

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat, in der Beschwerdesache X, Adr, vertreten durch StB, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Y,

- 1.) vom 9.2.2009, betreffend Einkommensteuer 2007,
- 2.) vom 6.9.2011 betreffend Einkommensteuer 2008,
- 3.) vom 17.10.2012 betreffend Einkommensteuer 2009,
- 4.) vom 5.8.2014, betreffend Einkommensteuer 2010,
- 5.) vom 5.8.2014, betreffend Einkommensteuer 2011,
- 6.) vom 5.8.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 (jeweils Arbeitnehmerinnenveranlagung) und
- 7.) vom 5.8.2014, betreffend Anspruchszinsen 2010

nach der am 6. Oktober 2015 über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2007 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben.

Die Beschwerden betreffend Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 und Anspruchszinsenbescheid 2010 werden als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Veranlagungsjahr 2007

Mit Bescheid vom 9. Februar 2009 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 2.163,61 € festgesetzt, weil die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf. genannt) nichtselbständige Einkünfte von zwei Arbeitgebern erhielt. Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung erhoben und die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von

4.267,07 € beantragt, wobei ua. Km-Gelder in Höhe von 3.037,52 € und Diäten in Höhe von 211,20 € ausgewiesen wurden.

Das Finanzamt richtete am 22. Jänner 2010 an die Bf. folgenden Ergänzungsvorhalt, der sich auch auf die zwischenzeitig beantragte Veranlagung 2008 bezog:

„Sie werden eingeladen, folgende Nachweise vorzulegen: Genaue Beschreibung Ihrer Tätigkeit bei den beiden Dienstverhältnissen. Nachweise über den genauen Reisezweck der einzelnen Reisen und die ausschließliche berufliche Veranlassung (Reiseprogramm, Dienstfreistellung bzw. Vergütung der Arbeitgeber, Teilnahmebestätigungen, ....). Nachweis, dass sämtliche Fahrten mit dem eigenen Auto durchgeführt wurden (insbesondere Berlin und Winterthur, Tank- und Mautbelege, Park- oder Garagengebühren,....). Nachweis, welcher Zusammenhang zwischen Ihren Einkünften und der Reise in den Nationalpark Wattenmeer besteht, Zeitpunkt und Dauer der Reise, detailliertes Reiseprogramm, Teilnehmer). Weiter wird um Vorlage einer detaillierten Aufstellung über die Werbungskosten 2008 und sämtliche Nachweise dazu – entsprechend der Aufstellung geordnet – ersucht (Reisekosten sind wie für 2007 angefordert nachzuweisen – eine Aufstellung allein reicht für die Anerkennung nicht aus).“

Mit Schreiben vom 15. April 2010 wurde die Tätigkeiten der Bf. folgendermaßen dargestellt: „1) Im M bin ich wissenschaftliche Mitarbeiterin, und als solche insbesondere für Archivbelange und Depotangelegenheiten zuständig. Das heißt, dass ich mich mit verschiedensten Archiven, im besten Fall mit fotohistorischem Schwerpunkt in Verbindung setze und besuche, um so für den Neubau unseres Fotodepots die bestmögliche Lösung für die Aufbewahrung und Klima zu finden. Gerade im Bereich der Fotoarchive hat in den letzten zehn Jahren ein intensiver wissenschaftlicher Diskurs bezüglich der Aufbewahrung sowie Klima in Depots eingesetzt. Gerade jetzt ist die Frage der Aufbewahrung unserer umfangreichen Nitratfilme-Sammlung zu einem im wahrsten Sinn des Wortes „zündenden“ Problem geworden. Zusätzlich betreue ich Kundinnen unseres Archivs, wobei die Anfragen über simple ‚ich brauche ein Foto meines Heimatortes‘ bis zur umfangreichen Bebilderung von Ausstellungen reichen. Außerdem bin ich, da ich Führerschein und Auto besitze, und mein Kollege leider beides nicht hat, mitunter für Ankäufe/Schenkungen etc. unterwegs – wir erhalten oft vollgefüllte Bananenschachteln mit Glasplattennegativen, die unmöglich mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu transportieren sind.

## 2) Tätigkeit an der U

Auch an der U. bin ich am Archiv als wissenschaftliche Mitarbeiterin tätig. Hier umfasst meine Tätigkeit die prosopographische d.h. biographische Erforschung der ehemaligen Studierenden der U. in den Jahren 1900-1945. Da (leider) nicht alle Quellen in G zur Verfügung stehen, sind vor allem Reisen nach Berlin nötig, um im Bundesarchiv zu recherchieren – im Bundesarchiv Berlin lagern u.a. um die 750.000 Mitgliedskarteien von NSDAP-Mitgliedern aus dem ehemaligen Dritten Reich sowie Akten von ca. 300.000 SS-Angehörigen.

Im Uarchiv bin ich ebenfalls für die Beantwortung von Anfragen aller Art zuständig – aufgrund meiner Tätigkeit im M habe ich auch im Uarchiv. unsere Fotosammlung über. Zusätzlich betreue ich noch Ausstellungsprojekte und versuche mich vor allem bei archivtechnischen Fragen auf dem Laufenden zu halten – Fahrten zu Tagungen, Kongressen.

