

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Juni 2012 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 vom 10. Mai 2012 des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs und über die Beschwerde vom 22.4.2013 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 vom 27.1.2013, des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird im Umfang der Beschwerdeverechtsentscheidung Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die entsprechende Beschwerdeverechtsentscheidung vom 29. Jänner 2013 verwiesen.

II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte am 7.11.2011 seine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 ein und beantragte unter anderem Reisekosten in Höhe von € 1.334,00, ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.356,00 sowie Werbungskosten unter dem Titel Arbeitsmittel in Höhe von € 4.249,29.

Am 27. März 2012 langte am Finanzamt ein Nachtrag zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 ein. In der Beilage wurden die vom Finanzamt gewünschten Belege übermittelt. Der Bf. wies darauf hin, dass alle Ausgaben durch seine Tätigkeit als Musikschullehrer verursacht sind und keinerlei privaten Anlass haben.

Am 10.5.2012 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2010 und gewährte ein Pendlerpauschale in Höhe von € 824,00 und einen Teil der beantragten Werbungskosten unter den Titel Arbeitsmittel und zwar in Höhe von € 2.195,00. Die beantragten Reisekosten wurden um die steuerfreien Ersätze in Höhe von € 1.488,06 gekürzt. Da dieser Betrag höher war als die beantragten Kilometergelder, wurden im Bescheid keine Reisekosten berücksichtigt.

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen seien nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Weiters wurde ausgeführt, dass die Anschaffungskosten des Pianos auf 5 Jahr zu verteilen sind und somit € 251,00 pro Jahr abgeschrieben werden können. Die Kosten für den Notenkauf (€ 153,55) und für die Fachliteratur (€ 243,31) können lt. Einkommensteuergesetz nicht gewährt werden.

Am 27.6.2012 langte am Finanzamt, innerhalb der verlängerten Berufsfrist, die Beschwerde des Bf. ein. Die Beschwerde richtete sich gegen die Nichtgewährung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer und von Unterrichtsmaterialien sowie der Reisekosten. Weiters war der Beschwerde eine korrigierte Einkommensteuererklärung beigegeben.

Die beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von € 1.489,95 (anteilige Miete, Betriebskosten und Strom) begründete der Bf. damit, dass er an 9 verschiedenen Orten unterrichte.

Er habe in den Schulen keinerlei Möglichkeit seine Unterrichtsutensilien aufzubewahren oder sich auf den Unterricht vorzubereiten. Er unterrichte nachmittags in Klassenzimmern.

Lediglich in den Zentralen A und B habe er ein kleines Ablagefach und einen Schreibtisch mit Sessel zum Mitbenützen mit anderen Lehrern.

Vormittags und auch spätabends nach dem Unterricht halte er sich in seinem Arbeitszimmer auf - mindestens 4 Stunden pro Tag, d.s. 24 Stunden pro Woche.

Im Arbeitszimmer übe er am Horn und am Klavier (dies sei unbedingt notwendig, um in Übung zu bleiben), weiters mache er seine Vorbereitungen in diesem Raum, erledige organisatorische Angelegenheiten, bereite Vorspielabende und Konzerte vor (Programm erstellen, diese ausdrucken und vervielfältigen), erstelle Schülerbögen und Stundenpläne, schreibe Noten und brenne CDs, schreibe Arrangements, höre Musikstücke und schreibe diese nach Bedarf um, komponiere Stücke für seine Schüler und repariere seine Instrumente - wenn dies möglich sei.

Das Arbeitszimmer sei dementsprechend ausgestattet (Instrumente: Piano, Horn, Tuba, Flöten, Hörner; Notenregale, Regale für Fachliteratur, Schreibtisch, Notenständer, Computer, Drucker).

Alle diese Gegenstände könne er in den Schulen nicht aufstellen.

Gerade wegen der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers sei er zu einer so großen Wohnung mit hoher Miete gezwungen.

Betreffend die Arbeitsmittel beantragte der Bf., zusätzlich zu dem in der Veranlagung anerkannten Betrag, auch die als Unterrichtsmaterialien benötigten Noten (€ 152,25) anzuerkennen.

