

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Mag. AAA, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 16. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 11. Jänner 2011 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird wie folgt festgesetzt:

| | |
|--------------------------|----------|
| Einkommensteuer in Euro: | 1.478,36 |
|--------------------------|----------|

| | |
|----------------------------|--------|
| Anrechenbare Lohnsteuer in | -24,05 |
|----------------------------|--------|

Euro:

| | |
|---------------------------------|----------|
| Festgesetzte Einkommensteuer in | 1.454,31 |
|---------------------------------|----------|

Euro:

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

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16. Dezember 2010 wurde für das Jahr 2009 Einkommensteuer in der Höhe von 1.666,42 Euro festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, die der Beschwerdeführerin zugesandte Erklärung zur Durchführung der

Arbeitnehmerveranlagung sei bis dato nicht beim Finanzamt eingegangen. Die Arbeitnehmerveranlagung habe daher aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel durchgeführt werden müssen. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen hätten mangels Nachweises nicht berücksichtigt werden können.

Dagegen richtete sich die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 11. Jänner 2011. Die Beschwerdeführerin brachte vor, leider sei es ihr nicht möglich gewesen, die für die Arbeitnehmerveranlagung notwendigen Unterlagen hinsichtlich Werbungskosten rechtzeitig zu beschaffen. Sie beantrage nun im Rahmen der Berufung die Berücksichtigung ihrer Werbungskosten laut beiliegender Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung. Darin wurden Aufwendungen für "Arbeitsmittel" in der Höhe von 1.839,78 Euro (Telefonkosten: 545,27 Euro; Arbeitsmittel: 68,59 Euro; Büromaterial: 49,80 Euro und Arbeitszimmer: 1.176,12 Euro), solche für Fachliteratur in der Höhe von 228,95 Euro und Reisekosten in der Höhe von 8.573,04 Euro als Werbungskosten geltend gemacht. Über Ersuchen des Finanzamtes legte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung und Rechnungen vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2011 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und Werbungskosten in der Höhe von insgesamt 3.253,61 Euro (Pendlerpauschale 2.361 Euro, Telefonkosten, Büromaterial, Arbeitsmittel und Fachliteratur 892,61 Euro) berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, Fahrtkosten stellten keine spezifischen Reisekosten dar, sondern seien als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen. Im Falle von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würden diese allerdings durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. durch das Pendlerpauschale abgegolten werden. Für ein Pendlerpauschale müssten in zeitlicher Hinsicht die entsprechenden Verhältnisse überwiegend gegeben sein. Da die Beschwerdeführerin täglich eine (einfache) Wegstrecke von mehr als 40 Kilometer zurücklege, sei ein Pendlerpauschale in der Höhe von 2.361 Euro berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 20. April 2011 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde vorgebracht, ihr sei die Anerkennung der beantragten Fahrtkosten in Form des Kilometergeldes in der Höhe von 8.573,04 Euro sowie der Kosten für das Arbeitszimmer in der Höhe von 1.176,12 Euro versagt worden. Sie sei akademisch ausgebildete (Kinder) Psychologin und im Veranlagungsjahr sei ihr die Ausübung dieser Tätigkeit durch zwei (näher genannte) Arbeitgeber ermöglicht worden. In diesem Zusammenhang betreue sie mehrere behinderte Kinder in verschiedensten Kindergärten, dies mitunter am selben Arbeitstag bzw. an unterschiedlichen Arbeitstagen. Diese Kindergärten befänden sich in BBB, CCC und DDD. Da diese Betreuung als Einzelbetreuung der Kinder statfinde, sei dies ausschließlich in einzelnen Terminen möglich. Um diese Betreuungen termingerecht zu erledigen, sei es unerlässlich, das eigene Kraftfahrzeug einzusetzen. Eine Erfüllung der Aufgaben unter Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei zeitlich unzumutbar, würde sogar die Erfüllung unmöglich machen. Aus den beiliegenden Gehaltsabrechnungen

sei ersichtlich, dass ihr ein Dienstgeber Kilometergeldersatz gewährt habe. Daraus sei ersichtlich, dass auch seitens ihrer Dienstgeber der Einsatz des eigenen Kraftfahrzeuges befürwortet werde. Sie beantrage daher die Berücksichtigung ihrer Fahrtkosten in Form des Kilometergeldes in der Höhe von 8.573,01 Euro abzüglich des Ersatzes in der Höhe von 703,08 Euro.

