



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 11. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes S vom 10. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Jahr 2006 sowohl als Angestellter (Grenzgänger) eines bayrischen Unternehmens als auch als Bürgermeister der Gemeinde A Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Als Bürgermeister bezog er ein steuerpflichtiges Gehalt von 14.206,98 €. Für diese politische Funktion machte er in einer Beilage zur

Einkommensteuererklärung 2006 nachfolgende Aufwendungen in der Höhe von insgesamt 17.395 € als Werbungskosten geltend.

Speisen und Getränke:	973,89 €
Diverse Schreibwaren, Geschenke:	233,37 €
Fahne Jungfeuerwehr (Spende):	300,00 €
Bgm. Ausflug:	164,94 €
Telefonkosten Haus (50%):	720,00 €
Internetkosten:	540,00 €
Spenden Vereine usw.	1.650,00 €
Getränke (Bar) usw. bei Veranstaltungen Vereine	1.650,00 €
verschiedene Fahrten, Tätigkeiten (Gemeinde) in I: 8.400 km x a. 0,35 €/km, 42 x Reiseverg. 26,40 €	4.048,80 €
verschiedene PKW-Fahrten für versch. Gemeindeangelegenheiten im Ort und vom Arbeitsort C aus in den Bezirk Z und ins R 19.000 km x 0,356 €	6.764,00 €
versch. Porto-Fotoarbeiten	350,00 €
Summe	17.395,00 €

In dem am 10. März 2008 erlassenen Einkommensteuerbescheid erkannte das Finanzamt Werbungskosten in der Höhe von nur 6.180,47 € an. Hinsichtlich der Begründung verwies sie auf die Vorjahresentscheidung, doch auch dieser ist keine Begründung zu entnehmen.

Wie den Aufzeichnungen des Sachbearbeiters zu entnehmen ist, sind im Einzelnen nachfolgende Aufwendungen anerkannt worden:

Speisen und Getränke: (50% v. 973,89 davon wiederum 50%)	243,48 €
Diverse Schreibwaren, Geschenke: (50% von 233,37 €)	116,99 €
Telefonkosten Haus: (80% v. 720 €)	576,00 €
Internetkosten: (20% v. 540 €)	108,00 €
Spenden Vereine usw. (40% v 1.650 €)	660,00 €
verschiedene Fahrten Tätigkeiten (Gemeinde) in I : (8.400 km x a. 0,35 €/km, 15 x Reiseverg. 26,40 €)	3.336,00 €
verschiedene PKW-Fahrten für versch. Gemeindeangelegenheiten im Ort und vom Arbeitsort C aus in den Bezirk Z und ins R (3.000 km x 0,38 €)	1.140,00 €
Summe	6.180,47 €

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw am 11. April 2008 fristgerecht Berufung und begehrte die volle Anerkennung aller in der Beilage zur Einkommensteuererklärung aufgelisteten

Werbungskosten. Eine ausführliche Aufstellung der Fahrten im Bezirk Z bzw. R sowie der Diäten werde nachgereicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung führte es im Wesentlichen aus, Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Bewirtung Dritter sei eine überwiegende berufliche Veranlassung. Diese beruflich veranlassten Bewirtungsspesen seien im Ausmaß von 50% abzugsfähig. Aufwendungen für vorrangig aus Repräsentationsgründen veranstaltete Feste seien nicht abzugsfähig. Der Bw habe diverse Gasthauszettel vorgelegt. Vermerke auf den Belegen über den Anlass der Bewirtung seien nicht vorhanden. Die berufliche Veranlassung sei daher nicht nachgewiesen. Im Schätzungswege seien im Erstbescheid 50% als beruflich veranlasst anerkannt worden. Wie oben angeführt, seien die beruflich veranlassten Bewirtungsspesen im Ausmaß von 50% abzugsfähig, sodass 243,48 € als Werbungskosten berücksichtigt worden seien.