Betreffend die beantragten Reisekosten führte der Bf. aus, dass er Dienstnehmer bei 2 Musikschulverbänden sei (Musikschulverband 1 mit Sitz in A und Musikschulverband 2 mit Sitz in B).

Die Pflichtschüler werden nur nachmittags an 9 Schulstandorten unterrichtet. Durch diese vielen Unterrichtsorte ergeben sich sehr viele Fahrten. Für einen Teil dieser Fahrten erhalte er von seinen Dienstgebern Vergütungen.

Die Fahrten zu den Unterrichtsorten beginne er regelmäßig an seinem Wohnort. Zum Sitz der beiden Musikschulverbände fahre er kaum, da dafür kein Bedarf sei, er sei daher kein "Pendler".

Er habe die Fahrten zu den Unterrichtsorten und einige sonstige Fahrten in der Beilage aufgelistet und berechne daraus die Reisekosten wie folgt:

Fahrten zum Unterricht	13.453 km	
Sonstige Fahrten	720 km	
	14.173 km x 0,42 =	5.952,66
Abzüglich Vergütungen durch Dienstgeber		1.488,06
		4.464,60
Tagesgebühren: Sonstige Fahrten:		
40 Stunden x 2,20		88.00
Reisekosten gesamt	Code 721	4.552,60

Am 4. 9.2012 brachte der Bf. den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2011 ein und beantragte unter anderem Reisekosten in Höhe von € 6.058,68, sowie Werbungskosten (Arbeitsmittel in Höhe von € 3.521,58, Fachliteratur € 320,83 und Fortbildungskosten € 15,00).

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde übersendete das Finanzamt am 21.11.2012 nochmals ein Ersuchen um Ergänzung an den Bf. und ersuchte um eine Stellungnahme betreffend die Reisekosten, da der Bf. im Erstantrag für das Jahr 2010 ein Betrag iHv. 1.334,90 als Reisekosten beantragt hatte und in der Berufung nun Reisekosten in iHv. 4.552,60 beantragt wurden. Weiters wurde der Bf. aufgefordert bekannt zu geben was als Grundlage für die Erstellung der vorgelegten Kilometraufstellung diene (Fahrtenbuch, Kalender, Stundenpläne ..).

Außerdem wurde der Bf. gefragt, welche Instrumente er als Musikschullehrer unterrichte und welche musikalischen Aktivitäten (auch ehrenamtliche, unentgeltliche Aktivitäten) er neben seiner Tätigkeit als Musikschullehrer ausübe.

Das Finanzamt ersuchte um Vorlage einer Kopie des Anlageverzeichnisses auf der bei den einzelnen Wirtschaftsgütern vermerkt ist, wie hoch (in %) die nichtberufliche Nutzung ist.

Es wurde auch gebeten die Stundenpläne bzw. Aufstellungen vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen, welche Stunden, an welchem Standort vom Bf. unterrichtet wurde.

Betreffend des vom Bf. vorgelegten Beleges Nummer 16 (Musikhaus, 3 Flötenschulen, Gesamtpreis 27,-) wurde der Bf. gebeten zu klären warum laut angebrachten Vermerk "1 Stück selbst benötigt = 9.-" in den Werbungskosten laut Berufung für das Kalenderjahr 2010 ein Betrag von € 18,00 beantragt wird.

Betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2011 wurde der Bf. aufgefordert sämtliche Unterlagen (Werbungskostenauflgliederung, Kilometraufstellungen, Stundenpläne, Belege oder Belegkopien, Anlageverzeichnis usw.) vorzulegen.

Im Antwortschreiben des Bf. vom 13.12.2012 führte der Bf. aus, dass die Stundenpläne im September eines jeden Jahres erstellt werden und dann unverändert gültig sind bis Juni des nächsten Jahres. Es wird immer an denselben Tagen unterrichtet. Diese Stundenpläne, sein Kalender und der Tageskilometerzähler seines Autos waren die Grundlage für die vorgelegte Kilometraufstellung. Die Stundenpläne der Schuljahre 2009/2010, 2010/2011 und 2011/2012 legte der Bf. vor.

