

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100680/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B E, Str, 9999 C, gegen den Bescheid des Finanzamtes D mit Ausfertigungsdatum vom 14.03.2014 betreffend Einkommensteuer 2012

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil des Spruchs.
2. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2012 neben selbständigen Einkünften (Verlust € -1.080,14) auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Musiklehrerin und teilzeitbeschäftigte Angestellte einer Steuerberatungskanzlei.
2. In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 machte die Bf. unter anderem Reisekosten (Kennzahl 721) in Höhe von € 4.259,76 geltend. Mit Ausfertigungsdatum 3.9.2013 erging ein erklärungskonformer Einkommensteuerbescheid 2012.

3. Über Aufforderung des Finanzamtes (Vorhalte vom 17.12.2013 und 20.1.2014), eine detaillierte Aufstellung der Reisen nach Wien (Tage und Nächtigungen) und das entsprechende Fahrtenbuch vorzulegen, übermittelte die Bf. am 14.2.2014 eine als *"Fahrtenbuch 2012 (Musikschule, Büro)"* bezeichnete Aufstellung der Fahrten betreffend Musikschule und nach Wien (Büro). Die Fahrtkosten nach Wien (Büro) beliefen sich auf € 2.835 ($375 \times 18 = 6750 \text{ km}$ [*"km lt. Routenplaner viamichellin.at"*] $\times 0,42$) und die damit in Zusammenhang stehenden Nächtigungskosten auf € 810 ($18 \times 3 \times 15$).

4. Das Finanzamt anerkannte in dem - nach Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 3.9.2013 - neu ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.3.2014 unter anderem die Fahrtkosten nach Wien lediglich in Höhe von 6/12 (€ 1.836) des höchsten Pendlerpauschales (€ 3.672) als Werbungskosten für Familienheimfahrten. Nicht zum Abzug zugelassen wurden weiters Kosten für Bücher und einen USB-Stick (€ 30,25 und anteilig € 7,05).

5. In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 11.4.2014 brachte die Bf. vor, neben dem Dienstverhältnis als Musiklehrerin auch seit 2009 bei der Steuerberatungskanzlei im Ausmaß von 20 Stunden pro Woche beschäftigt gewesen zu sein. Ab Juli 2012 habe sie der Dienstgeber zur Betreuung einiger Neukunden und zur Unterstützung des Aufbaues eines ordentlichen Sekretariats, Controllings und Rechnungswesen öfters nach Wien gesandt. Die dabei entstandenen Fahrtkosten seien vom Dienstgeber nicht ersetzt worden, weil am Wochenende eine Mitfahrgelegenheit mit der Geschäftsführung des Klienten nach Wien gegeben gewesen wäre. Aufgrund ihrer zusätzlichen Musiklehrertätigkeit habe sie frühzeitig nach C zurückfahren müssen. Die verbleibende Arbeit habe sie in C Vorort (online uä) erledigt. Sie sei sowohl in C in der Kanzlei, in Wien in den Räumlichkeiten des Klienten und in der Musikschule im Bezirk C wechselseitig ausschließlich beruflich tätig gewesen. Ihr Hauptwohnsitz habe sich stets in C befunden. Bei den Wien-Aufenthalten habe es sich um Dienstreisen gehandelt, weshalb die Fahrten von C nach Wien und retour nicht mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Die Notenhefte Flötentöne und Easy Piano, wie auch der USB-Stick (zur Aufnahme und Speicherung der vorspielenden Schüler) seien für den Unterricht benötigt und verwendet worden.