Ebenso unterhalte sie für die Vorbereitung und Nachbereitung ihrer Tätigkeit ein Arbeitszimmer im Ausmaß von rund 13 m², dieses werde ausschließlich (zu 100%) für diese Zwecke genutzt. Die betrieblichen Kosten hierfür in Form von Abschreibung und Betriebskosten beliefen sich auf rund 1.176,12 Euro pro Jahr.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Februar 2014 wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, aufgrund ihrer Angaben und aufgrund durchgeführter Recherchen sei davon auszugehen, dass sich die Kindergärten, in denen die Beschwerdeführerin tätig gewesen sei, im Stadtgebiet von BBB befunden hätten. Es möge bekannt gegeben werden, welchem der beiden Dienstverhältnisse die Kindergärten, in denen sie tätig gewesen sei, zuzuordnen seien. Die Beschwerdeführerin wurde auch ersucht, die geltend gemachten Telefonkosten zu belegen. Aufgrund der von der Beschwerdeführerin getätigten Angaben sei anzunehmen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer, sondern in den Kindergärten bei der Behandlung und Betreuung der Kinder gelegen sei.

Das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes blieb unbeantwortet.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes teilte der eine Arbeitgeber mit, die Beschwerdeführerin sei im Veranlagungsjahr im Rahmen des mit ihm abgeschlossenen Dienstverhältnisses ausschließlich in einem Kindergarten in CCC tätig gewesen. Der zweite Arbeitgeber gab bekannt, die Beschwerdeführerin sei bei ihm ausschließlich jeweils am Montag und am Mittwoch in Kindergärten in BBB beschäftigt gewesen.

Mit einem weiteren Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 2. Juni 2014 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, zu den Angaben der Arbeitgeber Stellung zu nehmen. Darüber hinaus wurde betreffend die geltend gemachten Telefonkosten und Aufwendungen für das Arbeitszimmer auf das Schreiben vom 17. Februar 2014 verwiesen.

Auch dieses Schreiben des Bundesfinanzgerichtes blieb unbeantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, eine akademisch ausgebildete (Kinder) Psychologin, betreute im Veranlagungsjahr mehrere behinderte Kinder in verschiedenen Kindergärten. Die Kindergärten und somit die Arbeitsstätten der Beschwerdeführerin befanden sich in CCC, dem Wohnort der Beschwerdeführerin, und in BBB. Jeweils am Montag und am Mittwoch war sie in Kindergärten in BBB tätig. Die Betreuung der Kinder erfolgte ausschließlich in Einzelterminen. In BBB war die Beschwerdeführerin in der Zeit vor den

Sommerferien (7. Jänner 2009 bis 10. Juli 2009) an den Montagen in den Kindergärten in der Straße1, in der Straße2 und in der Gasse tätig, mittwochs jeweils in der Gasse tätig. Nach den Sommerferien (13. September 2009 bis 23. November 2009) wurde die Beschwerdeführerin an den Montagen in der Gasse und jeweils am Mittwoch in der Straße2 tätig. Die Betreuung der Kinder erfolgte in den jeweiligen Kindergärten, lediglich Vor- und Nachbereitungsarbeiten erfolgten im häuslichen Arbeitszimmer.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin, der Mitteilungen der Arbeitgeber und der Ausführungen der belangten Behörde stand für das Bundesfinanzgericht der vorstehende Sachverhalt fest. Die Angaben der Beschwerdeführerin, zumindest viermal wöchentlich in Kindergärten in BBB tätig gewesen zu sein, vermochten auf Grund der detaillierten Angaben des Arbeitgebers nicht überzeugen. Bestärkt wurden die Angaben des Arbeitgebers auch darin, dass sich die Beschwerdeführerin trotz Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes, hierzu Stellung zu nehmen, nicht geäußert hat.

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

Nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (in der für das Veranlagungsjahr maßgeblichen Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 53/2013):

"a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt: (...)

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: (...).

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. (...)"

Die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgt durch die Regelung des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Bei mehreren Dienstverhältnissen, wie im Beschwerdefall, steht der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal zu. Ein zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale steht für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verursacht wird (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130; 31.3.2011, 2007/15/0147).

Die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für Fahrten zwischen ihrer Wohnung in CCC und ihrer Arbeitsstätte in CCC waren durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Die im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses anfallende Fahrtstrecke zwischen der Wohnung in CCC und den Arbeitsstätten in BBB wurde nur an zwei Tagen (Montag und Mittwoch) zurück gelegt. Diese Strecke wurde somit im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurück gelegt. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung stand der Beschwerdeführerin daher das Pendlerpauschale nicht zu. Wird im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit nur zwei Arbeitstagen pro Woche (Montag und Mittwoch) an jedem Arbeitstag gependelt, ist dies aus gleichheitsrechtlichen Gründen nicht anders zu beurteilen als ein Fall, in dem bei fünf Arbeitstagen pro Woche nur an zwei Tagen die Arbeitsstätte aufgesucht wird (VwGH 31.3.2011, 2007/15/0147; 23.10.2013, 2010/13/0134).

