

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Dr. Nicolaus Pomaroli MAS in der Beschwerdesache ***Bf 1***, ***Bf1 Adr.***, vertreten durch ***V Bf 1*** über die Beschwerde vom 16. Juni 2016 gegen den Bescheid des [...] vom 16. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird **teilweise Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden für das Jahr 2015 Reisekosten als Werbungskosten zu einem Teilbetrag von € 1.092,00 als Werbungskosten anerkannt, beantragte Ausgaben für Fachliteratur in Höhe von € 103,90 jedoch zur Gänze nicht berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 16. Juni 2017 wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben und die erklärungskonforme Gewährung der Werbungskosten, somit insbesondere die Anerkennung von an Reisekosten geltend gemachten € 2.435,88 beantragt.

Nach drei Vorhalteverfahren, welche auf den Nachweis der angesprochenen Werbungskosten mittels geeigneter Unterlagen und Belege (Vorhalt vom 30. März 2017), auf die Frage nach Aufzeichnungen zu Fahrtaufwendungen und Reisekosten (Vorhalt vom 27. Juni 2017) sowie auf die Bestätigung der Zusammensetzung von Fachliteratur, den Nachvollzug der Sonstigen

Werbungskosten sowie die Zusammensetzung (die Berechnung) der angesprochenen Kilometergelder und Diäten gerichtet waren (Vorhalt vom 09. August 2017), wurde die Beschwerde mittels Beschwerdevereentscheidung vom 10. August 2017 als unbegründet abgewiesen. Den Reisekosten blieb die Anerkennung als Werbungskosten zur Gänze versagt, was ebenso für die Sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 89,50 galt. Berücksichtigung fanden nur noch € 515,77 an Aufwendungen für Arbeitsmittel.

Die Zustellung der gesonderten Begründung zur Beschwerdevereentscheidung vom 11. August 2017 erfolgte mit 14. August 2017.

Mit Eingabe vom 13. September 2017 wurde - somit fristgerecht - die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Im Vorlageantrag wurden Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

Dem wurde am 25. September 2017 durch Vorlage entsprochen.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens wurden am 2. September 2021 sowie am 21. September 2021 (im Zuge einer Neuzustellung) im Wesentlichen idente Fragen an den Beschwerdeführer gestellt. Es wurde jeweils ersucht, diese innerhalb von vier Wochen zu beantworten.

Am 21. Oktober 2021 wurde dem Ansuchen des Beschwerdeführers vom 18. Oktober 2021, die Frist zur schriftlichen Beantwortung der im Schreiben vom 21.09.2021 gestellten Fragen und zur Beibringen der angeforderten Unterlagen bis 30. November 2021 zu erstrecken, stattgegeben.

Nach Richterwechsel wurden am 19. November 2024 die Schreiben vom Schreiben vom 2. September 2021, vom 21. September 2021 sowie vom 21. Oktober 2021 in Erinnerung gerufen und ersucht, die gestellten Fragen zu beantworten. Dies geschah mittels E-Mails vom 2. Dezember 2024 sowie vom 11. Dezember 2024.