6. Mit weiterem Vorhalt vom 17.4.2014 hielt das Finanzamt der Bf. Folgendes vor: *"Für die in der eingebrachten Beschwerde begehrten Fahrtkosten zwischen Arbeitsstätten wurde kein Nachweis erbracht. Sie werden daher ersucht, eine genaue Beschreibung Ihrer Arbeitsplätze - besonders im Hinblick auf die Arbeitszeiten - unter Beilage von Kopien der Dienstverträge sowie die Dienstaufträge hinsichtlich Ihrer Dienstreisen vorzulegen. Die grundsätzlich mit Fahrtenbuch nachzuweisenden Fahrtkosten wurden bisher im Zuge der Ergänzungsersuchen vom 17.12.2013 und 20.1.2014 vorgelegten Unterlagen nicht nachgewiesen! Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (z.B. Reisekostenabrechnung gegenüber dem Arbeitgeber) eine verlässliche Beurteilung möglich ist. Nachdem bisher kein geeigneter Nachweis vorliegt, der eine verlässliche Beurteilung ermöglicht, wird um dessen Nachholung ersucht. Warum*

wurden vom Dienstgeber die Nächtigungskosten nicht übernommen, obwohl Dienstreisen vorliegen? Welche Aufwendungen sind diesbezüglich angefallen?"

7. Dazu teilte die Bf. über FinanzOnline am 24.4.2014 wörtlich mit: *"Anbei sende ich Ihnen eine Bestätigung meines Arbeitgebers zur Klärung der Fahrten. Sonntags bin ich nach Wien gefahren, Montags und Dienstags in Wien hatte ich flexible Arbeitszeiten und konnte mir meine Arbeitszeit selber einteilen. Mittwochs bin ich dann wieder zurück nach C gefahren. Alles andere steht im beigefügten Schreiben."*

Im beigeschlossenen Schreiben vom 23.4.2014 bestätigte die Steuerberatungskanzlei unter dem Titel *"Bestätigung Dienstreisen Wien"* Folgendes:

Wir bestätigen hiermit, dass Frau E von Juli bis Dezember 2012 zwecks Aufbaus der Infrastruktur und zeitweisen Unterstützung von Klienten mit Sitz in Wien - Fahrten dorthin getätigt hat. 2013 ist Frau E noch sporadisch nach Wien gefahren.

Es war der ausdrückliche Wunsch von Frau E diese Herausforderung anzunehmen. Die Dienstaufträge wurden mündlich vereinbart. Reisekosten gegenüber dem Arbeitgeber wurden nicht verrechnet, wie in der Beschwerde bereits vermerkt.

Nächtigungen wurden nicht übernommen, da Frau E private Übernachtungsmöglichkeiten bei Bekannten in Wien hat.

Die angebotene Mitfahrgelegenheit nahm Frau E nicht in Anspruch, da sie zeitlich ihre zweite berufliche Tätigkeit in C - Musikschule koordinieren musste und somit die Kosten selber getragen hat.

Für diese gesonderten Kosten ist der Arbeitgeber nicht aufgekommen.

Sie musste zu folgenden Adressen: WGasse, Bad Vöslau und Bstraße. Bitte haben Sie Verständnis, dass die Namen der Klienten vertraulich sind."

8. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5.5.2014 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 insofern ab als es die Kosten für die Musikbücher und den USB-Stick als Werbungskosten anerkannte. Die Fahrtkosten wurden in der begehrten Höhe mit der Begründung nicht gewährt, dass trotz Vorhalt vom 17.4.2014 kein geeigneter Nachweis vorgelegt worden sei, der eine verlässliche Beurteilung der Reisebewegungen ermöglicht hätte. Aus dem Titel Familienheimfahrten sei ein Betrag von € 1.687,50 (07/2012 begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale das sind € 306, für 08/2012 375 km à € 0,42 € das sind € 157,50, für 09-12/2012 begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale das sind € 1.224) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

9. Mit dem beim Finanzamt am 5.6.2014 eingelangten Schriftsatz stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung.

10. Das Finanzamt übermittelte dem Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde mit Vorlagebericht am 6.8.2014.