Über die zusätzlich als Werbungskosten beantragten Getränke in Höhe von 1.650 € seien keine Belege vorgelegt worden. Eine Berücksichtigung könne daher nicht erfolgen. Dies treffe auch für die Position „Porto-Fotoarbeiten“ zu, über die keine Belege vorgelegt worden seien. Ebenfalls seien über die Spenden an diverse Vereine in Höhe von 1.650 € keine Belege vorgelegt worden. Im Erstbescheid seien 660 € als glaubhaft gemacht anerkannt worden. Höhere Kosten könnten ohne Vorlage von Belegen nicht berücksichtigt werden. An Telefonkosten seien 48 € und an Internetkosten 9 € monatlich als durch den Beruf als Bürgermeister veranlasst anerkannt worden. Telefonrechnungen und Aufzeichnungen über beruflich geführte Gespräche seien keine vorgelegt worden. Außerdem habe der Bw die Möglichkeit im Gemeindeamt Telefon und Internet zu benutzen. Ein höherer Betrag könne daher nicht berücksichtigt werden.

Der Nachweis der Fahrtkosten habe grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Ein Fahrtenbuch bilde nur dann einen tauglichen Nachweis der Fahrtkosten, wenn es fortlaufend und übersichtlich geführt werde, das Datum der beruflichen Fahrten, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und Ende der Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, enthalte.

Die Fahrtenaufschreibungen des Bw würden diesen Anforderungen nicht entsprechen. Die angekündigte detaillierte Fahrtenaufstellung sei nicht nachgereicht worden. Es könnten daher keine höheren Fahrtkosten als im Erstbescheid (11.400 Kilometer) berücksichtigt werden. Die Tagesgebühren für die Fahrten nach Innsbruck seien für 15 Tage berücksichtigt worden, da anschließend ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei.

Mit Eingabe vom 18. Juli 2008 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, es werde der Ansatz von Kilometergeld in Höhe von EUR 10.412,00 ($27.400 \times 0,38/\text{km}$) lt. beiliegender Aufstellung beantragt.

Die als Auslagen für Speisen u. Getränke titulierten Werbungskosten seien Einladungen von Funktionären, Geschäftspartnern, Mitarbeitern etc. und zu 100 % betrieblich bedingt. Eine private Mitveranlassung sei nicht gegeben.

Die Auslagen von 1.650 € seien ebenfalls Zuwendungen in Zusammenhang mit seiner Bürgermeister Tätigkeit. Wie der Tätigkeitsliste 2006 zu entnehmen sei, sei er an mehr als 300 Tagen für die Gemeinde A unterwegs gewesen, dies entspreche einer Konsumation pro Tag von 5,50 €. Es werde Glaubhaftmachung gemäß § 138 Abs. 1 BAO beantragt. Dasselbe gelte für die Spenden/Zuwendungen an die örtlichen Vereine. Er gelte als überaus spendabel gegenüber den Ortsvereinen, weshalb die Gemeinde A auch auf ein sehr lebendiges Vereinsleben verweisen könne.

Er nützt das Telefon und Internet intensiv für seine Bürgermeister Tätigkeit (Raumordnung, Flächenwidmung, Landes- und Bundesgesetze, Verordnungen zu Bau- und Raumordnung, tiris etc.) und habe deshalb auch Kosten in der beantragten Höhe.

Die Originalbelege habe er dem Finanzamt vollständig vorgelegt. Wenngleich nicht auf jedem Einzelbeleg akribisch Teilnehmer und Grund der Zusammenkunft verzeichnet seien, erscheine es bei etwas gutem Willen möglich, in Anwendung des § 138 Abs. 1 BAO, der uE gerade wegen solcher Anlassfälle in das Gesetz aufgenommen worden sei, die beantragten Werbungskosten zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungsweg für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Gemäß § 1 Z 10 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl II 2001/382) wird für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung

anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 € jährlich und höchstens 2.628 € jährlich festgelegt.

Der Bw hat die in der zitierten Verordnung vorgesehene Pauschalierung, die auch für Bürgermeister Anwendung findet, nicht in Anspruch genommen, sondern seine Werbungskosten als Bürgermeister einzeln geltend gemacht.

Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe bzw. eines Aufwandes als Werbungskosten setzt grundsätzlich deren Nachweis bzw. Glaubhaftmachung voraus. Einen entsprechenden Nachweis hat der Steuerpflichtige zu erbringen. Die Nachweispflicht für Werbungskosten ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (vgl. §§ 138, 161 BAO), denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen bzw. - wenn der Nachweis dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden kann - glaubhaft zu machen hat (vgl. dazu *Zorn* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Tz. 4 zu § 16 EStG 1988 allgemein; *Doralt*, EStG, § 4, Tz 269 f; VwGH 17.12.1996, [92/14/0176](#); 26.7.2007, [2006/15/0111](#)).

