

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Unger & Unger Steuerberatungs- gesellschaft mbH, Strohgasse 25, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 14. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 10. Juni 2014 betreffend Einkommensteuer 2008, Einkommensteuer 2009, Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2011 und Einkommensteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Die belangte Behörde hat mit Bescheiden vom 10. Juni 2014 die Einkommensteuerverfahren 2008 bis 2011 von Amts wegen wiederaufgenommen. Mit selben Datum wurden neue/abgeänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 und der Einkommensteuerbescheid 2012 erlassen und wie folgt begründet:

„Die eingebrachten Unterlagen bez. Fachliteratur stellen zur Gänze keine Werbungskosten dar, da Computerzeitschriften von allgemeinem Interesse sind und der Anteil der privaten Interessen nicht als unerheblich anzusehen ist und somit keine Fachliteratur im steuerlichen Sinne vorliegt. Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem

Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden.

Anteilige Abschreibung und Betriebskosten sind für ein Arbeitszimmer nicht abzugsfähig. Es wird auch auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2007 vom 08.04.2010 verwiesen. Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Die eingebrachten Unterlagen für Reisekosten konnten nicht als Werbungskosten anerkannt werden, da die Erfordernisse eines ordentlichen Fahrtenbuches nicht erfüllt sind. U.a ist der Anteil der Privatfahrten nicht nachvollziehbar (eine bloße Rechnung KM-Stand 01.01. bis 31.12. abzüglich Fahrten lt. Fahrtenbuch ist unzureichend). Es wurden nicht aufgezeichnet: MK-Stand von bis pro Fahrt, Beginn und Ende der Fahrt. Es gibt keine handschriftlichen Unterlagen, die eine zeitnahe Aufzeichnung der Fahrten belegen. Es wurde bei dem Reisezweck oft bloß Abkürzungen angeführt, die nicht nachvollziehbar sind. Siehe unter anderem auch: UFS 03.06.2013 RV/0011-L/10.

Unter den Arbeitsmitteln konnte der Laptop mangels Nachweis (Kaufbeleg) nicht berücksichtigt werden. Antivirussoftware stellt kein Arbeitsmittel dar. Anschaffungskosten für Telefone können nicht abgesetzt werden. Filmschnittsoftware stellt weder bei der betrieblichen, noch bei der nichtselbständigen Tätigkeit Arbeitsmittel dar. Software die der Datenarchivierung und/oder Backuperstellung dient ist nicht als Arbeitsmittel absetzbar.

Das Telefon wurde unter Abzug von 40% Privatanteil und einer Aufteilung, wie ursprünglich vorgenommen, von 50% den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeteilt. Den Internetgebühren wurden 40% Privatanteil abgezogen. Die Funkmaus wurde mit 40 % Privatanteil berücksichtigt. Herstellungskosten für einen Internetanschluss sind nicht abzugsfähig.

Repräsentationsaufwendungen stellen nur dann Werbungskosten/Betriebsausgaben dar, wenn sie zur Sicherung/Erhalt/Erwerb von Einnahmen getätigt werden. Dies war auf den vorgelegten Belegen nicht der Fall, da der Zweck teilweise unleserlich war, unklare Abkürzungen verwendet wurden, oder sie für Klassentreffen/Lehrerkonferenzen etc. (eindeutig den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen) getätigt wurden und daher nicht der Sicherung/Erhalt/Erwerb von Einkommen dienen bzw. als Nachweis anerkannt werden können. Für das Jahr 2012 wurden keine Belege vorgelegt. Die betriebliche Tätigkeit fällt nicht unter § 22, sondern unter §23 EStG.“

In einem vorausgehenden Ersuchen um Ergänzung/Auskunft vom 05.03.2014 gab die belangte Behörde bekannt, dass die erklärten betrieblichen Einkünfte auf Liebhaberei zu prüfen seien. Es werde daher ersucht eine Prognoserechnung vorzulegen.