II. Sachverhalt

1. Die Bf. hatte im Beschwerdezeitraum ihren Hauptwohnsitz in 9999 C, Str (ZMR).

2. Die Bf. erzielte im Streitzeitraum unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Beschäftigungsverhältnissen. Sie war zum einen Musiklehrerin (Dienstgeber Land Tirol) an der Landesmusikschule F, Str1, 9998 F und an der Landesmusikschule G, Str3, 9997 H und zum anderen im Ausmaß von zwanzig Wochenstunden bei der I J KG in C beschäftigt (zwei Lohnzettel).
3. Die Bf. unterrichtete im 2. Schulhalbjahr 2012 jeweils am Donnerstag an der Musikschule in F und jeweils am Freitag an der Musikschule in H (Stundenplan). Die Fahrtstrecken dorthin betragen laut ÖAMTC Routenempfehlung ca. 15 km und ca. 47 km. Ein Pendlerpauschale wurde nicht beantragt.
4. Die Bf. war für ihre Dienstgeberin in den Monaten Juli bis Dezember 2012 ausschließlich im Betrieb der L GmbH in 9996 Wien, Str4 tätig (Bestätigung vom 16.11.2016).
5. Die Bf. machte im Beschwerdejahr unter anderem pauschale Fahrtaufwendungen nach Wien (Kilometergeld hin und retour 13.500 km x 0,42) in Höhe von € 5.670 und pauschale Nächtigungsgelder in Höhe von € 810 (18x3x15) als Werbungskosten geltend.
6. Die Bf. fuhr jeweils am Sonntag von ihrer Wohnung in C zu ihrem Nächtigungsquartier nach Wien und am Mittwoch wieder nach C.
7. Die Bf. nächtigte an den Tagen ihres Wienaufenthaltes bei verschiedenen Bekannten in Wien. Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Nächtigungen wurden nicht nachgewiesen.
8. Die Bf. konnte nicht belegen, dass ihr für die Fahrten von C nach Wien und retour Fahrtkosten tatsächlich entstanden sind. Ein laufend geführtes Fahrtenbuch oder andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung der Reisebewegung zugelassen hätten, wurden nicht vorgelegt.

III. Beweiswürdigung

In Streit steht, ob die pauschal geltend gemachten Fahrtkosten vom Wohnort in C nach Wien und retour als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Die Feststellungen zu den Punkten II. 1. bis 5. basieren auf den angezogenen Belegen und der Aktenlage. Die Feststellungen zu den Punkten II. 6. bis 8. ergeben sich aufgrund der folgenden Erwägungen (iSd § 167 Abs. 2 BAO):

1. Über Aufforderung des Finanzamtes vom 17.12.2013 die einzelnen Positionen der geltend gemachten Werbungskosten aufzuschlüsseln und mittels Belegen nachzuweisen übermittelte die Bf. lediglich nachfolgende Aufstellung titulierte mit Fahrtenbuch 2012 (Musikschule):

| Datum | Ziel | km lt. Routenplaner viamichellin.at | Taggeld | Nächtigungsgeld |
|--------|-------------------------------------|--|---------|-----------------|
| 31.Mär | AC Brusch München - Akk. Schüler | 316 | 26,40 | |

| | | | | |
|--------------------------|-------------------------------------|-------------------|-------|----------|
| 11.Apr | AC Brusch München - Akk. Schüler | 316 | | |
| 17.Aug | Brixen Südtirol - Akkordeonwoche | 169 | 26,40 | |
| 18.Aug | Brixen Südtirol - Akkordeonwoche | 169 | 26,40 | |
| 19.Sep | Strassl Hall - Akk. Schüler | 184 | | |
| 13.Nov | Strassl Hall-Rep.Akk | 184 | | |
| Juli-Dez/12 | 1x/Woche Büro Wien | 375x18= | | 18x3x15= |
| | | 6750 | | 810 |
| km gesamt | | 8088 | | |
| x 0,42 € | | € 3.396,96 | | |
| Taggeld gesamt | | € 52,80 | | |
| Nächtigungsgeld gesamt | | € 810,00 | | |
| Fahrtengeld | | € 4.259.76 | | |
| Strassl | | 92 km | | |
| Brixen | | 169 km | | |
| Wien | | 375 km | | |
| München AkkCentrumBrusch | | 158 km | | |