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

1) Repräsentationsaufwendungen (Bewirtungspesen):

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden. Auch Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 3 leg.cit 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. Derartige Aufwendungen oder Ausgaben können zur Hälfte abgezogen werden.

Unter Repräsentationsaufwendungen sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen zu "repräsentieren" (vgl. u.a.

VwGH v. 24.11.1999, Zl. 96/13/0115; 15.7.1998, Zl. 93/13/0205). Das gesellschaftliche Ansehen fördert aber nicht nur die Bewirtung, die ein Unternehmer Geschäftsfreunden, sondern gleichermaßen die Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen – wie möglichen Wählern, anderen politischen Funktionären usw. - zuteil werden lässt (vgl. VwGH u.a. 31.3.2003, 99/14/0071 m.w.H.). Zur Verhinderung einer missbräuchlichen Geltendmachung von Bewirtungsspesen als Werbungskosten bewirkt das gesetzliche Abzugsverbot eine Umkehr der Beweislast. Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit von dem der Partei obliegenden Nachweis abhängig, dass die Aufwendungen dem Steuerpflichtigen tatsächlich erwachsen sind, dass mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat. (VwGH 3.6.1992, [91/13/0176](#) und VwGH 16.3.1993, [92/14/0228](#)). Am gesetzlich geforderten Nachweis der weitaus überwiegenden beruflichen Veranlassung, sowie der Werbewirksamkeit von Bewirtungsaufwendungen sind - schon aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen - strenge Anforderungen zu stellen, wobei dieser Nachweis für jede einzelne Ausgabe zu erbringen ist (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 7.4. zu § 20 und die dort angeführte Judikatur).

Einen derartigen Nachweis hat der Bw aber nicht erbracht. Mit Vorhalt vom 21. Dezember 2010 wurde er unter Pkt. 1 aufgefordert, sämtliche Belege im Original zur Einsicht vorzulegen und zu jedem Betrag der geltend gemachte Bewirtungsaufwendungen und Spenden bekannt zu geben und nach Möglichkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, aus welchen Anlass die Zuwendungen erfolgten, wofür genau sie bestimmt waren, worin die berufliche Veranlassung konkret liegt und worin die Werbewirksamkeit der Spende bzw. der Bewirtung konkret zu erblicken ist. Diesen Auftrag hat der Bw aber nicht hinreichend entsprochen.

Hinsichtlich der unter der Position „*Getränke (Bar) bei Veranstaltungen Vereine*“ geltend gemachten Aufwendungen von 1.650 € wurden vom Bw nicht einmal nachgewiesen, dass ihm diese Aufwendungen überhaupt erwachsen sind, diesbezügliche Belege sind nicht vorgelegt worden. Diese Aufwendungen konnten daher schon mangels eines entsprechenden Nachweises nicht anerkannt werden. Zudem ist in den behaupteten Aufwendungen auch kein konkreter Werbezweck zu erkennen. Nach den Angaben des Bw in der Vorhaltsbeantwortung (zu Pkt 1) handelt es sich bei diesen Aufwendungen um persönliche Einladungen an Funktionäre, Geschäftsfreunde und Mitarbeiter nach Sitzungen, Verhandlungen und Veranstaltungen.

Derartige Aufwendungen sind aber geradezu typische nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben, zumal sich die Einladungen nach den Angaben des Bw an Personen richtete, die in Ausübung ihres Amtes oder Berufes an den entsprechenden Besprechungen und Sitzungen teilgenommen haben. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Einladung von Funktionären, Mitarbeitern ua der Werbung (potentieller Wähler) gedient hat, vielmehr stand in diesen Fällen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Förderung des eigenen gesellschaftlichen Ansehens eindeutig im Vordergrund.

Bezüglich der unter der Bezeichnung „Speisen und Getränke“ geltend gemachten Aufwendungen von 973,89 € hat der Bw im Zuge des Berufungsverfahrens zwar 32 Kleinbetragsrechnungen vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass er vorwiegend in den beiden örtlichen Gastwirtschaften Getränke- und gelegentlich Speisekonsumationen bezahlt hat. Aus welchem Anlass die Bewirtung erfolgte, welche Personen bewirtet wurden und worin die berufliche Veranlassung und die Werbewirkung der Bewirtung konkret zu erblicken ist, hat der Bw nicht nachgewiesen, obwohl er sowohl in der Berufungsvorentscheidung als auch im Vorhalt vom 21. Dezember 2010 auf diese Erfordernisse hingewiesen und um entsprechende Nachweise ersucht worden ist.

