

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die A., in der Beschwerdesache B, C, über die Beschwerde vom 21.10.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA D vom 03.09.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit der am **26.06.2013** bei der belangten Behörde eingelangten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) neben der Anerkennung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen für die Kinderbetreuung auch Werbungskosten. Für das streitgegenständliche Jahr machte sie dabei Aufwendungen in Höhe von € 410,36 für Arbeitsmittel [€ 172,89 für Handykosten abzüglich eines 20%-igen Privatanteils, sohin € 138,31; € 144,00 für Internetkosten abzüglich eines 50%-igen Privatanteils, sohin € 72,00; diverses Arbeitsmaterial im Ausmaß vom € 200,05 (darin enthalten: Kosten für eine Digitalkamera Marke CANON IXUS 115HS SILVER iHv € 99,00)], € 4.812,00 für Reisekosten (darin enthalten € 4.407,48 an Kilometergeld und € 404,80 an Verpflegungsmehraufwand) sowie € 412,46 für sonstige Werbungskosten (darin enthalten € 145,35 für die Bewirtung von Geschäftsfreunden), geltend.

Am **30.08.2013** legte die Bf. eine Aufstellung über die geltend gemachten Beträge und diverse Unterlagen, darunter Reisekostenabrechnungen 01/2012-12/2012, Reisekostenrechnungen 01/2012-12/2012, mehrere Rechnungen über Bewirtungen, T-Mobile-Rechnungen 01/2012-12/2012 sowie Rechnungsbenachrichtigungen der Fa. A1 Telekom Austria AG denselben Zeitraum betreffend vor. In Bezug auf die Reisekosten führt sie darin aus, dass 80% der Privatfahrten mit dem Firmenfahrzeug des Lebensgefährten oder dem Fahrrad absolviert werden würden.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom **03.09.2013** wurden neben den sog. Topfsonderausgaben auch die Kinderbetreuungskosten im begehrten Ausmaß zugesprochen. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel wurden insgesamt um einen Betrag von € 116,28 gekürzt; dieser Abzug setzt sich aus den Kosten für die Digitalkamera, sowie der Erhöhung des Privatanteils für die Handykosten von 20% auf 30% zusammen. Weiters wurden die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden mit der wesentlichen Begründung abgewiesen, als der werbewirksame Charakter nicht nachgewiesen worden sei. Die begehrten Kilometergelder wurden mangels Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs um einen Privatanteil von 20% gekürzt. Weiters wurden für Verpflegungsmehraufwand lediglich € 279,40 anerkannt. Insgesamt wurden der Bf. Werbungskosten im Ausmaß von € 4.366,57 (darin enthalten € 294,08 an Arbeitsmitteln, € 267,11 an sonstigen Werbungskosten und € 3.805,38 an Reisekosten) zugesprochen.

In der am **02.10.2013** bei der belangten Behörde eingelangten Eingabe, beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Berufungsfrist bis 20.10.2013 zu verlängern. Mit verfahrensleitender Verfügung der belangten Behörde vom **04.10.2013** wurde der Fristverlängerung im begehrten Umfang Folge gegeben.

Mit Schreiben vom **21.10.2013** erhob die Bf. gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und monierte darin insgesamt die Nichtanerkennung der Werbungskosten. Zur Erhöhung des Privatanteiles im Zusammenhang mit den Mobiltelefonkosten führt sie aus, dass die Kundenkontakte hauptsächlich per Telefon erfolgten; eine Betätigung als Versicherungskauffrau sei ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter nicht vorstellbar, daher sei eine, nicht bloß untergeordnete anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben. Die von der Bf. vorgenommene Schätzung einer 20%-igen Kürzung entspreche in etwa der Realität. In Hinblick auf die Internetkosten wird nunmehr der Abzug eines Privatanteiles von lediglich 40% begehrt, wie dies bei Computern üblich sei. Die Anschaffung der Digitalkamera sei aufgrund der Tätigkeit der Bf. als Versicherungskauffrau notwendig gewesen, diese werde zu 100% für diese Tätigkeit eingesetzt. Sie müsse beruflich Schadensfotos aufnehmen, ebenso seien bei Neuverträgen Risikofotos zu machen. Was die Kürzung der Kilometergelder anlangt, habe die Bf. in ihren Aufzeichnungen lediglich den Zweck jeder einzelnen Fahrt nicht extra angeführt, der aber als Versicherungskauffrau naturgemäß in Kundenbesuchen bestünde; eine 20%-ige

Kürzung sei daher nicht gerechtfertigt. Zu den Diäten führt die Bf. aus, dass sich nach Korrektur der Berechnung im Hinblick auf Fahrten nach Graz bzw. an Orte unter 25 km Entfernung nunmehr eine Gesamtstundenanzahl von 257 ergäbe und folglich in Summe € 565,40 an Taggeldern steuerlich zu berücksichtigen seien. Da hinsichtlich der Bewirtungsspesen die Namen der Kunden angeführt worden seien, seien auch diese Kosten zu 50% absetzbar. Zusammenfassend beantragte deshalb die Bf. Werbungskosten im Ausmaß von € 5.809,82 zu berücksichtigen. Gleichzeitig begehrte sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Die belangte Behörde legte die Berufung - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - am **12.11.2013** dem unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte, das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen, und verwies in einem auf den gleich gelagerten Vorlagebericht im Zusammenhang mit der Arbeitnehmerveranlagung 2011 die Bf. betreffend.

Mit Schreiben des Gerichtes an die belangte Behörde vom **16.05.2019** erging die Aufforderung bis 11.06.2019 mitzuteilen, aufgrund welcher konkreten Überlegungen die Kürzung der strittigen Kilometergelder um 20% bzw. die Erhöhung des Privatanteiles für die Handykosten auf 30% vorgenommen wurde, respektive wurde um nachvollziehbare Aufklärung des Kürzungs- bzw. Erhöhungsausmaßes ersucht. Weiters wurde die belangte Behörde einerseits um Stellungnahme zur von der Bf. begehrten Kürzung der Internetkosten um einen Privatanteil von 40% und andererseits zu den in der Berufung geltend gemachten Diäten ersucht. Hinsichtlich konkret bezeichneter Reisetätigkeiten erging weiters die Aufforderung die Gründe der Nichtanerkennung nachvollziehbar aufzuklären. Schließlich wurde die belangte Behörde ersucht Fragen im Zusammenhang mit Reisen nach Graz zu beantworten.

