

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* über die Beschwerde des \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vom 18. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13. September 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Jahr 2017 als Musiklehrer an der Sing- und Musikschule der Stadt \*\*\*1\*\*\* und an der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* tätig.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht er neben dem großen Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro jährlich und dem Pendlereuro u.a. weitere Fahrtkosten im Rahmen der Tätigkeit bei den Musikschulen in Höhe von 2.910,60 Euro als Werbungskosten für Reisespesen geltend.

Zum Nachweis dieser Werbungskosten legte er nach einem Ergänzungsersuchen durch das Finanzamt eine als Fahrtenbuch bezeichnete Excel-Tabelle mit den Rubriken: Wochentag,

Datum, Veranstaltung/Reiseanlass, Ort, Beginn, Bemerkung, KM-Entfernung von Bregenz, Reise-KM (Entfernung x 2) vor.

Für die Tätigkeit an der Sing- und Musikschule **\*\*\*2\*\*\*** enthielt die Tabelle auszugsweise folgende Eintragungen:

| Wochentag | Datum      | Veranstaltung/reiseanlass      | Ort            | Beginn | Bemerkung | KM-Entfernung von Bregenz x 2 | Reise – Km x 2 |
|-----------|------------|--------------------------------|----------------|--------|-----------|-------------------------------|----------------|
| Freitag   | 13.01.2017 | BBG-Auftritt<br><b>***1***</b> | <b>***1***</b> |        | Proben 2x | 27 km                         | 162 km         |
| Dienstag  | 17.01.2017 | Jahresessen                    | <b>***3***</b> | 19:30  |           | 34km                          | 68 km          |
| Sonntag   | 12.02.2017 | Konzert „Vielsaitig“           | <b>***4***</b> | 10:30  | 3x Proben | 30 km                         | 240 km         |
| Montag    | 13.02.2017 | Schülerkonzert                 | <b>***1***</b> | 18:30  | 3x Proben | 27 km                         | 216 km         |

Diese Fahrten ergaben am Ende des Jahres die Summe von 4.998 km und Fahrtkosten unter Anwendung des Kilometergeldes in Höhe von 0,42 Euro/km von 2.099,16 Euro.

Für die Tätigkeit an der Sing- und Musikschule **\*\*\*1\*\*\*** wies die Tabelle folgende Eintragungen auf:

| 01.01. – 31.12.2017 Reisekosten bei 41 Arbeitswochen |                  |                     |                |                |                |       |         |
|------------------------------------------------------|------------------|---------------------|----------------|----------------|----------------|-------|---------|
|                                                      |                  |                     | <b>***5***</b> | <b>***6***</b> | <b>***1***</b> |       |         |
| Mo.                                                  | 27 km            | nach <b>***1***</b> | 8 km           | 6 km           | 9 km           | 23 km | 966 km  |
| Di.                                                  | 27 km            | nach <b>***1***</b> |                |                |                |       |         |
| Mi.                                                  | 27 km            | nach <b>***1***</b> |                |                |                |       |         |
| Do.                                                  | 27 km            | nach <b>***1***</b> | <b>***1***</b> | <b>***5***</b> | <b>***1***</b> |       |         |
| Fr.                                                  | 27 km            | nach <b>***1***</b> | 8 km           | 8 km           | 8 km           | 23 km | 966 km  |
|                                                      | Pendlerpauschale |                     |                |                |                |       | 1932,km |

Für diese 1.932 km wurden unter Anwendung des Kilometergeldes Fahrtkosten in Höhe von 811,44 Euro ermittelt.

Diese Kosten wurden vom Finanzamt weder im angefochtenen Bescheid noch in der nach der Beschwerde ergangenen Beschwerdeentscheidung als Werbungskosten berücksichtigt. Zur Begründung wurde angegeben, sie seien bereits mit dem großen Pendlerpauschale abgegolten.

