



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Josef Gloss und Günter Hödl über die Berufung X, vertreten durch Y, vom 28. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 19. April 2002 und 6. März 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 nach der am 27. November 2007 am Finanzamt in M, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren 1996 bis 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Versicherungsvertreter und sonstige Einkünfte als Gemeinderat.

In seinen Jahresaufstellungen der Werbungskosten beantragte der Bw. unter anderem folgende Beträge:

Jahr	Diäten nach Abzug der AV	Aushilfsarbeiten Gattin	Telefonkosten Festnetz und mobil(nach Abzug von Privatanteilen)
1996	42.060,00	30.000,-	11.584,96
1997	20.230,30	30.000,-	12.332,23
1998	20.564,00	30.000,-	12.921,53
1999	17.393,00	30.000,-	11.049,19
2000	0,00	30.000,-	14.091,56

Hinsichtlich der Telefongebühren für 1996 legte der Bw. eine Aufstellung vor, wonach ein Mobiltelefon am 11. 7. 96 zum Preis von S 3.990,- gekauft worden sei und die Mobiltelefongebühren 1996 S 4.723,21 betragen hätten. Für seinen Festnetzanschluss habe er 1996 S 5.743,50 an Gebühren bezahlt. Der Bw. machte die gesamten Mobiltelefonkosten und 50% der Festnetzgebühren (S 2.871,75,-) also einen Gesamtbetrag von S 11.584,96,- geltend.

Hinsichtlich der Aushilfsarbeiten legte der Bw. eine schriftliche, von seiner Gattin unterfertigte Bestätigung vor, wonach sie im Jahr 1996 monatlich einen Betrag von S 2.500,- für diverse Büroarbeiten wie Ab- und Anmeldungen für KFZ schreiben, Postwege, Karteiarbeiten und Ablage erhalten habe.

Die Gattin bezog abgesehen von der Honorarzahlung des Bw. kein Einkommen und der Bw. beantragte in den Streitjahren den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Außerdem legte der Bw. die monatlichen Reitskostenabrechnungen vor, aus welchen ersichtlich ist, welche Reisen er absolviert und welche Ersätze er von seinem Dienstgeber erhalten hat. Der Bw. machte die Differenzbeträge aus Kilometergeldern und Diäten geltend. Hinsichtlich der Diäten machte der Bw. den Differenzbetrag zwischen den vom ihm errechneten Diäten und den Ersätzen des Dienstgebers geltend.

Das Finanzamt erließ am 19. April 2002 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 und schätzte den beruflichen Anteil der Telefonkosten von Handy und stationärem Telefon mit einem einheitlichen Prozentsatz von 50%.

Die Tagesdiäten wurden nicht berücksichtigt, da aufgrund der langjährigen Tätigkeit des Bw. im Außendienst als erwiesen angenommen wurde, dass ihm die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihm bereisten Orten bekannt seien.

Der an die Ehegattin als Pauschalhonorar bezahlte Honorarbetrag wurde ebenfalls nicht als Werbungskosten anerkannt, da die Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht vorgelegen hätten.

Der Bw. erhob Berufung und bekämpfte darin die Nichtanerkennung der Werbungskosten für Telefongebühren, Taggelder und Werkvertragshonorar für die Gattin.

Zu den Berufungspunkten führte der Bw. aus, dass die Annahme des Finanzamtes, dass die Kosten für das Handy und das Festnetz gleich zu behandeln seien, den tatsächlichen Gegebenheiten widerspreche, weshalb er beantrage die Telefonkosten, wie in der Beilage zur Erklärung zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Taggelder hielt der Bw. fest, dass es sich bei seiner Tätigkeit um keine selbständige, sondern um eine nichtselbständige handle und er Dienstnehmer sei. Laut Lohnsteuerrichtlinien habe die Gewährung von Taggeldern zu erfolgen, wenn die Entfernung mehr als 25 km betrage und der Einsatzort zwar wiederkehrend, aber nicht regelmäßig bereist werde und die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr nicht überschritten werde. Der Bw. erklärte, er sei kein Linienbusfahrer, sondern Versicherungsmitarbeiter im Außendienst.