Betreffend des beantragten Pendlerpauschales führte der Bf. aus, dass er in seinem Erstantrag 2010 das Pendlerpauschale beantragt habe, im Zuge eines Ergänzungsauftrages kam es zu einem Gespräch mit dem Referenten beim Finanzamt Scheibbs, bei welchem über die Höhe des Pendlerpauschales gesprochen wurde und die von ihm gefahrenen Kilometer vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte erhoben wurden.

Dabei habe er erkannt, dass er alle Fahrten von seinem Wohnsitz aus antrete und kaum zu einer seiner Dienststellen fahre, denn dort befinde sich nur ein Ablagefach. Er sei wie ein Handelsvertreter, der von seinem Wohnsitz aus seine Kunden besuche und kaum zu seinem Dienstgeber fährte, weil er dort auch keinen Schreibtisch habe.

Der Antrag des Pendlerpauschales im Erstantrag war seiner Ansicht nach nicht richtig.

Weiters führte er aus, dass er Horn, Tenor-Horn, Klavier und Blockflöte unterrichte.

Er ist unentgeltlicher musikalischer Leiter des Musikvereines C. Dieser habe ein eigenes Instrumentarium. Wenn er in der Kapelle mitspiele, benutze er die Instrumente des Vereines. Seine Instrumente seien zu Hause.

Der Bf. legte das Anlageverzeichnis vor und gab an seine Instrumente nur beruflich zu nutzen und für den PC eine nichtberufliche Nutzung von 10 %.

In Bezug auf Beleg Nummer 16 vom 12.10.2010 ersuchte der Bf. um Korrektur der Werbungskosten auf € 9,00, da er irrtümlich den falschen Betrag beantragt habe.

Weiters übermittelte der Bf. sämtliche Unterlagen zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 in Kopie.

Am 29.1.2013 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2010 und den Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2011. In der zu diesen beiden Erledigungen gesondert ergangenen Begründung wurden die Gründe für die vom Begehren abweichende Erledigung dargelegt. Es wurde ausgeführt:

„Pendlerpauschale

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu.

Sie haben zwei Dienstverhältnisse an Musikschulen mit jeweils mehreren Standorten.

Bei mehreren Dienstverhältnissen kann im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung ein Pendlerpauschale Berücksichtigung finden, wenn die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale an mindestens elf Tagen im Kalendermonat unter dem Aspekt erfüllt werden, dass man nur ein Dienstverhältnis unterstellt (vgl. Rz. 272a LStR).

Ihre Hauptarbeitsstätten waren 2010 bzw. 2011 C bzw. D. C ist ca. 29 Kilometer, D ca. 24 Kilometer von Ihrem Wohnort entfernt. Da die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in Ihrem

Fall nicht zumutbar ist, sieht das große Pendlerpauschale für 20 - 40 Kilometer zu (2010: 1.356,- 2011: 1.476,-).

Fahrtkosten

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit stehen Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometergeldes) zu (vgl. VwGH 09.11.1994, 92/13/0281). Die Fahrten von der Wohnung zu jener Arbeitsstätte, an der der Arbeitnehmer langfristig (in der Regel im Kalenderjahr) im Durchschnitt am häufigsten tätig wird (Hauptarbeitsstätte) und die Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. Werden an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt. Für Fahrten von der Wohnung zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung stehen Fahrtkosten insoweit zu, als diese Strecke länger ist als die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung (vgl. Rz. 294 LStR).

Eine Auswertung der von Ihnen vorgelegten Kilometraufstellungen und Stundenpläne ergab, dass Ihre Hauptarbeitsstätte von Jänner 2010 bis August 2011 C war (jeweils 3x wöchentlich). Von September bis Dezember 2011 waren Sie jeweils 2x wöchentlich in A, C bzw. D, wobei Sie jedoch in D die meisten Stunden unterrichtet haben.