3) Reise Nationalpark Wattenmeer: Anlass war hier mit dem Interesse im Hinblick auf Ausstellungstechnik, Klimabedingungen bei Ausstellungen, wie z.B. Schloss Trautenfels, Nationalpark Gesäuse. Diese Reise war Grundlage für die Entwicklung eines wissenschaftlichen Observatoriums für ökologische, regionale Entwicklung seit 1960 in Österreich.

Ad Reisekosten:

Die Reisen sind aus der Notwendigkeit wissenschaftlicher Aufarbeitung unbedingt notwendig. Wie in den EStR Abschn. 5, RZ ist der Nachweis der Fahrten mittels Fahrtenbuch geregelt. Meine Mandantin hat daher die Belege für KfZ-Aufwendungen nicht aufbewahrt.

Die Reisen außerhalb von Österreich waren ausschließlich beruflich für Recherchen veranlasst. Für die Ankäufe/Schenkungen wurden keine Reisekosten verrechnet, da die Grundaufzeichnungen der Fahrten nicht aufzufinden waren.

Die Reise nach Venedig war veranlasst für die U im städtischen Archiv von Venedig.“

Beigelegt wurde ua. eine Liste der im Jahre 2007 verzeichneten Fahrten, die die Überschrift „Fahrtenbuch 2007“ trägt und – zusammengefasst - folgenden Inhalt aufweist:

Datum	Reiseziel	Reisezweck	km	h
<b>2007</b>				
11.1.	Wien	Nationalbibliothek	396	12
31.3.-5.4.	Berlin (D)	Bundesarchiv	1796	
26.4.	Wien	Universitätsarchiv	396	12
16.5.	Budweis (CZ)	Staatliches Archiv Wittingau	632	
29.5.	Salzburg	Archiv d. Erzdiözese Slzbg.	561	12
5.7.	Innsbruck	Universitätsarchiv Innsbruck	926	12
25.-29.9.	Winterthur (CH)	Fotomuseum Winterthur	1403,48	
15.-16.10.	Innsbruck	Universitätsarchiv Innsbr.	926	24
15.11.	Wien	Nationalbibliothek, UB	396	12

13.12.	Salzburg	Archiv d. Erzdiözese Slzbg.	561	12
<b>Gesamt</b>			<b>7993,48</b>	<b>96</b>
<b>Euro</b>			<b>3037,52</b>	<b>211,2</b>

In der teilweise in Bezug auf andere Werbungskosten stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2011 wurden die oben angeführten Reisekosten nicht als Werbungskosten anerkannt. Als Begründung wurde angegeben, dass Reisekosten nur dann anerkannt werden können, wenn ein Nachweis über den Reisezweck vorliege und wenn aufgrund eines detaillierten Reiseprogrammes erkennbar sei, dass die Reise nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sei. Die Bf. habe als Reisezweck lediglich angeführt, dass sie Recherchen durchgeführt habe. Nachweise, über Reiseprogramm, etc. seien nicht vorgelegt worden. Diese Angabe allein reiche aber nicht aus, die nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung der Reise zu beweisen.

Gestellt wurde ein Ansuchen auf Verlängerung der Berufungsfrist, weil versucht werde, Bestätigungen der Dienstgeber beizubringen, aus denen hervorgehe, dass die strittigen Reisekosten ausschließlich beruflich veranlasst gewesen seien.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde am 27. Oktober 2011 der Vorlageantrag gestellt und ein Senatsverfahren mit mündlicher Verhandlung beantragt: Ausgeführt wurde: „Aus der Formulierung der Begründung (Anm.: der Berufungsvorentscheidung) schließen wir, dass offensichtlich ein Irrtum über den Charakter der von Bf. absolvierten Reisen vorliegt. Es handelt sich nämlich nicht um Studienreisen, für die von der Rechtsprechung die in der Begründung genannten Kriterien der Abzugsfähigkeit entwickelt wurden. Vielmehr musste unsere Klientin die in Rede stehenden Reisen unternehmen um einzelne Aufträge ihrer Dienstgeber, Landesmuseum M und u , zu erledigen.

Dazu muss man natürlich wissen, dass Bf. in den jeweiligen Archiven der beiden Institutionen arbeitet. Wenn nun im Zuge der Arbeiten zB Unterlagen aus einem anderen Archiv oder einer vergleichbaren Einrichtung benötigt werden, kann es sein, dass unsere Klientin aus Gründen der Zeitersparnis die entsprechende Einrichtung persönlich aufsuchen und die benötigten Unterlagen ausheben muss. So kommt es beispielsweise vor, dass unsere Klientin von ihrem Dienstgeber den Auftrag bekommt zur Österreichischen Nationalbibliothek nach Wien zu fahren, dort Dokumente auszuheben und diese (allenfalls in Kopie) nach Graz zu bringen, wo sie weiter bearbeitet werden. Dass die Suche nach den benötigten Unterlagen mitunter mehrere Tage beanspruchen kann, ist kaum verwunderlich.