Lediglich die im Zeitraum zwischen 7. Jänner 2009 und 10. Juli 2009 angefallenen Aufwendungen für die an den Montagen zurückgelegten Fahrten zwischen den Kindergärten in Straße1 und in der Straße2 sowie zwischen jenen in der Straße2 und in der Gasse waren in der Höhe des Kilometergeldes zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130). Laut Routenplaner (www.viamichelin.at) war bei den Fahrten zwischen den genannten Kindergärten eine Strecke von insgesamt 13,5 Kilometer zurück zu legen. Im genannten Zeitraum war in 24 Wochen der Montag ein Arbeitstag. Die Beschwerdeführerin legte somit für diese Fahrten 324 Kilometer zurück. Unter Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes (0,42 Euro gemäß § 10 Abs. 3 Reisegebühreenvorschrift) waren daher Werbungskosten in der Höhe von 136,08 Euro (324 x 0,42) zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ist dabei aus der Sicht der Einkunftsquelle zu bestimmen und das Tatbestandsmerkmal der gesamten beruflichen Tätigkeit auf die gesamte Betätigung im Rahmen dieses einen konkreten Betriebes abzustellen.

Aufgrund der getätigten Angaben stand für das Bundesfinanzgericht fest, dass die Beschwerdeführerin die Tätigkeiten im Rahmen Ihrer Dienstverhältnisse in den angegebenen Kindergärten vorgenommen hat, im Arbeitszimmer lediglich die Vorbereitung und die Nachbereitung erfolgt sein können. Der Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 lag daher nicht im Arbeitszimmer, sondern in den Kindergärten, nämlich in der Behandlung und Betreuung der Kinder. Davon ging auch offensichtlich die Beschwerdeführerin aus, denn die diesbezügliche Aussage im Schreiben vom 17. Februar 2014 wurde trotz Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes nicht in Abrede gestellt. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin weist große Ähnlichkeit mit Lehr- und Vortragstätigkeiten auf, deren Mittelpunkt vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0099).

Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, ist nicht mehr wesentlich, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Die von der Beschwerdeführerin für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen waren nicht zu berücksichtigen.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde oder des Bundesfinanzgerichtes gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Die Beschwerdeführerin legte im Verwaltungsverfahren die Rechnungen der Telefonanbieter vor, summierte die Rechnungsbeträge (908,78 Euro anstatt richtig 918,78 Euro) und beantragte, 60% des Gesamtbetrages als Werbungskosten zu berücksichtigen (908,78 Euro x 60% = 545,27 Euro). Weitere oder nähere Ausführungen machte die Beschwerdeführerin nicht. Auch auf die diesbezüglichen beiden Aufforderungen des Bundesfinanzgerichtes reagierte sie nicht. Die Beschwerdeführerin hat somit die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, es lagen keine diesbezüglichen Angaben vor. Die Beschwerdeführerin hat nicht einmal versucht, die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen zu rechtfertigen und auch keine Gründe genannt, warum 60% der angefallenen Telefonkosten beruflich veranlasst sein sollten. Mangels beweiskräftiger Unterlagen über die Zahl und die Dauer beruflicher Telefongespräche ist das Bundesfinanzgericht zur Schätzung des Werbungskostenteiles verhalten (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104). Die Beschwerdeführerin lebte im Veranlagungsjahr mit ihrem Gatten in einem gemeinsamen Haushalt. Ohne die Darlegung von Gründen oder näheren Angaben ist nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen, dass in einem Zweipersonenhaushalt ein Privattelefon von einem

Haushaltsangehörigen zu nicht mehr als 25% beruflich genutzt wird. Es waren daher Aufwendungen in der Höhe von 229,70 Euro ($918,78 \times 25\%$) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel (Fühlkasten, etc.) in der Höhe von 68,59 Euro, Büromaterial (49,80 Euro) und Fachliteratur (228,95 Euro) waren unstrittig und daher antragsgemäß in der Höhe von 347,34 Euro zu gewähren. Es waren daher Aufwendungen in der Höhe von insgesamt 713,12 Euro ($136,08 + 229,70 + 68,59 + 49,80 + 228,95$) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gemäß § 264 Abs. 3 BAO führt ein rechtzeitiger und zulässiger Vorlageantrag dazu, dass die Bescheidbeschwerde wieder als unerledigt gilt. Die Beschwerdeverentscheidung bleibt jedoch bis zur abschließenden Erledigung (zum Beispiel durch Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes) im Rechtsbestand. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht (sofern keine Formalentscheidung zu erfolgen hat oder der Bescheid nicht unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde aufzuheben ist) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Das Bundesfinanzgericht war nicht an die Rechtsansicht des Finanzamtes betreffend das Pendlerpauschale und die Telefonkosten gebunden und daher befugt, die Höhe der diesbezüglichen Werbungskosten zu beurteilen und abzuändern.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Juli 2014