Weiters forderte das Gericht die Bf. am **16.05.2019** auf, bis 11.06.2019 den für das Streitjahr 2012 in Geltung gestandenen Dienstvertrag samt Zusatzvereinbarungen und den gültigen Kollektivvertrag ergänzt durch Betriebsvereinbarungen bekannt zu geben. Im Zusammenhang mit den Bewirtungskosten wurde die Bf. aufgefordert, die eingeladenen Personen (samt Bezeichnung der konkreten Eigenschaft, in der diese an den Bewirtungen teilnahmen) namhaft zu machen. Weiters erging die Aufforderung nachzuweisen, dass die Bewirtung der Werbung gedient und die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat. Im Besonderen wurde die Bf. aufgefordert auszuführen und unter Beweis zu stellen, mit welchen konkreten Geschäftsabschlüssen die jeweiligen Einladungen im Zusammenhang standen, respektive welche konkreten Rechtsgeschäfte zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen bzw. welche Rechtsgeschäfte im Zuge der Einladung konkret angebahnt wurden. Im Hinblick auf die begehrten Kilometergelder wurde die Bf. ersucht, zwecks Prüfung der Plausibilität ihrer Angaben, für die Monate Juni und Dezember 2012 konkrete Fragen, insbesondere zum verwendeten Computerprogramm samt nachträglicher Änderungsmöglichkeiten der Eintragungen, zum jeweiligen Reiseweg sowie Reisezweck, den

Grund- und Uraufzeichnungen und dem Dienstwagen ihres Lebensgefährten zu beantworten, sowie ihre Angaben unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. In Bezug auf die Digitalkamera wurde die Bf. aufgefordert, Unterlagen vorzulegen, aus denen die eindeutige, nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung dieser Aufwendung hervorgeht. Zum Privatanteil von 20% die Handyskosten betreffend, erging das Ersuchen, geeignete Unterlagen vorzulegen, aus denen der Zweck und die Kosten der einzelnen beruflich bedingten Telefonate hervorgeht; sofern derartige Beweismittel nicht vorliegen sollten, wurde die Bf. eventualiter gebeten, die konkreten Umstände darzulegen, die den begehrten Privatanteil glaubhaft erscheinen lassen. Auch im Zusammenhang mit dem 40%-igen Privatanteil für die Internetkosten wurde die Bf. aufgefordert, Aufzeichnungen vorzulegen, aus denen sich die private bzw. berufliche Nutzung ergibt. Alternativ wurde sie ersucht, die berufliche Nutzung konkret darzulegen, sowie die Anzahl jener Personen bekannt zu geben, die im strittigen Zeitraum im Haushalt lebten und den Computer mitbenutzten. Schlussendlich erging die Aufforderung, die in der Berufung begehrten Tagesgelder nachvollziehbar (unter konkreter Anführung der jeweiligen Reisen) aufzuklären.

Am **03.06.2019** führte die belangte Behörde zum Vorhalt des Gerichtes aus, dass die von der Bf. beigebrachten Aufzeichnungen über die Fahrtkosten die seitens der Lehre und Judikatur gestellten Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch deshalb nicht erfüllten, da der Zweck der als beruflich gekennzeichneten Fahrten, Namen und Adressen der jeweiligen Kunden nicht bekannt gegeben worden seien und die konkreten Fahrtrouten mit Zwischenzielen sowie der Kilometerstand am Ende jeder beruflichen Fahrt fehlten. Es seien für berufliche Fahrten nach Leoben die Gesamtkilometer vom Wohnort bis zum Zielort und retour erfasst, dies obwohl der Dienstort der Bf. ebenso in Leoben gelegen sei; hier wäre nur die Differenz zu erfassen gewesen, da die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Dienstort durch den Verkehrsabsatzbetrag bzw. das Pendlerpauschale abgegolten sei. Auch seien für behauptete Kundenbesuche in Leoben wesentlich mehr Kilometer erfasst worden, als für Fahrten zwischen dem Wohn- und dem Dienstort; dies sei weder nachvollzieh- noch überprüfbar. Schließlich werde das Ausmaß der Privatfahrten von lediglich 1.428 km angezweifelt, da eine derart geringfügige private Nutzung des KfZ außerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung liege und deshalb eine umso höhere Beweispflicht nach sich ziehe. Schließlich erscheine es unglaublich, dass der Großteil der Privatfahrten mit dem Dienstwagen des Lebensgefährten durchgeführt worden seien; es widerspräche der Erfahrung des täglichen Lebens, dass zuerst berufliche Fahrten mit dem eigenen PKW durchgeführt werden, in weiterer Folge das KfZ zu Hause abgestellt und danach mit dem Firmenfahrzeug des Lebensgefährten private Fahrten durchgeführt werden würden; auch seien Privatfahrten überwiegend an Sonntagen aufgezeichnet, unter der Woche seien diese sehr selten gewesen. Ein derart geringfügiges Ausmaß an Privatfahrten stehe außerhalb der Lebenserfahrung für eine Familie mit Kleinkind (Arztfahrten, Besorgungsfahrten, Besuchsfahrten usw.) und berufstätigem Ehemann. Mangels Vorlage eines ordnungsgemäß

geführten Fahrtenbuches sei die belangte Behörde zur Schätzung berechtigt gewesen. Die beantragten Reisekosten seien um einen Anteil von 20% für Privatkilometer gekürzt worden, als Berechnungsgrundlage sei das Verhältnis der beruflichen Kilometer zu den Privatkilometern herangezogen worden. Durch diese Kürzung seien die Privatkilometer auf 2.784 erhöht worden, was nach Ansicht der belangten Behörde eher der Lebenswirklichkeit entspreche; damit werde auch der unrichtigen Erfassung von beruflichen Fahrten Rechnung getragen. Hinsichtlich der Handykosten habe die Bf. den Umfang der beruflichen Verwendung nicht dargelegt; unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien und die Judikatur sei folglich der Privatanteil im Schätzungswege ermittelt und mit 30% festgelegt worden. Der Privatanteil von 40% in Hinblick auf die Internetkosten resultiere aus Rz 226 der Lohnsteuerrichtlinien; im Übrigen habe die Bf. in ihrem verfahrenseinleitenden Antrag den Privatanteil selbst noch mit 50% angegeben, dieser sei von der belangten Behörde auf 40% korrigiert worden. Was die Tagesdiäten anlangt, so habe die Bf. für - von der belangte Behörde konkret bezeichnete - Reisen von weniger als 25 km bzw. solche in Einsatzgebiete, in denen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bestünde, Aufwendungen geltend gemacht. Schließlich werde auf die Judikatur des VwGH hingewiesen, wonach Tagesgelder nur dann steuerlich zu berücksichtigen seien, soweit eine Nächtigung erforderlich sei. Die in der Berufung begehrten erhöhten Tagesgeldern könnten schlussendlich nicht nachvollzogen werden.

