

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, Schulgasse 17, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 28. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe (Punkt II 3.1.) 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

Bf1 (Beschwerdeführer, Bf.) reichte am 28.11.2019 beim damaligen Finanzamt Bruck ***Stadt*** ***Ort2*** eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung per Fax ein. Darin waren folgende Werbungskosten für den Veranlagungszeitraum 2015 aufgeschlüsselt:

• Bürobedarf	54,81 €
• Noten, CD, Fachliteratur	60,84 €
• Porti	3,40 €
• Geringwertige Wirtschaftsgüter	450,52 €
• Telefon	295,40 €
• Reisespesen (KM-Gelder, Tagesdiäten)	10559,70 €
• Instandhaltung	9,99 €
• Abschreibung	445,20 €

- Werbung (50 %) 273,25 €
12153,11 €

Am 29.11.2019 brachte er über Finanzonline (FON) einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für das Jahr 2015 ein. Als Werbungskosten aus seiner Tätigkeit als Musikschuldirektor machte er Kosten für Arbeitsmittel (KZ 719) 895,72 €, Fachliteratur (KZ 720) 60,84 €, Reisekosten (KZ 721) 10.559,70 € sowie sonstige Werbungskosten (KZ 724) 636,85 € geltend.

Mit Vorhalt vom 28.12.2019 forderte die belangte Behörde (FA) den Bf. zur Vorlage von Unterlagen betreffend die Reisekosten (Aufstellung der Reisen für jeden Tag 1) Datum 2) Reiseziel (der am weitesten vom Dienstort entfernte Ort) und Reisezweck 3) Anzahl der Kilometer 4) Reisezeit 5) Anzahl der Stunden 6) Diäten nach § 26 7) Ersatz vom Arbeitgeber und 8) Differenz der Werbungskosten) und die übrigen Werbungskosten auf. Zusätzlich wurde eine Mitteilung über den beruflichen Aufgabenbereich, über den Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Ausgaben und der Berufsausübung sowie eine Information über etwaige Kostenersätze durch den Arbeitgeber oder Förderstellen abverlangt. Der Bf beantwortete den Vorhalt nicht.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 erging am 4.2.2020. Die beantragten Werbungskosten wurden darin mangels Nachweises nicht berücksichtigt.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 28.2.2020 kündigte der Bf. die Vorlage von Unterlagen an, welche er am 4.3.2020 bei der Abgabenbehörde einreichte. Dabei wurde übermittelt:

- Aufstellung über die Werbungskosten betreffend Fachliteratur, Telefon, Instandhaltung, Büromaterial, GWG und Porto iHv gesamt 1.148,21 €, wobei die Kosten für „Werbung“ (Bewirtungsspesen) iHv 546,50 € zu lediglich 50 % (=273,25 €) berücksichtigt wurden,
- (teilweise schlecht lesbare) Belege über Bewirtungsspesen, zT. mit Vermerken, dass Kollegen, Schüler oder deren Eltern eingeladen wurden,
- Belege über die Kosten für Fachliteratur, Instandhaltung, Büromaterial, geringwertige Wirtschaftsgüter, Porto und Telefon (Telefonrechnungen von „***2***“ über 193,38 € betreffend Bf. selbst sowie Telefonrechnungen von „***3***“ über 281,40 € adressiert an ***1*** (Anm. des Gerichts: Ehefrau des Bf.) adressiert. Wobei die Beträge betreffen den Bf zu 80%, jene betreffen die Ehefrau zu 50% angesetzt wurden)
- Aufstellung der Reisekosten (Kilometergeld, Diäten und sonstige Reisekosten) im Betrag von 10.559,70 €
- Bestätigung über Reisespesenersatz für die Reise „***Veranst***“ ***Stadt*** vom 18.3. – 21.3.2015 iHv 39,60 € (Tagesgebühr) und 221,76 € (Spesen PKW),