D war daher in diesem Zeitraum Ihre Hauptarbeitsstätte.

Berechnung der abzugsfähigen Fahrtkosten 2010:

Hauptarbeitsstätte: C

Wohnung: Wohnung

Wohnung - C - Wohnung: 58 km

Monat	Km gesamt*	Km Wohng.- C-Wohng.	Anz. Fahrten W-G-W	Km W- G-W	verbleiben Km für WK	x 0,42 = Km-Geld
1	1103	58	14	812	291	122,22
2	1150	58	14	812	338	141,96
3	1187	58	15	870	317	133,14
4	1125	58	14	812	313	131,46
5	1271	58	16	928	343	144,06

6	1575	58	20	1160	415	174,30
9	877	58	11	638	239	100,38
10	937	58	12	696	241	101,22
11	968	58	12	96	272	114,24
12	729	58	9	522	207	86,94

Sonst. Fahrten lt. Antrag 720

abzgl. Messe Ried -284 436 183,12

1.433,04

Km-Gelder stfr. Dienstg -1488,06

Km-Geld WK 0,00

*) Spalte "Km gesamt" enthält Monatssummen lt. Aufstellung abzüglich jener Tagesstrecken die niedriger als die Strecke Wohnung - Hauptarbeitsstätte - Wohnung sind (an diesen Tagen sind alle Kilometer mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten).

Der Besuch der Rieder Musikmesse ist auch bei einem Musiklehrer nicht abzugsfähig, da die Kosten unter das Aufteilungsverbot des § 20 EStG fallen (UFS RV/0190-G/09 vom 16.06.2011). Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungenkosten (Diäten) wurden daher nicht als Werbungskosten anerkannt.

Berechnung der abzugsfähigen Fahrtkosten 2011:

Hauptarbeitsstätte: C (D ab Sept.)

Wohnung: Wohnung

Wohnung - C - Wohnung: 58 km

Wohnung - D - Wohnung: 48 km

Monat	Km gesamt*	Km Wohng.- C-Wohng. ab Sept. Km Wohng.- D-Wohng	Anz. Fahrten W-G-W	Km W-G-W	verbleiben Km für WK	x 0,42 = Km-Geld
1	1021	58	14	812	209	87,78

2	26	58	9	522	204	85,68
3	1194	58	14	812	382	160,44
4	791	58	10	580	211	88,62
5	1104	58	14	812	292	122,64
6	1112	58	13	754	358	150,36
9	1162	48	16	768	394	165,48
10	1093	48	15	720	373	156,66
11	1146	48	16	768	378	158,76
12	928	48	13	624	304	127,68
						1.304,10

Sonst. Fahrten	lt. Antrag	1003	421,26
----------------	------------	------	--------

1.725,36

Km-Gelder stfr. Dienstg	-1.390,20
-------------------------	-----------

Km-Geld WK	335,16
------------	--------

*) Spalte "Km gesamt" enthält Monatssummen lt. Aufstellung abzüglich jener Tagesstrecken die niedriger als die Strecke Wohnung - Hauptarbeitsstätte - Wohnung sind (an diesen Tagen sind alle Kilometer mit dem Verkehrsabsatzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten).

Verpflegungsmehraufwand (Diäten)

Bei Reisen im Nahbereich (unter 25 km einf. Wegstrecke) und bei Reisen an Orte an denen bereits ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde (vgl. LStR Rz 297 ff) ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Verpflegungsmehraufwendungen (Diäten) konnten daher für die Orte C, F, Melk nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Abzugsfähige Diäten 2010: 0,00

Abzugsfähige Diäten 2011: 101,20

Arbeitszimmer im Wohnungsverband

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, wenn es nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit befindet sich lt. Judikatur nicht im, im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können erfolgt.

Die diesbezüglich beantragten Werbungskosten wurden daher nicht anerkannt.

