



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., K., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen, die insofern als Teil dieses Bescheidspruches gilt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Jahr 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Musikschullehrerin sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In ihrer Einkommensteuererklärung machte sie im Rahmen ihrer nichtselbständigen Arbeit unter anderem Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 7.020,13 geltend.

Die Veranlagung für 2010 erfolgte erklärungsgemäß.

Das vom Finanzamt durchgeführte nachträgliche Ermittlungsverfahren ergab, dass eine inhaltliche Rechtswidrigkeit hinsichtlich der berücksichtigten Absetzposten vorlag, wodurch der Einkommensteuerbescheid 2010 gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben und ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen wurde.

In dem neuen Sachbescheid gewährte das Finanzamt Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, nur mehr in Höhe von insgesamt € 5.389,56.

Die von der Bw. für das "Arbeitszimmer" geltend gemachte AfA in Höhe von € 461,32 kam mit der Begründung nicht zum Ansatz, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen würden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilden würden. Diese Voraussetzungen seien im Fall der Bw. nicht gegeben.

Bezüglich der von der Bw. geltend gemachten Reisekosten verwies das Finanzamt darauf, dass eine beruflich veranlasste Reise gemäß [§ 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988](#) unter anderem erst dann vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Die Kosten für "Schulausflüge-Eintrittskarten" wurden um einen Privatanteil in Höhe von 50 % gekürzt, dies mit der Begründung, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eine ausschließlich berufliche Nutzung nicht angenommen werden könne.

Die von der Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Spenden fanden als Sonderausgaben steuerliche Anerkennung.

Weiters wurden sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag mit € 113,00 anerkannt.

In der gegen den Bescheid vom 7. November 2011 fristgerecht eingebrochenen Berufung machte die Bw. folgende Ausführungen:

"...1/Ich beanspruche die Möglichkeit der Absetzung für mein Arbeitszimmer im häuslichen Umfeld, da es mir in keiner Weise von meinem Dienstgeber ermöglicht wird, in der Musikschule für eine Vorbereitung meines Unterrichts zu sorgen: kein Computer zur Verfügung – um Noten zu bearbeiten oder Schreibarbeit für Unterlagen zu erstellen, meine Noten- und Unterrichtsmaterialien finden in dem kleinen Unterrichtsraum keine Möglichkeit der Unterbringung – hiermit ist das Notenstudium nur zuhause möglich, Vorbereitung am Klavier um die Schüler überhaupt begleiten zu können, da der Raum in der Musikschule mir nur während der Unterrichtszeit zur Verfügung steht, die Möglichkeit auf meinen beiden Instrumenten zu üben, da ich sehr fortgeschrittene Schüler unterrichte, wo ich selber am Laufenden sein muss!

2/ Reisekosten und Tagesdiäten, da ist mir nur bekannt, dass die Fortbildung zum Doppelrohrblatttag am 24.4.2010 unter 25 km pro Richtung sind. Alle anderen Termine sind über den besagten 25 km und absolut nachweisbar!

3/ Materialien: Alle Materialien sind mit Rechnungen belegbar und keines davon zur privaten Nutzung gedacht sondern ausschließlich für den Unterricht – eine absolut korrekte Auflistung meinerseits, die keine Form von Dazudichten beinhaltet!

4/ Schülerausflüge: Alle von mir angegebenen Ausflüge sind mit den Schülern gemeinsam mit mir gewesen, ich war niemals ohne Schüler, kann durch die Musikschule wenn nötig auch schriftlich

bestätigt werden. Ich weiß Bescheid, dass ausschließlich Ausflüge mit Schülern gemeinsam abgesetzt werden können!..."

Das Finanzamt erließ am 20. Jänner 2012 eine Berufungsvorentscheidung gemäß [§ 276 BAO](#) und änderte den Bescheid vom 7. November 2011 insofern ab, als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, nunmehr in Höhe von € 6.062,11 und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von € 113,- anerkannt wurden.

Nicht berücksichtigt wurden jedoch Taggelder und die Aufwendungen für das Arbeitszimmer.

In der Bescheidbegründung wurde darauf verwiesen, dass Taggelder für Reisen im Bereich des Wohnortes nicht abzugsfähig seien. Die Taggelder für Wien (Diäten Wien – Hütteldorf), welche die Bw. für einen 10-tägigen Montessori-Diplomlehrgang geltend machte, seien auszuscheiden gewesen.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Bei Lehr- und Vortragstätigkeit präge die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend. Die Kosten für das Arbeitszimmer könnten daher steuerlich nicht anerkannt werden.