Im Vorlageantrag vom 04.12.2018 brachte der Bf. dazu vor, bei den beantragten Reisekosten (Termine) handle es sich um 100% beruflich veranlasste Fahrten. Es werde daher beantragt, die gefahrenen Kilometer mit dem amtlichen Kilometergeld a 0,42 Cent je km bzw. 2.099,16 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Am 27.09.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht samt den bezug habenden Akten zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme zum Vorlagebericht führte es aus, gemäß Website der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* ([https://www.musikschule-\\*\\*\\*2\\*\\*\\*.de/über-uns/](https://www.musikschule-***2***.de/über-uns/)) werde diese von einem Zweckverband getragen, der sich aus den Märkten \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*18\*\*\*, den Gemeinden \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*8\*\*\*, \*\*\*10\*\*\*, \*\*\*6\*\*\* und \*\*\*16\*\*\* sowie dem Landkreis \*\*\*11\*\*\* zusammensetze. In 21 verschiedenen Unterrichtsstätten erteilten 24 Lehrkräfte in sämtlichen Verbandsgemeinden rund 320 Unterrichtsstunden wöchentlich. Der dezentrale Unterricht sei von Anfang an entscheidend für diese Einrichtung. Gemäß Reisekostenaufstellung würden Fahrtkosten im Zusammenhang mit Schüler- und Weihnachtskonzerten (Proben, Aufführungen), Vorspielstunden und Musicalaufführungen sowie Lehrersitzungen, dem Lehrerjahressessen oder dem Musikschiiausflug geltend gemacht. Bei diesen Aufwendungen handle es sich um Fahrtkosten im Zusammenhang mit beruflichen, arbeitsvertraglichen Verpflichtungen, welche folglich (wie beispielsweise Heimfahrten bei "Geteilten Diensten" oder Fahrten zur Teilnahme an betrieblichen Veranstaltungen) steuerlich durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie das Pendlerpauschale abgegolten seien. Das gewährte Pendlerpauschale decke die Kosten für eine einfache Fahrtstrecke zwischen 20 km und 40 km ab, die Entfernung zwischen Wohnort und \*\*\*1\*\*\* betrage 27 km, jene zwischen Wohnort und \*\*\*6\*\*\* 33 km. Erfahrungsgemäß würden außerdem bei allfälligen speziellen Zusatzaufwendungen durchaus Ersätze durch die Musikschulen gewährt. Das dem Beschwerdeführer zwecks näherer Aufklärung des Sachverhaltes zugesandte Ergänzungsersuchen vom 03.06.2019 sei trotz Fristverlängerung bis dato unbeantwortet geblieben.

Die vom Bf. geltend gemachten und mit dem angefochtenen Bescheid auch anerkannten Steuerberatungskosten in Höhe von 1.008,30 Euro könnten nur in Höhe von 516 Euro berücksichtigt werden, da ein Mitgliedsbeitrag nicht abzugsfähig sei und die zusätzlich geleisteten Zahlungen an den Lohnsteuerhilfeverein bzw. \*\*\*JR\*\*\* an nicht berufsrechtlich befugte Personen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG erfolgt seien.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und zusätzlich die Steuerberatungskosten auf 516 EUR zu kürzen.

Mit **Ergänzungsersuchen** vom 09.04.2021 brachte das Bundesfinanzgericht dem Bf. zur Kenntnis, dass Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag sowie dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten seien. Sonstige, d.h. über die Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte hinausgehende Fahrtkosten, seien in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen, sofern sie beruflich veranlasst seien.

Der Bf. habe im Zusammenhang mit den geltend gemachten Fahrtkosten eine Excel-Liste mit geltend gemachten beruflichen Fahrten vorgelegt. Die Kilometerzahl haben er jeweils vom und zum Wohnort berechnet. Die steuerliche Berücksichtigung derart berechneter Fahrtkilometer sei aber nicht möglich, da Fahrten zwischen dem Wohnort und den Arbeitsstätten in \*\*\*1\*\*\* und Umgebung mit dem großen Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke zwischen 20 km und 40 km, dem Pendlereuro und dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Arbeitsstätte sei jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig werde.