- Bestätigung über Reisespesenersatz für die Reise ***Veranst*** in ***Stadt*** vom 24.5. – 24.5.2015 iHv 19,80 € (Tagesgebühr) und 73,92 € (Spesen PKW),
- Reiseaufstellung 2015 in Form einer EDV-gefertigten Datei mit den Angaben: Reiseziel, Tag, Beginn- und Enduhrzeit, Km-Anzahl, Km-Geld, Stunden, Taggeld, Nächtigungsgeld (aufgeteilt auf ein Fahrtenbuch betreffend Fahrten für „Musikgeschäfte und Büroartikel“ 214,28 € und ein Fahrtenbuch betreffend sonstige Fahrten 8.366,72 €),
- Bestätigung der Stadtgemeinde ***Ort*** über die für die Musikschule ***Ort*** unternommenen Fahrten im Gesamtausmaß von 4.042 km,
- Anzeigebestätigung der Polizeiinspektion ***Ort*** vom 21.10.2015 über den Diebstahl eines Schlüsselbundes für Schulräumlichkeiten

Mit weiterem Vorhalt vom 2.12.2020 (Fristende: 8.1.2021) forderte das FA den Bf zur Vorlage ordnungsgemäßer Fahrtenbücher auf. Aus den bisher vorgelegten Excel-Tabellen sei das Reiseziel nicht vollständig ersichtlich. Auch müsse ersichtlich sein, welche Fahrten für Musikveranstaltungen und welche als Musikschuldirektor getätigt worden seien. Zudem sei bekannt zu geben, in welcher Funktion der Bf. die Musikveranstaltungen besucht habe. Hinsichtlich auf dem Lohnzettel ausgewiesener nicht steuerbarer Bezüge gemäß § 26 Z 4 und § 3 Abs 1 Z 16b EStG (Kilometer-, Tages-, Nächtigungsgeld) iHv 2.447,76 € wurde der Bf zur Vorlage der entsprechenden Reisekostenabrechnungen und einer gesonderten Aufstellung über die erhaltenen Tagesgelder und Fahrtkostenersätze (pro beantragtem Tag) aufgefordert. Die berufliche Verwendung des Mobiltelefons sei nachzuweisen und hinsichtlich des Kaufs von Musikinstrumenten 180,00 € werde um Bekanntgabe etwaiger Kostenersätze durch den Arbeitgeber ersucht.

Hinsichtlich der Fachliteratur seien sämtliche Belege vorzulegen.

Schreiben vom 1.3.2021 (nahezu zwei Monate nach Fristende!) legte der Bf. Reiserechnungen vor, welche zur Geltendmachung der Reisekosten dem Arbeitgeber des Bf gegenüber verwendet worden waren. Die weiteren Punkte des Vorhalts blieben unbeantwortet.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 12.3.2021 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und folgende Kosten anerkannt:

- | | |
|------------------|--|
| • Arbeitsmittel: | 607,34 € (GWG 450,52 € und Handy 156,82 €) |
| • Fachliteratur: | 60,84 € |
| • Reisekosten: | 2110,92 € |
| • Sonstige WK: | 184,23 € |

Begründend wurde in der Beschwerdeverentscheidung ausgeführt:

„Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 28.02.2020 fristgerecht Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 04.02.2020 nach §§ 243 ff BAO erhoben.

Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt worden seien.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

1. Telefonkosten:

*Der Abgabenbehörde wurden Telefonrechnungen des Vertragsanbieters ***2*** iHv EUR 193,38 lautend auf den Beschwerdeführer sowie des Netzbetreibers Al iHv EUR 281,40 lautend auf die Ehegattin ***1*** vorgelegt. Das tatsächliche Ausmaß der beruflichen Nutzung wurde nicht anhand geeigneter Belege nachgewiesen.*

2. Mobiltelefon:

Der Beschwerdeführer machte Aufwendungen für das beruflich genutzte Mobiltelefon unter Berücksichtigung eines Privatanteils im Ausmaß von 20 % iHv EUR 209,10 geltend.

3. Bewirtungskosten:

Der Abgabenbehörde wurden Rechnungen vorgelegt, welche keinen konkreten Geschäftszweck enthalten. Auf den Rechnungen wurde - sofern erfolgt - überwiegend vermerkt, dass es sich um Einladungen von Kollegen oder ähnlichen Personen handelt.

4. Arbeitsmittel:

Der Beschwerdeführer hat Kosten für Arbeitsmittel iHv 236,10 nicht nachgewiesen.