Die Bw. brachte mit der Bezeichnung "Berufung zum Bescheid der Einkommensteuer 2010 vom 20.1.2012" beim Finanzamt ein Schreiben ein, welches von diesem als Vorlageantrag gewertet und der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Die Einwendungen der Bw. richten sich nunmehr nur mehr gegen die Nichtanerkennung der Taggelder Wien- Hütteldorf und Klosterneuburg und gegen die Nichtanerkennung des Arbeitszimmers, dies mit folgender Begründung:

"...1/ Taggelder: Wien – Hütteldorf und mein Wohnort Klosterneuburg liegen so weit für mich auseinander, so dass mir die unmittelbare Umgebung meines Ausbildungsortes nicht bekannt ist. Ich bitte hiermit, dass mir Tagesdiäten zugebilligt werden.

2/ Arbeitszimmer: Ich beanspruche die Möglichkeit der Absetzbarkeit meines im häuslichen Umfeld befindenden Arbeitszimmers! Mir wird es tatsächlich vom Arbeitgeber nicht ermöglicht, die täglich notwendigen Vorbereitungen für den Unterricht in den Räumlichkeiten, die mir zum Unterricht zur Verfügung gestellt werden, zu leisten. Entweder wird der Raum von der Volksschule zuvor für den Vormittagsunterricht benutzt oder von anderen Kollegen genutzt, da wir uns die Räumlichkeiten während eines Arbeitstages teilen müssen und auch noch innerhalb desselben Arbeitstages von einem ins andere Unterrichtszimmer übersiedeln müssen! Die Schränke/Kästen, die für die Aufbewahrung meines Unterrichtsmaterials unerlässlich sind, werden mir nicht in der Schule zur Verfügung gestellt, da weder der Platz für das Material noch das Geld für diese vorhanden ist! Mein häusliches Arbeitszimmer wird von diesen Schränken/Kästen, in denen sich das Unterrichtsmaterial befindet, komplett ausgefüllt und ich nützte darüber hinaus dieses Zimmer für keine privaten Zwecke! Jeden Unterrichtstag bringe ich das Material, das ich am jeweiligen Tag benötige, in einem Koffer in die Schule, da ich durch meine Unterrichtstätigkeit (Blockflöte, Oboe und Musikalische Früherziehung) für drei Fächer besonders viel verschiedenes Material an jedem Tag benötige!..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw. ist Musiklehrerin an der Musikschule in X.. Ihr Wohnort ist in Kierling/Klosterneuburg. Die Bw. beantragt die Berücksichtigung von Aufwendungen eines sogenannten häuslichen Arbeitszimmers (Arbeitszimmer im Wohnungsverband) und Diäten für Reisen von Klosterneuburg nach Hütteldorf als Werbungskosten anzuerkennen.

Zum Arbeitszimmer:

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. 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.

Durch die Einführung der lit. d in [§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) erfuhr die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Arbeitszimmer über die nach wie vor geltenden Voraussetzungen der Notwendigkeit und ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 5 zu § 20) hinaus eine weitere Einschränkung dahingehend, dass die Berücksichtigung von Aufwendungen von im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmern nur dann gesetzlich zugelassen ist, wenn das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Die Abzugsfähigkeit ist sohin dann nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wenn die betriebliche/berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird.

Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, ist auch nach dem "typischen Berufsbild" der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beantworten. Die Beurteilung des Stellenwertes eines Arbeitszimmers für die Berufstätigkeit hat nach dem typischen Ablauf der Betätigung zu erfolgen (vgl. VwGH 24.10.2005, [2001/13/0272](#); 16.3.2005, [2000/14/0150](#); 24.4.2002, [98/13/0193](#)) und ist einkunftsquellenbezogen vorzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zahlreichen Erkenntnissen ausgeführt, dass der Mittelpunkt bei Lehrtätigkeiten und Vortragstätigkeiten - auch ungeachtet der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers - vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen

und Können erfolgt. Auch wenn für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie eine Zeit für die Beurteilung vorzulegender schriftlicher Arbeiten der Schüler erforderlich ist, so stellt die Ausübung dieser Tätigkeit - wie immer sie auch vorgenommen wird - nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an den Schüler, dar (vgl. VwGH 26.5.1999, [98/13/0138](#)). Ob Vorbereitungsarbeiten, E-Mail-Verkehr etc. im Arbeitszimmer vorzunehmen sind, ändert nicht den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 25.10.2006, [2004/15/0148](#); 19.4.2006, [2002/13/0202](#), m.w.N.), welcher jedenfalls außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt.