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat wurden am 29. Oktober 2024 zurückgenommen. Von der Vornahme dieser Prozesshandlungen wurde das Finanzamt am 19. November 2024 mit dem Beifügen verständigt, dass es ihm freistehe, bis zu dem vom Verwaltungsgericht gesetzten Termin insbesondere jenes Vorbringen zu erstatten, welches im Fall einer durchgeführten mündlichen Verhandlung erstattet worden wäre. Das Finanzamt erklärte am 21. November 2024, auf die Abgabe einer weiteren derartigen Stellungnahme zu verzichten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2015 Museumsleiter ***Ort*** sowie Leiter des Stadtarchives. Als solcher verfügt er über einen Dienstvertrag mit der Stadtgemeinde ***Ort***. Zu seinen dienstlichen Aufgaben gehörte auch die Verantwortung für Depot und Archiv.
2. Der Beschwerdeführer wohnte zu dieser Zeit in ***Ort***.
3. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2015 machte er folgende Werbungskosten geltend: Für Arbeitsmittel € 515,77, für Fachliteratur € 103,90, an ermittelten Reisekosten und Diäten € 2.435,88 sowie als Sonstige Werbungskosten € 89,50, somit in Summe € 3.145,05.
4. Die Beträge für Arbeitsmittel sowie auch an Sonstigen Werbungskosten wurden mit dem angefochtenen Bescheid zur Gänze anerkannt, jene an Reisekosten in einem Ausmaß von € 1092,00, die Position Fachliteratur in Höhe von € 103,90 zur Gänze nicht. Insgesamt ergeben sich aus dem angefochtenen Bescheid Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 1.697,27.
5. Bei den unter dem Titel „Km-Geld, Diäten“ mit dem Betrag von € 2.435,88 geltend gemachten Aufwendungen für Fahrten handelte es sich im Wesentlichen um solche zu Veranstaltungen, die namentlich unter Angabe der dafür jeweils gefahrenen Kilometer folgendermaßen aufgeführt wurden:
 - 22.1., 16:00 - 22:00, *Ausstellungseröffnung „Krieg an Tirols Grenzen“ Landesmuseum / Tirol-Panorama Innsbruck, 200,00;*
 - 30.1., 12:00 - 19:00, *Workshop „Kreativ am Freitag“ Tiroler Landesmuseum Innsbruck, 200,00;*
 - 26.2., 16:30 - 21:30, *Ausstellungseröffnung Sinje Dillenkofler Tiroler Landesmuseum Innsbruck, 200,00;*
 - 19.3., 16:30 - 22:00, *Ausstellungseröffnung „Natur - Vernetzt“ Tiroler Landesmuseum, 200,00;*
 - 14.4., 17:00 - 22:30 *Veranstaltung „70 Jahre Frieden“ Bibliothek Ferdinandeum Innsbruck, 200,00;*
 - 23.4., 16:30 - 21:30 *Ausstellungseröffnung „Mehr als Worte“ Volkskunstmuseum Innsbruck, 200,00;*
 - 7.5., 16:30 - 22:00, *Ausstellungseröffnung „Front Heimat“ Tiroler Landesmuseum Innsbruck, 200,00;*

- 27.5., 17:30 - 22:00 Katalogpräsentation „Christine S. Prantauer“ Tiroler Landesmuseum Innsbruck; 200,00;
- 17.-19.6. Tagung Entdeckungen der Landschaft, Partenen (Montafon); 454,00
- 28.-30.8. Venedig, Biennale; 700,00
- 22.9., 18:00-21:30 Veranstaltung „Auf der Flucht“ Bibliothek Ferdinandeum Innsbruck; 200,00
- 13.10., 7:00-19:00, Besuch Stift Admont mit Ausstellung „Feuer & Flamme“ Admont; 420,00;
- 26.10., 9:00-14:00 Tag der offenen Tür, Volkskunstmuseum, Hofkirche, Zeughaus Innsbruck; 200,00;
- 26.11., 16:30-21:00 Ausstellungseröffnung „Was Hänschen nicht lernt ...“ Zeughaus Innsbruck; 200,00;
- Fahrten Museum - Stadtarchiv - Depot und retour, Fahrten für Exponate und Recherchen zu den Ausstellungen „Tiroler Krippenkunst“ und „Schaulust“; 800,00;
- Fahrten im Bezirk ***Ort*** in der Funktion als Bezirkschronist; 400,00.

In Summe ergeben sich 4.774 gefahrene Kilometer. Für diese Fahrten hat der Beschwerdeführer ausschließlich sein Privatfahrzeug verwendet, wofür er keinen Kostenersatz erhielt. Ein Firmenauto wurde im Beurteilungszeitraum nicht zur Verfügung gestellt. Er hat im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2015 insgesamt € 2.435,88 an Reisekosten ohne Fahrtkosten zwischen Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten angesetzt. Die Reisekosten wurden durch Multiplikation der gefahrenen Kilometer mit dem amtlichen Kilometergeld/Kilometer in Höhe von € 0,42 veranschlagt.