Betreffend die nicht anerkannten Honorarzahlungen an die Ehegattin führte der Bw. aus, dass sie bereits in den dem Berufungsjahr vorangegangenen Jahren mit dem gleichen Abrechnungsmodus im Werkvertrag für den Bw. tätig gewesen und der Betrag als Werbungskosten anerkannt worden sei, weshalb für den Bw. die Streichung im Jahr 1996 nicht nachvollziehbar sei.

Das Finanzamt forderte den Bw. auf, hinsichtlich der Telefonkosten sowie der Arbeiten der Ehegattin und der Abrechnung mit derselben nähere Aufstellungen vorzulegen.

Der Bw. teilte mit, dass das Mobiltelefon erstmalig 1996 angeschafft worden sei und die Gebühren hierfür von 7-12/1996 ca. S 4.700,- betragen haben. Die Gebühren für das stationäre Telefon hätten S 6.800,- betragen und hierfür würde der Abzug des Privatanteiles wie in den Vorjahren vom Finanzamt ausgeschieden akzeptiert.

Zum Punkt Honorare an die Gattin teilte der Bw. mit, dass bereits ab 1990 diese nachweislich Geldbeträge für fallweise Arbeitsleistungen erhalten habe und diese anerkannt worden seien. Die Arbeiten hätten aus Büroarbeiten, KFZ An- und Abmeldungen, Postwege, Karteiarbeiten, Ablage und Annahme von Telefonaten bestanden.

Bezüglich des Punktes Reisekosten erfolgte am 25. 10. 2002 eine persönliche Vorsprache des steuerlichen Vertreters am Finanzamt, anlässlich derer der Privatanteil Telefon mit S 3.500,- und die Diäten aufgrund der Fahrtaufzeichnungen mit S 29.442,- (70% der beantragten Diäten) als anzuerkennen vereinbart wurden. Hinsichtlich der Mitarbeit der Ehegattin wurde

geklärt, dass es keine Stundenaufzeichnungen gibt und der Jahresbetrag sich aus 12 mal S 2.500,- zusammensetze.

Das Finanzamt erließ am 28. Oktober 2002 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit welcher die Honorarzahlung an die Ehegattin nicht anerkannt wurde, hinsichtlich der Telefonkosten ein Betrag von S 3.500,- als Privatanteil ausgeschieden wurde und die beantragten Differenzdiäten um einen Betrag von S 12.618,- gekürzt wurden. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur steuerlich anerkannt werden, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten und ein fremdüblicher Zahlungsverkehr stattfindet. Im vorliegenden Fall sei ein von der Leistungserbringung unabhängiges Pauschalhonorar vereinbart worden. Es erscheine unwahrscheinlich, dass Jahre hindurch dasselbe Arbeitsausmaß bestehe, außerdem mangle es an konkreten Aufzeichnungen über Art und Ausmaß der Tätigkeit, weshalb angenommen werden müsse, dass sich die an die Gattin ausbezahlten Beträge an der steuerlich relevanten Grenze betreffend Alleinverdienerabsetzbetrag orientiert hätten.

Der Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat und bekämpfte die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer für 1996 nur im Punkt der Nichtanerkennung des Honorars an die Ehegattin.

Bezüglich der nicht anerkannten Honorar beträge an die Ehegattin wiederholte der Bw. sein Vorbringen über die Art der Tätigkeit seiner Gattin und bemerkte, dass der Aufwand für eine exakte stundenweise Abrechnung überhöht gewesen wäre, weshalb eine Pauschalvereinbarung getroffen worden sei, welche in den Vorjahren im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen akzeptiert worden sei.

Die Orientierung des Steuerpflichtigen bei der Höhe des Honorars an die Gattin an der Grenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag rechtfertige nach Ansicht des Bw. nicht die Nichtanerkennung der Ausgaben als Werbungskosten.

Das Finanzamt erließ am 6. März 2003 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000. Die Bescheide für die Jahre 1997 bis 2000 wichen von den Erklärungen insofern ab, als gemäß § 20 EStG beim Telefonaufwand zusätzlich zu den vom Bw. bereits ausgeschiedenen Privatanteilen (1997 bis 1999 je S 3.000,- und 2000 S 4.873,16) ein Betrag von S 3.000,- ausgeschieden wurde, die Honorarzahlungen an die Ehegattin mit der Begründung des Jahres 1996 auch in diesen Jahren nicht als Werbungskosten anerkannt wurden und die Diäten nicht als Werbungskosten anerkannt wurden, da Mittelpunkt der Tätigkeit nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein politischer Bezirk und angrenzende Bezirke sein können (LStR 304 bis 306).

Hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2000 erhob der Bw. Berufung gegen die Nichtanerkennung von Differenzdiäten in sämtlichen Jahren, der Zahlungen an die Ehegattin in Höhe von S 30.000,-, sowie zusätzliche Ausscheidung eines Privatanteiles für Telefonkosten von S 3.000,-.

Zum Punkt Taggelder wies der Bw. darauf hin, dass er kein vollberuflich Reisender sei, welcher fixe Bezirke bereise, weshalb RZ 304 bis 306 der Lohnsteuerrichtlinien keine Anwendung fänden. Hinsichtlich der Honorare an die Ehegattin verwies der Bw. auf seine Ausführungen in der Berufung zum Jahr 1996.

Bezüglich des zusätzlichen Telefonprivatanteiles hielt der Bw. fest, dass er diesen für nicht gerechtfertigt halte, da die Kosten des Mobiltelefons nahezu ausschließlich beruflich veranlasst seien und die Kosten des Festnetztelefons pro Jahr S 6.000,- betrügen, weshalb die ausgeschiedenen Privatanteile einer gänzlichen privaten Nutzung des Festnetztelefons gleichkämen, was jedoch den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspräche, wonach ein Teil der Festnetzkosten beruflich begründet sei. Der Bw. ergänze, dass in seinem Haushalt weder Kinder lebten, noch sonstige erhöhte private Telefonaufwendungen angefallen seien.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. aufgefordert auch für die Jahre 1997 bis 2000 monatliche aufgegliederte Reisekostenabrechnungen, wie sie bereits für das Jahr 1996 vorgelegt worden waren, vorzulegen. Der Bw. legte die angeforderten Reisekostenabrechnungen vor.

Der Dienstgeber des Bw. wurde aufgefordert mitzuteilen, welche Funktion der Bw. in den Streitjahren in der Versicherung inne hatte und für welche örtlichen Bereiche er zuständig gewesen sei. Weiters wurde angefragt, ob in der Geschäftsstelle in P, in welcher der Bw. tätig war, diesem ein Festnetzanschluss zur Verfügung gestanden sei und ob der Bw. seitens des Dienstgebers Kostenersätze für Telefonspesen erhalten habe.

In seiner Auskunftsbearbeitung gab der Dienstgeber des Bw. an, dass der Bw. seit 1982 laufend als Angestellter im Außendienst nichtselbständig beschäftigt war und von 1. 1. 1996 bis 30. 9. 2001 im Stützpunkt P beschäftigt und für den Raum M zuständig war. Im Rahmen des Dienstverhältnisses sei dem Bw. ein Festnetzanschluss im Stützpunkt P zur Verfügung gestanden und er habe seitens des Dienstgebers keine Kostenersätze für sonstige Telefonspesen erhalten

In der am 27. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. die Höhe der in den Streitjahren angefallenen Telefonkosten an wie folgt:

	Handykosten	Festnetzkosten	Gesamtkosten
1996	8.713,21	5.743,50	14.456,71

1997	9.481,53	5.850,70	15.332,23
1998	9.356,73	7.164,80	16.521,53
1999	7.309,19	7.479,90	14.789,09
2000	9.218,00	9.746,00	18.964,00

Hinsichtlich der beruflichen Nutzung der Telefone gab der Bw. bekannt, dass er hauptsächlich das Mobiltelefon benutzt, aber auch sein Festnetz zu Hause verwendet habe, da das Mobilnetz nicht optimal funktioniert habe. Der Bw. erklärte, es sei zutreffend, dass der Privatanteil beim Festnetz höher gewesen sei als beim Mobiltelefon. Der Privatanteil hätte nach Angaben des Bw. ungefähr 50% beim Festnetztelefon und zirka 20 % beim Mobiltelefon betragen. Der Vertreter des Finanzamtes hielt die nunmehr geschätzte Höhe der Privatanteile für zutreffend.

Hinsichtlich der Taggelder wiederholte der Bw. sein Vorbringen und ersuchte diese zu berücksichtigen, da er bei längeren Fahrten nicht immer die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten suchen konnte.