5. Reisekosten:

Der Beschwerdeführer machte Aufwendungen für Fahrten zu diversen Konzerten, Veranstaltungen im Zusammenhang mit dem Musikverein, Tagungen, Weiterbildungsveranstaltungen sowie für Fahrten für Besorgungen für die Musikschule iHv insgesamt EUR 10.559,70 geltend (Verweis auf die Reiseaufzeichnungen 2015).

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörden gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl. VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Reisekosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre berufliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH v. 20.11.1996, 89/13/0259).

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünfte Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

1. Telefonkosten:

Die geltend gemachten Telefonaufwendungen iHv 140,70 (**3**) sind nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da die vom Beschwerdeführer zu diesen Ausgaben vorgelegten Rechnungen alle nicht auf den Namen des Beschwerdeführers, sondern auf den Namen seiner Ehegattenin lauten. Es widerspricht den Regeln der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Steuerpflichtige bei Aufwendungen, welche sie bei ihrer eigenen Steuerveranlagung absetzen wollen, nicht darauf achten, dass die Rechnung auf ihren Namen ausgestellt wird, auch wenn sie die Besorgung durch einen Angehörigen durchführen lassen. Durch die Ausstellung der Rechnungen auf einen anderen Namen als den des Beschwerdeführers ist ein Veranlassungszusammenhang der Ausgaben mit den Einkünften der Beschwerdeführerin nicht herstellbar, es liegen daher keine Werbungskosten vor.

Der Beschwerdeführer hat die betrieblichen Gespräche des Mobiltelefons (**2**) nicht durch genaue Aufzeichnungen nachgewiesen. Mangels Unterlagen über Zahl und Dauer der Gespräche, sind die Kosten zu schätzen (VwGH16.2.1983, 81/13/0044). Auf Grund der Erfahrung des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass ein Anteil iHv 40 % für die private Nutzung eines beruflich verwendeten Mobiltelefons auszuscheiden ist.

2. Mobiltelefon:

Der Anteil für die private Nutzung des Mobiltelefons wird - unter Verweis auf die Begründung zu Punkt 1. Telefonkosten - von 20 % auf 40 % angepasst.

3. Bewirtungskosten:

Gegenständlich kann den Vermerken auf den Rechnungen das konkrete Rechtsgeschäft, welches im Rahmen der Bewirtung angestrebt wurde, nicht entnommen werden. Dem Beschwerdeführer ist der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Bewirtungsspesen nicht gelungen. Die Aufwendungen konnten daher nicht berücksichtigt werden.

4. Arbeitsmittel:

Dem Beschwerdeführer ist es nicht gelungen, einen Betrag von EUR 236,10 für Arbeitsmittel nachzuweisen. Diese Aufwendungen waren daher steuerlich nicht anzuerkennen.

5. Reisekosten:

Fahrten zu diversen Konzerten, sowie Fahrten im Zusammenhang mit Veranstaltungen des Musikvereins sind Ereignisse aus dem Bereich der privaten Lebensführung. § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG schließt Aufwendungen, die in typisierender Betrachtungsweise der Privatsphäre zuzuordnen sind, von der Abzugsfähigkeit aus, auch wenn sie im Einzelfall betrieblich/beruflich (mit)veranlasst sein mögen. Aus diesem Grund war lediglich ein Betrag von EUR 2.110,92 steuerlich anzuerkennen (Fahrten vom 23.01.-25.01.2015, 14.02.2015, 20.02.2015, 21.02.2015, 26.02.-28.02.2015, 07.03.2015, 19.03.2015, 14.05.2015, 26.08.2015, 14.09.2015, 03.10.2015, 22.10.2015, 31.10.2015, 28.11.2015, 02.12.2015 und 13.12.2015).

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen können wir nur zu einem Viertel berücksichtigen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter. Dafür verwenden wir die oben angeführte Formel.“

Nach Fristverlängerung beantragte der Bf fristgerecht am 30.4.2021 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Begründend führte er hinsichtlich der Reiskosten aus, dass er seit 2001 Musikschuldirektor in ***Ort*** sei. Der Schulsprengel ***Ort*** umfasse die Filialschulen ***8***, ***9***, ***10***, ***11*** und ***12***. Weiters werde Musikunterricht in den Gemeinden ***13***, ***14*** und ***15*** angeboten. Der Bf sei weiters als Musiklehrer für tiefe Blechblasinstrument, Schlaginstrumente, Blockflöte, elektronische Tasteninstrumente musikalische Früherziehung und Musikkunde tätig.