Privatanteile und sonstige nichtabzugsfähige Aufwendungen

Von den beantragten Telefon-, Internet- und Handyskosten wurde ein Privatanteil in Höhe von 40%, von der AfA und der Versicherung für die Instrumente ein Privatanteil in Höhe von 10% ausgeschieden. Weiters wurden aus dem Aufwand für Noten 2010 der irrtümlich geltend gemachte Betrag (9,- siehe Beantwortung Ergänzungsersuchen) und die Kosten für den DVD-Player 2011 (86,89 - Aufteilungs- und Abzugsverbot gem. § 20) ausgeschieden.

Übersicht Werbungskosten 2010:

	<i>lt. Antrag</i>	<i>lt. Besch.</i>	<i>lt. Berufung</i>	<i>lt. BVE</i>
<i>AfA Instrumente</i>	1.458,00	1.291,00	1.291,00	1.161,90
<i>Arbeitszimmer</i>	1.435,20	0,00	1.435,20	0,00
<i>Strom Arbeitszimmer</i>	54,75	0,00	54,75	0,00
<i>Telefon</i>	180,00	180,00	180,00	108,00
<i>Internet</i>	238,80	238,80	238,80	143,28

<i>Noten</i>	153,55	0,00	152,52	143,52
<i>Fachliteratur</i>	243,31	0,00	0,00	0,00
<i>Büromaterial</i>	44,27	44,27	44,27	44,27
<i>EDV-Aufw.</i>	55,28	55,28	55,28	55,28
<i>Versicherung</i>	89,13	89,13	89,13	80,22
<i>Kl. Anschaffungen</i>	297,00	297,00	297,00	297,00
<i>Summe AM</i>	4.249,29	2.195,48	3.837,95	2.033,47
<i>Reisekosten</i>	1.334,90	0,00	4.552,60	0,00
<i>pp</i>	1.356,00	824,00	0,00	1.356,00
	6.940,19	3.019,48	8.390,55	3.389,47

Übersicht Werbungskosten 2011:

	<i>lt. Antrag</i>	<i>Korrektur</i>	<i>lt. Besch.</i>
<i>AfA Instrumente</i>	1.288,00	-10%	1.159,20
<i>Telefon</i>	187,68	-40%	112,61
<i>Internet</i>	238,80	-40%	143,28
<i>EDV-Aufwand</i>	126,00	-40% Handy	106,40
<i>Versicherung instrumente</i>	89,13	-10%	80,22
<i>Kleine Anschaffungen</i>	86,89	DVD-Player	0,00
<i>Arbeitszimmer</i>	1.435,20		0,00
<i>Strom Arbeitszimmer</i>	69,88		0,00
<i>Summe AM</i>	3.521,58		1.601,71
<i>Fachliteratur</i>	320,83		320,83

<i>Reisekosten</i>	6.058,68	436,36	(incl. 101,20 Diäten)
<i>Fortbildungskosten</i>	15,00	15,00	
<i>Pp (lt. LZ 595,5)</i>	0,00	1.476,00	
	9.016,09	3.849,90	

Am 4.4.2013 langte am Finanzamt ein Schreiben des Bf. ein in dem er sich auf die Bestimmung des § 93 Abs. 3 BAO bezog und um Übermittlung der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 29.1.2013 zum Einkommensteuerbescheid 2010 ersuchte.

Das Finanzamt kam diesem Ersuchen am 5.4.2013 nach und übermittelt eine Kopie der Begründung dem Bf. mit RSb. Dieser Brief wurde am 9.4.2013 zur Abholung hinterlegt.

Am 22.4.2013 brachte der Bf. einen Vorlageantrag betreffend seine Berufung vom 27.6.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10.5.2012 und eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2011 ein.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 richtete sich gegen die Nichtgewährung der Kosten des Arbeitszimmers und gegen die Nichtanerkennung von Fahrtkosten als Werbungskosten.

In der Begründung führte der Bf. hiezu aus, dass er in seiner Berufung vom 25.6.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers sehr ausführlich dargelegt habe. Die in der Begründung des Bescheides geäußerte Meinung, das Arbeitszimmer stelle nicht den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit dar, sei nicht richtig. Richtig sei vielmehr, dass er den Unterricht an diesen 9 Musikstandorten leite.