Für diese Art von Reisen reichen die von unserer Klientin vorgelegten Nachweise jedenfalls aus, zumal es sich zum großen Teil um Fahrtkosten handelt. Für diese verlangt der Verwaltungsgerichtshof (zitiert nach LStR Rz 290) nämlich nur, dass Datum, Dauer, Beginn, Ende, Ziel und Zweck der jeweiligen Fahrt festzuhalten sind.“

Beantragt wurde die geltend gemachten Fahrt- und Reisekosten im vollen Umfang anzuerkennen und wurde zudem eine mündliche Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat verlangt. Arbeitgeberbestätigungen wurden nicht vorgelegt.

### **Veranlagungsjahr 2008**

Hinsichtlich des Jahres 2008 wurde folgende Fahrtenaufstellung vorgelegt, wobei Abfahrts- und Ankunftszeit ebenfalls ausgewiesen waren:

Datum	Reiseziel	Reisezweck	Km	TD
<b>2008</b>				
9.4.-11.4.	Wien	Nationalbibliothek	394	79,2
18.4.	Wien	Nationalbibliothek	394	26,4
25.4.	Innsbruck	Universitätsarchiv	926	26,4
12.5.	Schallaburg	Burgarchiv, Recherche	542	26,4
28.5.	Admont	Stift Admont, Recherche	224	26,4
6.6.	Salzburg	Archiv Erzdiözese	561	26,4
27.6.	Rottenmann	Steuerberater	224	11
21.7.-30.7.	Berlin (D)	Bundesarchiv, Recherchen	1796	353
7.8.	Krems	Kunsthaus	561	26,4
20.8.	Wien	UB, Recherchen	396	26,4
29.8.	Wien	Museum, Recherchen	396	26,4
29.9.-2.10.	Venedig (I)	Städt. Archiv, Recherchen	846	
<b>Gesamt</b>			<b>7260</b>	
<b>Euro</b>			<b>2918,60</b>	<b>654,4</b>

Für die Reise nach Venedig wurden folgende Nachweise vorgelegt:

Rechnung				
29.9.2008	12.15 Uhr	Südrast Dreiländereck	Verpflegung	6,18
29.9.2008	15.54 Uhr	ACTV Venezia	3-Tageskarte	31 €
30.9.2008	16.01 Uhr	Basilica di Torcello	Postkarten	3 €
1.10.2008	11.34 Uhr	Bar Primavera, Burano	Getränke	8,50 €

1.10.2008	15.39	Dogenpalast	Postkarten	3,50 €
1.10.2008	16.43 Uhr	Trevisan, San Marco		55 €
2.10.2008	14.22 Uhr	Südrast Dreiländereck	Verpflegung	9,10 €
2.10.2008	14.43 Uhr	Südrast Dreiländereck	Verpflegung	2,70 €
2.10.2008		Kohnhauser, Lieboch	Verpflegung	11,90 €

Mit Bescheid vom 6. September 2011 wurden die beantragten Reise- und Fahrtkosten - wie im Vorjahr - nicht anerkannt, wogegen mit gleichlautender Begründung wie bei der Veranlagung 2007 Berufung eingelegt wurde.

In weiterer Folge wurde mit Schreiben vom 11. Oktober 2012 der Arbeitsvertrag vom 24. November 2011, abgeschlossen mit der U. , und der Angestelltendienstvertrag vom 27. Jänner 2010, abgeschlossen mit dem Landesmuseum M übermittelt. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

### **Veranlagungsjahr 2009**

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens 2009 erging am 8. September 2011 ein Ergänzungsvorhalt an die Bf. mit der Aufforderung Rechnungen und Zahlungsbelege der beantragten Werbungskosten vorzulegen. Zusätzlich wurde um eine detaillierte Aufstellung der Reiseaufwendungen unter Vorlage von Reiseprogrammen (im Falle des Nichtvorliegens: Angabe des genauen Tagesablaufes), Teilnahmebestätigungen, Fahrtenbuch ersucht und nach Vergütungen der Arbeitgeber und Dienstfreistellungen gefragt.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2011 wurde ua. folgende Aufstellung der Reisekosten vorgelegt:

Datum	Reiseziel	Reisezweck	Km	h
<b>2009</b>				
15.1.	Salzburg	Archiv d. Erzdiözese Slzbg.	561	12
23.2.-27.2.	Berlin (D)	Bundesarchiv	1796	68
24.4.	Wien	Uni-Archiv, ÖNB	396	12
4.5.	Jindrichuv (CZ)	Staatl. Gebietsarchiv Witt.	740	33
15.5.	Ljubljana (SLO)	Archiv d. Universität	398	12