Es zähle zu den Tätigkeiten eines Musikschuldirektors neben der Verwaltung des Schulapparates, die Musikschule bei anderen Musikvorführungen in und außerhalb des Schulsprengels zu vertreten. Zu dieser repräsentativen Funktion gehöre nicht nur der Besuch des Neujahrkonzertes des MV ***Ort*** (exemplarisch), da unter anderem bei diesem Konzert nicht nur bestehende Musikschüler mitwirken würden, sondern auch potenzielle Musikschüler oder deren Eltern anwesend seien, sondern werde auch die Begleitung von talentierten Schülern zu diversen Ehrungen (zB 17.1.) als Aufgabe eines Musikschuldirektors gesehen. Diese Punkte der repräsentativen Funktion als Musikschuldirektor seien seitens der Finanzverwaltung bei der Analyse der Fahrten zur Gänze außer Acht gelassen worden.

In Zusammenhang mit der Nichtanerkennung von Fahrtkosten betreffend Veranstaltungen des Musikvereins sei zu erwähnen, dass der Bf kein Mitglied dieses Vereins sei, sondern dieser in seiner Funktion als Musikschuldirektor mitwirke, um eine Vorbildwirkung für seine Schüler zu generieren. Eine private Veranlassung sei daher nicht zu erkennen.

In vergangenen Veranlagungsjahren seien vom Bf gelegentlich Fahrtenbücher abverlangt und gewisse Fahrten in untergeordnetem Ausmaß nicht anerkannt worden. Mangels einer gesetzlichen Änderung sei es verwunderlich, dass nunmehr der überwiegende Teil der Fahrten aufgrund einer Zuordnung zur privaten Lebensführung nicht anerkannt werde. Die Unterlagen für die Veranlagungsjahre 2015 und 2016 seien in engem zeitlichen Naheverhältnis abverlangt worden. Dabei seien gleichartige Fahrten im Veranlagungsjahr 2015 anerkannt und im Veranlagungsjahr 2016 nicht anerkannt worden. Andere gleichartige Fahrten seien wiederum im Veranlagungsjahr 2015 nicht anerkannt und im Veranlagungsjahr 2016 sehr wohl anerkannt worden. Die von der Abgabenbehörde herangezogenen Abgrenzungskriterien seien für den Bf aus diesem Grund nicht erkennbar. Er könne nicht auf jede einzelne Fahrt im Detail eingehen, jedoch sei aufgrund der vorgebrachten Argumente anzuerkennen, dass die Funktion des Musikschuldirektors und dessen Repräsentationsaufgabe bei anderen musikalischen Veranstaltung innerhalb, aber auch außerhalb, seines zuständigen Schulsprengels, weit über das Bild der Finanzverwaltung hinausgehe.

Ergänzend werde festgehalten, dass der Bf ein Fahrtenbuch für die besuchten Musik Veranstaltungen führe. Obwohl der Arbeitgeber des Beschwerdeführers das burgenländische Musikschulwerk sei, sei die Stadtgemeinde ***Ort*** für die Erhaltung der Musikschule zuständig und verantwortlich. Aus diesem Grund gebe es auch ein weiteres „Fahrtenbuch“

betreffend die Fahrten für die Besorgungen im Namen der Stadtgemeinde ***Ort***. Diese aufgeschlüsselten Fahrten würden zwar nicht von der Stadtgemeinde ***Ort*** entlohnt werden, jedoch werde seitens der Stadtgemeinde ***Ort*** bestätigt, dass diese Fahrten für den Erhalt der Musikschule geführt würden. Diese Fahrten im Ausmaß von 4.042 km seien zur Gänze nicht anerkannt worden, obwohl diese im Namen und Auftrag des Schulerhalters durchgeführt worden wären. Eine private Veranlassung sei nicht zu erkennen. Es wäre auch abseits der täglichen Lebenserfahrung, dass ein Mitarbeiter aus freien Stücken diverse Fahrten für den Erhalt des Betriebes des Arbeitgebers bzw Schulerhalters tätigen würde.