6. Die tatsächliche Arbeitszeit des Beschwerdeführers, die dieser relativ frei festlegen konnte, stimmt nicht mit jenen Dienstzeiten überein, welche die Basis u. a. für die Überstundenberechnung bilden. So arbeitet der Beschwerdeführer unregelmäßig auch an Samstagen im Museum, wofür eine Art zeitlicher Ausgleich zur Verfügung stand.

7. Dass (und, wenn ja, in welchem Ausmaß) auch die Fahrten zu fremden Ausstellungen etc. während der Arbeitszeit erfolgten, ist nicht erwiesen.

8. Die Stadtgemeinde ***Ort*** hat Fahrten nicht *gesondert* abgegolten, die zu den beruflichen Aufgaben des Beschwerdeführers gehörten. Solche Fahrten galten als „abgedeckt“.

9. Es wurde kein Fahrtenbuch geführt.

10. Museum und Archiv liegen räumlich voneinander entfernt in ***Ort***.

11. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2015 Mitglied des Vereins „***Titel***“ sowie des Vereins ***Titel2***.

12. Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Tätigkeit als Bezirkschronist ebenfalls zu den dienstlichen Aufgaben des Beschwerdeführers gehört.

13. Der Beschwerdeführer hat das Buch „Gebrauchsanweisung für Indien“ von Ilija Trojanow sowie zwei weitere nicht genannte Bücher erworben. Dass der Beschwerdeführer Fachliteratur erworben hat, ist nicht erwiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu 1. - 3., zu 8. - 11. sowie zu 13. gründen sich auf den Akteninhalt und sind unbestritten. Das Bundesfinanzgericht hat sich von deren Bestehen zudem durch Einsicht in zur Verfügung stehende Datenbanken und Öffentliche Register überzeugt.

Die Punkte 4. - 8. ergeben sich aus Folgendem:

Inhalt und Aufgaben, die mit der Stelle (der Position) eines Leiters des städtischen Museums (und Archivs) verbunden sind, lassen sich für das Bundesfinanzgericht nicht aus dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten Dienstvertrag gewinnen. Bei diesem handelt es sich nämlich um einen solchen nach Art und Form eines klassischen Dienstzettels, der im öffentlichen Dienst verbreitet ist. Daraus ist allerdings eine konkrete Stellenbeschreibung ebenso wenig ersichtlich wie auch nur ein Aufgabenprofil.

Es musste daher sowohl konkret und vergleichsweise auf das in der Kulturbranche vorhandene „Berufsbild“ eines Museumsdirektors (worauf u. a. auch das Schreiben der Stadtgemeinde ***Ort*** vom 30. August 2017 Bezug nimmt) als auch - allgemeiner und unterstützend - auf die in der gesellschaftlichen Laiensphäre vorhandenen und „bewährten“ Vorstellungen von einem (engagierten) Museumsdirektor zurückgegriffen werden.

Im Speziellen zu Ausstellungsbesuchen und Kulturfahrten wurde dazu auch vorgebracht, dass Austausch und Vernetzung mit anderen Museen, Archiven und deren Führungskräften sowohl in der Berufs- als auch in der Freizeit erfolgt seien und generell ein besonderes Engagement erwartet werde (Fragebeantwortung 11. Dezember 2024). So entfaltete der Beschwerdeführer nach eigener Aussage ein Engagement, welches andere Museumsleiterinnen und -leiter jedenfalls nicht in derselben Weise zeigten. Dies ist auch aus den Unterlagen ersichtlich.

Das Bestehen eines Ausgleichsmechanismus dergestalt, dass der Beschwerdeführer - beispielsweise - am Montag nicht arbeitete und nach eigener Aussage „*dafür am Samstag*“, lässt für das Bundesfinanzgericht noch nicht den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer etwa Zeiten eines Ausstellungsbesuches oder einer Kulturreise gewissermaßen freihändig habe zu Arbeitszeiten erklären können.