2. Auf nochmaligem Ersuchen vom 20.1.2014 eine detaillierte Aufstellung der Reisen nach Wien (Tage, Nächtigungen) sowie das entsprechende Fahrtenbuch vorzulegen, übermittelte die Bf. folgende Auflistung:

| Fahrtenbuch | Ziel | km lt. Routenplaner |
|-------------|--------------------------|------------------------|
| Datum | | viamichellin.at |
| 31.3. | AC Brusch München - Akk. | 316 Taggeld 26,40 |
| 11.4. | AC Brusch München - Akk. | 316 |
| 16.-18.7. | Wien Büro | 375 Nächtigungsgeld 45 |
| 23.-25.7 | Wien Büro | 375 |
| 17.8. | Brixen - Akkordeonwoche | 169 Taggeld 26,40 |
| 18.8. | Brixen - Akkordeonwoche | 169 Taggeld 26,40 |
| 27.-29.8. | Wien Büro | 375 NG 45 |

| | | |
|---------------|---------------------------|-----------|
| 3.-5.9. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 10.-12.9. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 17.-19.9. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 19.9. | Strassl Hall Akk. Schüler | 184 |
| 24.-26.9. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 1.-3.10. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 8.-10.10. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 15.-17.10. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 22.10.-24.10. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 29.-31.10. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 5.-7.11. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 13.11 | Strassl Hall Akk. | 184 NG 45 |
| 19.11.-21.11. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 26.-28.11. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 3.-5.12. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 10.-12.12. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| 17.-19.12. | Wien Büro | 375 NG 45 |
| km Gesamt | 8088 | |
| x 0,42 € | € 3.396,96 | |
| Taggeld | € 52,80 | |
| Nächtigungen | € 810,00 | |
| Fahrtengeld | 4.259,76 | |

3. In der Stellungnahme zum ausgefertigten Vorlagebericht des Finanzamtes im Zuge der Beschwerdevorlage brachte die Bf. mit Schreiben vom 16.9.2014 erstmals vor, dass die Kilometerangabe von 375 km für die jeweilige Fahrt Wien Büro ein Versehen gewesen sei. Sie mache nunmehr das Kilometergeld für die Hin- und Rückfahrt nach Wien und somit insgesamt für 13.500 km geltend. Das in diesem Schriftsatz gestellte weitere Begehren 18 Tagesdiäten betreffend den Wenaufenthalt in Höhe von € 475,20 als Werbungskosten zu berücksichtigen, wurde auf Nachfrage des BFG (Vorhalt vom 14.10.2016 Punkt 11.) im Antwortschreiben vom 15.11.2016 nicht mehr aufrechterhalten.

4. Das BFG forderte die Bf. mit Vorhalt vom 14.10.2016 unter anderem auf

- mitzuteilen an welcher Geschäftsadresse ein Kundensekretariat aufgebaut werden sollte, welche Tätigkeiten die Bf. neben anderen namhaft zu machenden Personen genau und in welchem Ausmaß zu leisten hatte,
- die Namen und Adressen der zu betreuenden Kunden in Wien bekanntzugeben,
- eine detaillierte Beschreibung der für diese Kunden und an den Adressen WGasse, Bad Vöslau und Bstraße zu leistenden Tätigkeiten unter Angabe des jeweiligen Datums mit Beginn und Ende der Dienstzeit abzugeben und ihre Aussagen durch die Dienstgeberin bestätigen zu lassen.

5. Mit Antwortschreiben vom 15.11.2016 übermittelte die Bf. unter anderem ein Schreiben der Dienstgeberin vom 16.11.2016 (Anlage 4) sowie eine Bestätigung der L GmbH, Str4 9996 Wien (Anlage 5) folgenden Inhalts:

" ... Uns wurde von Frau E mitgeteilt, dass bezweifelt wird, dass sie im Jahr 2012 von Juli bis Dezember in unserem Betrieb in Wien tätig war.