Der mit der belangten Behörde geführte Schriftwechsel wurde der Bf. mit gerichtlichem Schreiben vom **05.06.2019** zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt.

Der Bf. wurde vom Gericht eine Fristverlängerung bis 17.06.2019 zur Beantwortung des Vorhaltes gewährt; mit Schreiben vom **07.06.2019** legte sie den Dienstvertrag inkl. Provisionsvereinbarung samt Kollektivvertrag ihr Arbeitsverhältnis betreffend, die Vereinbarung über die Nutzung eines Dienstwagens sowie KM-Abrechnungen ihren Lebensgefährten betreffend, sowie Originalbelege im Zusammenhang mit den Bewirtungskosten vor. Was die bewirteten Personen anlangt, gab sie Vor- und Zunamen samt den Wohnorten (jedoch ohne konkrete Adressen) bekannt; zur Frage der angebahnten bzw. abgeschlossenen Rechtsgeschäfte führte sie aus, dass etwa Angebote zu KfZ-, Unfall-, Krankenversicherungen uä gelegt, Vertragsaktualisierungen besprochen bzw. Kunden angeworben worden seien. Unterlagen dazu wurden nicht vorgelegt. Weiters habe sie die Reisekostenabrechnungen mit einem Computerprogramm ihres Dienstgebers erstellt; nachträgliche Änderungen seien unter gewissen Voraussetzungen kurzfristig möglich gewesen, genaueres sei ihr dazu aber nicht mehr bekannt. Sie könne der Aufforderung den jeweiligen Reiseweg sowie Reisezweck jeder Dienstreise konkret darzulegen nicht mehr nachkommen, da sie die damals geschlossenen Verträge, Fahrten, Schadensmeldungen etc. nicht mehr im Detail nachvollziehen könne; viele dieser Verträge gehörten nicht mehr dem Rechtsbestand an, auch sei das Reisekostenprogramm ihres Dienstgebers in der Zwischenzeit umgestellt worden. Ihre Reisekostenaufzeichnungen habe sie ungefähr wöchentlich gemacht; Grund- bzw. Uraufzeichnungen könne sie ebenfalls nicht mehr vorlegen, da sie die zur

Nachvollziehung der Fahrten geführten händischen Kalender infolge eines Büroumbaues ausgemustert und entsorgt habe. Das Gleiche gelte für KfZ-Prüfgutachten; Tankbelege habe sie nie aufbewahrt; zur Führung von Tätigkeitsberichten sei sie schließlich arbeitsrechtlich nicht verpflichtet gewesen. Die Digitalkamera habe sie gekauft, um vor Ort Schadens- oder Objektfotos anzufertigen; diese Kamera sei in ihrer Arbeitstasche aufbewahrt worden und sei ein fixer Bestandteil der Arbeitsausrüstung gewesen; sie habe daneben auch über eine private Digitalkamera verfügt. Unterlagen dazu wurden ebenfalls nicht vorgelegt. Im Hinblick auf die Telefonkosten könne sie keine Einzelgesprächsnachweise vorlegen; mit dem Handy seien jedoch hauptsächlich dienstliche Gespräche geführt worden, private Telefonate seien aufgrund bestehender Firmen- bzw. Familienkonditionen kostenlos erfolgt. Im strittigen Zeitraum habe sie gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten und ihrer einjährigen Tochter im Haushalt gelebt. Ihr Lebensgefährte habe einen Firmen-PC samt Internetzugang gehabt, sodass er keinerlei Bedarf hatte, auf ihrem PC zu arbeiten. Der PC bzw. der Internetzugang seien erforderlich gewesen, um während der Karenzzeit Zugriff auf Firmenmails zu haben, bzw. um den Kontakt mit Kunden aufrecht zu erhalten. Schließlich seien diese Arbeitsmittel auch zum Versenden von Schadensfotos oä erforderlich gewesen. Auch zu den Tagesgeldern könne sie aus denselben Gründen, wie zu den begehrten Kilometergeldern, nur bedingt Auskunft geben. Grundsätzlich habe sie Tagesgelder jedoch nur bei weiten Fahrten verrechnet, bei denen sie lange unterwegs war und sich zwischendurch Verpflegung besorgt habe. Für konkrete Angaben müsste sie Akteneinsicht beantragen, da die detaillierten Aufzeichnungen bei der belangten Behörde aufliegen müssten. Ein Antrag auf Akteneinsicht wurde nicht gestellt.

Das Gericht übermittelte der belangten Behörde den mit der Bf. geführten Schriftwechsel am **12.06.2019** zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs.

Mit weiterem Schreiben vom **13.06.2019** nahm die Bf. zum Vorbringen der belangten Behörde vom 03.06.2019 Stellung. Hinsichtlich der monierten Privatfahrten werde festgehalten, dass es wirtschaftlich sinnvoller sei, mit dem Firmenwagen zu fahren, dies koste einfach nichts, im Gegensatz zu Privatfahrten mit ihrem PKW. Auch verfüge der Wohnort über ausreichende Infrastruktur (Lebensmittelmärkte, Ärzte, etc.), die sie zu Fuß oder mit dem Fahrrad erreichen könne. Was das Vorbringen der belangten Behörde im Zusammenhang mit den Fahrten nach Leoben anlange, so habe sie nur jene Fahrten als Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Dienstort aufgezeichnet, wenn dies auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach; da sie über viele Kunden in Leoben verfüge, habe sie diese aufgesucht; sie sei aber nicht jedes Mal auch ins Büro gefahren. Für Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Dienstort habe sie - aufgrund der örtlichen Lage des Dienstortes - die Bundesstraße benützt, da dies sinnvoller und schneller sei; die diesbezügliche Distanz beliefe sich auf 24 km. Wenn sie jedoch Kunden in Leoben besuchte, sei sie oft unter Zeitdruck gestanden und habe deshalb die Autobahn benützt. Diese Route sei zwar unter dem Blickwinkel der Entfernung weiter, manche Ziele seien dadurch aber schneller erreichbar gewesen. Was das Handy

betreffe, so telefoniere sie beruflich viel mit Festnetznummern, privat werde jedoch hauptsächlich ins gleiche Netz kostenlos telefoniert. Hinsichtlich der Diäten, sei es ihr neu, dass diese nur bei Übernachtungen verrechnet werden dürften; da das Reiseprogramm ihres Dienstgebers Tagesgelder automatisch bei Erreichen einer gewissen Reisedauer eingepreist habe, und diese - sofern man sie nicht verrechnet wissen wollte - händisch zu entfernen waren, könne sie nicht garantieren, dass sie immer alle Reisen, die zwar eine längere Dauer aber keine ausreichende Entfernung aufwiesen, berichtet habe. Das sei aber jedenfalls nur ein Versehen und keine Absicht gewesen.