Das allgemein gehaltene Vorbringen im Vorlageantrag und in der Vorhaltsbeantwortung wonach er an mehr als 300 Tagen im Jahr für die Gemeinde A unterwegs sei, und es sich hier nicht um private Konsumationen gehandelt habe sondern um Aufwendungen im Zuge seiner Tätigkeit als Bürgermeister, reicht nicht aus, die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung der stritten Aufwendungen zu erweisen. Auch kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Übernahme von Bewirtungskosten durch einen Bürgermeister generell der Werbung (um Stimmen potentieller Wähler) dient. Nur wenn die Bewirtung anlässlich einer konkreten politischen oder werbenden Veranstaltung erfolgt, sind die für die Bewirtung aufgewendeten Kosten als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. VwGH v. 17.9.1997; Zl. 95/13/0245; Warnold, ÖStZ 1999/227). Es kommt daher nicht nur auf die berufliche Veranlassung, sondern auch darauf an, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein muss (VwGH 14.12.2000, [95/15/0040](#)).

Ein solcher Nachweis ist nicht erbracht worden. Der Unabhängige Finanzsenat sah daher keine Möglichkeit die geltend gemachten Ausgaben als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ohne entsprechenden Nachweis, kann auch nicht – wie vom Finanzamt angenommen – davon ausgegangen werden, dass 50% der Bewirtungskosten beruflich veranlasst war. Die bisher vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten werden daher um den Betrag von 243,48 € vermindert.

2) Spenden an Vereine:

a) Die vom Bw als Werbungskosten geltend gemachten Spenden an die verschiedenen örtlichen Vereine von insgesamt 1.950 € (an die Musikkapelle, Feuerwehr, Chor, Landjugend, Sportverein, Jungschar, Landfrauen, Jungfeuerwehr) sind nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Nach dieser Bestimmung dürfen freiwillige Zuwendungen (Spenden) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Sie sind unabhängig von ihrer Höhe von einer Berücksichtigung als Werbungskosten ausdrücklich ausgeschlossen. Sie werden auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie durch berufliche Erwägungen mitveranlasst worden sind (*Doralt/Kofler*, EStG¹¹ § 20 Tz 106 ff). Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im beruflichen Interesse lag (vgl. VwGH 24.2.2010, [2006/13/0119](#); 3.10.1990, [89/13/0002](#)).

Aber auch wenn man die gegenständlichen Spenden und Zuwendungen als Repräsentationsaufwendungen unter den Tatbestand der Z 3 dieser Gesetzesstelle subsumiert, ist deren Abzugsfähigkeit nicht gegeben. Die angeführten Ausgaben wären - entgegen dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen - nur dann absetzbar, wenn - wie bereits unter Pkt. 1 ausgeführt - der Abgabepflichtige zweifelsfrei nachweist, dass die Zuwendungen einen direkten werbewirksamen Charakter haben und damit nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (beruflicher) Grundlage beruhen. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht nicht aus (vgl. VwGH vom 3.6.1992, [91/13/0176](#)). Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass auch diese angeblichen Ausgaben trotz Aufforderung im Vorhalt vom 21. Dezember 2010 nicht durch entsprechende Belege (mit Ausnahme der Spende von 300 € an die Jungfeuerwehr) nachgewiesen worden sind. Allein der Hinweis im Vorlageantrag und der Vorhaltsbeantwortung, wonach der Bw gegenüber den Ortsvereinen überaus spendabel sei, weshalb die Gemeinde auf ein sehr lebendiges Vereinsleben verweisen könne und er bei jeder Veranstaltung und Einladung in seiner Funktion als Bürgermeister werbewirksam unterwegs sei, vermag den hier geforderten Nachweis nicht zu ersetzen.