Mit ihrem Dienstgeber war vereinbart, dass sie ihre laufende Arbeit vor Ort (Arbeitszeit) in Wien erbringen kann, unsere Firma bei speziellen Einführungen (IT - Software - Aufbau Betrieb und Sekretariat uä) unterstützt, jedoch keine Reisekosten von unserer Firma zu ersetzen sind. Frau E freute sich, diese Herausforderung anzunehmen, wir waren begeistert, dass sie sich dafür interessiert hat und mit ihrem Dienstgeber war - wie bereits erwähnt - vereinbart, dass die Arbeitszeit so zu erfassen ist, als wäre sie im Betrieb C tätig, jedoch die Reisekosten nicht ersetzt werden. Dies insbesondere deshalb, da wir ein junges Unternehmen im Aufbau sind und ansonsten jemanden vor Ort in Wien konsultiert hätten. Andererseits Frau E dies auch als persönliche Weiter-/Ausbildungschance entsprechend einem Traineeship gesehen und das Angebot gerne angenommen hat."

6. Laut Firmenbuchauszug hat die L GmbH eine Zweigniederlassung an der Geschäftsanschrift der I J KG. M ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der L GmbH und Sohn des Komplementärs J und der Kommanditistin N der I J KG und Dienstgeberin der Bf.

7. Die mit Vorhalt des BFG (Punkt 13.) gestellte Frage, ob in den Monaten Juli bis Dezember 2012 auch im Büro in C für dortige Klienten eine Tätigkeit entfaltet worden sei, wobei mitgeteilt werden sollte, wann und in welchem Ausmaß dies der Fall gewesen sei (Angabe des jeweiligen Datums mit Beginn und Ende der Tätigkeit) und diesbezüglich eine Bestätigung der Dienstgeberin beizubringen sei, blieb unbeantwortet. Damit ist davon auszugehen, dass die Bf. in diesen Monaten für die Steuerberatungskanzlei ausschließlich in Wien tätig gewesen ist.

8. Wie die Bf. in der Beschwerde selbst ausführte, bestand die Möglichkeit *"jeweils am Wochenende mit der Geschäftsführung des Klienten"* nach Wien mitzufahren. Das bestätigte auch die Dienstgeberin im Schreiben vom 23.4.2014, was für diese allerdings mithin der Grund dafür war die Reisekosten nicht zu ersetzen, da die Bf. diese angebotene Mitfahrgelegenheit nicht in Anspruch genommen hätte. Die Person, mit der die Bf. nach

Wien mitfahren hätte können, wurde nicht namentlich genannt (Vorhalt des BFG Punkt 14.).

9. Aus der Darstellung der Fahrten unter Punkt III. 2. ist ersichtlich, dass die Bf. für die Fahrten nach Wien - wiederholt - jeweils nur eine per viamichellin.at ermittelte Strecke von C nach Wien von 375 km geltend gemacht hat. Demgegenüber wurden die übrigen Fahrten nach München, Brixen in Südtirol und nach Strassl Hall sehr wohl jeweils mit den Gesamtkilometern für die Hin- und Rückfahrt ausgewiesen.

10. Obwohl der Bf. als Steuerberatungsangestellte und in der Lohnverrechnung Tätige die einschlägigen Aufzeichnungsvorschriften betreffend die Führung eines Fahrtenbuchs bekannt sein mussten, hat sie es unterlassen laufend ein Fahrtenbuch oder ähnliche Aufzeichnungen zu führen, aus denen täglich die beruflichen Fahrten, Ort, Zeit und Kilometerstand am Beginn und Ende der jeweiligen Fahrt, wie auch die Privatfahrten nachvollzogen hätten werden können.

11. Der Versuch des BFG (Vorhalt vom 14.10.2016 Punkte 5., 6. und 7.), die von der Bf. behauptete gefahrene Kilometeranzahl nach Wien anhand der ihren Pkw betreffenden Jahresprüfberichte 2011 bis 2013 (Pickerl gem. § 57a KFG), Reparaturrechnungen von Werkstätten dem Grunde und der Höhe nach nachzuvollziehen blieb erfolglos, da mit Antwortschreiben vom 15.11.2016 lediglich eine Kopie eines Teilausschnittes eines Prüfberichtes einer Kfz-Werkstätte vorgelegt wurde, aus der weder das amtliche Kennzeichen des Fahrzeuges, noch der Adressat dieser Leistung ersichtlich war. Ergänzend dazu führte die Bf. aus, das Kfz im Juli 2012 neu gekauft zu haben, weshalb für die angefragten Jahre weder Werkstattberichte vorlägen, noch das Pickerl zu machen gewesen sei.