Laut einer telefonischen Auskunft seien die Werbungskosten 2012 den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zuzuordnen, es werde um Offenlegung ersucht, inwieweit dies auch auf die Jahre 2007 bis 2011 zutreffe.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte der steuerliche Vertreter des Bf. mit, der Bf. sei ein Spezialist betreffend das Schulverwaltungsprogramm „***A***“ und er habe dieses Wissen bereits während seiner Tätigkeit als Direktor zu verkaufen gesucht. Das Problem bei der Umsetzung sei die jeweils notwendige Anreise nach ***Ort*** und der chronische Geldmangel an den Schulen. Eine langjährige Prognoserechnung sei jedenfalls schon wegen des fortgeschrittenen Alters des Bf. nicht zu erstellen. Die subjektive Absicht sei jedenfalls gegeben, einen Gewinn zu erwirtschaften, ob das auch objektiv möglich sei, bleibe abzuwarten.

In der mit 14.07.2014 datierten und rechtzeitig eingebrachten Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 und die diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheide wird beantragt, die Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben und die ursprünglichen Bescheide wieder in Kraft zu setzen. Zur Begründung wird wie folgt ausgeführt:

„a) Sachverhalt

*Der Steuerpflichtige war bis zum ***Datum*** Direktor an einer Öffentlichen Schule in ***Ort*** und ist seither in Pension. Unabhängig davon ist er nach wie vor als Berater in EDV Sachen, insbesondere für Schulverwaltungsprogramme und damit zusammenhängende Datentransfers und Datensicherungen tätig. Die bei diesen Tätigkeiten anfallenden Werbungskosten für die unselbständige Tätigkeit sowie Arbeitsmittel und Arbeitsplatzkosten für die selbständige Tätigkeit wurden in den jeweiligen Steuerklärungen dem Finanzamt bekanntgegeben. Die dabei notwendige Trennung in einerseits den unselbständigen Einkünften zurechenbare und andererseits den selbständigen Einkünften zurechenbare Werbungskosten wurde nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt.*

Anders als vom Finanzamt in unbegründeter Weise angenommen liegen auch handgeschriebene Fahrtenbücher vor, die jederzeit vorgelegt werden können.

b) Verwaltungsgeschehen:

Die Steuerklärungen wurden jährlich termingerecht eingebracht und auch bis zum Jahr 2011 veranlagt, wobei für das Jahr 2007 ein Ergänzungsansuchen des Finanzamtes beantwortet wurde, worauf auch hier die Veranlagung erfolgte. Im Zug der Veranlagung für das Jahr 2012

erfolgte mit Datum vom 12.04.2014 ein weiteres Ergänzungsansuchen, wobei um die Vorlage von Belegen für die Jahre 2008 bis 2012 ersucht wurde. Insbesondere wurde um eine tabellarische Aufstellung und eine Verteilung der Werbungskosten, welche Anteile unter die Werbungskosten und welche zu den betrieblichen Einkünften zuzurechnen sind, ersucht. Nach Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgten Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide, gegen welche sich diese Beschwerde richtet.

c) Rechtsausführungen

Die Wiederaufnahme eines Verfahrens [...].

Die vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit wurde dem Finanzamt immer offen gelegt, wobei die Qualifikation als selbständige oder als gewerbliche Tätigkeit steuerlich zu keinen differierenden Ergebnissen führt. Gerade für im EDV Bereich als Berater tätigen Personen die entsprechenden Computerzeitschriften als nicht beruflich veranlasst aus den Werbungskosten auszuscheiden, ist nicht nachvollziehbar, da gerade in dieser Branche eine stetige Weiterentwicklung von Hard- und Software gegeben ist, und es daher für den Berater unabdingbar ist, immer am Stand der Zeit sein, was nur durch ständige Weiterbildung erreicht werden kann.

Weiters wurden die Kosten des Arbeitszimmers nur dem selbständigen Bereich zugeordnet. Hier bildet das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer sehr wohl den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Antragstellers. Anders wäre es bei der unselbständigen Tätigkeit, dies trifft auf diesen Fall jedoch nicht zu.

Die dem Finanzamt vorgelegte EDV Aufstellung betreffend die Fahrtkosten wurde seitens des Finanzamtes laut Ergänzungsansuchen eingefordert, über Nachfrage hatten im offenen Verfahren jederzeit die händisch geführten Fahrtenbücher vorgelegt werden können, dies kann auch jetzt noch jederzeit erfolgen.

Betreffend die anders als in den Steuererklärungen angesetzten privaten Nutzungsanteile wurde keine ausreichende Begründung seitens des Finanzamtes angegeben, wieso die amtlich durchgeführte Schätzung genauer sein soll als die vom Steuerpflichtigen vorgenommene.