Ganz allgemein ist dem Unabhängigen Finanzsenat durchaus bewusst, dass vom Bw in seiner Funktion als Bürgermeister die Teilnahme bei Veranstaltungen der verschiedenen örtlichen Vereine erwartet wird, dies schließt aber nicht auch schlechthin eine berufliche Notwendigkeit ein, an die einzelnen Vereine private Spenden zu leisten; ebenso wenig kann gesagt werden,

dass diese Spenden generell der Werbung dienen, selbst wenn sie in der Funktion als Bürgermeister gewährt werden. Die vom Bw angeblich an die verschiedenen Vereine gewährten Zuwendungen konnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Entsprechend ist daher auch der vom Finanzamt pauschal mit 660 € (40% v. 1.650 €) angesetzte Betrag von den Werbungskosten in Abzug zu bringen.

3) Diverse Schreibwaren, Geschenke:

Von den geltend gemachten Aufwendungen von 233,37 € hat das Finanzamt die Hälfte, somit 116,99 € als Werbungskosten anerkannt. Teilweise ist aus den Belegen nicht ersichtlich um welche Ausgaben es sich handelt (68,35 €) und zum anderen Teil handelt es sich um Ausgaben für Wein (37,70 €), Kleinlederwaren (16,99 €), Etiketten und Farbstifte (25,57 €), Druckerpatronen (31,99 €) und „Sonderbriefmarken Weihnachten“ (53,35 €).

Dazu gilt das zu Pkt. 2 bereits Gesagte. Kleinere Sachgeschenke und Aufmerksamkeiten (wie z.B. Wein u.ä.), die aufgrund bestehender beruflicher Beziehungen an Geschäftsfreunde, Mitarbeiter, Funktionäre ua zu bestimmten Anlässen gegeben werden, zählen zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen, die durch die gesellschaftliche Stellung des Bw hervorgerufen worden sind. Soweit der Bw die hier geltend gemachten Schreibwaren wie Etiketten, Druckerpatronen und Sonderbriefmarken tatsächlich beruflich verwendet haben sollte, hat das Finanzamt diesem Umstand mit der Anerkennung von 50% der hier geltend gemachten Ausgaben als Werbungskosten hinreichend Rechnung getragen.

4) Bürgermeister Ausflug:

Unter der Bezeichnung „Bürgermeisterausflug“ sind vom Bw 164,94 € als Werbungskosten geltend gemacht worden. Wie der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Jänner 2011 unter Pkt. 4 dazu ausführt, handelt es sich bei diesen Kosten um einen Selbstkostenbeitrag für die Fahrtkosten mit dem Zug in die Ukraine. Der Zweck dieser Fahrt sei ein Besuch in der Ukraine in der Einsatzzentrale von K – Transkarpatien gewesen, wo vom Land Tirol ein gebrauchtes Feuerwehrfahrzeug der Marktgemeinde Z übergeben worden sei.

Dem Ersuchen (Vorhalt, Pkt. 1d), ein detailliertes Reiseprogramm zu diesem Ausflug vorzulegen, ist der Bw nicht nachgekommen. Ein beruflicher Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Bürgermeister ist nicht ersichtlich. Diese Ausgaben sind daher den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2a EStG zuzuordnen.

5) Porto – Fotoarbeiten:

Unter Pkt. 11 „versch. Porto – Fotoarbeiten“ hat der Bw 350 € als Werbungskosten geltend gemacht. Mangels Nachweis hat das Finanzamt diese Aufwendungen nicht anerkannt. Auch gegenüber dem Unabhängigen Finanzamt sind diese Aufwendungen trotz Aufforderung (Vorhalt, Pkt. 1a) nicht nachgewiesen worden, sondern es wurde lediglich ausgeführt, dass es sich um diverse Fotoausarbeitungen und Porto für diverse Glückwunschkarten gehandelt habe.

Diese Aufwendungen, die weder dem Grunde noch der Höhe nach erwiesen worden sind, hat das Finanzamt daher zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt.