11.6.-13.6.	Winterthur (CH)	Fotomuseum	1386	37
20.8.	Innsbruck	Uni-Archiv	926	12
16.10.	Innsbruck	Uni-Archiv	926	12
8.11.	Wien	ÖNB, UB Wien	396	12
29.11.	Wien	UniArchiv, Buchpräsentation	396	12
1.12.	Ljubljana (SLO)	Ausstellungseröffnung	398	12
<b>Gesamt</b>			<b>8319</b>	
<b>Euro</b>			<b>3493,98</b>	<b>596,19</b>

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2012 wurden die Reiseaufwendungen – wie in den Vorjahren – nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Gegen die Nichtberücksichtigung der Reisekosten und einer Digitalkamera Olympus IR 600 (Zugang: 31.12.2006, Anschaffungswert: 499 €, 5 Jahre ND, Abschreibung: 99,80 €) wurde am 19. November 2012 ebenfalls Berufung eingelegt und neben den Verweis auf die Vorjahresberufungen ausgeführt, dass die Digitalkamera nahezu ausschließlich beruflich verwendet werde um Fotografien von Aktenstücken anzufertigen, die nicht transportabel sind. Dafür sei eigens eine Kamera mit speziellen Eigenschaften (schwenkbares Display) angeschafft worden.

Mit Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes vom 24. Juni 2014 wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass die Nachweise die Kontrolle des beruflichen Zweckes als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrstrecke erlauben müssten. Die berufliche Notwendigkeit der Reisen sei mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen (zB Bestätigung durch den Dienstgeber) und wurde die Frage gestellt, warum diese Kosten nicht vom Dienstgeber übernommen worden seien. Weiter wurde darauf verwiesen, dass auch die berufliche Notwendigkeit der Digitalkamera nachzuweisen ist.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. September 2014 wurde die Berufung unter Hinweis auf die fehlende Nachweiserbringung abgewiesen.

### **Veranlagungsjahr 2010**

Folgende Reisekosten wurden als Werbungskosten beantragt:

Datum	Reiseziel	Reisezweck	Km	h
<b>2010</b>				
9.4.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung	258	9

17.4.	Ybbsitz	Vorbereitung Ausstellung	320	14
28.5.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung	258	9
12.6.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung	258	6
16.7.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung	258	8
26.7.	Grieskirchen	Landesausstellung Jesuiten	430	14
31.7.	Melk	Jesuiten	542	15
27.8.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung Jubiläumsvortrag 300 Jahre Pfarre	258	6
25.9.	Palfau		216	15
29.11.	Ljubljana (SLO)	Buchpräsentation C	398	14,5
6.12.	Wien	ÖNB, UB Wien	396	13
10.12.	Wien	ÖNB, UB Wien	396	14
<b>Gesamt</b>			<b>3988</b>	<b>137,5</b>
<b>Euro</b>			<b>1674,96</b>	<b>302,5</b>

Im Schreiben vom 15. November 2012 hielt der Vertreter der Bf. fest, dass es sich nicht um Studienreisen im Sinne der LStR handle, sondern um Fahrten zu beruflichen Terminen, etwa um in verschiedenen Archiven oder Bibliotheken relevante Dokumente zu sichten. Eine Vorlage von Teilnahmebestätigungen oder Teilnehmerlisten komme vor diesem Hintergrund nicht in Betracht. Betreffend die Jahre 2010 bis 2012 erging am 24. Juni 2014 ein Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes bzgl. einer Nachweisführung über die berufliche Notwendigkeit der Reisen.

Der Einkommensteuerbescheid vom 5. August 2014 berücksichtigte – begründet wie in den Vorjahren - keine Reisekosten.

Mit Schreiben vom 13. August 2014 wurde Beschwerde gegen diesen Bescheid und auch gegen die am 5. August 2014 ergangenen Bescheide für das Veranlagungsjahr 2011 und 2012 und gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom jeweils 5. September 2014 wurden die Beschwerden für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012 vom Finanzamt mit der Begründung abgewiesen, dass keine Nachweise über die berufliche Notwendigkeit

der Reisen vorgelegt wurden. Die Frage, warum die Reisekosten nicht durch den Arbeitgeber ersetzt worden seien, sei nicht beantwortet worden und eine Aufstellung über Datum, Abfahrt, Reiseziel und Reisezweck, zurückgelegte Kilometer und Stunden reiche allein nicht aus. Überdies bestehe im gegenständlichen Verfahren eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung, da auch Auslandsreisen durchgeführt worden seien.

Der Vorlageantrag für die Jahre 2009 bis 2012 und bzgl. der Anspruchszinsen wurde am 16. September 2014 gestellt und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt. Es wurde darin ausgeführt, dass die Frage der Notwendigkeit kein Kriterium für die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe unter dem Titel Werbungskosten bilde und es keine Rolle spiele, warum die Fahrtkosten nicht durch den Arbeitgeber ersetzt worden seien, zumal es einem unselbstständig Beschäftigten unbenommen sei, zusätzliche Ausgaben, die der Dienstgeber nicht ersetze – zu tätigen um das berufliche Fortkommen zu befördern. Welche weiteren Nachweise im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten vorzulegen gewesen wären, müsste das Finanzamt noch näher spezifizieren.