Betreffend die Repräsentationsaufwendungen rügen wir einen Verfahrensfehler, da es dem Finanzamt jederzeit möglich war, bei unleserlicher Handschrift oder unklarer Begründung den Steuerpflichtigen vorzuladen und die einzelnen Sachverhalte abzuklären. Alleine aus diesem Grund die steuerliche Abzugsfähigkeit abzuerkennen ist ein Verfahrensmangel.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.12.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 mit folgender Begründung ab:

„Fahrtenbücher:

2008 wurde ein Fahrtenbuch nur für Jänner vorgelegt. Mangels Beleg konnten die Reisekosten nicht berücksichtigt werden. Für 2009 wurde kein Fahrtenbuch eingebracht. Reisekosten konnten daher nicht anerkannt werden.

2010: Aus den Tabellenfahrtenbüchern wurden insgesamt 25 Stichproben ausgewertet und einem Vergleich mit den handgeschriebenen Fahrtenbüchern unterzogen: Der Vergleich der handschriftlichen Fahrtenbücher mit der Computertabelle ergibt folgende SOLL/IST-Abweichung:

Soll (Tabelle)	Ist (Fahrtenbuch)	Differenz
2012: 2493	1383	1110
2011: 1074	822	252
2010: 1225	599	626
2008: 915	579	336
SUMME:5707	3383	2324

Abweichung: $2324 \cdot 100 / 5707 = 40,72\%$

Somit werden 40,72% der beanspruchten Kilometer als unrichtig angesehen.

Im Schätzungswege werden 38% der Kilometer 2010 bis 2012 nicht anerkannt. Um den betrieblichen/nichtselbständigen Anteil der Reisekosten im Schätzungswege zu ermitteln, wurden die Gesamtkilometer 2012 (Pension) den Gesamtkilometer 2011 und 2010 gegenübergestellt und der relative Anteil berechnet. Um der Tatsache, dass in Vorjahren betrieblich veranlasste Fahrten (Vergleich Einträge 2012-2010) häufig vom Dienstort aus angetreten wurden und daher nicht 1:1 verglichen werden kann, werden vom relativen Anteil nochmal 35% im Schätzungsweg abgezogen und bei den gewerblichen Einkünften berücksichtigt. Es wurde trotz Aufforderung keine Verteilung auf den gewerblichen und nichtselbständigen Anteil vorgenommen. Zur Schätzung wurden die Fahrtenbücher herangezogen, worin etwa ein Drittel als betrieblich veranlasst erscheinen:

Gesamtkilometer 2012 lt. Tabelle: 10131km

Jahr	KM	Rel. Zu 2012	km	65%	KM-Geld
2011	11878	85,29%	10131	6585,15	2765,76
2010	12948	78,24%	10131	6585,15	2765,76

Jahr	KM-Geld	38%	§26	Reisek. Nichtselbst. Arbeit
2011	2765,76	-1050,99	-1015,92	698,85
2010	2765,76	-1050,99	-924,74	790,03

Reisekosten

Jahr	Tabelle	38%	NSA-Teil (62%)	Gewerblich
2010	5438,16	-2066,50	-1714,77	1656,89
2011	4988,76	-1895,73	-1714,77	1378,23
2012	4255,02	-1616,91		2638,11

Liebhabeibegründung :

Es wurde bereits im Vorhalteverfahren eine Prognoserechnung abverlangt. Diese wurde mit der Begründung des Alters des Pflichtigen verwehrt. Es wurde auch auf künftig erhöhte Reisekosten hingewiesen. Gemessen an der Tatsache, dass in den letzten Jahren kaum Umsätze angefallen sind, und sich auch mit der Beschwerdeentscheidung kein Gesamtüberschuss ergibt, liegt objektiv betrachtet keine Einkunftsquelle vor.

Die gewerbliche Tätigkeit wird deshalb iZd BVE ab 2008 zur steuerlichen Liebhaberei erklärt.