6) Telefon- und Internetkosten:

Als beruflich veranlasste Telefonkosten wurden vom Bw 720 € und als Internetkosten 540 € geltend gemacht. Davon hat das Finanzamt 576 € (80% der geltend gemachten 720 €) an Telefonkosten und 108 € (20% der geltend gemachten 540 €) an Internetkosten als glaubhaft anerkannt, obschon der Bw die geltend gemachten Werbungskosten nicht einmal belegt hat. Im Vorhalt vom 21. Dezember 2010 wurde der Bw gefragt, ob es sich bei den Telefonkosten um die Kosten für den privaten Festnetzanschluss handelt, zumal anzunehmen ist, dass ihm als Bürgermeister zumindest die Kosten für ein Handy, soweit es sich um dienstliche Gespräche handelt, von der Gemeinde ersetzt werden oder die Kosten direkt mit der Gemeinde verrechnet werden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Jänner 2011 führte er dazu lediglich aus, bei den angefallenen Telefon- und Internetkosten handle es sich nur um beruflich veranlasste Aufwendungen in seiner Funktion als Bürgermeister, da seine im gemeinsamen Haushalt wohnende Ehefrau und die Kinder ihre Telefongespräche über eigene Handys führten. Das Internet werde nur von ihm allein beruflich zum Download von Informationen aus Tiris-Raumordnung und besonders für Informationen politischer und gesetzlicher Form verwendet.

Es erscheint nicht unglaublich, dass der Bw als Bürgermeister auch über seinen privaten Festnetzanschluss gelegentlich berufliche Gespräche führt und sein privates Internet für Abfragen in seiner Funktion als Bürgermeister nutzt. Die vom Finanzamt als beruflich veranlasst anerkannten Kosten erscheinen insbesondere in Anbetracht des Umstandes, dass die geltend gemachten Kosten auch im Berufungsverfahren nicht nachgewiesen worden sind und offensichtlich die Kosten für ein Handy von der Gemeinde getragen werden, als äußerst großzügig bemessen. Ein noch höherer beruflicher Kostenanteil erscheint daher keineswegs glaubwürdig.

7) Reisekosten:

Nach den vorgelegten Aufzeichnungen (Excel-Tabelle) wäre der Bw im Berufungsjahr 2006 insgesamt 27.400 km (10.536 km im Orts- bzw. im lokalen Bereich, 10.230 km überregional und 6.649 km zwischen seinem Wohnort in A und seiner Arbeitsstätte in C in Deutschland) im Rahmen seiner Tätigkeit als Bürgermeister gefahren. Tatsächlich anerkannt wurden vom Finanzamt Kilomergelder für rd. 11.400 km.

Reisekosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre berufliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH v. 20.11.1996, 89/13/0259). Der Nachweis von Fahrtkosten (Kilomergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses ist fortlaufend und übersichtlich zu führen und hat die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Angabe der Anfangs- und Endkilometerstände), das Datum, die Angabe des Fahrzeuges, den dienstlichen Zweck und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten (vgl. VwGH 21.10.1993, [92/15/0001](#); *Doralt/Kofler*¹¹, EStG, § 16 Tz 220, Stichwort: Fahrtkosten). Ferner ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor allem auch zeitnah zu führen. Aus Wortlaut, Sinn und Zweck - da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine buchförmige äußere Gestalt aufweisen sollen, verlangt der allgemeine Sprachgebrauch, dass die erforderlichen Angaben in gebundener oder jedenfalls in sich geschlossener Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Eine lose Ansammlung einzelner Daten ohne äußeren Zusammenhang kann daher schon begrifflich kein Fahrtenbuch sein (vgl. BFH in den Erkenntnissen vom 16. November 2005, VI R 64/04 und vom 9. November 2005, VI R 27/05).

Ein in dieser Form formell ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch über die vom Bw durchgeführten Reisebewegungen liegt nicht vor. Als Nachweis für die als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten wurden lediglich in loser Form elektronisch geführte tabellarische Reiseaufzeichnungen (Excel-Tabelle) vorgelegt. Diese Aufzeichnungen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen jederzeit möglich machen und ebenso gut nachträglich erstellt worden sein können, bieten keine Gewähr für Vollständigkeit und

Richtigkeit der Aufzeichnungen. Zudem enthalten diese Aufzeichnungen auch keine Angaben über das verwendete Auto, keine Angaben über Kilometerstände, keine Angaben über privat und beruflich gefahrene Strecken und keine Angaben über den Zeitpunkt von Beginn und Ende der Reisebewegungen.