Der Bf verweise auf die LStR Rz 383g, wonach Werbungskosten nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht werden müssten. Es sei somit nicht zwingend die Führung eines Fahrtenbuches notwendig, wenn durch geeignete Nachweise die berufliche Veranlassung glaubhaft gemacht werde. Ferner sei der Grundsatz „Treu und Glauben“, ins Treffen zu führen. In den vergangenen Veranlagungen sei niemals die Führung des Fahrtenbuches per se bemängelt worden, sondern lediglich einzelne Fahrten, sodass der Beschwerdeführer zumindest im gegenwärtigen Veranlagungsjahr von der Ordnungsmäßigkeit der geführten Unterlagen ausgehen könne bzw müsse.

Hinsichtlich der Arbeitsmittel halte die BVE fest, dass Kosten für Arbeitsmittel im Ausmaß von 236,10 € nicht nachgewiesen worden seien. Aufgrund der beantragten Kosten für Arbeitsmittel und der dazu basierenden Rechnungen könne der Betrag von 236,10 € nicht nachvollzogen werden. Sollte es sich jedoch um die Rechnung von 3 Blockflöten iHv 180,00 € handeln, so werde diesbezüglich erläutert, dass der Bf trotz seiner Funktion als Musikschuldirektor auch unterrichtend als Blockflötenlehrer tätig sei und es sich somit um notwendiges Arbeitsmaterial handle. Es werde darüber hinaus festgehalten, dass es sich um drei verschiedene Blockflöten (Sopran, Alt und Sopranino) und nicht um drei gleiche Blockflöten handle.

Der Bf beantragte die Abänderung des angefochtenen Bescheides im Sinne einer erklärungsgemäßen Berücksichtigung der Werbungskosten betreffend die Bewirtungskosten, die Reisekosten und die Arbeitsmittel.

Mit Vorhalt vom 28.5.2021 wurde der Bf zur Übermittlung der *„beantragten Bewirtungskosten inkl. Zuordnung“* aufgefordert.

Der Bf legte am 7.7.2021 die betreffenden Belege inkl. händischer Zuordnungsvermerke und Antwortschreiben, in dem ausgeführt wird, dass jeweils 50 % der Kosten beantragt würden, vor. Es wurden Belege 546,50 € (50% = 273,25 €) vorgelegt. Dabei handelte es sich um die bereits am 4.3.2020 vorgelegten Unterlagen.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde am 17.1.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die teilweise Stattgabe der Beschwerde.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung seien vom Bf nunmehr Nachweise über die berufliche Veranlassung für Reisekosten iHv 10.345,42 € erbracht worden. Diese Kosten seien daher als Werbungskosten zu berücksichtigen. Lediglich Kosten iHv 214,28 € seien der privaten Lebensführung zuzurechnen und somit nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der an ***1*** verrechneten Telefonkosten sei weder ein beruflicher Zusammenhang, noch die Kostentragung durch den Bf nachgewiesen worden. Die darauf entfallenden 140,70 € seien daher nicht anzuerkennen. Hinsichtlich der eigenen Telefonkosten des Bf sei aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens von der privaten Nutzung eines beruflich verwendeten Telefons im Ausmaß von zumindest 40 % auszugehen sei. Dementsprechend seien lediglich 116,03 € zu berücksichtigen.

Zur Berücksichtigung von Bewirtungskosten müssten die Aufwendungen einen eindeutigen Werbezweck (Produkt- oder Leistungsinformationen) aufweisen, ein werbeähnlicher Aufwand (z.B. Kontaktpflege) sei nicht abzugsfähig. Der Nachweis sei für jede einzelne Ausgabe erforderlich, eine Glaubhaftmachung genüge nicht. Durch die vorgelegten Belege und die darauf angebrachten Vermerke sei ein eindeutiger Werbecharakter nicht nachgewiesen worden, weshalb die geltend gemachten Kosten iHv 273,25 € gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf ist Direktor der Musikschule ***Ort***. Der Schulsprengel ***Ort*** umfasst auch die Filialschulen ***8***, ***9***, ***10***, ***11*** und ***12***. Musikunterricht wird weiters in den Gemeinden ***13***, ***14*** und ***15*** angeboten. Neben seiner Tätigkeit als Musikschuldirektor ist der Bf weiters unterrichtend für die Fächer Tiefe Blechblasinstrumente, Schlaginstrumente, Blockflöte, Elektronische Tasteninstrumente, Musikalische Früherziehung und Musikkunde tätig. Im verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeitraum hatte der Bf seinen Hauptwohnsitz in ***Ort1***.

