
3. Ski bzw. Snowboardjacke mit eben diesem Emblem im rechten Brustbereich beziehungsweise am linken Oberarm.

Hinsichtlich der Aberkennung des Pendlerpauschales werde darauf verwiesen, dass die Bf. von 03.10.1998 bis 19.04.2016 zwar in ***2*** als Nebenwohnsitz gemeldet gewesen sei, diesen aber faktisch schon vor Jahrzehnten aufgegeben habe, da es sich dabei um die Studentenwohngemeinschaft der Bf. gehandelt habe. Es sei auf die polizeiliche Abmeldung vergessen worden, sodass sie mit Schreiben vom 11.04.2016 vom Magistrat der Stadt Wien aufgefordert worden sei, bekannt zu geben, ob sie nach wie vor dort wohne. Daraufhin habe sie sich mit 19.04.2016 abgemeldet. Die unrechtmäßige Aberkennung des Pendlerpauschales in der Beschwerfevorentscheidung sowie Kilometergeldes sei wieder rückgängig zu machen.

Lt. der im Akt erliegenden Arbeitsplatzbeschreibung des Dienstgebers, des ***18*** gliedert sich die Tätigkeit der Bf. in drei Bereiche und wird, soweit für dieses Verfahren von Bedeutung, wie folgt wiedergegeben:

1. Abteilung Aus-und Fortbildung

- Erstellung der Curricula für diverse Aus-und Fortbildungen (Aerobic-Fitness, Gesund- und Vitalcoach, Pilates, Massage, Dance Instructor, Nordic Walking, MTB.Guide...)
- Unterricht bei diversen Aus-und Fortbildungen
- Planung des Kurses Hike, Bike, Body&Soul, und des MTB-Koordinationskurses
- Durchführung des Kurses bzw. der Koordination

2. Abteilung Werbung und Öffentlichkeitsarbeit

- Schulwerbung (Kontaktaufnahme mit Schulen.....)
- Werbung für Aus-und Fortbildungen, Übungsbetrieb, Schneesport
- Besuch von diversen Messen

3. Kursbetrieb

„Seit 20 Jahren.....Kursleiterin des Sommerworkshops (jetzt Hike&Bike, Body&Soul) im Universitätssportheim ***10***. Im Rahmen diese Kurses unterrichtet sie Aquafitness, Schwimmen, Mountainbiken, Wandern, Konditionstraining, Bodywork

.....seit 2003 Familienskikurse im Universitätssportheim ***10***, ..führt Schitourengruppen und Langlaufgruppen. Die Sicherheit steht dabei an erster Stelle. Um das gewährleisten zu können, müssen laufend Fortbildungen besucht werden.....

Hinsichtlich der von der Bf. aufgestellten Behauptung, sie sei zwar in Wien an der o.a. Adresse gemeldet gewesen, habe aber tatsächlich dort nicht gewohnt, sondern bloß vergessen sich abzumelden, hat das Bundesfinanzgericht selbst Ermittlungen angestellt, die zu folgendem Ergebnis führten:

Die Bf. war lt. Abfrage aus dem Zentralen Melderegister von 3.10.1989 bis 19.4.2016 an der Adresse ***2*** gemeldet. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 bis 2014 stand die Wohnung im Eigentum von Herrn ***4*** und ab 12.3.2014 im Eigentum von Fr. ***5***. Die Wohnung war von 1.5.2009 bis 20.1.2014 an Frau ***6*** vermietet. Nach diversen Renovierungsarbeiten wurde die Wohnung ab 1.4.2015 neuerlich vermietet. Die Bf. ist keiner der beteiligten Personen bekannt.

Auf Grund mehrerer Telefonate der erkennenden Richterin mit der ehemaligen steuerlichen Vertretung stellte diese per E-Mail vom 14.6.2021 einen Abänderungsantrag, in dem sie teils der rechtlichen Beurteilung der Betriebsprüfung bzw. des Bundesfinanzgerichtes folgte und teils weiterhin bei den bisher gestellten Anträgen auf Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben blieb. Dies

wurde ziffernmäßig in einer Excel-Tabelle dargestellt, wobei für jede bisher geltend gemachte Position mit dem Vermerk „ja“ oder „nein“ angeführt wurde, ob und in welchem Umfang diese weiterhin aufrecht erhalten wird und auch die bereits von der Betriebsprüfung anerkannten Positionen anführte. Das rechnerische Ergebnis der Einzelbeträge lt. Excel-Tabelle wurde zusammengefasst wie folgt dargestellt:

Die Wiedergabe der Excel-Tabelle würde den Rahmen dieses Erkenntnisses sprengen. Sie kann als den Parteien bekannt vorausgesetzt werden, zumal sie auch der belangten

Behörde per E-Mail vom 7.7.2021 zur Kenntnis gebracht wurde.

Jahr		2011		
Kennzahl	Legende	Summe von Be Antrag		
		lt. Erklärung	Summe von lt. BP	Summe von lt. Antrag
718	Pendlerpauschale	1.356,00	0,00	1.356,00
719	Arbeitsmittel unselbst. Tätigkeit	942,44	0,00	680,79
720	Fachliteratur unselbst. Tätigkeit	194,20	177,80	177,80
721	Reisekosten unselbst. Tätigkeit	109,20	109,20	109,20
724	sonst. Werbungskosten unselbst. Tätigkeit	5.877,83	1.911,27	3.009,32
9100	Arbeitsmittel selbst. Tätigkeit	2.963,84	239,90	2.332,91
9110	Vertretungen selbst. Tätigkeit	3.190,00	3.190,00	3.190,00
9160	Reisekosten selbst. Tätigkeit	4.598,36	1.984,63	1.984,63
9230	sonst. Werbungskosten, Fachliteratur, Fortbildung selbst. Tätigkeit	1.464,12	384,90	1.075,14
Ges antergebnis		20.695,99	7.997,70	13.915,78

Jahr		2012		
Kennzahl	Legende	Summe von Be Antrag		
		lt. Erklärung	Summe von lt. BP	Summe von lt. Antrag
718	Pendlerpauschale	1.356,00	0,00	1.356,00
719	Arbeitsmittel unselbst. Tätigkeit	2.219,95	418,57	1.510,32
720	Fachliteratur unselbst. Tätigkeit	56,25	45,95	42,47
721	Reisekosten unselbst. Tätigkeit	231,00	231,00	231,00
722	Fortbildung unselbst. Tätigkeit	919,60	416,00	742,10
724	sonst. Werbungskosten unselbst. Tätigkeit	7.286,60	1.413,00	1.413,00
9100	Arbeitsmittel selbst. Tätigkeit	2.653,38	0,00	2.202,79
9110	Vertretungen selbst. Tätigkeit	4.950,00	4.950,00	4.950,00
9160	Reisekosten selbst. Tätigkeit	3.227,80	2.128,78	2.128,78
9230	sonst. Werbungskosten, Fachliteratur, Fortbildung selbst. Tätigkeit	2.031,72	640,00	1.751,36
Ges antergebnis		24.932,30	10.243,30	16.327,81