12. Tatsächliche mit den Fahrten C - Wien - C in Zusammenhang stehende Kosten konnte die Bf. über Nachfrage des BFG (Vorhalt Punkt 8.) nicht nachweisen. Bereits in ihrer Stellungnahme vom 16.9.2014 zum Vorlagebericht führte sie aus, die Belege für die Parkgebühren in Wien nicht aufbewahrt zu haben, da sie nicht gewusst habe, dass dies von Bedeutung sei. Da sie im Jahr 2012 an den Tankstellen meist bar bezahlt habe, habe sie diese Belege nicht aufbewahrt (Schreiben Punkt 8.a.)

13. Die Bf. hat nicht nur die laufende Führung eines Fahrtenbuches bzw. adäquate laufende Aufzeichnungen unterlassen, sondern behauptet im Schreiben vom 16.9.2014 darüber hinaus, dass die dem Finanzamt übermittelte Fahrtenaufstellung unrichtig gewesen sei, weil sie versehentlich jeweils nur eine Fahrt nach Wien anstatt die Hin- und Rückfahrt ausgewiesen habe. Nach dem Antwortschreiben vom 15.11.2016 an das BFG (Punkt 10.) sei der Ausweis der einfachen Fahrt auf einen Verlinkungsfehler im Excel zurückzuführen. In der Beilage (Anlage 3) übermittelte die Bf. nochmals diese Fahrtenaufstellung, in der die Fahrten Wien Büro nunmehr jeweils auf 750 km berichtigt wurden. Sie beantragte das Kilometergeld in Höhe von € 5.670 (13.500 km x 0,42). Nach Ansicht des BFG ist die Begründung der Bf., es habe sich um ein schlichtes Versehen und um einen Verlinkungsfehler gehandelt, in Anbetracht der nicht unbedeutenden Höhe der

bisher nicht geltend gemachten Fahrtaufwendungen von immerhin € 2.835 - bei einem Jahreseinkommen von brutto € 32.815,71 - nicht plausibel.

Nach Meinung des BFG musste mit den übermittelten divergierenden Fahrtenaufstellungen auch die Glaubhaftmachung der Fahrten mit dem eigenen Pkw nach Wien misslingen. Mangels Beibringung geeigneter Beweismittel blieb das Vorbringen der Bf. über den beruflichen Einsatz des eigenen Pkw allgemein gehalten und ging über die Ebene bloßer Behauptungen nicht hinaus.

14. In der Stellungnahme vom 16.9.2014 zum Vorlagebericht verwies die Bf. hinsichtlich der pauschal geltend gemachten Nächtigungskosten darauf, diese ohne Nachweis geltend machen zu können, da gesetzlich impliziert sei, dass der Person, bei der man nächtigt, ein Kostenersatz in Form eines Abendessens oder eines Kostenzuschusses bzw. eines Geschenkes erfolge, der die € 15 jedenfalls erreiche bzw. eigentlich höher sei. Die Bf. brachte aber nicht vor, dass ihr in den konkreten Übernachtungsfällen tatsächlich Kosten in irgendeiner Form entstanden seien.

IV. Rechtslage

1. Gemäß § 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum - wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist - der Kalendermonat.

2. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl I 2010/211) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Dem Arbeitnehmer steht gem. § 16 Abs. 1 Z 9 lit. c leg. cit. ein Pauschbetrag von 3.672 Euro (über 60 km) jährlich zu, wenn im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

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

Bei mehreren Dienstverhältnissen ist der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal in Abzug zu bringen.

3. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

4. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten

Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

5. Bei beruflich veranlassten Reisen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten in Form von pauschalen Tages- und Nächtigungsgeldern, dass Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Nächtigung überhaupt angefallen sind (vgl. VwGH 30.1.2003, 99/15/0085; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

V. Erwägungen

1. Fahrtkosten

1.1. Die Fahrtkosten zwischen dem Wohnort in C und den Arbeitsstätten an den Musikschulen waren mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

1.2. Die Fahrtstrecke vom Nächtigungsdomizil in Wien zur Arbeitsstätte im Büro der L GmbH in Wien war ebenfalls mit diesem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

1.3. Durch die Nächtigungen bei verschiedenen Bekannten in Wien begründete die Bf. keinen weiteren eigenen Hausstand, was von der Bf. im Übrigen auch nicht behauptet wurde (siehe Punkt II. 6.). Mangels Vorliegens einer anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung im Beschwerdejahr kam die Berücksichtigung von Familienheimfahrten - auch im Schätzungswege - nicht in Betracht (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 104/11).

1.4. Übt der Steuerpflichtige berufliche Tätigkeiten regelmäßig an zwei verschiedenen Orten aus und befindet sich an einem der beiden Orte der Familienwohnsitz, dann sind die Fahrten zwischen den beiden Orten keine Familienheimfahrten, die Beschränkung mit dem Pendlerpauschale greift nicht (vgl. auch *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 104/13).

1.5. Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führen wird. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; VwGH 28.3.2000, 97/14/0103).

Im gegenständlichen Beschwerdefall war die Bf. regelmäßig an zwei verschiedenen Orten beruflich tätig. Die Fahrten am Sonntag von der Wohnung in C nach Wien zum jeweiligen Unterkunftsgeber und die Heimfahrt von Wien zur Wohnung in C fallen nicht in die Diktion des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Aus diesem Grund stehen für diese Fahrten Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu. Die Bf. konnte weder dem Grunde noch der Höhe nach nachweisen, dass ihr im Zusammenhang mit den Fahrten von C nach Wien und retour Fahrtaufwendungen tatsächlich entstanden sind (Feststellungen Punkt II. 8.).

Im gegenständlichen Beschwerdefall konnte auch eine Schätzung in Höhe des Kilometergeldes nicht greifen, da die Bf. laufende verlässliche Aufzeichnungen über die beruflich und privat erfolgten Fahrten nicht geführt hat (Feststellungen Punkt II. 8.).

Die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Nächtigungskosten

Bei beruflich veranlassten Reisen nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten in Form von pauschalen Tages- bzw. Nächtigungsgeldern, dass Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Nächtigung überhaupt angefallen sind, die der Steuerpflichtige aus eigenem zu tragen hat (VwGH 30.1.2003, 99/15/0085; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125; vgl. VwGH 17.5.1989, 88/13/0091; VwGH 6.2. 1990, 89/14/0031, vgl. *Doralt*, EStG⁷, § 26 Tz 105).

Im gegenständlichen Beschwerdefall berief sich die Bf. in ihrer Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes, in dem der Bf. zu den Nächtigungskosten vorgehalten wurde, es seien ihr keine Kosten entstanden, weil sie private Nächtigungsmöglichkeit in Wien gehabt habe, lediglich darauf, dass pauschale Nächtigungskosten ohne Nachweis geltend gemacht werden könnten.

Die Bf. behauptet in weiterer Folge allerdings nicht, dass ihr dem Grunde nach durch die Nächtigung bei den Bekannten tatsächlich Aufwendungen in einer speziellen Form und Höhe entstanden seien.

Die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Der Beschwerde gegen die Kürzung der geltend gemachten

Werbungskosten betreffend Bücher und USB-Stick wurde vom Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung (BVE) stattgegeben. Die BVE bildet insofern einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses. Die Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte gelangen im Betrag von € 1.413,01 (Arbeitsmittel € 798,25 und Reisekosten Musikschule € 614,76) in Ansatz.

VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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. Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt (Punkte II. 6. bis 8. und Punkt III.).

Innsbruck, am 18. Jänner 2017