Der Werbungskostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer getätigten Ausgaben war daher nicht zulässig.

Zu den Diäten:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) 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 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Dem gegenüber dürfen gemäß [§ 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988](#) die 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören Mehraufwendungen für die Verpflegung in Gaststätten grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Einem Steuerpflichtigen ist es auch unbenommen, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch deren Verzehr die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen.

Die die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach [§ 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988](#) findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch, auch mit Unterbrechungen, länger an einem Ort auf, müssten ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend

bekannt sein, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist. Wird eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen, führt dies auch dann nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit allerdings eine Nächtigung erforderlich ist, ist, für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche, der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen (VwGH. 28.1.1997, 95/14/0156).

Im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof diese Ansicht, und verneinte die steuerliche Berücksichtigung von Taggeldern bei einem Vertreter, welchem auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit in einem lokal eingegrenzten Gebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise unterstellt werden muss, die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes zu kennen bzw. andernfalls einen Verpflegungsmehraufwand, allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln, abzufangen. In diesem Erkenntnis verweist der Verwaltungsgerichtshof auch ausdrücklich auf sein Erkenntnis vom 26.6.2002, 99/13/0001, in dem er die steuerliche Anerkennung von Reisen eines Steuerpflichtigen in ein lokal eingegrenztes, mehrere aneinander angrenzende politische Bezirke umfassendes Gebiet wegen der zu unterstellenden Kenntnis der dort zur Verfügung stehenden günstigen Verpflegungsmöglichkeiten generell verneinte.

Die Berufungswerberin besuchte in Wien-Hütteldorf eine Montesori-Ausbildung und machte für die Kurstage die Taggelder in Höhe von € 26,40, da ihr die unmittelbare Umgebung des Ausbildungsortes nicht bekannt war. Nächtigungen erfolgten nicht.

Der Wohnort der Bw. liegt in Kierling/Klosterneuburg (Bezirk Wien-Umgebung) und der Ort der Ausbildung befindet sich in Wien/Hütteldorf, somit angrenzende politische Bezirke.

Ergänzend wird festgehalten, dass bei Eingabe des Wohnortes in Kierling und Ausbildungsort - Hütteldorf laut Routenplaner (Google) die Route zwischen dem Wohnort in Kierling-Klosterneuburg und Ort der Ausbildung Wien-Hütteldorf 24,4 Km beträgt.

Bei diesem Sachverhalt können aber nach der zitierten bestehenden Rechtslage keine Taggelder als Werbungskosten anerkannt werden, weil der Berufungswerberin auf Grund ihrer Kenntnis der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten im angeführten Reisegebiet keine höheren Verpflegungsaufwendungen entstanden sind, als anderen Arbeitnehmern, die an den Orten im bereisten Gebiet arbeiten, ohne auf einer Reise zu sein, und auch außerhalb ihres Haushaltes

(an ihrem Arbeitsplatz oder in dessen Nähe) Mahlzeiten einnehmen müssen (vgl. dazu auch VwGH 26.6.2002, [99/13/0001](#), und VwGH 7.10.2003, [2000/15/0151](#))

Hinzu kommt, dass den den Erklärungen und der Berufungsschrift beiliegenden Aufstellungen zu entnehmen ist, dass die Kurse keine Nächtigung erforderlich machten. Die Berufungswerberin hat sich an dem Kursorten lediglich während des Kurstages aufgehalten und ist danach an ihren Wohnort zurückgekehrt. Auch dieser Umstand führt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu, dass hinsichtlich der Kurse keine Taggelder als Werbungskosten berücksichtigt werden können, weil es der Berufungswerberin unbenommen geblieben ist, einen allenfalls entstehenden Verpflegungsmehraufwand durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch die Mitnahme von Lebensmitteln abzufangen.

Die Berufung betreffend die Taggelder war daher nicht statzugeben.

Der angefochtene Bescheid des Finanzamtes entspricht daher der bestehenden Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 29. Juni 2012