Bezüglich der Aufwendungen für das Honorar der Ehegattin gab der Bw. an, dass diese seit 1996 eine händische Kundenkartei geführt habe, der Schwerpunkt der Tätigkeit sei jedoch die Unterstützung bei An- und Abmeldungen gewesen. Die Gattin habe mehrmals im Monat einen Vormittag damit verbracht, beim Händler Papiere zu holen, bei der Bezirkshauptmannschaft die Anmeldung zu erledigen und dann die Papiere und Kennzeichen wieder zum Händler zu bringen. Für diese Tätigkeit habe sie ihr eigenes Auto verwendet, aber keine Fahrtkosten geltend gemacht. Außerdem habe sie zu Hause Telefondienst versehen. Die Pauschalverrechnung sei erfolgt, weil es für ihn und seine Gattin einfacher gewesen sei, diese Art der Verrechnung zu wählen. Man sei von einem Stundenlohn von S 100,- und durchschnittlich 25 Stunden Monatsarbeitszeit ausgegangen. Die Bezahlung sei in bar monatlich erfolgt, jedoch nicht zu einem festen Zeitpunkt.

Der Vertreter der Amtspartei wies ergänzend darauf hin, dass eine derartige Vereinbarung mit einem Fremden nicht abgeschlossen worden wäre und auch im Streitzeitraum keine Valorisierung erfolgt sei.

Der Bw. ersuchte seiner Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall in den Streitjahren 1996 bis 2000 die Anerkennung folgender Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

- Pauschalhonorar an die Ehegattin in Höhe von S 30.000,-
- Höhe des Privatanteiles der Telefonkosten für Handy und privates Festnetz
- Differenzkosten hinsichtlich der Diäten

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist Angestellter der A und seit 1982 im Außendienst tätig. In den Streitjahren 1996 bis 2000 war er im Stützpunkt in P beschäftigt und für den Raum M zuständig.

Honorar an die Ehegattin.

Der Bw. ist angestellter Versicherungsvertreter.

Seine Gattin verrichtete im Berufszeitraum Büroarbeiten für An- und Abmeldungen, sowie Postwege, Kartei – und Ablagearbeiten.

Hiefür erhielt die Gattin ein monatliches Pauschalhonorar von S 2.500,-, somit S 30.000,- im Jahr.

Aufzeichnungen über erledigte Arbeiten bestehen nicht.

Es kann nicht festgestellt werden, dass für die streitgegenständlichen Arbeiten einem fremden Dritten ebenfalls ein monatliches Pauschalhonorar von S 2.500,- bezahlt worden wäre.

Diese Feststellungen gründen sich auf die Angaben des Bw.

Mangels Aufzeichnungen oder nachvollziehbarer anderer Beweismittel kann der entscheidende Senat nicht feststellen, dass mit einer anderen Person als einem Familienangehörigen für die geleisteten Arbeiten ein Pauschalentgelt in Höhe des der Gattin gezahlten vereinbart worden wäre.

Telefonaufwendungen

Dem Bw. sind in den Streitjahren insgesamt folgende Aufwendungen für Telefonate erwachsen:

	Handykosten	Festnetzkosten	Gesamtkosten
1996	8.713,21	5.743,50	14.456,71
1997	9.481,53	5.850,70	15.332,23
1998	9.356,73	7.164,80	16.521,53
1999	7.309,19	7.479,90	14.789,09

2000	9.218,00	9.746,00	18.964,00
------	----------	----------	-----------

Dem Bw. steht in seinem Büro in Poysdorf ein Festnetzanschluss zur Verfügung, dessen Kosten der Arbeitgeber trägt.

Aufzeichnungen über die einzelnen Telefongespräche wurden nicht geführt.

Die Höhe der insgesamt anfallenden Telefonkosten stützt sich auf das – vom Finanzamt unwidersprochene – Vorbringen des Bw.

Hinsichtlich des auszuscheidenden Privatanteiles geht der Bw. in Übereinstimmung mit dem Finanzamt von 50% der Kosten des privaten Festnetzanschlusses und von 20% der Kosten des Mobiltelefones aus.