Aufs Ganze gesehen wurde ein Beweis, welcher das Vorbringen dahingehend untermauert hätte, dass diese Fahrten (zumindest beinahe) gänzlich beruflich veranlasst gewesen wären, nicht erbracht; so ist bereits die vergleichsweise hohe Anzahl an Fahrten zu Veranstaltungsbesuchen geeignet, die diesbezügliche Rechtfertigung jeder einzelnen Fahrt in Frage zu stellen. Finden sich doch einerseits darunter auch Veranstaltungen, bei denen z. B. der Vernetzungszweck nicht im Vordergrund steht, und sind andererseits Veranstaltungen wie Ausstellungseröffnungen, die wiederum hierfür besonders geeignet erscheinen, stets auch zugleich für Repräsentationszwecke tauglich. Selbst für den Fall, dass das Gericht zumindest für die zweite Kategorie an Veranstaltungen zugunsten des Beschwerdeführers der Auffassung zuneigen sollte, dass in diesen Fällen die Möglichkeit zur Vernetzung hervorzuheben wäre, nimmt mit jeder weiteren Eröffnung die Notwendigkeit, „noch eine weitere“ Eröffnung aus demselben Grund zu besuchen, relativ dazu ab. Auch kommen „Qualifikation“ und „Wissenserwerb“ jedenfalls im Rahmen von Veranstaltungsreihen und auch Vorträgen regelmäßig einem erweiterten Publikum zugute. Darin liegt gerade der Auftrag von populären Museen wie den besuchten und ist der Beschwerdeführer diesem schon in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vertretenen Gedanken mit seinem Vorbringen nicht entgegengetreten. Speziell unter dem Aspekt der „Ideengebung“ und der Motivation des Museumsdirektors, gewissermaßen den Vergleich zu suchen, hätte die Darlegung einer eventuell getroffenen, dahinterstehenden zielgerichteten Auswahl die Glaubwürdigkeit erhöht.

Die Feststellungen zu 8. - 10. wurden aus folgendem Grund getroffen:

Für das Bundesfinanzgericht ist glaubhaft, dass die unter der Bezeichnung „Fahrten Museum - Stadtarchiv-Depot“ als Teil der Tätigkeit als Museums- und Archivleiter ausgeübt und dabei nicht nur Fahrten zwischen den genannten Einrichtungen, sondern auch Fahrten zur Abholung und Rückgabe von Exponaten im Bezirk ***Ort*** unternommen wurden; dies umso mehr, als die überschaubare Kilometerzahl (Zahl an Fahrten) nicht nur realistisch erscheint, sondern überdies zur Überzeugung des Gerichtes führt, dass diese umso mehr als einer beruflichen Notwendigkeit entsprungen gelten können, als sie insgesamt nur in eben einem Ausmaß unternommen wurden, das notwendig erschien.

Dem Gericht ist überdies bekannt, dass derartige Aufgaben in den Kernbereich der Aufgaben einer Museumsleitung gehören, insbesondere dann, wenn wie hier nur eine geringe Anzahl weiterer Beschäftigter zur Verfügung steht. Internetrecherchen und eine Analyse des Auftritts des Museums zeugen u. a. von einem engagierten Leiter der Einrichtung(en) auch in diesem Zusammenhang.

Zwar ist die Anführung eines geraden Betrages an zu diesem Zweck gefahrenen Kilometern zwischen Museum, Depot und Archiv als solche nicht geeignet, (bereits) konkret ermittelte Aufwendungen darzustellen. Doch wurde zur damaligen Zeit noch kein Fahrtenbuch geführt, weshalb die Fahrtkosten spätestens vom Verwaltungsgericht zu schätzen waren (wobei § 184

Abs 2 und 3 BAO keine eigenständige normative Bedeutung hat. Es ist somit beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist (*Fischerlehner* in Köglberger-GS, 92; Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, 97).

Eine Schätzungsberechtigung kann u. a. dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 BAO Rz 8 und die dort angeführte hg. Rechtsprechung). Für die Schätzung stellen die angesprochenen Beträge allerdings sehr wohl eine Grundlage dar, solange das Bundesfinanzgericht seine Wertung nur eigenständig, wenngleich im konkreten Fall parallel zu den Angaben des Beschwerdeführers im genannten Punkt durchführt.