<i>Ergebnis bisher:</i>	<i>5.857,22</i>
<i>Abzüglich Repräsentation (Summe 2008 bis 2012):</i>	<i>-445,20</i>
<i>Abzüglich Reisekosten (Summe 2008 bis 2012):</i>	<i>-5673,23</i>
<i>Ergibt Gesamtverlust</i>	<i>-261,21</i>

Arbeitszimmer:

Es wird auf die Begründung des Grundlagenbescheides verwiesen. Der Mittelpunkt der Tätigkeit liegt bei einer „Wartungs- und Beratungstätigkeit“ vor Ort beim Kunden und nicht im heimischen Arbeitszimmer. Da der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht daheim liegt, steht auch kein Arbeitszimmer zu.

Privatanteile Telefon/Internet:

Es wird auf die Begründung des Grundlagenbescheides verwiesen. Ein geschätzter Privatanteil von 40% entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, uA VwGH vom 28.05.2008, 2006/15/0125.

Repräsentation:

Es wurden Repräsentationsaufwendungen iHv. € 168,-(2008); € 162,70 (2009) und € 114,50 (2010) als glaubhaft anerkannt, da bei diesen Belegen die Zuteilung betrieblich/ nicht-selbständig nicht eindeutig getroffen werden konnte. Bez. Repräsentation bei einem Schuldirektor wird auf den Grundlagenbescheid verwiesen.“

Mit Eingabe vom 12.01.2015 wurde die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt und der Akt in der Folge mit Vorlagebericht vom 14.04.2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Am 18.01.2016 erklärte der Beschwerdeführer mit übermitteltem Formular Verf 25 (Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen Tätigkeit) die Aufgabe des Betriebes mit 31.12.2013.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2008 bis 2011 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 13.08.2021 als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdeentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen, ein Vorlageantrag wurde nicht eingebracht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf.) war bis zum ***Datum*** Direktor an einer öffentlichen Schule in ***Ort*** und ist seither in Pension. Zusätzlich war er laut eigenen Angaben als EDV-Berater für Schulverwaltungsprogramme (insb. Schulverwaltungsprogramm „***A***“) und damit zusammenhängende Datentransfers und Datensicherungen tätig und erzielte mit dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Einnahmen aus der betrieblichen Tätigkeit wurden dem Finanzamt bis zum Jahr 2010 mittels § 109a-Meldungen bekannt gegeben, wobei die Einnahmen 2010 nur mehr € 38 betrugen. Ab dem Jahr 2011 wurden keine § 109a-Meldungen mehr übermittelt. Die aus der gewerblichen Tätigkeit erklärten Einnahmen betrugen im Jahr 2011 € 70 und im Jahr 2012 € 380,00.

1.1. Zeitschriften

Im Zusammenhang mit der Tätigkeit als EDV-Berater (erklärungsstechnisch) allerdings als Werbungskosten im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit) wurden im Jahr 2008 € 583,55, im Jahr 2009 € 651,15, im Jahr 2010 € 746,35, im Jahr 2011 € 905,50 und im Jahr 2012 € 425,75 an „Werbungskosten“ für folgende Zeitschriften geltend gemacht:

Zeitschriften von allgemeinem Interesse: CT Magazin für Computer Technik, Chip, Docma, I-Create, Internet Magazin, PC Games, PC Welt XXL, PC GO, Toolbox, Windows 7, Web & Mobile, Windwos Guide, Web Making, WEB Desinger, Visual Studio.

Fachzeitschriften: Eclipse, Entwicklermagazin, FreeX, Admin-Magazin, IT-Admin, Hakin9, IX Magazin, Internet intern, IX Hacks, IT Freelancer, IX Spezial, IX Java, IX Developer, Java Magazin, Java Aktuell, Linux, Linux User, Linux Welt, Linux Intern, Linux Magazin, Linux Easy, Mac Welt XL, Mac Book, Mac Praxis, Mac Easy, Mac Developer, Open Source, Page, PHP Journal, Shar Point, Rails Way, Website Boosting, Web Developer, Web Selling, Weave.

1.2. Häusliches Arbeitszimmer

Im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit als EDV-Berater machte der Bf. Ausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer geltend (anteilige Afa, Strom, Versicherung, Telefon, Abwasser, Wasser, Kehrgebühr). Diese Tätigkeit übte er Vorort in den betreuten Schulen aus.