Aber auch materiell erweisen sich diese Aufzeichnungen des Bw als unrichtig. Nach den vorgelegten Belegen über die geltend gemachten Bewirtungsspesen ist der Bw am 14. Jänner und 2. Februar 2006 in F, am 8. Jänner 2006 in T und am 17. August, 31. Oktober und 29. Dezember 2006 in Z dienstlich unterwegs gewesen. Nach dem „Fahrtenbuch“ (Excel-Tabelle) ist er aber an keinen dieser Tage in den angeführten Orten gewesen. Nach seinen Aufzeichnungen im Fahrtenbuch ist er am 14. Jänner (Büro Gemeinde, Baubesprechung Hochbehälter), 17. August (Büro Gemeinde, Sitzung Feuerwehr L), 31. Oktober (Büro Gemeinde, Besprechung Gewerbegebiet) und 29. Dezember 2006 (Büro Gemeinde) nur in seiner Heimatgemeinde A bzw. der Nachbargemeinde L, am 8. Jänner 2006 in V (Büro Gemeinde, Besprechung V) und am 2. Februar 2006 in Z (Büro Gemeinde, Besprechung BBA Z) dienstlich tätig gewesen. Dazu befragt, gab er in der Vorhaltsbeantwortung (Pkt. 2a) an, an diesen Tagen sei er als Mitfahrer und nicht mit dem eigenen Fahrzeug unterwegs gewesen und deshalb habe er diese Fahrten im Fahrtenbuch nicht angeführt. Diese Angaben erscheinen in Anbetracht der Gesamtumstände nicht glaubwürdig, zumal er auch nicht angegeben hat, mit wem er mitgefahren sein soll.

Weiters ist im Fahrtenbuch an jedem Tag im Jahr (auch an jedem Samstag, Sonn- und Feiertagen) mit Ausnahme jener 6 Tage, an denen der Bw sich auf dem Bürgermeisterausflug in der Ukraine befand, der Weg in das Gemeindeamt (Vermerk: Büro Gemeinde) mit 25 km angeführt, obwohl die Strecke zwischen der Wohnung des Bw und dem Gemeindeamt und retour nur 3,4 km beträgt.

Dazu entgegnete er (Vorhaltsbeantwortung Pkt 2b), es sei richtig, dass er tägliche zum Gemeindeamt fahre, dabei habe er auch seine täglichen, zusätzlichen Wartungsfahrten betreffend die Wasserversorgung der Gemeinde mit eingerechnet, die er kostenlos und ohne Rückerstattung durch die Gemeinde vornehme. Auch die Störungsmeldungen würden per Telefon an ihn ergehen. Er sei täglich im Gemeindeamt an der Pumpstation und teilweise am Hochbehälter unterwegs, wo die einzelnen Überwachungsgeräte wie PC usw. stationiert seien. Es sei also schon richtig, dass diese angegebenen Kilometer täglich (auch an Sams-, Sonn- und Feiertagen) anfallen würden, da er an Sams-, Sonn- und Feiertagen mehrmals im Gemeindeamt sei und diese Kontrollen durchführe.

Es erscheint äußerst ungewöhnlich und ohne klaren Nachweis nicht glaubhaft, dass bei einer Gemeinde, die nur rd. 450 Einwohner aufweist, der Bw den Hochbehälter der Wasserversorgung nahezu tagtäglich überprüft, zumal sich der Bw, der in seinem Hauptberuf als Grenzgänger im angrenzenden Ausland unselbständig tätig ist, tagsüber nur eine sehr beschränkt Zeit in seiner Ortsgemeinde aufhält. Er selbst gibt dazu an (Vorhaltsbeantwortung Pkt. 5), dass seine Arbeitszeit in seinem Hauptberuf teilweise schon um 5:00 Uhr morgens beginnt und oft erst sehr spät am Abend endet, da er alle angefallenen Stunden für seine Bürgermeistertätigkeit wieder einarbeiten muss. Auch unter diesem Aspekt erscheint es unglaublich, dass er tagtäglich die behaupteten Kontrollen der örtlichen Wasserversorgung durchführt.

Soweit es sich um die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Gemeindeamt (Arbeitsstätte) handelt, sind diese Kosten bereits mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten und können daher nicht zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Es mag daher dahingestellt bleiben, ob der Bw neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit - wie behauptet - tagtäglich sein Büro im Gemeindeamt aufsucht.