### **Veranlagungsjahr 2011**

Folgende Reisekosten sind strittig:

<b>Datum</b>	<b>Reiseziel</b>	<b>Reisezweck</b>	<b>Km</b>	<b>TD</b>
<b>2011</b>				
11.2.	Ybbsitz	Archiv Eisenstraße	304	19,8
3.3.-5.3.	Innsbruck	Museumstag	900	79,2
29.4.	Ybbsitz	Tagung	304	26,4
7.6.	Wien	ÖNB, Universitätsarchiv	396	26,4
14.7.	Radkersburg	K Prüfungen ins KH bringen	160	13,2
29.7.	Radkersburg	- “ -	160	13,2
12.8.	Radkersburg	Korr. Prüfungen abholen	160	13,2
17.9.	Ybbsitz	Tagung	304	26,4
2.11.	Radkersburg	K , Unterlagen ins KH	160	8,8
17.12.	Ybbsitz	Symposium	304	26,4
<b>Gesamt</b>			<b>3152</b>	
<b>Euro</b>			<b>1323,84</b>	<b>253</b>

### **Veranlagungsjahr 2012**

<b>Datum</b>	<b>Reiseziel</b>	<b>Reisezweck</b>	<b>Km</b>	<b>h</b>
<b>2012</b>				
18.5.	Mooslandl Bruck/Mur	Abhlg Fotoalbum Fr. P Schenkung Lz	208	7
4.6.	Veitsch Retznei Gratkorn	L Abhlg Ankauf Ko f. Ausstellung Interview Fr. R	144	9
11.6.	Übelbach Laßnitz/Murau	Abhlg H -Album Abhlg Leihgabe Fr. B	158	11
18.6.	Murau	Interview	276	9
16.7.	Göstling/Ybbs	Abhlg Bücher f. Ausstellung Interview Hr. W und	260	8
26.7.	Liezen	Hr. F , Abhlg Album S	240	9
17.9.	Öblarn	Interview	288	10
<b>Gesamt</b>			<b>1574</b>	<b>63</b>
<b>Euro</b>			<b>661,08</b>	<b>138,6</b>

Das Bundesfinanzgericht richtete an die beiden Dienstgeber der Bf., die U. und die Universalmuseum M GmbH, ein Auskunftsersuchen folgenden Inhaltes:

- „1.) In welchem zeitlichen Ausmaß wurde die Bf. in den Jahren 2007 bis 2012 bei Ihnen beschäftigt?
- 2.) Was waren ihre konkreten Aufgaben und wurden ihr zur Durchführung ihrer Tätigkeiten Dienstreisen angeordnet und welchen Zweck hatten diese vornehmlich?
- 3.) Welche der in der Beilage angeführten Reisen wurden im Auftrag der U. durchgeführt und wurden dafür Reiserechnungen gelegt? Wie hoch war der jeweilige Ersatz an Fahrtkosten und Diäten?
- 4.) Wenn kein Ersatz geleistet wurde: Warum bestand kein Anspruch auf Abgeltung?
- 5.) Wie erfolgte die Verbuchung der auf den gelisteten Reisen verrichteten Tätigkeiten, die auch mehrtägig im Ausland stattfanden? Wurden diese als Arbeitszeiten anerkannt?“

Die U. antwortete darauf mit Schreiben vom 6. August 2015 wie folgt:

„ad 1.) Das Beschäftigungsausmaß von Frau Bf betrug im Zeitraum 1.1.2007 -31.12.2012 22 Wochenstunden.

ad 2.) Frau Bf ist im Universitätsarchiv u.a. für die eigenverantwortliche Erstellung von Forschungsarbeiten und gemeinsam mit dem Abteilungsleiter für die Erstellung und Verwaltung der Fotosammlung verantwortlich. Frau Bf unternahm die Reisen auf eigene Initiative und Kosten; stellten keine Dienstreisen im Auftrag der Universität Graz dar.

ad 3.) Für die aufgelisteten Reisen wurden keine Kostenersätze vonseiten der U. geleistet.

ad 4.) Es wurden keine Anträge auf Erstattung der Reisekosten eingereicht.“

Die Personalverwaltung des Universalmuseums M antwortete mit Schreiben vom 20. August 2015 wie folgt:

„ad 1.)

Frau Bf war als wissenschaftliche Mitarbeiterin vom 1. Jänner 2005 bis 30. April 2014 mit einem Beschäftigungsausmaß von 50% bei uns angestellt.

ad 2.)

Ihre konkreten Aufgaben entnehmen Sie bitte der beigelegten Arbeitsplatzbeschreibung.

ad 3.)

Die von uns angeordneten Dienstreisen dienten dem Zweck, Schenkungen an das Museum zu besichtigen und abzuholen bzw. Ankäufe durch das Museum abzuwickeln. Die jeweiligen Ersatzhöhen an Fahrkosten und Diäten haben wir in Ihrer Aufstellung anbei ergänzt.

ad 4.)