1.3. Bewirtungskosten

Bei den im Ausmaß von 50 % im Rahmen seine gewerblichen Einkünfte geltend gemachten Bewirtungskosten iHv € 430,34 für das Jahr 2008, € 743,43 für das Jahr 2009, in Höhe von € 822,88 im Jahr 2010 und € 1.540,33 im Jahr 2011 handelt es sich um Einladungen von Kollegen und Personalvertretern zu folgenden Anlässen: Jahresabschlussfeiern, Weihnachtsfeiern, Geburtstags- und Abschiedsfeiern des Bf., Einladungen zur Jahreseöffnung und zum Jahresabschluss, Direktoren-Jahresabschluss, Zeugnisbesprechungen, Direktorenbesprechungen, Ehemaligentreffen, Skikursbesprechungen, Erfahrungsaustausch, Dienstbesprechungen. Ein konkreter Werbezweck im Zusammenhang mit diesen Einladungen kann nicht festgestellt werden. Im Jahr 2012 wurden keine Belege im Zusammenhang mit Bewirtungskosten vorgelegt.

1.4. Arbeitsmittel (Telefon und Internet)

An Kosten für die Nutzung des Internet und Telefon/Handy am Wohnort des Bf. fielen im Jahr 2008 bis 2012 folgende Kosten an (siehe Tabelle) und wird der Anteil der betrieblichen/beruflichen Nutzung im Schätzungsweg mit 60 % festgestellt.

Jahr	Kosten Handy	Abzüglich 40% Privatanteil	Kosten Internet	Abzüglich 40 % Privatanteil
2008	545,32	327,19	281	168,60
2009	744,94	446,96	374,40	224,64
2010	609,54	365,72	397,07	238,24
2011	733,79	440,27	439,40	263,64
2012	690,75	414,45	298,29	178,97

Die betrieblich/beruflich veranlassten Telefonkosten werden wie vom Bf. beantragt im Verhältnis 50/50 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt.

1.5. Fahrtkosten

Der Bf. machte Reisekosten in Höhe von € 4.967,46 im Jahr 2008, € 4.406,72 im Jahr 2009, € 4.513,42 im Jahr 2010, € 3.972,84 im Jahr 2011 und € 4.255,02 im Jahr 2012 geltend. Im Schätzungsweg werden die Reisekosten 2008 bis 2012 um 41 % gekürzt und wie vom Bf. beantragt, im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte als Werbungskosten berücksichtigt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

2.1. Zeitschriften

Die Einteilung der Zeitschriften (Allgemeininteresse/Fachzeitschriften) erfolgte anhand der Liste relevanter Computerzeitschriften im deutschsprachigen Raum (vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Computerzeitschrift>) und zusätzlicher Internetrecherche über den Inhalt der einzelnen Zeitschriften.

2.2. Häusliches Arbeitszimmer

Im Schreiben vom 10.04.2014 gab der Bf. bekannt, dass er die Tätigkeit als EDV-Berater für Schulverwaltungsprogramme vor Ort in den Schulen ausübt („...*jeweils nötige Anreise nach ***Ort****“).

2.3. Bewirtungskosten

Die Feststellungen zu den Bewirtungskosten (eingeladener Personenkreis) ergeben sich aus dem Vorbringen des Bf. und den Vermerken auf den vorgelegten Belegen. Ein konkreter Werbezweck war den Belegen nicht zu entnehmen.

2.4. Fahrtenbücher/Reisekosten

Händisch geführte Fahrtenbücher liegen für die Jahre 2010 bis 2012 und für Jänner 2008 vor. Computer-Tabellen-Fahrtenbücher über beruflich veranlasste Fahrten liegen für die Zeiträume 2008 bis 2012 vor.

Die belangte Behörde verglich 25 Stichproben aus den Tabellenfahrtenbüchern mit den händisch geführten Fahrtenbüchern. Die Aufzeichnungen stimmten nicht überein. Laut Tabellenfahrtenbuch betrugen die beruflich veranlassten Fahrten (aus den Stichproben) 5707 km, laut Fahrtenbuch 3353 km, somit ergab sich eine Abweichung von gerundet 41 %. Im Schätzungswege aberkannte die belangte Behörde 38 % der Kilometergelder 2010 bis 2012.

Für die Jahre 2008 bis 2009 wurde mangels Vorlage von händisch geführten Fahrtenbüchern keine Fahrtkosten anerkannt. Computer-Tabellen-Fahrtenbücher liegen für diese Jahre vor.