Der belangten Behörde wurde das Schreiben der Bf. vom 13.06.2019 unter Einräumung einer Äußerungsmöglichkeit übermittelt. Am **17.06.2019** teilte die belangte Behörde mit, von ihrem Stellungnahmerecht keinen Gebrauch zu machen.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom **18.06.2019** wurde die Auflösung des Vollmachtsverhältnisses in der gegenständlichen Beschwerdesache angezeigt. Mit weiterem Schreiben der Bf. vom **27.06.2019** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Sachverhalt

Die in C wohnhafte Bf. war in der Zeit vom 01.01.2012 bis 31.12.2012 bei der E Versicherung AG am Standort 8700 Leoben, Adresse, als Angestellte im Außendienst nichtselbständig erwerbstätig. Zu ihren Dienstpflichten gehörte einerseits die Anwerbung von Kunden für Versicherungs- und Finanzprodukte, sowie andererseits die laufende Kundenbetreuung bzw. umfassende Kundenberatung über Versicherungsangebote; weiters war die Bf. verpflichtet, alles zu unternehmen, die Geschäftsbeziehungen zu angeworbenen bzw. zugewiesenen Kunden langfristig zu erhalten. Für ihre Tätigkeit gebührte der Bf.

im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein Fixgehalt, sowie für von ihr vermittelte Versicherungen eine Abschlussprovision; für die Kundenpflege und -betreuung erhielt die Bf. des weiteren eine Betreuungsprovision. Kosten für Reisetätigkeiten wurden der Bf. vereinbarungsgemäß nicht ersetzt.

Die Bf. lebte im Jahr 2012 mit F, den sie 2018 ehelichte, in einem gemeinsamen Haushalt. Am 00.00. brachte sie die gemeinsame Tochter G zur Welt.

Die Marktgemeinde C verfügte im Jahr 2012 über nachfolgende, für den gegenständlichen Beschwerdefall wesentliche Infrastruktur: Billa-Markt, Unimarkt, Schlecker, Lagerhaus, Bankinstitut, Postfiliale, praktischer Arzt, Zahnarzt. In unmittelbarer Nähe zum Dienstort der Bf. befand sich eine Filiale der Fa. Hofer KG.

F war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum als Sachverständiger der Fa. H Versicherungsservice GmbH tätig; ihm wurde dafür von seinem Dienstgeber ein Fahrzeug der

Marke VW Passat Variant 1,6 TDI, mit dem behödl. Kennzeichen abcd zur Verfügung gestellt. Vereinbarungsgemäß war F berechtigt, mit diesem KfZ außer Dienstfahrten auch private Fahrten im In- und Ausland zu unternehmen, sowie den Dienstwagen auch seinem im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten und seinen Kindern zu überlassen. Die vorgenannte Gesellschaft übernahm im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem normalen Betrieb des Dienstwagens folgende Kosten: Leasingraten, Treibstoff und andere Betriebsmittel, Steuern, Versicherungsprämien, Autobahnvignette für Österreich, Mitgliedsbeitrag beim ÖAMTC, Reinigung durch die Waschanlage, Service, Reifen inkl. Montage und Lagerung, Ersatz von verbrauchten oder schadhafte Verschleißteilen (zB Wischerblätter) und Reparaturen. Im Jahr 2012 wurde dieser PKW auch von der Bf. für Privatfahrten genutzt; insgesamt wurden mit dem VW Passat mehr als 53.000 km, an Privatkilometern mehr als 20.000, zurückgelegt.

Die Bf. nutzte im Streitjahr 2012 auch ihren PKW der Marke Toyota Corolla mit dem behödl. Kennzeichen efgh sowohl für private als auch berufliche Fahrten. Die Jahresfahrleistung betrug insgesamt 13.578 km, wovon 1.428 km auf Privatfahrten entfielen. Sie zeichnete ungefähr einmal wöchentlich unter Zuhilfenahme eines vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Computerprogrammes die Fahrten unter Angabe des Datums, des Kilometerstandes am Beginn jeder Fahrt, der Fahrtstrecke in Kilometern, der Abfahrts- und Ankunftszeiten, sowie unter namentlicher Nennung des Ausgangs- und Zielortes, teilweise auch von Straßenbezeichnungen (hingegen ohne Hausnummern) auf; weiters waren ihre Aufzeichnungen unterteilt in beruflich, privat und zwischen dem Wohn- und Dienstort gefahrene Kilometer. Hingegen wurden weder konkrete Reisewege, noch der Zweck jeder einzelnen Fahrt in die Aufzeichnungen aufgenommen; es finden sich in den vorgelegten Reiseabrechnungen nur vereinzelt Eintragungen zum Jahresende hin mit dem Vermerk "Kalender". Nachträgliche Änderungen der automationsunterstützt erfassten Eingaben der Bf. waren technisch nicht ausgeschlossen.

Es kann nicht festgestellt werden, ob die Bf. am 31.01., 16.03., 02.07., 20.09., 20.09. und 23.11.2012 auch den Dienstort aufgesucht hat. Für Fahrten zwischen der Wohnung und der Dienststelle wurden von der Bf. regelmäßig 24 km für die einfache, bzw. 48 km für die Hin- und Rückfahrt in ihren Aufzeichnungen angesetzt. Bei Kundenbesuchen in Leoben, die sie vom Wohnort aus antrat, wurden jedoch regelmäßig mehr als 24 km für die einfache Fahrt (bzw. 48 km) ausgewiesen (zB 16.03.2012: 66 km; 14.06.2012: 60 km; 02.07.2012: 56 km; 20.09.2012: 54 km).

Im Zuge jener Reisetätigkeiten, für die die Bf. Verpflegungsmehraufwand begehrt, nächtigte sie nie auswärts, sondern kehrte nach jeder Reisen wieder an ihren Wohnort zurück.