Die Dienstnehmerin hat für die Reisen ohne Kostenersatz zu keiner Zeit einen Dienstreiseantrag gestellt. Somit konnten wir aufgrund unserer Unkenntnis diese Reisen weder beauftragen noch genehmigen. Die anbei aufgelisteten Reisezwecke vermitteln uns jedoch den Eindruck, dass diese sehr wohl mit ihrer Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am M. im Zusammenhang stehen.

ad5.)

Die Zeitaufzeichnungen liegen uns rückwirkend nur noch bis 1. Jänner 2010 vor. Die von Frau Bf erfassten Arbeitszeiten für die jeweiligen Reisen haben wir auf Ihrer Unterlage anbei ergänzt.“

Nach der beigelegten Arbeitsplatzbeschreibung ist die Bf. seit 1. 1. 2005 als wissenschaftliche Mitarbeiterin Fotosammlung in der Abteilung Multimediale Sammlungen für 20 Wochenstunden (jeweils Mo-Mi) tätig. Die Tätigkeit umfasst:

- Wissenschaftliche Erfassung und aktive inhaltliche Bearbeitung der Fotosammlung

- Bestandrevision in Vorbereitung der Siedelung der MMS
- Inventarisierung und Katalogisierung von Neuaufnahmen und Altbeständen (Recherche zum Bildinhalt, Eingabe in Datenbank)
- Bibliothekarin der MMS-Bibliothek: Übersicht inhaltlich und organisatorisch, inhaltlicher Input über zu kaufende/auszuscheidende Literatur, Inventarisierung
- Mitarbeit Schenkungen/Ankäufe

Die Aufzeichnungen über die Reisen 2010 bis 2012 wurden um die verzeichneten Arbeitszeiten und Kostenersätze wie folgt ergänzt:

Datum	Reiseziel	Reisezweck	AG	FK	D	AZ
<b>2010</b>						0 Std.
9.4.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung				0 Std.
17.4.	Ybbsitz	Vorbereitung Ausstellung				0 Std.
28.5.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung				0 Std.
12.6.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung				0 Std.
16.7.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung				0 Std.
26.7.	Grieskirchen	Landesausstellung Jesuiten				0 Std.
31.7.	Melk	Jesuiten				0 Std.
27.8.	Admont	Stiftsarchiv/ Vortragsvorbereitung Jubiläumsvortrag 300 Jahre Pfarre				0 Std.
25.9.	Palfau					0 Std.
29.11.	Ljubljana (SLO)	Buchpräsentation C				7.36 Std.
6.12.	Wien	ÖNB, UB Wien				0 Std.
10.12.	Wien	ÖNB, UB Wien				0 Std.

Datum	Reiseziel	Reisezweck	AG	FK	D	AZ
<b>2011</b>						

11.2.	Ybbsitz	Archiv Eisenstraße				0 Std.
3.3.-5.3.	Innsbruck	Museumstag	X	-	78,60	7.30,10.30 13.00
29.4.	Ybbsitz	Tagung				0 Std.
7.6.	Wien	ÖNB, Universitätsarchiv				7.43 Std.
14.7.	Radkersburg	K Prüfungen ins KH bringen				0 Std.
29.7.	Radkersburg	- " -				0 Std.
12.8.	Radkersburg	Korr. Prüfungen abholen				0 Std.
17.9.	Ybbsitz	Tagung				0 Std.
2.11.	Radkersburg	K , Unterlagen ins KH				0 Std.
17.12.	Ybbsitz	Symposium				0 Std.

Datum	Reiseziel	Reisezweck	AG	FK	D	AZ
<b>2012</b>						
18.5.	Mooslandl Bruck/Mur	Abhlg Fotoalbum Fr. P Schenkung Lz				1.15 Std.
4.6.	Veitsch Retznei Gratkorn	L Abhlg Ankauf Ko f. Ausstellung Interview Fr. R	X	73,50	19,65	9.15 Std.
11.6.	Übelbach Laßnitz/Murau	Abhlg H -Album Abhlg Leihgabe Fr. B	x	59,64	17,47	9.59 Std.
18.6.	Murau	Interview	x	139,86	15,28	7 Std.
16.7.	Göstling/Ybbs	Abhlg Bücher f. Ausstellung Interview Hr. W und				9 Std.
26.7.	Liezen	Hr. F , Abhlg Album S				0 Std.
17.9.	Öblarn	Interview				9 Std.

(AG=Auftrag durch Arbeitgeber; FK=Fahrtkosten; D=Diäten; AZ=Arbeitszeit nach Aufzeichnung)

Nach einer Abfrage der Lohnzettel 2007 bis 2012 durch die Berichterstatterin ergibt sich, dass außer in den Jahren 2011 und 2012 keine steuerfreien Bezüge nach § 26 EStG von den beiden Arbeitgebern gemeldet wurden. Im Jahr 2011 zahlte das M 377,73 € und im Jahr 2012 404,51 € steuerfreie Bezüge nach § 26 EStG aus.