Insbesondere wurden im glaubhaften Vorbringen vom 29. November 2021 719 mittlerweile unter Führung eines Fahrtenbuches ermittelte Kilometer genannt, welche *in Abgrenzung* von „beruflich veranlasste“(n) Reisen beruflich „für das Museum ***Ort***“ gefahren worden seien. Das Bundesfinanzgericht ist nunmehr der Ansicht, dass Praxis- und Lebenserfahrung den Wert von 800 für eine einfache, aber genaue Schätzung zu stützen vermögen, zumal auch ein Vergleich mit den belegbaren 719 einen plausiblen Ausgangswert an Kilometern ergibt. Wenngleich die Anzahl von 800 isoliert betrachtet etwas hoch gegriffen scheint (im Einzelnen hielte das Gericht angesichts der Größe des Bezirks, der dortigen Distanzen und der wahrscheinlich nicht jede Woche über ***Ort*** hinaus unternommenen Fahrten 600 für angemessen), hält sie sich durchaus innerhalb des nachvollziehbaren Rahmens, wenn man sie in die geltend gemachte Sammelposition *eingegliedert* betrachtet.

Die **Schätzung** wurde sohin auf Grund folgender Prämisse vorgenommen:

Das Bundesfinanzgericht folgt dem Beschwerdeführer dahingehend, dass es sich bei der Position „Fahrten zwischen Museum, Stadtarchiv und Depot“ um eine solche gehandelt hat, welche auch Fahrten einschloss, die im Raum ***Ort***, ***Orte*** zur Abholung von Nachlässen, zur Führung von Gesprächen über historische Ereignisse oder zur Abholung und Rückgabe von Exponaten an bzw. von in diesem Raum ansässigen Auskunftspersonen und Leihgebern stattgefunden haben.

Zur Schätzungsmethode:

Da die Angaben des Beschwerdeführers zum Ausmaß dieser Fahrten - wie ausgeführt - glaubhaft sind, konnten sie mit 20 Kilometern pro Woche - und damit für einen fiktiven Tag in der Woche - auf 40 Wochen jährlich angesetzt werden. Der Wochenfaktor berücksichtigt, dass nicht jede Woche die vollen 20 Kilometer gefahren worden sein werden, zumal die Lebenserfahrung sagt, dass nur den Fahrten zwischen Museum, Archiv (beide liegen innerhalb ***des Ortes***) und Depot eine Regelmäßigkeit oder Routine innewohnt, während z. B.

Gespräche mit Auskunftspersonen eher Anlassfallcharakter gehabt haben werden. Dies war zu veranschlagen und auf einen reduzierten Wochenfaktor umzulegen. Umgekehrt können auch möglicherweise in einzelnen Fällen gefahrene, längere Strecken berücksichtigt werden.

Was Punkt 12. des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes betrifft, so ist für das Bundesfinanzgericht ein für eine Anerkenbarkeit von Werbungskosten hinreichender Zusammenhang der Tätigkeit als Bezirkschronist mit der beruflichen Sphäre des Beschwerdeführers nicht erkennbar gewesen. So spricht das Schreiben der Stadtgemeinde *****Ort***** u. a. davon, dass der Beschwerdeführer eine Reihe von Tätigkeiten wahrzunehmen habe, die über den musealen Bereich hinausgehen. Auch ist im Vorbringen von einem „erweiterten Teil der Tätigkeit“ die Rede (Schreiben vom 16. Juli 2017). Dass der Bezirkschronist bestellt (und damit offenkundig vorgängig durch Wahl ermittelt) wurde, schließt den erforderlichen Konnex für das Gericht aus.

Die unter Punkt 13. genannten Feststellungen ergeben sich auch daraus, dass der Beschwerdeführer im abgabenbehördlichen Verfahren einen Beleg vorlegte, welcher den Buchtitel „Gebrauchsanweisung für Indien“ ausweist. Dadurch wurde dem Gericht eine Recherche ermöglicht, die ergab, dass dieses Buch des kosmopolitischen Schriftstellers Ilija Trojanow der Leserin und dem Leser neben Sachkunde auch gehobene Unterhaltung in der Art eines Romans bietet. Der andere vorgelegte Beleg dokumentiert nur, dass zwei Fachbücher gekauft worden seien.