Im Zusammenhang mit den geltend gemachten Bewirtungsspesen kann nicht festgestellt werden, ob anlässlich der behaupteten Einladungen von der Bf. jeweils eine Leistungsinformation über Versicherungs- und/oder Finanzprodukte geboten und die Bewirtungen überwiegend durch ihre Tätigkeit als Außendienstmitarbeiterin veranlasst waren. Weiters kann mangels Aufzeichnungen die Zahl und Dauer der beruflichen Gespräche mit dem Handy bzw. die Häufigkeit und Dauer der Nutzung des Internets für berufliche Zwecke nicht festgestellt werden. Die Bf. hat im Jahr 2011 im Zuge ihrer ArbeitnehmerInnenveranlagung einen Privatanteil von 30% von den Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Mobiltelefon in Abzug gebracht. Schließlich kann nicht festgestellt werden, ob die strittige Digitalkamera ausschließlich oder so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wurde.

Die Bf. brachte im Jahr 2012 für den Kauf diverser sonstiger Arbeitsmaterialien, für die Betriebsratsumlage und für sonstige Werbungsmaßnahmen insgesamt € 368,16 auf. Weiters leistete sie an Prämien für Unfall-, Kranken- und Lebensversicherungen insgesamt den Betrag von € 2.080,80.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich einerseits aus den Veranlagungsakten 2011 und 2012. Andererseits beruhen die getroffenen Feststellungen auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen in Bezug auf die Dienstpflichten samt Besoldung der Bf. basieren auf dem Dienstvertrag vom 03.05.2004 samt den Provisionsbestimmungen (Ausgabe 09/04). Dass die Bf. mit F in einer Lebensgemeinschaft im gemeinsamen Haushalt lebte ergibt sich aus den - von der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen - Angaben der Bf. selbst, sowie aus einer Einschau des erkennenden Gerichtes in das Zentrale Melderegister. Die Geburt der Tochter G ergibt sich aus deren Familienbeihilfeakt.

Die festgestellte Infrastruktur am Wohnort der Bf. bzw. am Dienstort basieren ebenfalls auf den glaubwürdigen - von der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen - Angaben der Bf..

Die berufliche Tätigkeit des Lebensgefährten der Bf. ergibt sich aus der Vereinbarung über die Nutzung eines Dienstwagens, abgeschlossen zwischen der Fa. H Versicherungsservice GmbH und F vom 19.03.2010; ebenso die Feststellungen zum Dienstfahrzeug selbst und zum Mitbenützungsrecht der Bf. Die mit dem Dienstfahrzeug zurückgelegten Kilometer beruhen auf den vorgelegten KM-Abrechnungen, die von der belangten Behörde nicht in Frage gestellt wurden. Darüberhinaus bestand kein Anlass für das Gericht die vorgelegten Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Dass die Bf. selbst den weiteren in den Feststellungen bezeichneten PKW privat und beruflich nutzte, ergibt sich aus den vorgelegten Reisekostenabrechnungen; ebenso der Inhalt der aufgezeichneten Angaben über die einzelnen Fahrten. Dass die Aufzeichnungen mittels eines Computerprogrammes erstellt wurden, ist zwischen den Parteien unstrittig; dass nachträgliche Änderungen technisch nicht ausgeschlossen werden können, gesteht die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 07.06.2019 zu. Weiters ist die Gesamtfahrleistung des PKW der Bf. unstrittig. Strittig ist hingegen der Umfang der Privatfahrten, der von der Bf. mit 1.428 km angegeben, von der belangten Behörde nach ihren Ausführungen in der Stellungnahme vom 03.06.2019 jedoch nach oben auf 2.784 km korrigiert wurde. Nach deren Ansicht widerspräche ein derart geringfügiges Ausmaß von Privatfahrten der allgemeinen Lebenserfahrung für eine Familie mit Kleinkind; auch widerspräche es der Erfahrung des täglichen Lebens, dass zuerst berufliche Fahrten mit dem eigenen PKW durchgeführt, in weiterer Folge das KfZ zu Hause abgestellt und danach mit dem Firmenfahrzeug des Lebensgefährten private Fahrten unternommen werden würden. Dem setzte die Bf. entgegen, dass die Inanspruchnahme des Dienstwagens für Privatfahrten deshalb erfolgt sei, da dieser kostenlos zur Verfügung stand. Hiezu hat das Gericht erwogen: Eingangs ist festzuhalten, dass die belangte Behörde bei ihren Berechnungen in der Stellungnahme vom 03.06.2019 offensichtlich einem Irrtum unterliegt: Ausgehend von einer verzeichneten Gesamtkm-Leistung für berufliche Fahrten von 10.494 km beträgt ein 20%-iger Abzug 2.098,8 km, und nicht, wie ausgeführt 1.687 km; somit wären die privaten KM rein rechnerisch um diesen Betrag und sohin auf 3.526,80 zu erhöhen. Diese offenkundige Unrichtigkeit ist aber insofern bedeutungslos, als dem angefochtenen Bescheid ohnedies die hier dargestellten richtigen Berechnungen zugrundegelegt wurden. Dies vorweggeschickt ist sohin der belangten Behörde zwar grundsätzlich beizupflichten, dass Privatfahrten im festgestellten Ausmaß als äußerst gering einzustufen sind. Wenn man sich in diesem Zusammenhang jedoch vor Augen führt, dass mit dem Dienstwagen des Lebensgefährten im streitgegenständlichen Zeitraum mehr als 20.000 km privat gefahren wurden, so relativiert sich dieser Einwand: Zwar ist es dem erkennenden Gericht nicht möglich festzustellen, welcher Anteil dieser gefahrenen Privatkilometer der Bf. zuzurechnen ist, selbst wenn man ihr aber nur zB einen 10%-igen Anteil zugestehen möchte, wären die von der belangten Behörde als "eher der Lebenswirklichkeit" entsprechenden 2.784 (richtig: 3.526,80) gefahrenen Privatkilometer durch die Bf. - wenn auch mit zwei verschiedenen PKWs - erreicht. Im Übrigen geht das erkennende Gericht davon aus, dass die Bf. weitaus mehr Privatfahrten mit dem Dienstwagen unternommen hat: Es gibt keinen für das Gericht erkennbaren Grund, weshalb sich die Bf. des eigenen - kostenpflichtigen - PKWs für Privatfahrten hätte bedienen sollen, wenn doch ein weiteres KfZ zur Verfügung gestanden ist, dessen Nutzung nahezu kostenfrei war. Festgestelltmaßen wurden die - gerade für Jungfamilien doch ins Gewicht fallenden Kosten - wie Sprit und Service durch den Dienstgeber des Lebensgefährten getragen. Dass die Bf. für Privatfahrten auf den Dienstwagen umgestiegen ist, resultiert für das erkennende Gericht auch aus der hohen Privatkilometerleistung dieses PKWs. Schließlich ist zu berücksichtigen,