Jahr		2013		
Kennzahl	Legende	Summe von Be Antrag		
		lt. Erklärung	Summe von lt. BP	Summe von lt. Antrag
718	Pendlerpauschale	1.356,00	0,00	1.356,00
719	Arbeitsmittel unselbst. Tätigkeit	2.908,71	1.271,18	2.526,55
720	Fachliteratur unselbst. Tätigkeit	80,55	73,55	69,21
721	Reisekosten unselbst. Tätigkeit	0,00	0,00	0,00
722	Fortbildung unselbst. Tätigkeit	1.050,39	899,50	951,60
724	sonst. Werbungskosten unselbst. Tätigkeit	8.710,74	1.393,40	1.643,40
9100	Arbeitsmittel selbst. Tätigkeit	4.017,26	1.466,70	3.457,52
9110	Vertretungen selbst. Tätigkeit	4.900,00	4.900,00	4.900,00
9160	Reisekosten selbst. Tätigkeit	3.664,32	1.116,88	1.869,84
9230	sonst. Werbungskosten, Fachliteratur, Fortbildung selbst. Tätigkeit	1.071,75	336,00	535,23
Ges antergebnis		27.759,72	11.457,21	17.309,34

Jahr		2014		
Kennzahl	Legende	Summe von Be Antrag		
		lt. Erklärung	Summe von lt. BP	Summe von lt. Antrag
718	Pendlerpauschale	1.356,00	0,00	1.356,00
719	Arbeitsmittel unselbst. Tätigkeit	2.594,55	48,71	2.287,49
721	Reisekosten unselbst. Tätigkeit	241,08	241,08	241,08
722	Fortbildung unselbst. Tätigkeit	233,50	105,50	138,95
724	sonst. Werbungskosten unselbst. Tätigkeit	7.362,20	3.936,00	3.936,00
9100	Arbeitsmittel selbst. Tätigkeit	3.416,87	32,95	2.971,48
9110	Vertretungen selbst. Tätigkeit	900,00	900,00	900,00
9160	Reisekosten selbst. Tätigkeit	3.312,50	1.254,60	1.254,60
9230	sonst. Werbungskosten, Fachliteratur, Fortbildung selbst. Tätigkeit	2.162,06	635,90	1.845,07
Ges antergebnis		21.578,76	7.154,74	14.930,67

Hinsichtlich der beantragten Absetzung diverser Arbeitsmittel verwies die Bf. auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 17.4.2014, RV/5101074/2011 mit dem zwei Drittel der Aufwendungen eines Tennislehrers für Arbeitsmittel und Bekleidung anerkannt worden seien und auf folgende Randzahlen der Einkommensteuerrichtlinien:

„ESTRL Rz 4746

Siehe LStR 2002 Rz 386. Nachgewiesene Aufwendungen eines Schi- oder Snowboardlehrers für Sportgeräte und -ausrüstung sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen abzugsfähig:

- *Abzugsfähig sind berufsbezogene Aufwendungen, die keine Lebensführungsaufwendungen sind. Dementsprechend sind Aufwendungen für Sportgeräte und -ausrüstung (Schi, Stöcke, Schischuhe, Snowboard, Snowboardschuhe, Helm, Schioberbekleidung, die nicht zur Verfügung gestellt werden) dem Grunde nach abzugsfähig. Aufwendungen für andere Kleidungsstücke als Schioberbekleidung sind dem Grunde nach nicht abzugsfähig.*
- *Nur der der Berufsausübung zuzuordnende Anteil der Aufwendungen ist abzugsfähig. Es bestehen keine Bedenken, eine schätzungsweise Zuordnung vorzunehmen, wenn eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist. Dementsprechend können für jeden vollen Monat (stichtagsbezogen; § 108 Abs. 2 BAO) der ausgeübten Tätigkeit 20% der angefallenen Aufwendungen abgezogen werden.*

LSTRL RZ 386

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für die allgemeine körperliche Fitness sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung grundsätzlich keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn der Sport während eines aufrechten Dienstverhältnisses und mit ausdrücklicher Billigung durch den Arbeitgeber erfolgt (zB Fitnesstraining eines Polizisten einer Eliteeinheit). Aufwendungen für Sportgeräte unterliegen grundsätzlich dem Aufteilungsverbot, weil derartige Wirtschaftsgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht unwesentlichen privaten Motiven (körperliche Ertüchtigung und Freizeitgestaltung) dienen (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 24.6.1999, 94/15/0196). Gleiches gilt im Allgemeinen für Aufwendungen für Sportbekleidung (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138; VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern, das sind Personen, bei denen die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt, oder bei Trainern in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, welche diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes bzw. ihrer Trainertätigkeit dienen (zB Schi des Schirennläufers, Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers). Zur Behandlung von Aufwendungen von Schilehrern für Sportgeräte und -ausrüstung siehe EStR 2000 Rz 4746.

Die belangte Behörde gab zu diesem Vorbringen der Bf. auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes folgende Stellungnahme ab:

„Betreffend Pendlerpauschale wird seitens der belangten Behörde eingeräumt, dass eine

eindeutige Aufklärung der tatsächlichen Wohnverhältnisse im strittigen Zeitraum wohl nicht (mehr) möglich sein wird. Der sich aus der Zeugenbefragung ergebende Umstand, dass die Bf. keinem der Eigentümer bzw. Mieter bekannt ist, eröffnet die Möglichkeit einer steuerlichen Anerkennung des geltend gemachten Pauschales im Rahmen der Beweiswürdigung.

Hinsichtlich der strittigen Arbeitsmittel aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit wird darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für Kleidung und Schuhe im weiteren Sinn (z.B. Schal, Haube, Unterwäsche, Sportschuhe, Sweater, Shirts, Jacken etc.) als Kosten der privaten Lebensführung zu qualifizieren und demnach steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Aufwendungen eines Sportlehrers für Sportgeräte und -ausrüstung können grundsätzlich bei Vorliegen einer eindeutigen Berufsbezogenheit abzugsfähig sein (vgl. EStR Rz 4746),

allerdings nur der der Berufsausübung zuzuordnende Anteil. Gegenständlich ist in diesem Zusammenhang unter Bedachtnahme auf die Anzahl der abgehaltenen

Sport(kurs)stunden und die Vielfältigkeit der Sportarten - das tatsächlich mögliche Ausmaß der Berufsbezogenheit in einem realistischen (Wert)verhältnis zu berücksichtigen.“

Nachdem die Bf. im Juli 2021 auch die Originalbelege, die schon Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen waren, dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hatte, wies dieses im Vorhalt vom 9.7.2021 darauf hin, dass es an einer Begründung für die beantragte Abzugsfähigkeit diverser Aufwendungen mangle.