Aufwendungen für Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten oder von einer Arbeitsstätte und einem weiteren Ort der Dienstverrichtung führten in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen durch das amtliche Kilometergeld, zu Werbungskosten. Werbungskosten lägen in diesem Fall aber nur insoweit vor, als die Kosten nicht durch den Arbeitgeber ersetzt würden, denn solche Fahrtkostenvergütungen seien gem. § 26 Z 4 EStG nicht steuerbar.

Werbungskosten lägen zudem nur dann und nur insoweit vor, als dem Dienstnehmer bei diesen Fahrten ein zusätzlicher Aufwand entstehe. Liege die weitere Arbeitsstätte oder der weitere Ort der Dienstverrichtung etwa auf dem Weg zwischen der ersten Arbeitsstätte und dem Wohnort, wäre diese Strecke ohnehin zurückgelegt worden und entstehe dem Dienstnehmer dadurch auch keine zusätzlichen Aufwendungen. Werbungskosten lägen in diesem Fall daher nicht vor (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/01310).

Der Nachweis der Fahrtkosten habe grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen, könne u.U. aber auch mit sonstigen Beweisunterlagen geführt werden. Das Fahrtenbuch habe die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, müsse fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und klare und zweifelsfreie Angaben zu Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt enthalten (*Doralt*, Einkommensteuergesetz, § 16 Rz 220).

In diesem Zusammenhang wurde der Bf. u.a. ersucht, die für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten oder zwischen den Arbeitsstätten und weiteren Orten seines Musikunterrichtes zurückgelegten Kilometer unter Angabe des Tages, des Ortes, der Art und der Zeiten des Unterrichts anzugeben und dafür ein Fahrtenbuch im oben definierten Sinn, allenfalls auch andere Beweisunterlagen wie Belege, Stundenpläne, Veranstaltungsprogramme sowie Bestätigungen der Musikschulen über allfällige Vergütungen oder Nichtvergütungen der Fahraufwendungen vorzulegen.

Schließlich wurde dem Bf. neuerlich der Antrag des Finanzamtes zur Reduzierung der steuerlich zu berücksichtigenden Steuerberatungskosten auf jene an die \*\*\*Stb\*\*\* Steuerberatung und

Wirtschaftsprüfung GmbH & CoKG gezahlten (richtig: 492,30 Euro, siehe weiter unten zum Sachverhalt) vorgehalten.

Dieses Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Für die Beurteilung der Frage der Absetzbarkeit der geltend gemachten Fahrtkosten sowie der als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberaterkosten geht das Bundesfinanzgericht von folgendem, entscheidungsrelevantem, Sachverhalt aus:

1. Der in Österreich ansässige Bf. war im Jahr 2017 an zwei Musikschulen in Deutschland als Musiklehrer für Gitarre, E-Gitarre, E-Bass und Keyboard beschäftigt, und zwar an der Sing- und Musikschule der Stadt \*\*\*1\*\*\* und an der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\*.

Aus der Beschäftigung an der Musikschule der Stadt \*\*\*1\*\*\* bezog er 2017 Bruttoeinkünfte in Höhe von 31.714,13 Euro, aus jener an der Musikschule \*\*\*2\*\*\* 12.558,86 Euro.

Der Sing- und Musikschule der Stadt \*\*\*1\*\*\* ist eine Einrichtung der Stadt \*\*\*1\*\*\*, der Unterricht an dieser Schule findet im Gebäude am Standort \*\*\*19\*\*\*, \*\*\*Plz1\*\*\* \*\*\*1\*\*\* im Allgäu, statt. An dieser Schule war der Bf. an 42 Wochen im Jahr täglich, das heißt von Montag bis Freitag, tätig.