Die Ermittlungsergebnisse wurden den Parteien mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht. In der mündlichen Verhandlung vom 6. Oktober 2015 wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt und darauf verwiesen, dass die Notwendigkeit kein Kriterium für die Anerkennung von Werbungskosten ist. Über Befragen gab die Bf. an, dass zB bei der Reise nach Jindrichuv 2009 ihr Chef den Kontakt hergestellt habe und sie dann um fehlende Aktenteile zu sichten in das dortige Archiv gefahren sei. Auf den damals erfolgten Mailverkehr könne sie nicht mehr zugreifen und könne keine Unterlagen vorlegen. Auf die vorgelegte Aufstellung bzgl. der Tagsätze angesprochen, wo mehrmals über 12 Stunden der Berechnung des Taggeldes zu Grunde gelegt wurden (so zB 2010), führte sie aus, dass sie bei den Zeitangaben alle Zeiten zusammengezählt habe, die sie bei den Reisen gearbeitet habe. Nächtigungsgebühren habe sie deshalb nicht verzeichnet, weil sie einerseits die Belege nicht mehr habe, andererseits auch (zB in Berlin) bei Freunden übernachtet habe. Die Reisen habe sie alleine unternommen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

#### I.) Einkommensteuer 2007 bis 2012:

Die Bf. war in diesem Zeitraum nach den Dienstverträgen und den Auskünften der Arbeitgeber einerseits als wissenschaftliche Mitarbeiterin, als Sachbearbeiterin, in der Abteilung Bild- und Tonarchiv im Universalmuseum Joanneum zu 50% und andererseits für administrative Tätigkeiten zu 22 Std. im Universitätsarchiv beschäftigt.

Strittig ist in allen Jahren die Anerkennung von Fahrtkosten und Diäten für Reisen im In- und ins Ausland, deren berufliche Veranlassung behauptet wurde.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen als Werbungskosten grundsätzlich steuerlich abzugsfähig, wobei in Z 9 ausdrücklich Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen genannt sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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 Kosten von Reisen konnten nach der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis nur dann abgezogen werden, wenn sie ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausschließen. Spielen bei einer Reise auch private Belange eine Rolle, ist die Reise insgesamt nicht absetzbar – Aufteilungsverbot. Hinsichtlich des Nachweises der

betrieblichen/beruflichen Veranlassung ist ein strenger Maßstab anzuwenden (zB VwGH 21. 10. 2003, 2001/14/0217). Diese Kriterien sind nicht nur auf Studienreisen anzuwenden, sondern kommen genauso auch für Geschäftsreisen (VwGH w.o.) in Betracht.

Nach der neueren Judikatur ist bei gemischt veranlassten Reisen im Fall einer klaren und einwandfreien Trennbarkeit der beruflich bzw privat veranlassten Reiseabschnitte eine Aufteilung bzw Zuordnung der Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgelder vorzunehmen (VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197). Im Fall untrennbarer Gemengelagen in einer Reise bzw. einem Reiseabschnitt sind daher die gesamten Aufwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig, es sei denn, der private Aspekt ist von untergeordneter Bedeutung (VwGH 28. 2. 2012, 2009/15/0183 iZm einem nicht anerkannten Sportärztekongress in einem bekannten Wintersportort). Die klassischen „Studienreisen“ mit einem Mischprogramm sind daher weiterhin (zur Gänze) nicht abzugsfähig (zB UFS 26. 6. 2012, RV/0790-W/08).

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei die Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Über Verlangen der Abgabenbehörde müssen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nachgewiesen oder, falls dies nicht zumutbar ist, glaubhaft gemacht werden (§ 138 BAO). Bei Auslandssachverhalten trifft die Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht (VwGH 7.8.1992, 92/14/0066). Bei Aufwendungen, die die Privat- und Berufssphäre betreffen können, hat der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen, weil hier der Anreiz besteht, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so eine steuerliche Berücksichtigung zu erwirken. Der Steuerpflichtige hat daher entsprechende Nachweise zu erbringen. 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 nicht gegeben (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Fahrtkosten sind durch Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen des Steuerpflichtigen nachzuweisen, die die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (vgl. VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0001) oder sich diese Daten aus sonstigen Unterlagen (zB Reiseabrechnungen) ergeben. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer. Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, das ua. auch den Gesamtkilometerstand am Ende der Reise verzeichnet, erleichtert die Nachweisführung, dass und mit welchem PKW die Fahrt unternommen worden ist. Bei Auslandsreisen ist zudem ein strenger Maßstab anzulegen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Die Bf. behauptet in ihrem Vorlageantrag vom 27. Oktober 2011, dass es sich bei den Reisen nicht um Studienreisen gehandelt habe, sondern habe sie die Reisen unternehmen

müssen, um einzelne Aufträge ihrer Dienstgeber, M. und U., zu erledigen. Dieses Vorbringen konnte - mit einigen Ausnahmen in den Jahren 2011 und 2012, in denen das M den Dienstauftrag für einzelne Reisen bestätigte und die Auszahlung von Kilometergeldern und Diäten auswies - nicht nachgewiesen werden, wobei gerade auch im Hinblick auf die zahlreichen Auslandsreisen (nach Berlin, Budweis, Winterthur, Venedig, Jindrichuv, Ljubljana in den Jahren 2007 bis 2010) eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht, die auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht umfasst (Ritz, BAO, 5. Auflg., § 115 Rz 10).