Per E-Mail vom 28.7.2021 teilte die ehemalige steuerliche Vertretung folgendes mit:

„Wir haben Ihnen die Belege übermittelt, um den Parteien im Sinne kontradiktorischen Verfahrens die Möglichkeit zu geben unseren Antrag in Stichproben nachzuvollziehen. Aus dem beiliegenden Excel-Sheet (Tabelle „Journal – Spalte M“) geht im einzelnen hervor, für welche Ausgaben wird die Abzugsfähigkeit beantragen, da wir diese Ausgaben als beruflich oder betrieblich veranlasst sehen.“

Das Bundesfinanzgericht teilte nach Überprüfung dieser Belege und Vergleich mit den nunmehr gestellten Anträgen per E-Mails vom 21.12.2021 und vom 22.12.2021 der ehemaligen steuerlichen Vertretung die ***vorläufige Rechtsauffassung*** auszugsweise wie folgt mit:

.....Bei der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes werden folgende Punkte zu berücksichtigen sein, die ich Ihnen in Kurzform zur Kenntnis bringen möchte:

1.: Hinsichtlich des Hinweises auf die LStRL: diese stellen für das BFG keine verbindliche Rechtsquelle dar

.....

2.: Eindeutig dem Beruf zuordenbare Aufwendungen für Sportgeräte (Siehe Snowboard/Lehrer, Tennisschläger/Trainer) könne unter Ausscheidung des PA anerkannt werden, das betrifft hier das MB+Service+Fortbildung, gleiches gilt für Schitouren, Fr. ***3*** hat zweifellos eine Ausbildung zum Mountainbike-und Schitoureninstructor

3.: nicht anerkannt werden können Aufwendungen für Bekleidung, selbst wenn diese als Schi-Sport-od. Wanderbekleidung, Turnschuhe/Sportschuhe, Badeanzüge.. bezeichnet werden. In diesem Zusammenhang habe ich auch die Einzelbelege überprüft mit folgendem Ergebnis:
..... 2011: KZ 724:Rechnung lautet auf D.N., , 2012: KZ9100. Beleg Nr.13, von Ihnen bezeichnet als „Badeanzüge und Wanderbekleidung“, lt. Rechnung: T-Shirt, Wanderaccessoires, DATennis, Socken, Kd.Badeanzug, Zehenteiler, DaHose. Unter „Kd badeanzug ist m.M. nach nach allgemeinem Sprachverständnis ein „Kinderbadeanzug“ zu verstehen, ein ähnliches Bild, ohne jetzt auf Details einzugehen, bietet der Beleg Nr.16 und z.B. die Belege Nr.45 und 53 des Jahres 2013:.45: H&M, Jersey Basic, Strick,, 53: Modehaus Stift: Shirt, Hose, Jeans

Uneinheitlich sind auch manche Anträge mit dem selben Inhalt: Antrag hinsichtlich „Sportunterwäsche“, wird sie etwa 2012 bei Beleg 1 Kz 9100 nicht beantragt, so wird sie bei Beleg 23 sehr wohl beantragt, od.etwa Nr. 17/2014 ja, Nr.21/2014,nein

SportBH 2011, nein, 2012 KZ 719 ja

4.: Bloße Hotelrechnungen od. Eintritte lassen eine berufliche Veranlassung nicht erkennen

5.: Diverse Aufwendungen lassen einen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit überhaupt nicht erkennen, wie Kajak, Tennis, Straßenrad, Klettern, Triathlon

6.: Anschaffungen in einem Speziatsportgeschäft (**Geschäft**) legen eine berufliche Veranlassung hingegen nahe.

7.: Fortbildungen..... Mountainbike Guide Fortbildung 2014.....ebenfalls

Diese Ausführungen wurden der Bf. durch ihre ehemalige steuerliche Vertretung zur Kenntnis gebracht.

Per E-Mail vom 3.6.2022 durch die nunmehrige steuerliche Vertretung erfolgte die Verständigung, dass keine weitere Stellungnahme durch die Bf. erfolgen werde.

Per E-Mail des Bundesfinanzgerichtes vom 7.6.2022 an die nunmehrige steuerliche Vertretung wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei der E-Mail vom 22.12.2021 um die, wie auch bereits dort ausgeführt, **vorläufige Rechtsauffassung** handelte und aus den dortigen Ausführungen, keine Rechte ableitbar seien.

Der Antrag auf Durchführung einer Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde bereits mit Schreiben vom 17.11.2021, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 22.11.2021, zurückgezogen.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde von der Bf. mit Schreiben vom 15.6.2022 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im ***19*** in der Abteilung

11, im Ausmaß von (monatlich) 21 Bürostunden und 9 praktischen Stunden in der Halle beschäftigt. Lt. vorliegenden Kursleiterblättern handelte es sich dabei um die Kurse Konditionstraining und Aquafitness.

Bestätigt wurde von der Dienstgeberin lt. Akteninhalt (Bestätigung vom 15.7.2015) folgende geblockte Unterrichtstätigkeit:

Sommerworkshop in ***12*** immer im August,

Weihnachtskurs in ***12***,

Semesterkurs in ***12***, jeweils seit 1995,

MTB-Guide-Ausbildung seit 2013,

Alpine Koordination seit 1995 immer im Oktober,

die Tätigkeit als Kursleiterin des Sommerworkshops Hike, Bike, Body&Soul im Universitätssportheim ***10***, in dessen Rahmen die Bf. Aquafitness, Schwimmen, Mountainbiken, Wandern, Konditionstraining und Bodywork unterrichtete. Weiters führte sie im Rahmen von Familienschikursen Schitourengruppen und Langlaufgruppen ebendort.

Im Rahmen der selbständigen Tätigkeit leitete sie Kurse für Bewegungsspiele bei Body&Health und Watsu.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den Betriebsprüfungsbericht vom 8.2.2016 sowie den von der Bf. im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Antrag vom 14.6.2021, wie in den Entscheidungsgründen dargestellt.

Hinsichtlich des strittigen Pendlerpauschales stellte das Bundesfinanzgericht eigene Ermittlungen an, wie in den Entscheidungsgründen dargelegt.

Aus der in § 119 BAO geregelten Offenlegungspflicht resultiert die Nachweispflicht desjenigen, der eine Begünstigungsvorschrift im Sinne einer Regelung, die zu einer Reduzierung der Besteuerungsgrundlagen führt, in Anspruch nimmt (vgl. BFG vom 30.06.2022, RV/6100133/2021 und die dort zitierte Judikatur)

Die Bf. legte zwar per E-Mail vom 14.6.2021 einen Abänderungsantrag vor, dieser beschränkte sich aber auf eine Aufzählung diverser Positionen (Bekleidung, Schulungskosten, Reisekosten...) und eine rein ziffernmäßige Darstellung in Form einer Excel-Tabelle mit dem Vermerk „ja“ oder „nein“. Eine nähere Begründung, warum die Bf. gerade für diese mit „ja“ versehenen Aufwendungen eine klare Trennung hinsichtlich der beruflichen und der privaten Veranlassung der Anschaffungen als gegeben erachtete, blieb die Bf. schuldig. (vgl. den Beschluss des BFG vom 16.09.2020, RV/7105561/2016, mit dem festgestellt wurde, dass die belangte Behörde „hinsichtlich sämtlicher geltend gemachter Ausgabenpositionen zu einer Darlegung der jeweiligen konkreten beruflichen Veranlassung aufzufordern haben wird“).