Die Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* ist eine kommunale Einrichtung, die von einem Zweckverband getragen wird, der sich aus den Märkten \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*18\*\*\*, den Gemeinden \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*8\*\*\*, \*\*\*10\*\*\*, \*\*\*17\*\*\*, \*\*\*6\*\*\* und \*\*\*16\*\*\* sowie dem Landkreis \*\*\*11\*\*\* zusammensetzt. In 21 verschiedenen Unterrichtsstätten erteilen 28 Lehrkräfte in sämtlichen Verbandsgemeinden rund 290 Unterrichtsstunden wöchentlich. Der Bf. war im Rahmen dieses Beschäftigungsverhältnisses in \*\*\*1\*\*\* und an mehreren der obgenannten dem Zweckverband angehörenden Märkten und Gemeinden, zumeist abends, tätig.

Die Feststellungen betreffend die Beschäftigungen an den Musikschulen und die daraus bezogenen Bruttogehälter sind den Lohnausweisen der bezugsauszahlenden Stellen zu entnehmen, die Feststellungen zu Standort und Organisationsform der Musikschulen sind den Homepages der beiden Schulen, \*\*\*homepage1\*\*\* und \*\*\*homepage2\*\*\* zu entnehmen.

Für das Beschäftigungsausmaß an der Sing- und Musikschule der Stadt \*\*\*1\*\*\* sowie die Orte und Tage der Unterrichtstätigkeit bei der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* folgt das Bundesfinanzgericht den Angaben des Bf. in der vorgelegten Excel-Tabelle. Zwar wurden die

dort gemachten Angaben durch keinerlei Unterlagen belegt. Die grundsätzliche Plausibilität dieser Eintragungen ergibt sich aber aus den Bruttolöhnen laut den Lohnzetteln der beiden Musikschulen.

Nicht gefolgt werden kann dem Bf. aber bei den Kilometerangaben, insbesondere bei jenen im Rahmen der Tätigkeit an der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\*. Der Bf. ist bei diesen Fahrten offensichtlich immer von der Annahme ausgegangen, dass Ausgangs- und Zielort dieser Fahrten bei jeder Unterrichtstätigkeit in der Wohnung des Bf. war. So wurden die zurückgelegten Kilometer für die 2 Proben am Freitag, den 13.03.2017, für den BBG-Auftritt Sportlerball in \*\*\*1\*\*\* mit 162 km angegeben, für die drei Proben für das Konzert „Vielsaitig“ am 12.02.2017 in \*\*\*4\*\*\* mit 240 km oder für die drei Proben für ein Schülerkonzert am 13.02.2017 \*\*\*1\*\*\* mit 216 km. Derartige Angaben sind aber bereits auf der Sachverhaltsebene völlig unglaubhaft. Die Entfernung zwischen der Wohnung und dem Einsatzort in \*\*\*1\*\*\* hat der Bf. mit 27 km angegeben. Nun ist aber erstens aufgrund der täglichen Unterrichtstätigkeit an der Sing- und Musikschule in \*\*\*1\*\*\* davon auszugehen, dass der Bf. diese Proben nach oder zwischen der Arbeit an dieser Schule ausgeübt hat. Und es ist zweitens kaum anzunehmen, dass er nach jeder Probe wieder in die Wohnung gefahren ist, um für die nächste Probe am selben Tag oder selben Abend wieder nach \*\*\*1\*\*\* zur nächsten Probe zu gefahren. Derartige Angaben sind unglaubwürdig und können daher mangels Nachweis keine Berücksichtigung finden.

Auch den Angaben zu den nicht mit dem Pendlerpauschale abgegoltenen Reisekosten im Rahmen der Tätigkeit an der Sing- und Musikschule \*\*\*1\*\*\* wird nicht gefolgt, weil sich derartige Fahrten nicht grundsätzlich aus der Art der Tätigkeit ergeben und der Bf. die ihm obliegende Mitwirkung an der Sachverhaltsfeststellung nicht erfüllt hat.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass der Bf. die Unterrichtstätigkeit im Rahmen der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* an jenen Tagen von \*\*\*1\*\*\* aus angetreten ist, an denen er an der Sing- und Musikschule \*\*\*1\*\*\* unterrichtet hat, das heißt an den Werktagen. Nur in den Fällen, in denen der Unterricht an der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* an Samstagen oder an Sonntagen erfolgt ist, wird davon ausgegangen, dass der Bf. diese Tätigkeit von zuhause aus angetreten ist.