dass es sich beim Dienstwagen - im Gegensatz zum Auto der Bf. - um einen Kombi handelt, sohin um ein Fahrzeug mit großem Ladevolumen. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass man zB für größere Einkaufsfahrten oder Reisen mit der Familie jenes KfZ wählt, das den größeren Koffer- bzw. Stauraum hat. Schlussendlich kann das Gericht auch das Vorbringen der Bf. durchaus nachvollziehen, dass aufgrund der gegebenen Einkaufsmöglichkeiten am Wohn- und Dienstort, sowie der ärztlichen Versorgung am Wohnort Besorgungen zu Fuß oder per Fahrrad erledigt wurden.

Die Negativfeststellung in Bezug auf Fahrten zum Dienstort basieren auf den - von der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen - Angaben der Bf..

Dass die Bf. nach jeder Dienstreise wieder an ihren Wohnort zurückkehrte und nicht auswärts nächtigte resultiert aus den vorgelegten Reisekostenabrechnungen bzw.

Reisekostenrechnungen: Bei keiner der Reisen, für die ein Verpflegungsmehraufwand begehrt wird, wird eine Übernachtung verzeichnet. Im Übrigen hat die Bf. während des gesamten Verfahrens nicht behauptet, dass Nächtigungen iZm den Reisetätigkeiten erforderlich gewesen wären. Im Gegenteil: Sie führt selbst in ihrer Stellungnahme vom 13.06.2019 aus, dass es ihr "ehrlich gesagt neu" sei, dass Diäten nur bei Übernachtungen verrechnet werden dürfen; ihr Wissenstand sei, dass diese ab einer gewissen Reisedauer und Entfernung gebühren würden. Diese Angaben der Bf. sprechen nach Ansicht des Gerichtes ebenso dafür, dass Nächtigungen iZm Reisetätigkeiten unterblieben sind.

Jene Feststellungen zu den Bewirtungsspesen resultieren aus dem Vorbringen der Bf.: Sie hat - trotz eindeutiger Aufforderung durch das Gericht - keinerlei Nachweise zu Leistungsinformationen erbracht, bzw. auch nur ansatzweise nachgewiesen, dass die Bewirtungen überwiegend durch ihre Außendiensttätigkeit veranlasst gewesen wären. Aus den vorgelegten Belegen geht insbesondere nicht hervor, welche konkreten Sach- bzw. Personenversicherungen thematisiert wurden; die dortigen Angaben sind äußerst allgemein gehalten (zB: "Anbot" oder "Abschluß"). Schließlich waren die Angaben der Bf. in diesem Zusammenhang teilweise widersprüchlich, sodass die Beweiswürdigung zu ihren Lasten ausfiel: So findet sich etwa auf dem vorgelegten Bewirtungsbeleg der Pizzeria I vom 22.11.2012 der handschriftliche Vermerk: "J, Abschluß"; in ihrer Stellungnahme vom 07.06.2019 führt die Bf. hingegen aus, dass Thema im Zuge der Bewirtung ein "Anbot Wohngebäude" gewesen und erst in der Folge der Vertragsabschluß erfolgt sei. Weiters findet sich auf dem im Akt erliegenden Beleg des Restaurants K vom 06.01.2012 der Hinweis "L, Vertragsabschlußfeier"; in der Stellungnahme wird dazu lediglich ausgeführt, dass es in den letzten Monaten "div. Vertragsabschlüsse gegeben habe"; ob diese im Zuge der Bewirtung "gefeiert" wurden, lässt die Bf. hingegen offen. Schließlich legte die Bf. teilweise Belege vor, aus denen nicht einmal die offenbar aufgesuchten Gastronomiebetriebe hervorgehen.

Hinsichtlich der strittigen Digitalkamera behauptet die Bf. zwar, dass diese zu 100% für ihre Tätigkeit als Versicherungskauffrau eingesetzt worden sei und sie für den privaten Bereich über eine weitere Kamera verfüge. Beweismittel, die eine objektive Nachprüfung der ausschließlichen beruflichen Nutzung ermöglicht hätten, wurden - trotz konkreter Aufforderung durch das Gericht - nicht vorgelegt.

Weder das Ausmaß der beruflichen Nutzung des Internets noch jenes des Mobiltelefons wurden von der Bf. nachgewiesen bzw. bescheinigt. In Bezug auf die Handykosten führt sie selbst aus, dass sie den Privatanteil mit 20% schätze, da sie hauptsächlich dienstliche Gespräche ins Festnetz führe, private hingegen aufgrund von Sonderkonditionen kostenfrei wären. Der Abzug eines Privatanteils von 40% für Internetkosten sei weiters "üblich".

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht ist sohin für die gegenständliche Beschwerde sachlich zuständig.

Der Bf. wurde von der belangten Behörde im Sinne des § 245 Abs. 3 BAO die Beschwerdefrist bis 20.10.2013 verlängert; festgestelltermaßen langte das mit 21.10.2013 datierte Rechtsmittel gemäß Eingangsstempel der belangten Behörde dort am 21.10.2013 ein. Nachdem es sich beim 20.10.2013 um einen Sonntag handelte, war die mit 21.10.2013 eingebrachte Beschwerde gemäß § 108 Abs. 3 BAO rechtzeitig.

Zwischen den Parteien ist strittig, ob die Kürzung der begehrten Kilometer- bzw. Tagesgelder, der Kosten für Arbeitsmittel, sowie die Versagung der Bewirtungskosten durch die belangte Behörde rechtens war.