Entgegen der Auffassung der ehemaligen steuerlichen Vertretung hätte „eine bloß stichprobenweise Überprüfung“ der vorgelegten Originalbelege durch das Bundesfinanzgericht

nichts zur Entscheidungsfindung beigetragen, zumal diese Belege Grundlage für den begehrten Werbungskosten-bzw. Betriebsausgabenabzug waren.

Das Bundesfinanzgericht geht daher bei der Beurteilung der geltend gemachten Aufwendungen hinsichtlich ihrer Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung vor, zumal die Bf. auch zuletzt auf eine weitere Stellungnahme ausdrücklich verzichtete.

Ausdrücklich verwiesen wird nochmals darauf, dass es sich bei der an die ehemalige steuerliche Vertretung gerichtete E-Mail vom 22.12.2021 um die vorläufige Rechtsauffassung noch vor Zurückziehung des zum damaligen Zeitpunkt noch aufrechten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung handelte, aus der keinerlei Rechte auf den Ausgang des Beschwerdeverfahrens ableitbar waren. Dies wurde der nunmehrigen steuerlichen Vertretung aus ausdrücklich per E-Mail vom 7.6.2022 zur Kenntnis gebracht.

Dessen ungeachtet erfolgte die Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung per 15.6.2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Pendlerpauschale, Pendlereuro:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 gilt für Ausgaben/Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte folgendes:

Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie (ab der Veranlagung 2013) nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Hinsichtlich der Höhe regelt lit.c leg.cit.:

„c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

.....bei mehr als 40 km bis 60 km ... 1 356 Euro jährlich.....

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 und 5 iVm § 124b Z 242 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 stehen ab der Veranlagung für das Jahr 2013 bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

„4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

Zu beachten ist diesbezüglich, dass das Pendlerpauschale erst im Zuge der Beschwerdeentscheidungen aberkannt wurde, in den bekämpften Bescheiden, die nach der Betriebsprüfung im wiederaufgenommen Verfahren ergangen waren bzw. im Zuge der Erstveranlagung 2014, aber berücksichtigt wurde.

Hinsichtlich des nunmehr strittigen Pendlerpauschales stützte sich die belangte Behörde ausschließlich auf den Nebenwohnsitz der Bf. lt. Zentralem Melderegister in ***7*** und schloss daraus, dass die Bf. von dort zu ihren jeweiligen Tätigkeitsorten fuhr. Im Zuge der Annahme eines Zweitwohnsitzes in Wien durch die belangte Behörde erfolgten im Zuge der Beschwerdeentscheidung auch Änderungen („Verböserungen“) hinsichtlich der von der Bf. geltend gemachten Reisekosten.

Zu diesem Streitpunkt stellte das Bundesfinanzgericht eigene Ermittlungen an, wie in den Entscheidungsgründen dargelegt.

Das Bundesfinanzgericht geht daher auf Grund dieser nunmehr festgestellten Tatsachen in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Bf. im Streitzeitraum über keinen Zweit (Neben-) wohnsitz in ***8*** verfügte und von ihrem Hauptwohnsitz lt. Zentralem Melderegister in ***9*** zu ihren jeweiligen Tätigkeitsorten fuhr.

Die im Zuge der Veranlagung geltend gemachte Höhe des Pendlerpauschales und des Pendlereuros wurden von der Betriebsprüfung, abgesehen von der Berechnung des Pendlereuros für 2014 lt. Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes, nicht beanstandet.

Der Bf. steht daher das Pendlerpauschale und der Pendlereuro dem Grunde und der Höhe nach wie in den Erklärungen beantragt bzw. lt. der nicht bekämpften Änderung durch die Betriebsprüfung für 2014 (siehe Tz. 5 des Berichtes) zu. Gegenüber den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden vom 17.2.2016 bzw. dem Erstbescheid betr. Einkommensteuer 2014 vom 17.2.2016 erfolgt daher diesbezügl. keine Änderung durch dieses Erkenntnis.

Die von der Betriebsprüfung unter den Kennzahlen 724 und 9160 durchgeführten Änderungen bezüglich „Reisekosten“ wurden von der Bf. letztlich nicht beanstandet und der Ansatz der

Betriebsprüfung in der zuletzt vorgelegten Aufstellung unverändert gelassen, d.h. keine Änderung beantragt.

Allgemeine Ausführungen zu den weiteren von der Bf. geltend gemachten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv in Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen. Die Leistungen, für die Ausgaben erwachsen, müssen aus betrieblichen Gründen – im Interesse des konkreten Betriebes – erbracht werden (siehe Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 4 Rz 272).

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) sowie 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 (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988). Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen über Verlangen des Finanzamtes nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, zumindest glaubhaft zu machen.

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die steuerpflichtige Tätigkeit, als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen aber grundsätzlich keine Betriebsausgaben dar (so genanntes Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der privaten Lebensführung dienen. Diesem Aufteilungs- und Abzugsverbot liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde: es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes oder Betriebes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen

und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann. Dies wäre gegenüber jenen Steuerpflichtigen ungerecht, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen betrieblichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die daher derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. Doralt/Kofler, EStG11, § 20, Tz 21/2 und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur).

Ein Abzug als Betriebsausgabe kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche (bzw. berufliche) Veranlassung erbringt (siehe Erkenntnis des VwGH vom 26.04.2012, 2009/15/0088, unter Hinweis auf die in Doralt/Kofler, a.a.O. zitierte Vorjudikatur). Lediglich eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich als unschädlich; dabei geht es allerdings nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zu einer überragend im Vordergrund stehenden, betrieblichen Nutzung nicht schädlich ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988).

Die Bf. hat bei Geltendmachung der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bereits in ihren Erklärungen zwar einen Privatanteil ausgeschieden, jedoch vielfach auch, wie noch zu zeigen sein wird, bei Wirtschaftsgütern, bei denen die klare, nachvollziehbare Trennung der privaten bzw. der beruflichen Veranlassung nicht möglich ist und ein Nachweis einer zumindest beinahe gänzlich beruflichen bzw. betrieblichen Nutzung nicht erbracht wurde.

Im Lichte seiner Rechtsprechung zum Werbungskostenbegriff hat der Verwaltungsgerichtshof im Detail zu nachstehend angeführten Werbungskosten folgendes judiziert:

Fortbildungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, sind Werbungskosten auch 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen.

Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte - geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, somit seinen Beruf besser ausüben zu können. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117; siehe dazu auch Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/2; Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 49).

Für Fort- und Ausbildungsmaßnahmen (unter Ausbildung sind im Übrigen Maßnahmen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung erst ermöglichen, zu verstehen) ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich (vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 8).

Ein Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist ua. dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/4/1; siehe zB auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185; BFG 3.9.2015, RV/7102574/2013; BFG 20.4.2017, RV/1100326/2015).