Der Bf erwarb im beschwerdegegenständlichen Veranlagungszeitraum ein Mobiltelefon, welches er auch beruflich nutzte. Die Kosten beliefen sich auf 261,37 €. Nachweise über das Ausmaß der beruflichen Nutzung wurden nicht vorgelegt. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird der Anteil der privaten Nutzung mit 40% angesetzt.

Weiters schaffte der Bf. Wirtschaftsgüter um insgesamt 241,42 € an. Unterdiesen weiteren Wirtschaftsgütern befinden sich ein PKW-Ladekabel für ein Mobiltelefon (9,99 €) sowie ein Headset für ein Mobiltelefon (4,99 €). Nachweise über das Ausmaß der beruflichen Nutzung

wurden diesbezüglich nicht vorgelegt. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird der Anteil der privaten Nutzung mit 40% angesetzt. Die übrigen Wirtschaftsgüter standen im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit (Blockflöten und Keyboardtaschen).

Für drei in den Vorjahren angeschaffte Musikinstrumente steht im Streitzeitraum noch eine AfA von 445,20 € zu.

Weiters wurde die Anschaffung von Fachliteratur um insgesamt 60,84 € nachgewiesen.

Von den insgesamt geltend gemachten Reisekosten iHv 10.559,70 € entfielen 10.345,42 € auf beruflich veranlasste Fahrten. 214,28 € betrafen Fahrten, welche der privaten Lebensführung des Bf zuordnen sind, bzw auf Erledigungen im Rahmen des Arbeitswegs.

Der Bf tätigte weiters beruflich veranlasste Ausgaben für Büromaterial von 54,81 €, Instandhaltung 9,99 € und Porti 3,40 €.

Das angeschaffte Mobiltelefon wurde auch beruflich genutzt, wobei der genaue Umfang der beruflichen Nutzung nicht nachgewiesen wurde. Die gesamten laufenden Kosten für die Verwendung des Mobiltelefons betrugen laut Rechnungen 193,38 € angesetzt. Nachweise über das Ausmaß der beruflichen Nutzung wurden nicht vorgelegt. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird der Anteil der privaten Nutzung mit 40% angesetzt.

Ein Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit des Bf und den an ***1*** gerichteten Rechnungen über Telefoniekosten von 281,40 € konnte nicht festgestellt werden.

Bei den im Ausmaß von 50 % geltend gemachten Bewirtungskosten iHv insgesamt 546,50 € handelt es sich um Einladungen von Kollegen, Musikschülern oder deren Eltern. Ein konkreter Werbezweck dieser Einladungen kann nicht festgestellt werden. Die Einladung der Schüler und deren Eltern erfolgte im Rahmen des Wettbewerbs „***Veranst***“ in ***Stadt***. Diese Einladung stand nicht mit dem Abschluss eines konkreten (neuen) Geschäftes in Verbindung.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich im Wesentlichen unstrittig aus dem Akteninhalt, den vorgelegten Unterlagen und dem weitgehend deckungsgleichen Vorbringen der Parteien.

Zum Ausmaß der beruflichen Nutzung des Mobiltelefons wurden vom Bf. keine nachvollziehbaren Unterlagen oder Beweismittel vorgelegt. Bloße Behauptungen die den Erfahrungen des täglichen Lebens zuwiderlaufen sind als Nachweis nicht ausreichend. Liegen weder Aufzeichnungen über konkrete Telefongespräche vor noch nachvollziehbare Gründe für nur 20 %igen Privatanteil, dann widerspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn 40 % Privatanteil unterstellt wird, weil auch bei knapp bemessener Freizeit Privatgespräche nicht unüblich sind (BFG 25.5.2021, RV/4100310/2016). Gleiches gilt für die

das Mobiltelefon betreffenden Zubehörteile und die an den Bf. selbst verrechneten Gesprächskosten.