1.) Werbungskosten

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

a) Kilometergeld

Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten dar, sie sind bereits nach den allgemeinen Werbungskosten abziehbar, somit auch ohne das Vorliegen einer Reise

iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (vgl. dazu etwa VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Verwendet der Steuerpflichtige einen privaten PKW, so kann er Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen, wenn er keinen Kostenersatz nach § 26 Z 4 EStG erhält (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG-Kommentar, § 16 Tz 220). Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind an sich in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei bei KfZ-Kosten eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in aller Regel zu einem zutreffenden Ergebnis führt (BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012). Der Nachweis der Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern hat grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (so etwa VwGH 28.02.1964, 2176/63; BFG 05.04.2017, RV/5100479/2013 uvm). Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (*Doralt*, aaO, § 16 Tz 220); es müssen jedenfalls folgende Daten festgehalten werden (BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012):

- Datum der Fahrt;
- Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern;
- Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer;
- Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt;
- Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann;
- Zweck jeder einzelnen Fahrt. Wenn im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht werden, so ist der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa "Kundenbesuche", ist als Zweckangabe jedenfalls zu vage.

Ein mit Hilfe eines Computerprogrammes elektronisch geführtes Fahrtenbuch genügt den Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind (BFG 05.04.2017, RV/5100479/2013).

Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich ist, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sind (BFG 15.02.2017, RV/1100936/2015).

Wendet man nunmehr diese gesetzlichen und judikativen Vorgaben auf den gegenständlichen Fall an, so zeigt sich, dass die von der Bf. vorgelegten Reisekostenabrechnungen und Reisekostenrechnungen den Anforderungen an ein

ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nicht erfüllen: Nicht nur, dass nachträgliche Änderungen technisch nicht ausgeschlossen werden können, fehlen darin insbesondere Angaben zum konkreten Reiseweg und zum konkreten Zweck jeder einzelnen Fahrt. Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang in ihrer Berufung ausführt, dass sie Grund- bzw. Uraufzeichnungen weggeworfen habe, so ist zu entgegnen, dass sie - in Kenntnis des laufenden Beschwerdeverfahrens - verpflichtet gewesen wäre, diese Unterlagen aufzubewahren. Andere Beweismittel, aus denen die beruflich gefahrenen Kilometer ebenso verlässlich beurteilt werden können, wie mit einem Fahrtenbuch, hat die Bf. nicht vorgelegt.

Fehlen Nachweise der Höhe nach, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.1983, 82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so etwa VwGH 30.09.1998, 97/13/0033). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (so zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132). Ausgehend von diesen Prämissen erweist sich sohin die Inanspruchnahme der Schätzungsbefugnis durch die belangte Behörde als rechters; die Ermittlung der tatsächlichen Gegebenheiten im Sinne der vorgenannten Judikatur durch die belangten Behörde ist jedoch aus nachfolgenden Überlegungen unschlüssig: Nach den Ausführungen der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 03.06.2019 habe man die beantragten Reisekosten um einen Anteil von 20% für Privatkilometer gekürzt, und als Berechnungsgrundlage "das Verhältnis der beruflichen Kilometer zu den Privatkilometern" herangezogen. Wie dies jedoch konkret berechnet wurde, kann das Gericht nicht nachvollziehen: Stellt man demnach die Gesamtkilometer von 13.578 den verzeichneten Privatkilometern von 1.428 gegenüber, so entsprechen die Privatkilometer lediglich 10,52% der Fahrleistung. Die belangte Behörde konnte sohin das Ausmaß der Kürzung nicht nachvollziehbar aufklären. Im Übrigen sind nach den getroffenen Feststellungen und der diesbezüglichen Beweiswürdigung, die von der Bf. behaupteten Privatkilometer im Ausmaß von 1.428 für das erkennende Gericht nachvollziehbar. Ausgehend von diesem Faktum hat folglich eine Erhöhung der Privatkilometerleistung zu unterbleiben, sodass sich die von der belangten Behörde angewandte Schätzungsmethode als unrichtig erweist. Der belangten

Behörde ist jedoch insofern beizupflichten, als - wie bereits dargelegt - mangels ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch die begehrten beruflichen Kilometer im Schätzungswege zu ermitteln sind. Den wahren Besteuerungsgrundlagen am nächsten kommt man nach Ansicht des Gerichtes durch Abzug eines Sicherheitsabschlages von 5% von den beruflichen Kilometern. Eine weitergehende Kürzung erscheint unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Bf. als Außendienstmitarbeiterin einer Versicherungsgesellschaft tätig war, sohin in einer Branche arbeitete, die bekanntermaßen mit erhöhtem Reiseaufkommen einhergeht und als Mutter eines Kleinkindes bei beruflichen Verrichtungen wohl auch unter Zeitdruck stand, nicht sachgerecht. Gegen einen höheren Abschlag spricht weiters, dass sich die beruflich gefahrenen und verzeichneten Kilometer ohnedies im unteren Rahmen bewegen.

Schließlich ist im Zusammenhang mit den Fahrtkosten für Reisetätigkeiten nach Leoben festzuhalten, dass die Bf. nach der Judikatur nicht verpflichtet ist, die Strecke mit der kürzesten Entfernung zu wählen (UFS Wien 28.01.2013, RV/1244-W/10).

b.) Verpflegungsmehraufwand

Im erstinstanzlichen Verfahren begehrte die Bf. unter dem Titel des Verpflegungsmehraufwandes Kosten in Höhe von gesamt € 404,80 und erhöhte diesen Betrag im Beschwerdeverfahren auf € 565,40. Die belangte Behörde sprach unter diesem Titel einen Betrag iHv € 279,40 zu, dies wohl auf Grundlage der Rz 311 der Lohnsteuerrichtlinie 2002, wonach bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, eine Anerkennung von Tagesgeldern auch bei eintägigen Reisen vorgesehen ist. Diese Rechtsmeinung steht jedoch im Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei Steuerpflichtigen nur dann Tagesgelder steuerlich gemäß § 4 Abs. 5 EStG bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, soweit eine Nächtigung erforderlich ist. In diesem Fall ist - "für einen Zeitraum von ca. einer Woche" - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Hingegen liegt ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht vor, wenn sich der Berufstätige 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. der Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (VwGH 28.01.1997, 95/14/0156; 30.10.2001, 95/14/0013; 26.06.2002, 99/13/0001; 07.10.2003, 2000/15/0151). Für das Bundesfinanzgericht stellen die Lohnsteuerrichtlinien - anders als für das Finanzamt - keine bindenden Rechtsquellen dar. Das Gericht hat vielmehr bei Beurteilung der Frage, ob eine Rechtswidrigkeit im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG vorliegt, grundsätzlich der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu folgen. In diesem Sinne vertritt auch das Bundesfinanzgericht in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für nicht mit einer Nächtigung verbundene Reisen kein Tagesgeld zusteht (vgl. ua BFG 06.05.2014, RV/4103150/2012; 15.07.2014, RV/1100045/2011; 16.04.2015, RV/2100635/2010; 26.03.2018, RV/110477/2017).