Ein solcher Veranlassungszusammenhang besteht-abgesehen von den hier nicht interessierenden Fällen vorweggenommener oder nachträglicher Werbungskosten-grundsätzlich nur bei einer gleichzeitig mit der Bildungsmaßnahme ausgeübten Tätigkeit.

Wie bereits erwähnt, ist bei Aufwendungen, die **ihrer Art nach** eine private Veranlassung nahelegen, die berufliche Notwendigkeit als Abgrenzungskriterium zwischen beruflich und privat veranlassten Aufwendungen heranzuziehen.

Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es beispielweise, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des/der Steuerpflichtigen zusammensetzt (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237; VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042; siehe auch Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 52, mwN; Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/5). Es ist daher nach der Judikatur an Hand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des (der) Steuerpflichtigen zugeschnittene Bildungsmaßnahme vorliegt, oder ob es sich um eine solche handelt, die für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist

und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (vgl. weitere z.B. VwGH vom 29.1.2004, 2000/15/0009 und BFG vom 22.8.2016, RV/5100162/2011).

Als Werbungskosten abzugsfähig sind neben den unmittelbaren Kosten der Bildungsmaßnahmen (zB Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen udgl.) ua. auch die Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte; die Formulierung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bringt mit dem Verweis auf Nächtigungskosten deutlich zum Ausdruck, dass dem verwendeten Fortbildungskostenbegriff keine Beschränkung auf unmittelbare Bildungsaufwendungen (Seminar-/Kursbeiträge, Fachliteratur, etc.) zugrunde liegt, sondern auch allenfalls dadurch verursachte mittelbare Kosten, wie Fahrt- und/oder Aufenthaltskosten, davon umfasst sind (vgl. dazu auch Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/6). Daraus folgt wiederum, dass Fahrtkosten, die mit Aufwendungen für Kurse in Zusammenhang stehen, denen die Abzugsfähigkeit versagt wird, nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf diverse „Busmieten für Fortbildung“ lt. Excel-Tabelle, die den Zusammenhang mit einer beantragen Fortbildungsmaßnahme überhaupt nicht erkennen lassen.

Im Sinne dieser Ausführungen sind daher z. B. Gebühren für ein Fitnesscenter (2011), Ausgaben „Technik Schwimmen, Privatlehrerin (2014) nicht abzugsfähig, ebenso nicht Ausgaben , die einen beruflichen Zusammenhang nicht erkennen lassen, wie „Fortbildung Kajak“ (2011), Mitgliedsbeitrag Snowboard (2014), Fortbildung simplyfit (2011, lt. Beleg ein „muscleupdate), Solebad, Langlaufen Tageskarten (2013), diverse Liftkarten („2014), weiters nicht Ausgaben, für die sich der Nachweis einer beruflichen Bedingtheit in Hotelrechnungen (z.B. Fortbildung Langlauf, Fortbildung Aquafitness 2012) erschöpfen.

Die Bf. erachtete in der Beschwerde folgende Kurse als ausschließlich beruflich bedingt:

„der Langlaufkurs, die VDLÖ-Studienfahrten, die Skitourenfortbildungen, die Mountainbike-Koordination, die MTB-Scoutings, die ***15***-Wintersportkoordination“.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Die belangte Behörde ist in der Beschwerdeentscheidung vom 6.6.2016 ausführlich auf diese von der Bf. als ausschließlich beruflich bedingten Fortbildungskosten eingegangen.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Beschwerdeentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH vom 10.3.1994, 92/15/0164). Tritt der (die) Abgabepflichtige den in der Beschwerdeentscheidung enthaltenen Fakten nicht entgegen, können diese als richtig angenommenen werden.

Die Bf. stellte in der Folge nicht in Abrede, dass diese Kurse grundsätzlich auch Personen aus anderen Berufsgruppen offenstanden (siehe Vorlageantrag). Damit ist aber davon auszugehen,

dass das dort vermittelte Wissen nicht ausschließlich auf die Berufsgruppe der Bf., als Leiterin dieser Kurse, abzielt, sondern auch auf Personen, die aus privatem Interesse diese Kurse besuchen.

Eine eindeutige Trennbarkeit, ob der Aufwand für den Besuch dieser Kurse beruflich oder privat veranlasst war, ist somit nicht möglich.

Darüber hinaus verweist die Bf. nur allgemein auf das Erfordernis „auf dem Laufenden zu bleiben“ und Sicherheitsaspekte, ohne darzulegen dass die Teilnahme an den gegenständlichen Fortbildungen im Einzelnen aus der Sicht ihrer Einkünfteerzielung insofern erforderlich war, als die Absolvierung dieses Kurses seitens ihres Dienstgebers Voraussetzung für die Tätigkeit als Unterrichtende bzw. Kursleiterin war. So verweist sie z.B. bezügl. „Aquafitness“- Fortbildung darauf, dass „*man* alle fünf Jahre den Rettungsschwimmer machen *sollte*“, bezügl. Mountainbike-Fortbildung darauf, dass „es immer um die Sicherheit gehe“, bezügl. Führen von Schitouren, „*man* müsste hier sogar jedes Jahr eine Fortbildung machen“.

Das Vorbringen der Bf. lässt somit nicht erkennen, inwiefern die in den absolvierten Kursen erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen ihrer Tätigkeit verwertet werden können (s.o. die dazu ergangene Judikatur).

Dass die in einem Kurs erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten für die Ausübung des Berufes förderlich sein können, reicht für die Absetzbarkeit der entstandenen Kosten nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls nicht aus (VwGH vom 18.1.20213, 2011/13/0119).

Diesen Ausführungen folgend kommt es bei den Kzlen 722 und 9230, unter der lt. BP Fortbildungskosten erfasst waren zu folgenden Änderungen:

2011:

9230: Fortbildung Watsu, + 18,00 (im Hinblick darauf, dass die BP auch andere Aufwendungen i.Z. mit Watsu, wie z.B. Arbeitsmittel, anerkannte)

2012:

722: wie bisher 416

9230: Die Sommersportwoche VDLÖ Faaker See konnte nicht anerkannt werden, da abgesehen vom offenen Teilnehmerkreis, die Sportausübung im Mittelpunkt steht und darüberhinaus „Tennis“ in keinem Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf steht.

Nicht berücksichtigt werden konnten so wie bisher insbesondere die Fortbildungen Langlauf und Aquafitness, da nur Hotelrechnungen vorgelegt wurden, die eine berufliche Veranlassung nicht nachweisen. Busmieten für Fortbildungsveranstaltungen können dann nicht anerkannt

werden, wenn der Nachweis der beruflichen Bedingtheit der Bildungsmaßnahme nicht erwiesen ist.

2013:

Kz 722: wie bisher 899,50. Die Fortbildung „Aquafitness und Kitzsteinhorn wurde nur durch Eintrittskarten geltend gemacht. Die Leihgebühr für ein Mountainbike sowie Loipengebühren sagt nichts über die berufliche Bedingtheit des Aufwandes aus.