Mangels Aufzeichnungen über die einzelnen Telefongespräche ist der berufliche Anteil der vom Bw. getragenen Telefonkosten im Schätzungsweg zu ermitteln.

Zur vorgenommenen Schätzung siehe unten.

Diäten:

Der Bw. ist nichtselbständig tätiger Außendienstmitarbeiter der A und war in den Streitjahren 1996 bis 2000 als Mitarbeiter im Außendienst tätig. Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen betreffend seine Tätigkeit ergibt sich, dass er überwiegend in den politischen Bezirken M und den angrenzenden Bezirken H, K und G tätig war und in den Streitjahren an 33 Tagen (1996), 33 Tagen (1997), 21 Tagen (1998), und 27 Tagen (1999) außerhalb dieses Gebietes, nämlich in U tätig war.

Vom Arbeitgeber wurden Kostenersätze geleistet.

Hinsichtlich der Diäten macht der Bw. in den Streitjahren 1996 bis 1999 die Differenzbeträge zwischen den vom Dienstgeber ersetzten Diäten und den vom Bw. errechneten Beträgen geltend.

Rechtliche Ausführungen zu den Streitpunkten:

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

Honorar an die Ehegattin

Im vorliegenden Sachverhalt ist eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, nämlich zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin zu beurteilen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 97/13/0208 v. 4.6.2003; 99/14/0082 v.22.2.2000 u.a.) hat hier drei Kriterien erarbeitet, welche gleichzeitig erfüllt sein müssen, damit derartige Vereinbarungen steuerlich anerkannt werden.

Diese Kriterien lauten, dass der Vertrag

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (Fremdvergleich)

Im Rahmen der Beweiswürdigung wird die Einhaltung dieser Kriterien überprüft, wenn - wie im vorliegenden Fall - Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen, da ertragsteuerlich dieser und nicht die vom Abgabepflichtigen vorgebrachte zivilrechtliche Gestaltung einer Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zu Grunde zu legen ist.

Das Kriterium der Publizität ist im vorliegenden Fall erfüllt, da dem Finanzamt gegenüber die Mitarbeit der Ehegattin offen gelegt wurde.

Seitens des Bw. wurde ein Inhalt der Vereinbarung betreffend die vorzunehmenden Aufgaben nachgewiesen. Der konkrete monatliche Arbeitsumfang blieb jedoch unbestimmt. Es fehlen vor allem Regelungen für den Fall eines deutlichen Über- oder Unterschreitens des der Pauschalvereinbarung zugrunde liegenden Arbeitsanfalls.

Hinsichtlich des geforderten Fremdvergleiches ist anzumerken, dass es in Vereinbarungen mit Fremden nicht üblich ist, ein Pauschalentgelt zu vereinbaren, das unabhängig davon gezahlt wird, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, ohne das für beide Vertragsparteien die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung - die sich zumindest über einen längeren Zeitraum ausgleichen muss - ersichtlich ist. Arbeitsaufzeichnungen über Dauer und Art ihrer Tätigkeit wurden nicht erstellt. Der Bw. als Auftraggeber kann rückblickend nicht sagen, welchen Umfang die Leistungen der Ehegattin angenommen haben und ob daher die geleisteten Zahlungen angemessen waren.

Die Vermutung des Finanzamtes, die Höhe der Zahlungen habe sich nicht am Umfang der Arbeit, sondern an den steuerlichen Grenzen für den Alleinverdienerabsetzbetrag orientiert, ist daher nicht von der Hand zu weisen.

Hinzu kommt, dass die Art der geleisteten Arbeiten es weitgehend für unwahrscheinlich erscheinen lassen, dass sich der Bw. für die Erledigung aller dieser Arbeiten auch eines fremden Dritten bedient hätte.

Auch ist nach den Angaben des Bw. eine regelmäßige monatliche Auszahlung an die Gattin belegmässig nicht je Auszahlung nachgewiesen - es liegt nur eine Gesamtbestätigung für das Jahr 1996 und die Angabe des Bw. vor, dass er jeweils irgendwann jedes Monat der Gattin in bar das Geld ohne Bestätigung gegeben habe. Diese Vorgangsweise ist ebenfalls nicht fremdüblich.