Das Bundesfinanzgericht folgt grundsätzlich der Schätzung der belangten Behörde. Allerdings wird der Abschlag bei 41 % belassen und auch auf die mittels Tabellen-Computer-Fahrtenbücher geltend gemachten Km-Gelder der Jahre 2008 und 2009 angewendet, da auch in diesen Jahren berufliche Fahrten stattgefunden haben werden.

Der Bf. hat trotz mehrfacher Aufforderung keine Angaben zur Aufteilung der Reisekosten gemacht. In der Beschwerde gibt der Bf. an, dass er die Aufteilung der Werbungskosten/Betriebsausgaben nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt hat. Insofern werden die gekürzten km-Gelder im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte berücksichtigt. Im Jahr 2012 war der Bf. bereits in Pension. Im Schreiben vom 10.04.2014 gab

der steuerliche Vertreter des Bf. bekannt, dass im Jahr 2012 sämtliche Werbungskosten den Einkünften aus „selbständiger“ Arbeit zuzurechnen seien.

Für das Bundesfinanzgericht ist nicht nachvollziehbar, dass eine Tätigkeit, mit welcher im Jahr 2012 Einnahmen in Höhe von € 380,00 erwirtschaftet wurden, 10131 km zurückgelegt werden mussten. Die Fahrtkosten 2012 wurden daher zur Gänze nicht anerkannt.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben, zur Erwerbung Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 behandelt jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen. In der Regel wird der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden ist (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0231).

Die zuletzt genannte Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verschiebung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe dazu zB VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260; UFS 17.07.2012, RV/1433-L/10). Sofern sich somit Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

3.1.1 Zeitschriften

Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Bf. tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), stellt keine Betriebsausgaben/Werbungskosten dar. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die betriebliche/berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098).

Bei folgenden Zeitschriften handelt es sich um solche von allgemeinem Interesse: CT Magazin für Computer Technik, Chip, Docma, I-Create, Internet Magazin, PC Games, PC Welt XXL, PC GO, Toolbox, Windows 7, Web & Mobile, Windwos Guide, Web Making, WEB Desinger, Visual Studio.

Die in diesen Zeitschriften behandelte IT-Themenvielfalt ist weit gefächert und reicht von aktuellen Neuheiten und Entwicklungen am Markt über Artikel hinsichtlich Hardware und Software bis hin zur Bewertung der neuesten PC-Spiele. Derartige Zeitschriften sind, auch wenn sie sich an IT-Interessierte richten, dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen und können nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Der Umstand, dass fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden, vermag nichts daran zu ändern (vgl. *Lenneis* in Jakom, EStG¹⁵, § 4 Tz 330, Stichwort: „Fachliteratur“).

Bei folgenden Werken handelt es sich um Fachzeitschriften: Eclipse, Entwicklermagazin, FreeX, Admin-Magazin, IT-Admin, Hakin9, IX Magazin, Internet intern, IX Hacks, IT Freelancer, IX Spezial, IX Java, IX Developer, Java Magazin, Java Aktuell, Linux, Linux User, Linux Welt, Linux Intern, Linux Magazin, Linux Easy, Mac Welt XL, Mac Book, Mac Praxis, Mac Easy, Mac Developer, Open Source, Page, PHP Journal, Shar Point, Rails Way, Website Boosting, Web Developer, Web Selling, Weave.

Dienen Zeitschriften und Bücher weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten, sodass eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung nur mehr als völlig untergeordnet zu beurteilen ist, kann die Abzugsfähigkeit der dafür entstandenen Aufwendungen nicht mit dem Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verweigert werden (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064, betr. französische Literatur einer Französischlehrerin für die Vorbereitung, Abhaltung und Ausgestaltung von Lehrveranstaltungen).

Der Bf. war als EDV-Berater für Schulverwaltungsprogramme (insb. Schulverwaltungsprogramm „***A****“) und damit zusammenhängende Datentransfers und Datensicherungen tätig. Für das Bundesfinanzgericht ist ein ausschließlicher oder nahezu ausschließlicher beruflicher/betrieblicher Zusammenhang dieser Ausgaben nicht erkennbar. Eine private Mitveranlassung hinsichtlich der Anschaffung ist daher nicht als völlig untergeordnet zu

beurteilen. Diese Ausgaben waren daher ebenfalls nicht als Werbungskosten/Betriebsausgaben abzugsfähig.