Die Kennzahl 9230 bleibt mit 336 unverändert, Kosten für eine Alpenvereinskarte sowie für Einladungen („Besprechungen“) sind nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung i.S. des § 20 EStG 1988.

2014:

Lt. Niederschrift wurden unter der Kz 722 lt. BP 105,50 anerkannt. Von den lt. Tabelle unter dieser KZ geltend gemachten Positionen kann nur bei der „Liftkarte ***12***“ (31,65) und beim Sachaufwand Langlaufausbildung (24,50) ein beruflicher Zusammenhang erkannt werden in Summe daher insgesamt inkl. des bereits anerkannten Aufwandes: 161,65.

Reisekosten (Tz.1 des Berichtes, Kz 724 Werbungskosten unselbständige Tätigkeit):

Die Abänderungen der Reisekosten lt. Tz.1 des Berichtes bzw. der Niederschrift wurden von der Bf. nicht beanstandet.

Unter dieser Kz wurden teilweise auch Aufwendungen für Bekleidung geltend gemacht.

Allgemein ist zur Abzugsfähigkeit von Bekleidung als Werbungskosten folgendes auszuführen:

Aufwendungen für Arbeitskleidung sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um typische Berufs- oder Arbeitsschutzkleidung handelt (vgl. Althuber in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 61. Lfg., § 20 Tz 6, Stichwort "Arbeitskleidung") und die sohin im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, nicht aber für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung (vgl. VwGH 30.10.2001, 2000/14/0173). Normale bürgerliche Kleidung wird demgegenüber selbst dann nicht zur steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitskleidung, wenn sie tatsächlich nur bei der Berufsausübung getragen wird (vgl. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219, betreffend Turnschuhe und Trainingsanzug eines Turnlehrers). Entscheidend ist, ob sich die beruflich verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheiden lässt, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (vgl. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Dies hat die Bf., abgesehen von jener Kleidung versehen mit dem Logo „***15***“ auch selbst nicht behauptet, zumal sie bereits in den Erklärungen selbst einen Privatanteil ausschied.

Generell ist zu sagen, dass die Bf. sowohl unter der KZ 724, als auch unter der KZ 9100 (Arbeitsmittel selbständige Tätigkeit) eine Vielzahl von Aufwendungen für Bekleidung geltend machte. Wie jedoch auch die Betriebsprüfung bereits feststellte und die Überprüfung der Einzelbelege durch das Bundesfinanzgericht ergab, handelt es sich dabei zum überwiegenden Teil um Kleidung, die objektiv betrachtet nicht als typische Arbeitskleidung zu betrachten ist. So werden diverse Shirts, Hosen, Sportunterwäsche, Laufschuhe, Wanderbekleidung, Schibekleidung, Hauben, Schals, Handschuhe, Badeanzüge, Fitnessbekleidung, Sportbekleidung, Bikebekleidung und dgl. geltend gemacht, deren Kosten als typische Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 zu qualifizieren sind, insbesondere wenn diese Artikel in üblichen Bekleidungsgeschäften gekauft wurden (z.B. 2013: Jacke Orsay, 2011: Soft BH und Laufshirt Eduscho). Andere Aufwendungen lassen einen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit überhaupt nicht erkennen, etwa 2011: Herren Sneaker, Herren Hose, Tennisshirt, 2012: Triathlon-Shirt, Kinderbadeanzug, 2013: Sportutensilien Klettern, 2014: Klettersteigschuhe, ..).

Die teilweise Bezeichnung als „Arbeitsbekleidung“ spielt dabei ebensowenig eine Rolle wie Bezeichnungen „Sportschuhe“, Sportgewand“.

Zu der von der Bf. beantragten Absetzung der Kosten für Kleidung, die mit dem „***15***-Logo“ versehen ist, ist ergänzend folgendes auszuführen:

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Werbungskostenabzug auf solche Berufungskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet. Zur typischen Berufskleidung werden daher solche Kleidungsstücke zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Eine Trainingsjacke, eine Schijacke und ein Shirt, die mit dem (dezenten) Logo bzw. dem Schriftzug des „***15***“ versehen sind, schließen jedoch die private Nutzung generell nicht aus. (vgl. z.B. UFS vom 19.07.2010, RV/0306-I/10 bezügl. des Logos der Schischule auf dem Schianzug des Schilehrers und BFG vom 09.08.2017, RV/5101408/2016 bezügl. des Logos der Herstellerfirma).

Der Werbungskostenabzug war daher auch für diese Aufwendungen zu versagen.

Diverse Einkäufe von Shirts, Tops, Hosen, Badeanzügen usw. in einem Spezialgeschäft für Fitnessbekleidung (***13***) machen diese Kleidungsstücke noch nicht zur Arbeitskleidung i.S. der Judikatur, zumal eine private Verwendung auch dieser Kleidungsstücke objektiv

betrachtet nicht auszuschließen ist. Im Übrigen handelt es sich bei diesem Geschäft lt. dessen Internetauftritt unter www.***internet*** um eines, dass sich hinsichtlich seines Warenangebotes an alle Fitnessinteressierten wendet. Die von der Bf. gewählte Bezeichnung „Fachgeschäft“ ist insoweit irreführend.

Dass sich die hier in Rede stehenden Kleidungsstücke ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheiden ließen, wie sie üblicherweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet, ist somit nicht erkennbar, weshalb der Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben für diese Aufwendungen zu versagen war.

Arbeitsmittel:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel.

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden. Unter Arbeitsmittel sind nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042). Für die Qualifikation als Arbeitsmittel ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Beschaffung dieses Wirtschaftsgutes für erforderlich hält oder gar ausdrücklich anordnet. Dienen diese Wirtschaftsgüter jedoch typischerweise einem privaten Bedürfnis, sind die dafür aufgewendeten Beträge gemäß den Wertungen des § 20 Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig.

Dies gilt vor allem dann, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Anlässe objektiv kein Aufteilungsmaßstab (beruflich/privat) besteht und damit die Überprüfung eines entsprechenden Vorbringens des Steuerpflichtigen entweder unmöglich ist oder nur unter nicht vertretbarem Eingriff in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen durchführbar wäre (Aufteilungsverbot). Wie bereits ausgeführt, gilt dieses Aufteilungsverbot nach der Rechtsprechung nicht, wenn ausnahmsweise eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten und der beruflichen Veranlassung der Anschaffung gegeben und die berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Soweit eine derartige objektive und einwandfreie Trennbarkeit nicht möglich ist, kommt eine Berücksichtigung von Werbungskosten nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche berufliche Veranlassung erbringt.

Wirtschaftsgüter des Haushaltes des Steuerpflichtigen sind nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich ebenfalls vom Abzugsverbot erfasst.

Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung wie beispielsweise Fernseher, Radio, MP3-Player/iPod, Kameras etc. führen somit in der Regel nicht zu Werbungskosten.