Wenngleich auch bei Arbeitnehmern die Beschäftigung dritter Personen nicht ausgeschlossen ist, müssen gerade Zahlungen an Familienangehörige einem Fremdvergleich standhalten (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG 1.6.2007, § 16 Anm24 „Beschäftigung dritter Personen“).

Im Gegensatz zur Entscheidung des UFS (Linz, 31.1.2006, RV/0144-L/05) betreffend die Mitarbeit der Ehegattin bei einem Handelsvertreter wurde im gegenständlichen Fall weder der Arbeits-/Entlohnungsumfang den zu erledigenden Tätigkeiten angepasst noch das Entgelt regelmäßig auf das Bankkonto der Ehegattin überwiesen. Auch erreichte das Beschäftigungsverhältnis ein zeitliches Ausmaß, dass auch durch die Beschäftigung eines fremden Dritten nicht unwahrscheinlich gewesen wäre.

Der gegenständliche Fall gleicht vielmehr etwa jenen, der beispielsweise den - diesbezüglich abweisenden - Entscheidungen des UFS (Linz, 3.8.2007, RV/1064-L/05, Wien, 12.4.2005, RV/1756-W/02; Linz, 21.3.2006, RV/1166-L/04) zugrunde gelegen ist.

Telefonaufwendungen:

Betreffend die Telefonkosten stellen Lehre und Rechtsprechung fest, dass geltend gemachte Werbungskosten vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen sind. Es besteht in Lehre und Rechtsprechung auch Übereinstimmung, dass Telefonkosten Werbungskosten darstellen, sofern diese aus beruflichen Gründen anfallen. Mangels beweiskräftiger Unterlagen über Gespräche und Gesprächspartner kann der beruflich veranlasste Teil geschätzt werden. (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Unbestritten ist, dass der Bw. sein privates Festnetztelefon sowie sein Mobiltelefon für berufliche Gespräche benutzt hat.

Es wurden jedoch keine Aufzeichnungen über Anzahl, Dauer, Zeit und Gesprächspartner geführt. Es liegen daher keine genauen Unterlagen vor, weshalb der Anteil der beruflich veranlassten Telefonkosten im Schätzungsweg zu ermitteln war.

Eine Schätzung soll den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommen.

Der Bw. hat in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass seiner Meinung nach das berufliche Ausmaß der Telefonkosten 80% der Handykosten und 50% der privaten

Festnetzkosten beträgt. Der Vertreter der Amtspartei hielt das vom Bw. in der Verhandlung dargelegte Ausmaß der Privatanteile für glaubhaft.

Dem Bw. stand in seinem Stützpunkt auch ein Festnetzanschluss zu Verfügung.

In der Entscheidungspraxis des UFS wurden unter anderem folgende Privatanteile bei Telefonkosten von Versicherungsvertretern festgestellt:

- 50% der Gesamtkosten von 9.218,- S bei einer vierköpfigen Familie (26.3.2004, RV/4358-W/02)
- 20% der Kosten eines Festnetzanschlusses und offenbar 100% eines Mobiltelefons (bei einem zweiten, privat genutztem Mobiltelefon; 5.8.2003, RV/1187-L/02).

Nach Ansicht des entscheidenden Senates kommt im gegenständlichen Fall der Ansatz eines Privatanteiles von 20% beim Mobiltelefon und von 50% beim Festnetz den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten nahe. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Bw. hauptsächlich am Mobiltelefon berufliche Gespräche geführt hat, wenn er als Vertreter häufig unterwegs war, allerdings unterwegs auch private Telefonate geführt hat, und das Festnetz vorwiegend von der zu Hause lebenden Gattin genutzt wurde wird, aber fallweise auch berufliche Anrufe erfolgt sind. Darüber hinaus stand dem Bw. ein Festnetzanschluss in seinem Stützpunkt zur Verfügung.

Die als Werbungskosten anerkannten Telefonaufwendungen werden wie folgt errechnet:

	Handy gesamt	80% beruflich veranlasst	Festnetz gesamt	50% beruflich veranlasst	Beruflich veranlasste Telefonkosten
1996	8.713,21	6.970,68	5.743,50	2.871,75	9.842,43
1997	9.481,53	7.285,22	5.850,70	2.925,35	10.210,57
1998	9.356,73	7.485,38	7.164,80	3.582,40	11.067,78
1999	7.309,19	5.847,35	7.479,90	3.739,95	9.587,30
2000	9.218,00	7374,40	9.746,00	4.873	12.247,40

Diäten:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten 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.