Erst mit Fragenbeantwortung vom 11. Mai 2017 wurden schließlich auch in der mehrfach übermittelten Aufstellung an Werbungskosten (€ 2.435,88 an „Km-Geld, Diäten“) nicht enthaltene (Fahrt-)Aufwendungen im Zusammenhang mit Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgeführt. Da diese von der Abgabenbehörde im Ergebnis anerkannt worden waren, wurden sie im späteren Verfahren allerdings nicht mehr separat aufrechterhalten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

I. Allgemeines:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich

zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt zufolge deren lit. a, dass diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten sind.

Werbungskosten sind Wertabgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. VwGH 29.7.2014, 2010/13/0126, VwSlg. 8931/F).

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. Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot in Bezug auf typischerweise auch der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter; vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070 m. w. N.).

Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine Aufteilung kann aber nicht vorgenommen werden, 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 (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197, VwSlg. 8613/F; 26.4.2012, 2009/15/0088, VwSlg. 8716/F).

So hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068).

II. Zu den Fahrten:

Ein derartiger Nachweis wurde im vorliegenden Fall im Besonderen mit Bezug auf die geltend gemachten Aufwendungen für Fahrten zu Ausstellungsbesuchen nicht erbracht.

So sind im Besonderen Auslandsreisen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung (VwGH 18.06.1980, 0591/80). Die Kosten von Auslandsreisen können nur Berücksichtigung finden, wenn die Reisen ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist. Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen betrieblichen/beruflichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217); so hätte auch im vorliegenden Fall eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden müssen, wogegen sich ein speziell zu Auslandsreisen erstattetes Vorbringen des Beschwerdeführers im Wesentlichen darin erschöpft, der Besuch der genannten Auslandsveranstaltung sei „für jede im Kunstbetrieb hauptberuflich tätige Person ein Pflichttermin“. Hieraus erhellt, dass sich gerade im Hinblick auf Ausstellungsbesuche berufliches und privates Interesse in der Regel nicht in einer Weise trennen lassen werden, wie es die einschlägige Judikatur erfordert. So auch gegenständlich nicht. Insbesondere könnte dem auch nicht mit dem Argument begegnet werden, weil eben eine derartige Gemengelage geradezu typisch in der Person eines Museumsdirektors auftrete, seien alle Veranlassungsbeiträge (somit auch die privaten) der beruflichen Sphäre zuzuordnen. Dem begegnet wiederum der objektive Normzweck des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 in eindeutiger Weise.

Danach kommt der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht, wenn (nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist. Lediglich bei Reisen mit klar abgrenzbarem betrieblichen und privatem Reisetil sind die Reise- und Fahrtkosten hinsichtlich des betrieblich veranlassten Reisetiles grundsätzlich abzugsfähig (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Dabei reicht der Umstand, dass Aufwendungen allgemein einer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, für die Abziehbarkeit der Kosten allein nicht aus (VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen vielmehr nicht gegeben (nochmals VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Anhand dieser vorgegebenen Wertungen lässt sich jedoch jener Vortrag, den der Beschwerdeführer am ***Datum*** im Rahmen der Tagung „Entdeckungen der Landschaft“ vom 17. Juni bis zum 19. Juni 2015 in Partenen in Vorarlberg gehalten hat, zwanglos als beruflich veranlasst qualifizieren. Dass der weitere Besuch der Tagung - insbesondere an dem

auf den eigenen Beitrag folgenden Tag - eine untergeordnete private Komponente aufweist, schadet der prinzipiellen Zuordnung nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes allerdings nicht. Die damit verbundenen Fahrtkosten waren unter Ansatz des amtlichen Kilometergeldes von 0,42 € ebenso zuzuerkennen wie die schematischen Tag(es)- und Nächtigungsgelder, die vom Dienstgeber nicht bezahlt werden.

Ob der danach noch verbleibende Teil an Reisekosten auf Fahrten entfällt, welche jedenfalls auch eine private Veranlassung hatten, stellte sich als auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage. Nachdem diese Frage vom Gericht bejaht wurde, konnten auch die Aufwendungen für diese Fahrten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dies gilt in gleicher Weise für die Veranstaltungsbesuche im engeren Sinn, zu denen die Fahrten unternommen wurden, und (damit) auch für etwaige hierfür gezahlte Eintrittsgelder.