Für andere Arten von Wirtschaftsgütern wie KFZ, Computer, Faxgerät und Telefon (Handy) etc. gilt hingegen, dass bei bestimmten Berufsbildern eine berufliche Betätigung ohne Einsatz

dieser Wirtschaftsgüter nicht vorstellbar ist. Bei diesen Wirtschaftsgütern ist eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise anzunehmen, sodass kein Aufteilungsverbot zur Anwendung kommt. Die Höhe des Nutzungsanteiles kann ggf. geschätzt werden.

Im Sinne dieser Ausführungen muss daher u.a. folgenden geltend gemachten Aufwendungen als Kosten der Lebensführung die Abzugsfähigkeit versagt werden:

Einrichtungsgegenstände (Regal, Hocker), Leuchten, Grünpflanzen, CDs z.B. Healthy Back, Urban dance, Aerobic und Bodystyling), Erste Hilfe Paket, Pumpe, Lesebrille, Batterien, Fahrradcomputer, Fellwachs und Spezialwaschmittel, Kinesiotape, Werkzeug,

Gleiches gilt für Sportuhren und Sportbrillen, bei denen ebenfalls eine private Verwendung nicht auszuschließen ist (vgl. z.B. Sportuhr Lidl, LCD Sportuhr+Batterien, Sonnenbrille für Sport, Schibrille, Schwimmbrille).

Bei diversem Bürokleinmaterial sowie Handy und Computer ist jedoch nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass diese Ausgaben bei der Einkünfteerzielung anfallen. So hat auch die Betriebsprüfung etwa im Jahr 2011 Ausgaben für eine Handyhülle und „Internet Büro“ anerkannt.

Einige Aufwendungen für Büromaterial wurden von der BP bereits anerkannt, andere nicht, wobei nicht ersichtlich ist, aus welchem Grund letzteren die BP die Abzugsfähigkeit versagte. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass als Büromaterial, Ordner...usw. bezeichnete Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Abzugsfähig sind daher zusätzlich zu dem bereits anerkannten Aufwand (ausgenommen jene Positionen, die in der Tabelle mit „privat“ bezeichnet sind):

2011: 6,99 Kz 9100,

2012: 9,99, 4,99, Kz 719,

2013: 12,99, 8,90, 24,00 27,00, 18,98, KZ 719,

17,87, 50,90, 57,98, 6,08, 4,29, Kz 9100,

2014: Box 6,99, Magnete 12,88, 2,20, 2,38, 8,99, 1,98, 3,27 Kz 719

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

geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0074, mwN).

Zu Sportgeräten dieser Art zählen etwa Schi (UFS vom 10.8.2011, RV/2415-W/09), Tourenschi Langlaufski, Fahrräder (VwGH vom 24.6.1999, 94/15/0196, betr. Mountainbike eines Sportlehrers).

Von der Bf. wurden zahlreiche Aufwendungen für Sportgeräte dieser Art geltend gemacht.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, handelt es sich bei Aufwendungen für Sportgeräte dieser Art um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Dass die Bf. diese Sportgeräte nahezu ausschließlich beruflich verwendete, wurde von ihr nicht einmal behauptet, zumal sie bereits in den Jahreserklärungen einen Privatanteil von 40 % ausschied. Die im Vorlageantrag aufgestellte Behauptung, die Bf. benötige diverse Arbeitsmittel für ihre berufliche Tätigkeit, reicht als Nachweis für eine nahezu ausschließlich berufliche Nutzung nicht aus.

Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Straßenrad sind jedenfalls nicht abzugsfähig, da ein beruflicher Zusammenhang nicht erkennbar ist.

Gleiches gilt hier z.B. für „Snowboardaccessoires“ (2011).

Diverse Servicekosten in Zusammenhang mit den nicht als Werbungskosten anerkannten Anschaffungskosten sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

Ad Mountainbike:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.6.1999, 94/15/0196 explizit ausführte, „ist ein Mountainbike kein Arbeitsmittel, sondern dient typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung, weil es in der Regel von Personen, die nicht als Turnlehrer tätig sind, zur Sportausübung genutzt wird. Bei dieser Sachlage wäre es am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die (nahezu) ausschließlich berufliche Nutzung des Mountainbikes durch konkretes Vorbringen darzutun“.

Wie die belangte Behörde der Bf. in der Beschwerdeentscheidung vom 6.6.2016 vorhielt, wurde eine berufliche Tätigkeit seitens des Arbeitgebers im Bereich Mountainbike Koordination, Mountainbike Scoutings erst ab 2013 bestätigt.

Die berufliche Verwendung alleine reicht jedoch (selbst wenn diese vom Arbeitgeber bestätigt wird, siehe das o.a. Erkenntnis) nicht aus, eine nahezu ausschließliche berufliche Verwendung nachzuweisen.

Sonstige Arbeitsmittel, deren Anschaffung als beruflich bedingt anerkannt wird:

2012: 9100: Ballons für Body&Health 4,58, Spielmaterialien für Body&Health 3,75,

9230: Erstellung von Fotos für Skriptum 200, Erstellung DVD 300,

2013: 9100: Computerrucksack 33,25, Ball für Body&Health 9,09+4,87+2,45

2014: 9100: Neoprenball 4,89

Die bereits bisher von der Betriebsprüfung anerkannten Aufwendungen bleiben unverändert.

Fachliteratur:

Weiters sind Kosten für Fachliteratur streitgegenständlich. Solche Aufwendungen sind dann abzugsfähig, wenn sie iZm der beruflichen Sphäre stehen, wobei wesentlich ist, dass diese eindeutig und ausschließlich iZm der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019). Der VwGH schließt das Vorliegen von Fachliteratur auf Basis der typisierenden Betrachtungsweise unabhängig von der konkreten Nutzung tendenziell bereits dann aus, wenn die fragliche Literatur auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, selbst wenn die berufliche Veranlassung auf der Hand liegt (VwGH 25.10.1994, 94/14/0014). Typische Fachbücher sind dadurch charakterisiert, dass sich ihr Inhalt auf das spezielle berufliche oder sonst erwerbsbezogene Fachgebiet des Steuerpflichtigen beschränkt (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2021, § 16, Tz 203/15 "Fachliteratur"). Nicht nur Werke der Belletristik, sondern auch "Sachbücher" können für einen unbestimmten Personenkreis von Interesse sein (zB Bücher über das wissenschaftliche Aufzeigen von Krankheitsbildern und Methoden zu deren Behandlung, wie etwa "Keine Angst vor Aggression"; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065). Aus den Titeln der Druckwerke allein kann nicht geschlossen werden, ob es sich um Fachliteratur oder um nichtabzugsfähige allgemeinbildende Werke handelt (VwGH 15.6.1988, 87/13/0052). Im Zweifel sind die Druckwerke vom Steuerpflichtigen näher zu beschreiben und ihre Berufsbezogenheit darzustellen; andernfalls führen sie zur Gänze zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Der Umstand, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098, betreffend Literatur für Unterrichtsgestaltung eines Lehrers).