Werbungskosten für Reiseverpflegung setzen voraus, dass einerseits eine Reise und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Der Mehraufwand für Verpflegung liegt dem Sinn des Wortlautes des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG entsprechend dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch langjährige regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines ihm bekannten Einsatzortes (politischer Bezirk) oder auch Einsatzgebietes (politischer Bezirk und angrenzende Bezirke), Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat.

Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen und Angaben ergibt sich, dass in den Streitjahren 1996 bis 1999 die Mehrheit der Fahrten mit seinem PKW im politischen Bezirk M und den angrenzenden Bezirken H, K und G erfolgt ist und einzelne Fahrten außerhalb dieses Gebietes in Q durchgeführt wurden (1996 an 33 Tagen, 1997 an 33 Tagen, 1998 an 21 Tagen, 1999 an 27 Tagen).

Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Verpflegungsmehraufwendungen folgt, dass auch die mit Unterbrechungen ausgeübte wiederkehrende Beschäftigung an einem Ort dessen Eignung als weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, was zum Wegfall des Verpflegungsmehraufwandes führt, da dann angenommen wird, dass dem Steuerpflichtigen die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind. Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, welches einen Angestellten einer Versicherung betrifft, aus, dass bei Erstreckung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass diese zu einem weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit werden, der Aufenthalt an diesen keine Reise darstelle. Dies deshalb, weil sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort, als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen eine Eignung des Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen können, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (VwGH v 26.6.2002, 99/13/0001). Diese Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten in den vom Bw. langjährig bereisten Gebieten

liegt vor und ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, aus welchen die bereisten Orte ersichtlich sind.

Der Bw. ist seit Jahren im Gebiet der Bezirke M, H, K und G tätig und reist ebenso häufig nach R liegt. Laut Auskunft des Arbeitgebers des Bw. war er im Streitzeitraum im Stützpunkt P beschäftigt und für das Gebiet M zuständig. Die Verpflegungsmöglichkeiten in den Bezirken M, H, K und G sind dem Bw. bekannt, sodass bei Fahrten in diese Bezirke, welche das hauptsächliche Einsatzgebiet des Bw. darstellen, nicht von einem Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden kann. Da der Bw. monatlich mehrmals nach S tätig ist, ist das T hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. als ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen, sodass auch hinsichtlich der Fahrten nach O ein Verpflegungsmehraufwand nicht besteht, weil keine Reisen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vorliegen. Diese würden rein begrifflich nur vorliegen, wenn ein jeweils nur vorübergehender Aufenthalt gegeben wäre.

Die vom Bw. in den Streitjahren beantragten Differenzbeträge für vom Dienstgeber nicht ersetzte Diäten können daher steuerlich nicht berücksichtigt werden, da sie entweder Fahrten im regelmäßig bereisten Einsatzgebiet betreffen, welches aus den politischen Bezirken M, H, K und G besteht, und dieses Einsatzgebiet den Mittelpunkt der Tätigkeit bildet (VwGH v.28.5.1997, 96/13/0132) oder nach O, vorzugsweise zum Verkehrsamt geführt haben.

Hinsichtlich aller dieser Fahrten des Bw. gilt, dass von der Kenntnis des Bw. über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen günstigen Verpflegungsmöglichkeiten an den von ihm in den Streitjahren bereisten Orten und der Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten auszugehen ist und daher die Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung im Sinn des § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Der entscheidende Senat folgt diesbezüglich den Ausführungen des Finanzamtes.

Bemerkt wird, dass nach der Rechtsprechung des VwGH und der Entscheidungspraxis eines Teiles des UFS schon deswegen kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand besteht, da die jeweiligen Reisen keine Nächtigung umfassen haben (kritisch *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm.118).

Aus den oben dargelegten Gründen war der Berufung des Bw. teilweise Folge zu geben.

Die Berechnung der in den Streitjahren als beruflich veranlasst anzuerkennenden Telefonkosten ergibt sich aus den obigen Ausführungen. Die Aufwendungen für Honorare an die Gattin und Differenzdiäten werden in den Streitjahren nicht als Werbungskosten anerkannt.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 17. Dezember 2007