Was die rechtliche Anerkennung der auf der Sachverhaltsebene anerkannten Fahrten angeht, wird auf die Ausführungen unter Punkt. II.2.1.1. verwiesen.

2. Der Bf. hat im Jahr 2017 folgende Ausgaben für Steuerberatungen getätigt:

a) 492,30 Euro für die *Erstellung der Grenzgängersteuererklärung 2016 einschließlich Beilagen* an die \*\*\*Stb\*\*\* Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & CoKG, \*\*\*StbAdr\*\*\*.

Beweis: Honorarnote 20170666 vom 08.08.2017

b) 200,00 Euro für die *Vorbereitung Arbeitnehmerveranlagung 2016 Finanzamt Bregenz Schriftverkehr/Korrespondenz mit StB \*\*\*G\*\* an \*\*\*JR\*\*\*, \*\*\*JRAr\*\*\**.

Beweis: Rechnung vom 12.09.2017

c) 140,00 Euro für die *Vorbereitung ESt-Herabsetzungsantrag 2017 + 2018 FA Bregenz Schriftverkehr/Korrespondenz mit StB \*\*\*G\*\* an \*\*\*JR\*\*\*, \*\*\*JRAr\*\*\**.

Beweis: Rechnung vom 27.09.2017

d) 176,00 Euro für den *Mitgliedsbeitrag für die Beratung im Rahmen ihrer Mitgliedschaft im Jahr 2016 an die Vereinigte Lohnsteuerhilfe e.h., Leiter \*\*\*JR\*\*\*, \*\*\*JRAr\*\*\**.

Beweis: Rechnung vom 30.03.2017

## **2. Rechtliche Beurteilung**

### **2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

#### **2.1.1. Fahrtkosten**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die

*„Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

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

*b) ...*

*c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale bei mindestens 20 bis 40 km 696 Euro jährlich,*

bei mehr als 40 km bis 60 km      1.356 Euro jährlich,  
bei mehr als 60 km                      2.016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

bei mindestens 2 bis 20 km              372 Euro jährlich,  
bei mehr als 20 km bis 40 km      1.476 Euro jährlich,  
bei mehr als 40 km bis 60 km      2.568 Euro jährlich,  
bei mehr als 60 km                      3.672 Euro jährlich.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

-Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

*Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu...*

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte im Ausland, kommen nach der neueren Rechtsprechung des VwGH ebenfalls die Regeln zum Pendlerpauschale zur Anwendung (vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 16 Tz 24).

Auch bei mehreren Dienstverhältnissen steht einem Arbeitnehmer im Kalendermonat nur ein Pendlerpauschale in voller Höhe zu. Bei Zusammentreffen eines vollen und eines aliquoten Pendlerpauschales kann das aliquote Pendlerpauschale zusätzlich zum vollen berücksichtigt werden, wenn aufgrund des Dienstverhältnisses, das den Anspruch auf das aliquote Pendlerpauschale begründet, zusätzliche Kilometer berücksichtigt werden, die noch nicht mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Der gesamte absetzbare Pauschbetrag ist aber mit dem vollen Pendlerpauschale begrenzt (vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 32; Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG<sup>20</sup>, Tz 125; LStRL Rz 272d).

Fahrten von einer Arbeitsstätte zu einer anderen, insbesondere im Rahmen paralleler Dienstverhältnisse, sind keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für sie steht kein Pendlerpauschale zu. Aufwendungen für solche Fahrten sind in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen durch das amtliche Kilometergeld, als Werbungskosten zu berücksichtigen. Werbungskosten liegen aber nur dann und nur insoweit vor, als dem Dienstnehmer bei diesen Fahrten ein zusätzlicher Aufwand entsteht. Liegt die weitere Arbeitsstätte oder der weitere Ort der Dienstverrichtung etwa auf dem Weg zwischen der ersten Arbeitsstätte und dem Wohnort, wäre diese Strecke ohnehin zurückgelegt worden und entstehen dem Dienstnehmer dadurch auch keine zusätzlichen Aufwendungen. Werbungskosten liegen in diesem Fall daher nicht vor (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130).