Das Berufsbild eines Musikschullehrers an 9 Musikschulstandorten sei nach der heutigen Verkehrsauffassung mit einer zentralen Stelle zur Leitung verbunden.

Betreffend die Fahrtkosten führte der Bf. aus, dass der Inhalt der RZ 294 LSTR auf ihn nicht zutreffe. Er fahre nicht von seiner Wohnung zu den Arbeitsstätten, sondern er fahre von einer Arbeitsstätte (auch Arbeitszimmer) zu den anderen Arbeitsstätten. Seine Hauptarbeitsstätte ist eindeutig sein Arbeitszimmer.

Der Bf. stellte den Antrag den Einkommensteuerbescheid 2011 zu berichtigen und die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, wie folgt anzusetzen:

Arbeitsmittel:	Arbeitszimmer	1.505,08
----------------	---------------	----------

	Sonstige Arbeitsmittel	1.601,71	3.106,79
Fachliteratur			320,83
Fortbildungskosten			15,00
Reisekosten			6.058,68
Gesamt			9.501,30

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig sind im vorliegenden Fall in beiden Jahren die Aufwendungen für das Arbeitszimmer und die Werbungskosten die unter dem Titel Reisekosten beantragt wurden sowie im Jahre 2010 Aufwendungen für Unterrichtsmaterialien.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind.

Eine berufliche Veranlassung im Sinne des § 16 EStG 1988 ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Arbeitszimmer

Aufwendungen und Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind nur dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der Tätigkeit der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG). Für den Haushalt aufgewendete Beträge sind hingegen nicht abziehbar (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG). Aufwendungen für die Lebensführung sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke

der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045 mwN).

Der Bf. besitzt ein Arbeitszimmer, doch bildet dieses nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit. Dieser liegt bei einem Musikschullehrer im Unterricht, der an den einzelnen Standorten der Musikschulen erfolgt. Nach den Maßstäben der ständigen Rechtsprechung (vgl VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052) stellt das Arbeitszimmer somit für den vom Bf. ausgeübten Beruf nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Die beantragten Aufwendungen (€ 1.489,95) können daher nicht gewährt werden.

Reisekosten

Zunächst ist festzuhalten, dass die zu beurteilenden Aufwendungen unter Kennzahl 721 Reisekosten (ohne Fahrtkosten Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten) beantragt wurden.

Bei den beantragten Aufwendungen handelt es sich, wie der Bf. auch in seinen Aufstellungen aufzeigt, zum größten Teil um die Fahrten von der Wohnung des Bf. zu den einzelnen Unterrichtsorten.

Festgehalten wird, dass eine Arbeitsstätte (Dienstort) jener Ort ist, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für die Fahrten von der Wohnung zu dem Dienstort nicht berücksichtigt werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden die gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Pauschbeträge (sog. *Großes Pendlerpauschale*) berücksichtigt.

Die Z 6 des § 16 Abs. 1 EStG wurde hinsichtlich der Höhe der Pauschbeträge öfter geändert bzw. angepasst.

In der folgenden Übersicht werden die gültigen Pauschbeträge für die berufsgegenständlichen Jahre aufgelistet:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (kleines Pendlerpauschale)

Entfernung	ab 1.1.2008 bis 31.12.2010	ab 1.1.2011 bis 31.12.2014
ab 20 km	630,00 €	696,00 €
ab 40 km	1.242,00 €	1.356,00 €
ab 60 km	1.857,00 €	2.016,00 €

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (großes Pendlerpauschale)

Entfernung	ab 1.1.2008 bis 31.12.2010	ab 1.1.2011 bis 31.12.2014
ab 2 km	342,00 €	372,00 €
ab 20 km	1.356,00 €	1.476,00 €
ab 40 km	2.361,00 €	2.568,00 €
ab 60 km	3.372,00 €	3.672,00 €

Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkt der Tätigkeit stehen Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometergeldes) zu (vgl. VwGH 09.11.1994, 92/13/0281). Die Fahrten von der Wohnung zu jener Arbeitsstätte, an der der Arbeitnehmer langfristig (in der Regel im Kalenderjahr) im Durchschnitt am häufigsten tätig wird (Hauptarbeitsstätte) und die Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. Ist die Hauptarbeitsstätte nicht eindeutig zu ermitteln, da der Arbeitnehmer gleich oft an mehreren Arbeitsstätten tätig wird, so gilt subsidiär jene Arbeitsstätte, die im Dienstvertrag als Hauptarbeitsstätte definiert ist.