Der Gesamtumfang der vom Bf getätigten Reisen ergibt sich aus den vorgelegten Aufstellungen. Im Vorlagebericht wurde vom FA die berufliche Veranlassung eines großen Teils der Reisen des Bf anerkannt und ist somit unstrittig. Strittig verblieb die Veranlassung von Einkaufsfahrten, für welche Reisekosten iHv 214,28 € geltend gemacht wurden. Dabei handelt es sich um folgende Fahrten:

9.2.2015: ***Ort1*** – ***4*** – ***Ort1*** (Interspar, 15 km): 6,30 €
 12.2.2015: ***Ort1*** – ***4*** – ***Ort1*** (Interspar, 15 km): 6,30 €
 26.2.2015: ***Ort1*** – ***Ort2*** – ***Ort1*** (***Ort2*** Musikhaus, 74 km): 31,08 €
 9.3.2015: ***Ort1*** – ***Ort2*** – ***Ort1*** (***5***, 66 km): 27,72 €
 20.7.2015: ***Ort1*** – ***Ort2*** – ***Ort1*** (***5***, 66 km): 38,72 € (inkl Tagesgebühr für 5 Stunden)
 7.9.2015: ***Ort1*** – ***Ort2*** – ***Ort1*** (***Ort2*** Musikhaus, 74 km): 31,08 €
 22.9.2015: ***Ort1*** – ***Ort3*** – ***Ort1*** (***7***, 67 km): 28,14 €
 13.10.2015: ***Ort1*** – ***Ort2*** – ***Ort1*** (***Ort2*** Musikhaus, 74 km): 31,08 €
 19.11.2015: ***Ort1*** – ***Ort4*** – ***Ort1*** (Trafik ***6***, 33km): 13,86 €

Die obigen Fahrten können jeweils mit einer der im Zuge der Überprüfung der geltend gemachten Ausgaben für Arbeitsmittel und sonstigen Werbungskosten vorgelegten Rechnungen in Zusammenhang gebracht werden. Die Reisetätigkeiten am 9.3.2015, 20.7.2015 und 22.9.2015 können mit dem Kauf des Mobiltelefons und dessen (ursprünglich offensichtlich für ein anderes Gerät erworbenen) Zubehörs in Verbindung gebracht werden. Da diese Geräte jeweils auch zum Teil privat genutzt wurden, fallen die Reisetätigkeiten zwingend zum Teil auch in die private Lebensführung.

Hinsichtlich aller Fahrten ist festzuhalten, dass diese jeweils am Wohnort des Bf begonnen und geendet haben sollen. ***Ort2*** und ***Ort4*** liegen am Weg zwischen ***Ort1*** und ***Ort***. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist nicht davon auszugehen, dass der Bf seine Besorgungen erledigte, zum Wohnort zurückkehrte und erst anschließend an den Arbeitsplatz fuhr. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die dort vorgenommenen Besorgungen am Arbeitsweg unternommen wurden. Fahrten von der privaten Wohnung zum Arbeitsort sind bei nichtselbständig tätigen Personen mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten und können daher keinesfalls als beruflich veranlasste Reisen angesehen werden.

Bei den Fahrten nach ***4*** liegt ebenfalls eine zumindest teilweise private Veranlassung vor, zumal aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen ist, dass eine Fahrt zu einem Supermarkt auch mit privaten Besorgungen verbunden wird. Eine rein berufliche Veranlassung konnte für diese Fahrten nicht festgestellt werden.

Hinsichtlich der Handyrechnungen ***1*** wurde vom Bf. weder ein Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit dargestellt noch die Tragung der Kosten durch den Bf. behauptet bzw. nachgewiesen. Es widerspricht zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Abgabepflichtiger nicht darauf achten würde, dass die Verrechnung von beruflichen Aufwendungen auf seinen eigenen Namen erfolgt.

Die Feststellung zu den Bewirtungskosten (eingeladener Personenkreis) ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. und den Vermerken der vorgelegten Belege.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen abzugsfähig. Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a letzter Satz EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten.

Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist gemäß § 16 Abs. 3 leg. cit. ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 € jährlich abzusetzen. Daraus ist ersichtlich, dass darüberhinausgehende Werbungskosten stets des Nachweises oder zumindest der Glaubhaftmachung bedürfen.

Die Grenze der Abzugsfähigkeit der Werbungskosten wird durch § 20 EStG 1988 gezogen. § 20 Abs 1 Z 2 und 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:....

2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

.....