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde nachweisen oder zumindest glaubhaft machen (vgl. *Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Tz 98). Bei Auslandssachverhalten trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die in dem Maße höher ist, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten eingeschränkt sind (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 115 Rz 10).

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen, kann u.U. aber auch mit sonstigen Beweisunterlagen geführt werden. Das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und klare und zweifelsfreie Angaben zu Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt enthalten (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>21</sup>, § 16 Rz 220).

Fehlt ein Nachweis der Höhe nach, ist die Abgabenbehörde zwar zur Schätzung berechtigt, nicht aber dazu, den geltend gemachten Aufwand überhaupt nicht anzuerkennen. Nur wenn Aufwendungen dem Grunde überhaupt nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist die Abgabenbehörde nicht verpflichtet, Beweise über deren Höhe auszunehmen (vgl. *Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Tz 99).

Im Beschwerdefalls ist der Bf. seiner Mitwirkungspflicht nur eingeschränkt nachgekommen. Er hat lediglich eine Excel-Tabelle mit den steuerlich geltend gemachten Fahrten vorgelegt, ohne diese Angaben durch Beweismittel zu belegen. Auch die Ergänzungsersuchen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes hat er nicht beantwortet.

Daher ist wie folgt zu entscheiden:

Pendlerpauschale

Der Bf. ist im Jahr täglich von seiner Wohnung zu seiner Arbeitsstätte an der Sing- und Musikschule \*\*\*1\*\*\* gependelt. Die Wohnung des Bf. in der \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* ist vom Standort

der Musikschule in \*\*\*1\*\*\* laut Routenplaner ÖAMTC 25 Straßenkilometer entfernt. Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Zurücklegung dieser Strecke ist ohne Zweifel unzumutbar. Somit steht dem Bf. für die Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte in \*\*\*1\*\*\* das große Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von mehr als 20 km bis 40 km in Höhe von 1.476 km im Jahr zu.

Es ist zudem unzweifelhaft, dass der Bf. auch im Rahmen seines zweiten Dienstverhältnisses bei der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* nach \*\*\*1\*\*\* und zu Einsatzorten außerhalb von \*\*\*1\*\*\* gefahren ist. Die Entfernung zwischen der Wohnung und dem am weitesten entfernten Unterrichtsort in \*\*\*6\*\*\* im Allgäu beträgt laut Routenplaner ÖAMTC 35 km. Damit sind auch die im Rahmen dieses Dienstverhältnisses zusätzlich zurückgelegten Fahrten mit dem großen Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von mehr als 20 km bis 40 km abgegolten.

#### Zusätzliche Fahrtkosten

In den Fällen, in denen von Fahrten von einer Arbeitsstätte zu einer anderen auszugehen ist, liegen zusätzliche Werbungskosten vor. Da der Bf. keinen Nachweis über diese Fahrten vorgelegt hat, sind diese Fahrtkosten im Schätzungswege zu berücksichtigen. Dabei wird, was Tag und Ort der Unterrichtstätigkeit angeht, von den Angaben des Bf. in der Excel-Tabelle ausgegangen. Allfällige Ungenauigkeiten der Schätzung muss der Bf. dabei in Kauf nehmen, da Ungenauigkeiten jeder Schätzung innewohnen und der Bf. Anlass zur Schätzung gegeben hat (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 184 Rz 3). Dass der Bf. keine Bestätigung darüber erbracht, dass ihm diese Kosten nicht bereits vom Arbeitgeber ersetzt wurden, kann nicht zu einer völligen Aberkennung dieser Kosten führen, da nicht unterstellt werden kann, dass ein derartiger Ersatz geleistet wurde.