Obgleich nicht verkannt werden soll, dass diverse Veranstaltungen auch als wertvolle Ideengeber gedient haben mögen, hätte unter dem Aspekt der Kontaktpflege z. B. der Besuch einzelner ausgewählter Eröffnungen ausgereicht. Damit soll nur illustriert werden, dass jedenfalls *nicht sämtliche* Veranstaltungsbesuche beruflich veranlasst gewesen sein können; womit aber zugleich *sämtliche* gleichartige Besuche als gemischt veranlasst gelten müssen.

III. Zur Fachliteratur:

Das Verwaltungsgericht tritt der von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsauffassung bei. So sind ausschließlich Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, als Werbungskosten absetzbar. Es genügt, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte - geeignet sind, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Nicht entscheidend ist dabei, ob der Arbeitgeber die Anschaffung der Fachliteratur fordert oder daran interessiert ist (VwGH 18.3.1986, 85/14/0156).

Literatur, die 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 (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), kann demgegenüber nicht zu Ausgaben führen, welche Werbungskosten darstellen. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098 betr. Literatur für die Unterrichtsgestaltung eines Lehrers).

Im konkreten Fall hat das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergeben, dass es sich bei einem gekauften Buch nicht um Fachliteratur im dargestellten Sinn gehandelt hat, weil es sich nicht nahezu ausschließlich an ein Fachpublikum richtet (was aber erforderlich wäre, um als Fachliteratur im Sinn des § 16 EStG 1988 qualifiziert werden zu können. Bei den beiden anderen gekauften Büchern ist unbekannt geblieben, ob es sich um Fachliteratur handelt).

IV. Zu den Vereinsmitgliedschaften:

Diese werden üblicherweise ausschließlich anhand des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 beurteilt, welche Beurteilung im gegenständlichen Fall zu einer Nichtberücksichtigung des jeweiligen Mitgliedsbeitrages als Werbungskosten führen hätte müssen. Dabei wird jedoch übersehen, dass Beiträge zu Vereinigungen, die in der Tat eindeutig der beruflichen Fortbildung des Steuerpflichtigen dienen, aber nicht nach § 16 Abs. 1 Z 3 Werbungskosten sind, sondern unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 erster Satz fallen (vgl. das wenig beachtete Erkenntnis zu VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, zum EStG 1972).

Obgleich sich beide Vereine primär der Förderung von Kunst und Kultur in Tirol wie der jeweiligen Häuser verschrieben haben und eine Mitgliedschaft grundsätzlich der Allgemeinheit offensteht, wird mit Bezug auf die dienstlichen Aufgaben des Beschwerdeführers in ***Ort*** zwischen den beiden Mitgliedschaften zu unterscheiden sein. So dienen die mit einer Mitgliedschaft zum Verein ***Titel2*** verbundenen Vorteile wie die Möglichkeit, alle Museen ohne Entgeltleistung zu betreten und Fachperiodika kostenlos zugesendet zu erhalten, in der Tat zweifelsfrei der Berufsbildung (beruflichen Fortbildung), sodass sich auf dieser Ebene die Frage nach einer allfälligen „gemischten Veranlassung“ der dafür getätigten Ausgaben gar nicht stellt. Anders als etwa die konkreten Ausstellungsbesuche kann ihre Begründung schon unter dem Gesichtspunkt der Motivation daher nicht als „gemischt veranlasst“ gelten.

Im Fall des „***Titel***“ der Beschwerdeführer ergibt sich demgegenüber, dass eine Mitgliedschaft in dessen Förderverein dem Beschwerdeführer nichts vermittelt, das ihm nicht schon aufgrund seines Berufes zugänglich wäre. Unterstützend sei gesagt, dass der Beschwerdeführer - aktuell - auch die Funktion eines Vorsitzenden des ***Gremiums*** bekleidet und daher selbst zumindest mittelbar einen Bildungsbeitrag leistet.