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des

Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass Abgabepflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (VwGH 25.11.09, 2007/15/0260 Tonträger; 21.9.05, 2001/13/0241 Konzertkarten; 29.9.04, 2000/13/0156 Literatur).

Gemischte Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, sind nicht abzugsfähig (VwGH 5.7.04, 99/14/0064). Dies gilt auch für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt genutzt werden (also eine private Mitveranlassung besteht, VwGH 24.4.14, 2011/15/0187). Soweit sich Aufwendungen nicht „einwandfrei“ (VwGH 22.12.04, 2002/15/0011) trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme vom Aufteilungsverbot sind beispielsweise Telefonkosten (VwGH 16.02.2000, 95/15/0034). Sofern eine genaue Abgrenzung zwischen privatem und beruflichem Teil nicht möglich ist, hat diese im Schätzungswege zu erfolgen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

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

Für die einzelnen geltend gemachten Aufwendungen bedeutet das:

ad Arbeitsmittel:

Da der Bf keinerlei Belege hinsichtlich des Anteils der beruflichen Nutzung des Mobiltelefons erbracht hat, war die Abgrenzung im Schätzungsweg zu treffen. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten

Mobiltelefons zumindest 40% beträgt (siehe oben). Gleiches gilt für die Kosten des Ladegeräts und des Headsets.

Sämtliche sonstigen Ausgaben für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die AfA sind im beantragten Ausmaß zu berücksichtigen.

Nicht anerkannt werden sohin 58,27 € (40% der AK von Ladegerät und Headset und weitere 20% der AK des Mobiltelefons)

Ad Reisekosten:

Der verbliebene strittige Teil der Reisekosten entfällt zum einen Teil auf Fahrten, welche auch eine private Veranlassung hatten. Bei diesen Fahrten ist eine Abgrenzung des beruflich und des privat veranlassten Teils nicht möglich. Sie sind daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der andere Teil der geltend gemachten Fahrtkosten betrifft Besorgungen, welche nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts am Arbeitsweg erledigt wurden. Die mit diesen Fahrten verbundenen Ausgaben sind bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten, sodass sie nicht nochmals gesondert als Fahrtkosten geltend gemacht werden können.

Die übrigen Fahrt- und Reisekosten waren beruflich veranlasst und sohin abzugsfähig.

Nicht anerkannt werden sohin 214,28 €.

Ad Bewirtung:

Der Nachweis eines Werbezwecks konnte nicht erbracht werden. In der Einladung von Kollegen kann ein Werbezweck nicht erblickt werden. Die Schüler und deren Eltern wurden im Rahmen eines Musikwettbewerbs eingeladen. Eine Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde, war dem Vorbringen des Bf nicht zu entnehmen. Die Aufwendungen für die Bewirtung sind daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Nicht anerkannt werden 273,25 €.

Ad Aufwendungen für Telefonentgelte:

Da der Bf keinerlei Belege hinsichtlich des auf berufliche Gespräche entfallenden Anteils der Telefonentgelte für sein eigenes Mobiltelefon erbracht hat, war die Abgrenzung im Schätzungsweg zu treffen. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten Mobiltelefons zumindest 40% beträgt (siehe oben).

Die Telefonentgelte, welche laut vorgelegten Belegen der Ehefrau des Bf in Rechnung gestellt wurden, waren zur Gänze auszuscheiden. Der Bf erbrachte weder einen Nachweis, dass er diese Kosten getragen hätte, noch, dass sie im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit standen.

Nicht anerkannt werden 179,37 € (100% Telefonkosten ***1***, weitere 20% Privatanteil Bf.).

Folgende beantragten Werbungskosten werden nicht anerkannt:

Arbeitsmittel	58,27 €
Reisekosten	214,28 €
Bewirtung	273,25 €
Telefonie	179,37 €
Summe	725,17 €

Von den insgesamt beantragten Aufwendungen von 12.153,11 € sind als Werbungskosten 11.427,94 € als beruflich veranlasst abzugsfähig.

[...]

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.

Hinsichtlich der abgehandelten Rechtsfragen existiert bereits umfangreiche Rechtsprechung des VwGH. Im gegenständlichen Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht von dieser jeweils in der Begründung angeführten Rechtsprechung nicht abgewichen. Mangels Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war die Revision daher nicht zuzulassen.

Wien, am 31. Mai 2022