Für die behaupteten Fahrten zu weiteren Dienstorten im Rahmen des Dienstverhältnisses bei der Sing- und Musikschule \*\*\*1\*\*\*, fehlt, wie schon zum Sachverhalt ausgeführt wurde, jeder Anhaltspunkt. Sie sind daher schon dem Grunde nach nicht anzuerkennen und können mangels vorgelegter Beweise keine weiteren Fahrtkosten Berücksichtigung finden.

Für jene Fahrten, die der Bf. von der Arbeitsstätte in \*\*\*1\*\*\* zu Einsatzorten im Rahmen seines Dienstverhältnisses bei der Sing- und Musikschule \*\*\*2\*\*\* durchgeführt hat, liegen hingegen Werbungskosten vor. Dabei sind allerdings nur die Fahrten von \*\*\*1\*\*\* zu diesen Einsatzorten zu berücksichtigen, nicht aber die Rückfahrten, weil davon auszugehen ist, dass der Bf. nach Verrichtung des Unterrichtes an diesen Orten zu seiner Wohnung nach Bregenz gefahren ist und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch das Pendlerpauschale abgegolten sind. Bei den Fahrten, die nach den Angaben des Bf. an Samstagen und Sonntagen durchgeführt wurden, ist davon auszugehen, dass sie direkt von der Wohnung und zurück

erfolgt sind. Sie gelten daher ebenfalls als durch das Pendlerpauschale abgegolten. Schließlich können die Fahrten zu Einsatzorten in \*\*\*1\*\*\* keine Berücksichtigung finden, weil nicht erkennbar ist, inwieweit dabei dem Bf. ein über das mit dem Pendlerpauschale abgeglichener zusätzlicher Aufwand entstanden sein soll.

Somit liegen für folgende Fahrten Werbungskosten vor:

| Datum  | Fahrt            | Kilometer laut Routenplaner ÖAMTC |
|--------|------------------|-----------------------------------|
| 17.1.  | ***1***-***3***  | 14,4 km                           |
| 20.3.  | ***1***-***4***  | 5,0 km                            |
| 3.4.   | ***1***-***16*** | 12,4 km                           |
| 4.4.   | ***1***-***18*** | 3,6 km                            |
| 5.4.   | ***1***-***8***  | 17,4 km                           |
| 6.4.   | ***1***-***6***  | 10,1 km                           |
| 7.4.   | ***1***-***7***  | 15,1 km                           |
| 9.5.   | ***1***-***7***  | 15,1 km                           |
| 29.5.  | ***1***-***3***  | 14,4 km                           |
| 30.5.  | ***1***-***10*** | 10,0 km                           |
| 31.5.  | ***1***-***4***  | 5,0 km                            |
| 1.6.   | ***1***-***18*** | 3,6 km                            |
| 28.6.  | ***1***-***18*** | 3,6 km                            |
| 9.7.   | ***1***-***10*** | 10,0 km                           |
| 10.10. | ***1***-***18*** | 3,6 km                            |
|        | Summe            | 143,3 km                          |

143,3 km geben bei Anwendung des amtlichen Kilometergeldes Werbungskosten für Fahrten zwischen den Arbeitsstätten in Höhe von 60,19 Euro.

### 2.1.2. Steuerberaterkosten

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988

„Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden“.

Steuerberatungskosten sind somit nur dann abzugsfähig, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

Zu den berufsrechtlich befugten Personen gehören neben Wirtschaftstreuhändern Rechtsanwälte und Notare. Auch die zur selbständigen Bilanzbuchhaltungsberufe berechnigte Personen wie Bilanzbuchhalter, Buchhalter oder Personalverrechner sind zur Steuerberatung im Rahmen ihrer Berufsberechtigung berechnigt (vgl. Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 18 Rz 246).

Die Kosten aufgrund der Honorarnote der \*\*\*Stb\*\*\* Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & CoKG sind unstrittig als Steuerberatungskosten abzugsfähig.