Zusammenfassung:

Gegenüber dem Ausgangsbescheid konnten Aufwendungen für berufliche Fahrten mit € 336,00 bewertet (Kilometergeld) und berücksichtigt werden. Für Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand in Form von Taggeldern sowie Nächtigungskosten, die mit der Vortragstätigkeit des Beschwerdeführers in Vorarlberg in Verbindung stehen, waren insgesamt € 299,88 zuzuerkennen.

An „Sonstigen Werbungskosten“ waren € 30,00 als Mitgliedsbeiträge zu einem Verein, welcher im konkreten Fall tatsächlich der Berufsbildung dient, anzuerkennen, hingegen € 34,50 als Eintrittsgelder nicht anzuerkennen. Unter dem Titel „Fachliteratur“ angesprochene € 103,90 waren schließlich nicht anzuerkennen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Im Übrigen sei gesagt, dass das Gericht nicht etwa im engen Sinne den Bescheid abändert, indem es in die Gestalt der Behörde eingreift und sich dabei selbst behördlicher Handlungsformen bedient, sondern vielmehr die Angelegenheit neu entscheidet, die schon die Abgabenbehörde zu entscheiden hatte. Dies ist deshalb von Bedeutung, als nach der Dogmatik der Bundesabgabenordnung zwar das rechtliche Schicksal der Beschwerdeentscheidung nach Ergehen der das Verfahren abschließenden Entscheidung der Rechtsmittelinstanz geklärt scheint (nach *Zorn*, Aktuelles zur Beschwerdeentscheidung, RdW 2022/479RdW 2022, 593, Heft 9 v. 16.9.2022, und der darin zitierten Judikatur tritt sie mit diesem Ereignis „*ipso iure aus dem Rechtsbestand*“) und die sogenannte „Änderungsbefugnis“ zufolge § 279 BAO bezüglich deren Reichweite „ausjudiziert“ wurde (siehe z. B. VwGH 29.4.2019, Ra 2019/16/0091), nichtsdestotrotz aber der Rechtsanwender mit Blick auf etwaige normative Auswirkungen beim *geänderten* Bescheid mit Fragen zurückbleibt.

Wenn das Verwaltungsgericht also nach dem oben Gesagten ausschließlich den Ausgangsbescheid abändern könne, kann dies zunächst nach Ansicht des Gerichts nur in der Weise geschehen, dass sein Erkenntnis im Spruch den Inhalt der mit dem Erkenntnis erlassenen Norm wieder gibt, welche (schlicht) *anders* als der Ausgangsbescheid lautet (vgl. *Kolonovits/Muzak/Stöger*, *Verwaltungsverfahrensrecht*¹¹ (2019), 546; u. a. aus VwGH 29.4.2019, Ra 2019/16/0091 sowie VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0052 ergibt sich darüber hinaus, dass die Abänderung performativ, also im eigenen normativen Ausspruch zu geschehen hat).

Offen bleibt dabei zunächst das Schicksal der „abgeänderten“ Norm; es sei denn, die Ansicht würde vertreten, dass die Abänderung in Ausübung reformatorischer Zuständigkeit die Aufhebung dieser (hier gleichsam als Teilakt ihres Unterganges als ursprüngliche Norm) in sich begreift, *bevor* sie als genuin neue Norm erlassen wird. Bestünde dagegen der Bescheid trotz ausgeübter Änderungsbefugnis auch nur in irgendeiner Weise weiter, so könnte eine derartige Annahme, wollte sie sich nicht zur Gestaltungskraft der verwaltungsgerichtlichen Sachentscheidung in Widerspruch setzen, nur zur Folge haben, dass der behördliche Rechtsakt zwar „gegeben“ wäre, jedoch seinerseits seine normative und damit im Zusammenhang seine Erledigungswirkung verlöre (vgl. die Diskussion um den sog. „*wirkungsbeschränkten*“ Bescheid bei *Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrensrecht*⁸, Rz 452, 491).

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 Rechtsanwendung hat sich das Bundesfinanzgericht an die vorhandene einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehalten, sodass keine Rechtsfrage zu lösen war, welcher grundsätzliche Bedeutung zugekommen wäre.

Innsbruck, am 30. Dezember 2024