3.1.2. Häusliches Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 lit. d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nicht abgezogen werden, es sei denn das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit.

Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist ihr materieller Schwerpunkt maßgebend; in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl zB VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165).

Da der Bf. seine Tätigkeit als EDV-Berater vor Ort an den Schulen ausübt, ist nicht davon auszugehen, dass der Bf. mehr als die Hälfte seiner Tätigkeit von zu Hause aus erbracht hat, weshalb von einer Tätigkeit des Bf. mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers auszugehen ist und daher unter diesem Titel keine Werbungskosten zustehen.

3.1.3 Bewirtungskosten

Kosten der Bewirtung von Geschäftsfreunden sind unter folgenden Voraussetzungen zur Hälfte abzugsfähig: Dem Abgabepflichtigen müssen die entsprechenden Aufwendungen tatsächlich erwachsen sein; mit der einzelnen Aufwendung muss ein Werbezweck verbunden sein; die betriebliche/berufliche Veranlassung muss weitaus überwiegen (VwGH 03.07.03, 2000/15/0159). Aufwendungen hingegen, die im weitesten Sinn bloß der Kontaktpflege, der Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum "Werbenden" oder der **Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern dienen**, können nur als werbeähnlich, d.h. nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden (VwGH 16.10.02, 98/13/0206; 22.6.01, 2001/13/0012). Erforderlich ist der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe - die Glaubhaftmachung gemäß § 138 Abs. 1 BAO reicht nicht (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH 26.9.2000, 94/13/0262; VwGH 29.11.2000, 95/13/0026). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198).

Der Nachweis eines Werbezwecks konnte nicht erbracht werden. In der Einladung von Kollegen kann ein Werbezweck nicht erblickt werden. Eine Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde, war

dem Vorbringen des Bf. nicht zu entnehmen. Die Aufwendungen für die Bewirtung waren daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3.1.4. Privatanteil eines Handys und Internetgebühr

Kosten der beruflichen/betrieblichen Verwendung eines Handys bzw. Internetanschlusses sind absetzbar. Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des betrieblichen/beruflichen Anteils im Schätzungswege zu erfolgen. Der Bf. hat den privaten Anteil mit 10 % geschätzt. Die belangte Behörde hat den betrieblichen/beruflichen Anteil mit 60 % geschätzt. Diese Schätzung entspricht der Lebenserfahrung (vgl. zB VwGH 28.05.08, 2006/15/0125 bei einem Hauptschullehrer; *Ebner-Marschner* in Jakom, EStG 2022, § 4 Tz 330 unter dem Stichwort "Telefon").

3.1.5. Fahrtenbücher

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).

Für die Jahre 2010 bis 2012 wurde sowohl ein händisches Fahrtenbuch als auch ein Tabellen-Computer-Fahrtenbuch vorgelegt. Der Vergleich ergab in Stichproben das Ergebnis, dass zwar der Kilometerstand am Jahresbeginn und –ende übereinstimmte. Die zurückgelegten Kilometer pro beruflicher Fahrt stimmten allerdings nicht überein, die belangte Behörde hat eine Abweichung der Tabellen-Computer-Fahrtenbuch zum händischen Fahrtenbuch von 41 % festgestellt.

Wenn daher das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die obigen Umstände die geltend gemachten Ausgaben für PKW gekürzt hat, ist in freier Würdigung der vorliegenden Beweise davon auszugehen, dass dieser Ansatz den Zweck jeder Schätzung, nämlich den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahezukommen, erfüllt hat.

Was das Ausmaß der Schätzung anlangt, geht das Bundesfinanzgericht von einem Abschlag in Höhe von 41 % aus. Ansonsten schließt sich das Bundesfinanzgericht der vom Finanzamt durchgeführten Ermittlung (Schätzung) an.

Im Jahr 2012 war der Bf. bereits in Pension, Werbungskosten im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Fahren konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Den Ausführungen der belangten Behörde zur steuerlichen Liebhaberei kann nicht gefolgt werden.

Unter Abwägung der Gesamtumstände und der klaren Aufzeichnungsmängel war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Bei der Frage, ob bzw inwieweit Aufwendungen oder Ausgaben beruflich bzw. betrieblich veranlasst sind, handelt es sich um eine einer Revision nicht zugänglichen Tatfrage. Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 8. Jänner 2023