Die Kosten für die Beratungsleistungen des \*\*\*JR\*\*\* sowie für den Mitgliedbeitrag an den Lohnsteuerhilfeverein können hingegen nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Den vorliegenden Rechnungen zufolge ist \*\*\*JR\*\*\* Buchhalter und nicht Bilanzbuchhalter oder selbständiger Wirtschaftstreuhänder. Bilanzbuchhalter oder Wirtschaftstreuhänder geben ihre Berufsqualifikation üblicherweise ausdrücklich an. Die Rechnungen des \*\*\*JR\*\*\* weisen aber lediglich die Bezeichnungen „easybuchhaltung“ auf. Zudem beinhalteten die in Rechnung gestellten Leistungen lediglich Vorarbeiten zu den Steuerberatungsleistungen des \*\*\*Stb\*\*\* Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & CoKG. Auch der Steuerhilfeverein übt keine Bilanzbuchhalter- oder Wirtschaftstreuhändertätigkeit aus.

Der Umfang der Berufsberechtigung von Buchhaltern ist im Bilanzbuchhaltergesetz 2014 (BiBuG) geregelt.

Gemäß § 3 Abs. 1 BiBuG ist es den zur selbständigen Ausübung des Berufes Buchhalter Berechnigten unbeschadet der Rechte der Bilanzbuchhalter vorbehalten, folgende Tätigkeiten auszuüben:

1. *die pagatorische Buchhaltung (Geschäftsbuchhaltung) einschließlich der Erstellung der Saldenlisten für Betriebe und der Einnahmen- und Ausgabenrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 und*
2. *die kalkulatorische Buchhaltung (Kalkulation).*

Nach § 3 Abs. 2 BiBuG sind die zur selbständigen Ausübung des Berufes Buchhalter Berechnigten weiters berechnigt, folgende Tätigkeiten auszuüben:

1. *sämtliche Beratungsleistungen im Zusammenhang ihres Berechnigungsumfanges gemäß Abs. 1*
2. *sämtliche Tätigkeiten gemäß § 32 der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, und*

*3. die Vertretung und die Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen einschließlich der zusammenfassenden Meldungen und zur Akteneinsicht auf elektronischem Wege.*

Mit der Änderung des BiBuG durch das BGBl. Nr. I 135/2017 wurde als weitere Tätigkeiten hinzugefügt:

*4. die Vertretung in allen Angelegenheiten der An- und Abmeldung von Registrierkassen und*

*5. die Beratung und Vertretung in Angelegenheiten des Registers der wirtschaftlichen Eigentümer einschließlich der Meldung des wirtschaftlichen Eigentümers auf der Basis der Angaben ihrer Mandanten und der Feststellung und Überprüfung des wirtschaftlichen Eigentümers im Auftrag ihrer Mandanten.*

Gemäß § 11 Abs. 1 BiBuG 2014 sind Berufsberechtigte verpflichtet, einen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegenen Berufssitz zu haben.

Gemäß § 71 Abs. 1 BiBuG 2014 sind Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz berechtigt, vorübergehend und gelegentlich Dienstleistungen, die den Berechtigungsumfängen der Bilanzbuchhaltungsberufe gemäß den §§ 2 bis 4 zuzuordnen sind, nach Maßgabe des Abs. 2 zu erbringen.

Die erbrachten Beratungsleistungen des \*\*\*\*JR\*\*\*\* und des Lohnsteuerhilfvereins bezogen sich sämtlich auf die Arbeitnehmerveranlagung des Bf. und fallen somit nicht in den Berechtigungsumfang eines in- oder ausländischen Buchhalters. Sie können daher nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

## **2.2. 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.

Dieses Erkenntnis beruht auf einer klaren gesetzlichen Grundlage. Von der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde nicht abgewichen. Insoweit das Erkenntnis Sachverhaltsfeststellungen und Schätzungen enthält, kommt ihm keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher

Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. Juni 2021