Für Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Hauptarbeitsstätte stehen grundsätzlich Fahrtkosten zu. Werden an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt.

Nach Auswertung der vorgelegten Aufstellung des Bf. war im Jahr 2010 die Hauptarbeitsstelle in C. Auch 2011 war anfangs der Hauptdienstort noch in C, mit September 2011 wurde dann D zur Hauptarbeitsstätte.

Die Entfernung zwischen Wohnort und C beträgt 29 km (einfache Fahrtstrecke) und zwischen dem Wohnort und D 24 Kilometer (ebenfalls einfache Wegstrecke).

Für die Strecke von der Wohnung zu der jeweiligen Hauptarbeitsstelle steht dem Bf. das Pendlerpauschale zu. Die Richterinnen des BFG schließen sich der Meinung des Finanzamtes an, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im vorliegenden Fall nicht zumutbar ist und daher das große Pendlerpauschale zusteht.

Es wird daher, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung das Jahr 2010 betreffend und im Erstbescheid für das Jahr 2011, das große Pendlerpauschale für 20 – 40 Kilometer gewährt.

Die somit bereits steuerlich berücksichtigten Aufwendungen für Fahrten von der Wohnung zur Hauptarbeitsstelle sind von den beantragten Aufwendungen abzuziehen.

Für Fahrten von der Hauptarbeitsstelle zu einer weiteren Arbeitsstelle und zurück zur Hauptarbeitsstelle stehen grundsätzlich Fahrtkosten zu. Werden an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung – Hauptarbeitsstätte- Wohnung übersteigt. Für Fahrten von der Wohnung zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung stehen Fahrtkosten insoweit zu, als diese Strecke länger ist als die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung.

Wendet man dies auf die vorgelegten Fahrten des Bf. an, so ergibt sich dargestellt für einen Tag (8.1.2010) folgendes Bild:

Der Bf. fährt von seiner Wohnung zuerst nach D, danach nach E weiter nach C (Hauptarbeitsstelle) und wieder zurück zu seiner Wohnung. Von den insgesamt 77 Kilometer die der Bf. zurückgelegt hat, sind für 58 Kilometer bereits Aufwendungen durch das Pendlerpauschale berücksichtigt worden. Es können somit nur mehr für 19 Kilometer Kilometergeld berücksichtigt werden.

In der Bescheidbegründung durch das Finanzamt für die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2010 und den Einkommensteuerbescheid 2011 wurde diese Berechnung für das jeweilige Jahr durchgeführt. Die RichterIn schließt sich, nach Überprüfung der Berechnung, dem Ergebnis an.

Die beantragten Fahrtkosten zur Rieder Messe fallen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG, da im vorliegenden Fall davon auszugehen ist, dass der Besuch dieser Fachmesse nicht nur auf beruflich interessierte Teilnehmer beschränkt ist, sondern auch für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit von Interesse ist. (vgl. UFS 16.6.2011, RV/0190-G/09, VWGH 26.6.1990, 89/14/0106).

Es werden somit für 2010 keine Kilometergelder gewährt, für 2011 verbleiben € 335,16 als Werbungskosten. Dies entspricht der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2010 und dem Einkommensteuerbescheid 2011.

Betreffend die restlichen Streitpunkte, das Jahres 2010, schließt sich das BFG den Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend 2010 an.

Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die gegenständliche Entscheidung folgt der Rechtsprechung des VwGH (siehe oben), weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 22. Juni 2022