Festgestelltermaßen handelt es sich bei sämtlichen Reisen um bloß eintägige Dienstverrichtungen; Übernachtungen fanden in diesem Zusammenhang nicht statt und wurden auch nicht behauptet. Nachdem das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt - bzw. nach der Judikatur des VwGH sogar verpflichtet - ist, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, sohin das Verbot der reformatio in peius nicht gilt, waren die begehrten Verpflegungsmehraufwendungen - entgegen dem erstinstanzlichen Bescheid - zu versagen.

c.) Handy- und Internetkosten

Nachdem - wie aus der Beweiswürdigung ersichtlich - beweiskräftige Unterlagen über die Zahl und Dauer der beruflichen Gespräche mit dem Mobiltelefon bzw. über das Ausmaß der beruflichen Internetnutzung fehlen, ist der auf sie entfallende Anteil an den Gesamtkosten zu schätzen (*Kofler in Doralt/Kofler*, EStG¹¹, Tz 163 zu § 20 mit Judikaturnachweisen).

In Bezug auf das Internet gehen beide Parteien nunmehr von einem Abzug für die private Nutzung von 40% aus; für das erkennende Gericht sind keine stichhaltigen Gründe ersichtlich, die gegen dieses Schätzungsergebnis sprechen würden.

Was das Mobiltelefon anlangt, so ist festzuhalten, dass die Bf. noch im Jahr 2011 im Zuge ihrer ArbeitnehmerInnenveranlagung einen Privatanteil von 30% abgezogen hat. Für das erkennende Gericht ist kein Grund ersichtlich, weshalb sich das Telefonieverhalten der Bf. im strittigen Jahr 2012 derart gegenüber jenem im Jahr 2011 verändert haben sollte, dass der begehrte Abzug gerechtfertigt werden könnte. Der von der belangten Behörde angenommene Abzug ist somit angemessen.

2.) Aufwendungen, die grundsätzlich dem Aufteilungs- bzw. Abzugsverbot unterliegen

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

a.) Bewirtungskosten

Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Die in dieser Norm vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit vom der Partei obliegenden Nachweis zweier

Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (VwGH 02.08.2000, 94/13/0259). Der Steuerpflichtige hat sohin nachzuweisen, dass er anlässlich der Bewirtung eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat und die Bewirtung überwiegend betrieblich oder beruflich veranlasst war (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0041). Schließlich ist darauf zu verweisen, dass in dem Ausmaß, in dem die Möglichkeiten der amtswegigen Ermittlungen der Behörde aus Gründen eingeschränkt sind, die der Sphäre des Abgabepflichtigen zugehören, dessen Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren steigt (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0041).

Die Bf. hat im Verwaltungsverfahren die Empfänger des Aufwandes für Bewirtungen ohne Nennung einer konkreten Anschrift namhaft gemacht. Trotz entsprechender Aufforderung hat sie nicht nachgewiesen, mit welchen konkreten Geschäftsabschlüssen die jeweiligen Einladungen im Zusammenhang gestanden sind. Die Bf. beschränkt sich hinsichtlich des Nachweises der Leistungsinformation somit auf bloße Behauptungen (vgl. etwa: "Angebot neues KfZ", "Polizzenservice", Vertragsdurchsicht"), ohne dazu jedoch nachvollziehbare Unterlagen vorzulegen. Die bloße Behauptung, dass die vorliegenden Rechnungen im Zusammenhang mit Kundeneinladungen stünden, womit diesen eo ipso Werbecharakter beizulegen sei, erweist sich in Anbetracht der gesetzlichen Regelung jedenfalls als unzureichend. In Anlehnung an die vorzitierte Judikatur ist sohin die Bf. ihrer Nachweispflicht nicht nachgekommen, weshalb die belangte Behörde Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden zu Recht nicht anerkannt hat (vgl. dazu auch VwGH 02.08.2000, 94/13/0259).

b.) Digitalkamera

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 erfasst (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988). Demnach dürfen, wie der VwGH in mehreren Erkenntnissen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197; 26.04.2012, 2009/15/0088) ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die

Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. die bei *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 21/2 und Tz 22 zitierte Rechtsprechung). Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zur überragend im Vordergrund stehenden betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung nicht schädlich ist (vgl. *Hofstätter/Reichel*, aaO).

Als Beispiele für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter sind nach Ansicht des VwGH Fernsehgeräte, Radio, MP3-Player, *Foto(digital)kameras*, Filmkameras und übliche Tageszeitungsabonnements (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197) .

Im Falle der Anschaffung einer Digitalkamera hat nach der Judikatur des VwGH der Steuerpflichtige in einer der objektiven Nachprüfung zugänglichen Weise das konkrete Ausmaß sowohl der tatsächlichen privaten Nutzung als auch der tatsächlichen beruflichen Nutzung darzulegen (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088). Die Bf. hat - wie aus der Beweiswürdigung ersichtlich - sich hinsichtlich der ausschließlichen beruflichen Nutzung auf bloße, objektiv nicht nachprüfbare Behauptungen beschränkt, sodass die belangte Behörde die in diesem Zusammenhang entstandenen Aufwendungen zu Recht nicht anerkannt hat.

3.) Sonstige Werbungskosten/Kinderbetreuung

Kosten für sonstige Arbeitsmittel iHv € 101,05, sowie Kosten der Kinderbetreuung iHv € 251,26 waren im Beschwerdeverfahren unstrittig und waren - mangels entgegenstehender Beweisergebnisse - ebenfalls zuzuerkennen.

Die rechnerische Darstellung der Ergebnisse der Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht kann der einen integrierenden Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildenden Beilage entnommen werden.

V. Zulässigkeit einer 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. Keiner

dieser Tatbestände ist gegenständlich erfüllt: Das Erkenntnis beruht hinsichtlich der zu entscheidenden Rechtsfragen, unter welchen Voraussetzungen Werbungskosten zu gewähren sind, auf einer gesicherten, oben dargestellten Rechtsprechung des VwGH. Die vom Bundesfinanzgericht gewählte Schätzungsmethode entspricht ebenfalls der höchstgerichtlichen Judikatur. Die Schätzung selbst ist Teil der Beweiswürdigung, die der höchstgerichtlichen Kontrolle nur insofern zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die Erwägungen der Beweiswürdigung den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0261). Auch diese Voraussetzungen liegen nicht vor, sodass insgesamt die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Juli 2019