Es ist daher Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit für derartige Druckwerke im Einzelnen darzutun (VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Werke der Belletristik sind generell nur ausnahmsweise abzugsfähig, nämlich nur dann, wenn sie weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten dienen, sodass eine allfällige private Mitveranlassung als völlig untergeordnet zu beurteilen ist (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064).

Ferner sind Spiel-, Lieder- Kinder- und Bastelbücher auch für den Privatbereich von Interesse und folglich nach der zuvor dargestellten Rechtslage mangels objektiv nachvollziehbarer Trennbarkeit zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der beruflichen Veranlassung andererseits zur Gänze nicht abzugsfähig.

Die Bf. wurde in der Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen, dass die Anerkennung als Fachliteratur eines gesonderten Nachweises bedürfe.

Da ein solcher Nachweis nicht erbracht wurde, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Aufwendungen wie Literatur für Spiele, Kinderbücher (2011), Radroute Frankreich, Karte Freytag und Berndt (2013), Bikezeitung, Fachbuch Sport (2014) nicht unter den Begriff Fachliteratur subsumierbar sind und der Werbungskostenabzug daher nicht zusteht.

Ergänzung zur Kz 9160 für 2013:

Von der Betriebsprüfung wurden Reisekosten i.H. von € 752,96 nicht anerkannt. Die Excel-Tabelle enthält den Vermerk, „nicht zuordenbar“. Die Bf. machte nun ohne nähere Begründung diese Reisekosten in Gesamthöhe von € 1.869,84 erneut geltend. Da ein Nachweis der beruflichen Bedingtheit dieser Aufwendungen offenbar bereits während der Betriebsprüfung nicht möglich war, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Kosten nicht beruflich veranlasst waren, sodass es bei den bisher bereits anerkannten Kosten von € 1.116,88 bleibt.

Bei der folgenden Neuberechnung werden nur die Änderungen gegenüber der Betriebsprüfung gesondert dargestellt, im Übrigen wird auf die Textziffer 8 des Berichtes und die Beilage zu den Tz 1-7 des Berichtes, in der die Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit lt. Erklärung einerseits und lt. BP andererseits dargestellt sind, verwiesen.

Ziffernmäßige Änderungen durch dieses Erkenntnis sind den obigen Ausführungen zu entnehmen.

Infolge der dargestellten Änderungen gegenüber dem Betriebsprüfungsergebnis ist zunächst der Gewinnfreibetrag neu zu berechnen. Zur Ermittlung der Berechnungsbasis lt. Erkenntnis wird von der Berechnungsbasis lt. Tz. 8 ausgegangen und die Kzlen 9100 und 9230 lt. Erkenntnis entsprechend berücksichtigt.

Gesamtbeträge BP+ Änderungen lt. Erkenntnis

	2011	2012	2013	2014
9100				
BP	239,90	0	1.466,70	32,95
BFG	246,89	8,33	1.653,48	37,84
Änderung	6,99	8,33	186,78	4,89
9230				
BP	384,90	640	336	635,90
BFG	402,90	1.140	336	635,90
Änderung	17,80	500	0	0

Gewinnfreibetrag:

	2011	2012	2013	2014
Berechnungsbasis bisher	10.433,15	6.109,15	6.528,62	8.647,37
Grundfreibetrag bisher	1.356,31	794,19	848,72	1.124,16
Berechnungsbasis neu	10.433,15 - 24,79 10.408,36	6.109,15 - 508,33 5.600,81	6.528,62 - 186,78 6.341,84	8.647,37 - 4,89 8.642,48
Grundfreibetrag neu 13%	1.353,08	728,11	824,44	1.123,52
Änderung	3,23	66,08	24,28	0,64

Änderung der Besteuerungsgrundlagen gegenüber BP:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (320) unter Berücksichtigung der Änderungen der Kzlen 9100 und 9230 sowie des geänderten Gewinnfreibetrages, die Kz 9160 bleibt unverändert (für die Jahre 2011, 2012 und 2014 erfolgte diesbezüglich kein Änderungsantrag, siehe Excel-Tabelle, für 2013 konnten die über die bereits gewährten Reisekosten hinaus beantragten mangels Nachweises der beruflichen Bedingtheit nicht anerkannt werden)

	2011	2012	2013	2014
BP	9.076,84	5.341,95	5.679,90	7.523,21
	- 24,79	- 508,33	- 186,78	- 4,89
	+ 3,23	+ 66,8	+ 24,28	+ 0,64
BFG	9.055,28	4.872,70	5.517,40	7.518,96

Die Werbungskosten, im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“:

Gegenüber der BP ergeben sich folgende Änderungen:

	2012	2013	2014
719	433,55	1.363,05	82,15
720	60,25		
722		921,30	137,15

Die Werbungskosten betragen unter Berücksichtigung der Kzlen 719, 720, 721, 722 und 724:

2011	2012	2013	2014
2.198,27 (wie bisher)	2.553,80	3.677,75	4.401,63

Berechnung der Einkommensteuer (unveränderte Beträge siehe die Bescheide vom 17.2.2016)

2011:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	9.055,28
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	26.612,33
Einkommen	35.482,61
Steuer vor Absetzbeträgen	9.639,98
Steuer nach Absetzbeträgen	9.294,98
Steuer sonstige Bezüge	212,31
Einkommensteuer	9.507,29
Anrechenbare LST	8.636,06
Einkommensteuer gerundet	871 €
Nachforderung	4.531,00 €

2012:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	4.872,70
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	40.896,13
Einkommen	45.393,83
Steuer vor Absetzbeträgen	13.923,04
Steuer nach Absetzbeträgen	13.578,04
Steuer sonstige Bezüge	345,44
Einkommensteuer	13.923,48
Anrechenbare LST	-13.528,90
Einkommensteuer gerundet	395,00 €
Nachforderung	5.626,00 €

2013:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	5.517,40
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	43.438,40
Einkommen	48.820,80
Steuer vor Absetzbeträgen	15.403,98
Steuer nach Absetzbeträgen	14.970,98
Steuer sonstige Bezüge	363,26
Einkommensteuer	15.334,24
Anrechenbare LST	-15.188,58
Einkommensteuer gerundet	146,00 €

Nachforderung	6.305,00 €
---------------	------------

2014:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	7.518,96
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	42.900,96
Einkommen	50.284,92
Steuer vor Absetzbeträgen	16.036,70
Steuer nach Absetzbeträgen	15.603,70
Steuer sonstige Bezüge	370,30
Einkommensteuer	15.974,00
Anrechenbare LST	-15.024,15
Einkommensteuer gerundet	950,00 €
Nachforderung	950,00 €

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im gegenständlichen Fall nicht vor. Das Bundesfinanzgericht folgte hinsichtlich der Frage, welche Aufwendungen grundsätzlich unter den Werbungskostenbegriff des § 16 EStG 1988 bzw. den Betriebsausgabenbegriff des § 4 EStG 1988 fallen der bisher dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Welche Aufwendungen der Beschwerdeführerin im Detail unter diese von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze fallen, war eine der Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zugängliche Frage der Beweiswürdigung.

Wien, am 19. September 2022