Die U. stellte in ihrem Schreiben vom 6. August 2015 klar, dass es sich dabei um keine Dienstreisen im Auftrag der Universität handelte und die Reisen auf eigene Initiative und Kosten erfolgten. Nach den Bestimmungen beider Dienstverträge (Punkt 13 des Arbeitsvertrages mit der U und Punkt 9 des Angestellten Dienstvertrages - Museum) wären Dienstreisen auch gemäß dem Universitäten-Kollektivvertrag und der Reisekostenregelung für Landesbedienstete abzugelten gewesen. Wenn die Bf. anführt, dass es keine Rolle spielen kann, warum die Fahrtkosten nicht von den Arbeitgebern ersetzt wurden, zumal es einem unselbstständig Beschäftigten unbenommen sein muss, zusätzliche Ausgaben - also solche, die der Dienstgeber nicht ersetzt - zu tätigen, um das berufliche Fortkommen zu befördern, so ist ihr entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht ausreicht (vgl. VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119).

Reiseaufwendungen können in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen. Als ein Indiz für die berufliche Veranlassung kann auch die Notwendigkeit angesehen werden (JAKOM, EStG, § 20 Rz 18; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben ist keine Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit. Sie kann aber ein Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit ist freilich in der Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber zu erblicken.

Die Bf. behauptet in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2010, dass die Reisen zur wissenschaftlichen Aufarbeitung unbedingt notwendig waren und dass die Auslandsreisen ausschließlich der Durchführung von Recherchen dienten. Nachweise bzgl. der Durchführung der einzelnen Reisen (zB Tagesablauf, Zeitaufzeichnungen, Dienstfreistellungen, Bestätigungen) wurden nicht erbracht. Lediglich für die Venedig-Reise im Jahre 2008 wurden verschiedene Rechnungen über Konsumationen und kleinere Einkäufe vorgelegt. Dass die Reise nahezu ausschließlich beruflichen Zwecken diente, wurde damit nicht bewiesen.

Bestätigungen der Arbeitgeber über die berufliche Veranlassung der Reisen wurden zwar avisiert, konnten aber nicht vorgelegt werden. Die von der Berichterstatterin des BFG eingeholten Auskünfte ergaben, dass hinsichtlich einiger Reisen (3.3.-5.3.2011; 4.6.2012, 11.6. und 18.6.2012) ein Dienstauftrag des Joanneum vorlag und die Kosten ersetzt wurden, weshalb für diese Reisen die Anerkennung von Werbungskosten schon

aus diesem Grund zu unterbleiben hat. Eine Bewertung des Arbeitgebers, wonach der Eindruck bestehe, dass die aufgelisteten Reisezwecke mit der Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin in Zusammenhang stehen, ist nicht als Bestätigung anzusehen, dass die Reisen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst waren.

Die in den Jahren 2007 bis 2012 in den Aufstellungen behaupteten beruflich gefahrenen Kilometer waren nicht unbeträchtlich (ca. 8.000 km 2007, ca. 7.300 km 2008, ca. 8.300 km 2009, ca. 4.000 km 2010, ca. 3.100 km 2011 und ca. 1.600 km 2012) und wurden dabei zahlreiche Auslandsreisen verzeichnet. Es ist dabei nicht auszuschließen, dass auch ein privater Reisezweck verfolgt wurde. Die Behörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon anerkennen, weil im konkreten Fall die tatsächliche Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 24.9.2002, 99/14/0006). Im gegenständlichen Fall konnte die zumindest (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung der Reisen nicht nachgewiesen werden. Die als "Fahrtenbuch" bezeichneten Aufstellungen über die in den Streitjahren durchgeföhrten Reisen und die allgemein gehaltenen Ausführungen der Bf. reichen nicht hin, die berufliche Veranlassung der Reisen unzweifelhaft feststellen zu können, weshalb die Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen waren.

Hinsichtlich der im Berufungsverfahren geltend gemachten übrigen Werbungskosten des Jahres 2007 wird auf die Feststellungen und Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2011 verwiesen.

## II.) Anspruchszinsen 2010:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellungen mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (Ritz, w.o., § 205 Rz 2). Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftssteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (Ritz, aaO, Rz 33 bis 35). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt

daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062).

Die Bf. hat die Rechtswidrigkeit des Anspruchszinsenbescheides lediglich mit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides begründet. Die Beschwerde war daher aufgrund der Bindungswirkung des Zinsenbescheides an den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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. Hinsichtlich der strittigen Reisekosten liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, weil der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung zu beurteilen war. Bezüglich der Anspruchszinsen wird der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Eine Revision wurde daher als nicht zulässig erklärt.

Graz, am 8. Oktober 2015