Auch hinsichtlich der Fahrten zwischen seiner Arbeitsstelle in C in Deutschland und seinem Wohnort A, für die der Bw im Rahmen seiner Einkünfte als Bürgermeister Kilometergelder für 6.649 km geltend gemacht hat, ist dem Bw vorgehalten worden (Vorhalt Pkt. 2c), dass es sich bei diesen Fahrten (soweit ersichtlich) ebenfalls um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt, die mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten sind.

Dazu entgegnete er, die täglichen Fahrten vom Wohnort zur Arbeitstätte und retour seien damit nicht gemeint, sondern es handle sich um zusätzlich angefallene Kilometer, wo er seine Arbeit zur Wahrung von Terminen als Bürgermeister habe unterbrechen müssen und später wieder an seine Arbeitstätte zurückkehrt sei.

Es mag zwar sein, dass der Bw gelegentlich zur Wahrnehmung von unaufschiebbaren Terminen und aufgrund unvorhergesehener Ereignisse seine hauptberufliche Tätigkeit unterbrechen und seinen Verpflichtungen als Bürgermeister nachgehen musste und später wieder zur weiteren Arbeitsleistung an seinen Arbeitsort zurückgekehrt ist. Dies dürfte aber wohl nur in Ausnahmefällen vorgekommen sein, zumal anzunehmen ist, dass der Bw seine Termine als Bürgermeister so geplant und gelegt hat, dass er sie vor oder nach seiner Arbeitszeit in seiner hauptberuflichen Tätigkeit durchführen konnte. Diese gelegentlichen Unterbrechungen der Arbeit vermögen daher nicht die vom Bw als Bürgermeister geltend gemachten Kilometergelder für 6.649 km zu rechtfertigen. Nach seinen Aufzeichnungen hätte der Bw bei einer Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte in Deutschland von rd. 22 km seine hauptberufliche Tätigkeit an 157 Tagen unterbrochen, wäre somit in seiner

Funktion als Bürgermeister in seine Heimatgemeinde geeilt und nach Erledigung seiner unaufschiebbaren Tätigkeiten wieder an seine Arbeitsstelle zurückgekehrt. Eine Unterbrechung der Arbeit an mehr als jeden zweiten Arbeitstag erscheint bei einer derart kleinen Gemeinde ohne entsprechenden Nachweis völlig unglaubwürdig.

Nach den Aufzeichnungen hätte der Bw im überregionalen Bereich für insgesamt 42 ganztägige Reisen nach I (zu je 200 km) insgesamt 8.400 km zurückgelegt und zwar zu 18 Besprechungen bzw. Verhandlungen mit Mitgliedern der Landesregierung und zu 24 Termine mit sonstigen Vertretern der Landesregierung. Obwohl eine derartige Vielzahl an Besprechungen mit Vertretern der Landesregierung für einen Bürgermeister einer derart kleinen Gemeinde äußerst ungewöhnlich ist und sich 42 ganztägige Reisen, bei denen er nach seinen Angaben teilweise bis spät in die Nacht hinein unterwegs war, wohl auch zeitlich kaum mit seiner Vollzeitbeschäftigung im Hauptberuf vereinbaren lassen und letztlich auch kein Nachweis für diese Reisen erbracht wurde, hat das Finanzamt diese Kilometergelder anerkannt.

Ganz allgemein erscheint es in Anbetracht des Umstandes, dass die Gemeinde, der der Bw vorsteht nur rd. 450 Einwohner und eine Fläche von weniger als 10 km² aufweist und der Talboden der Gemeinde nur rd. 3 km lang ist, äußerst ungewöhnlich, dass der Bw, der als Grenzgänger ganztägig erwerbstätig ist, an jedem Tag im Jahr (inkl. Sonn- und Feiertage) im Dienste der Gemeinde unterwegs war und dabei 27.400 km zurückgelegt haben soll. Ebenso ist es ungewöhnlich, dass er nach seinen Aufzeichnungen mehr als zwei Drittel seines Nettogehaltes als Bürgermeister allein für die dienstlichen Fahrtkosten aufgewendet haben soll und insgesamt seine Werbungskosten höher sein sollen als sein Gehalt.

Auch der Erklärungsversuch des Bw (Pkt. 2d der Vorhaltsbeantwortung), wonach der Arbeitsaufwand für einen Bürgermeister einer kleinen Gemeinde viel größer sei als in einer großen Gemeinde, weil er seine Arbeiten nicht in diesem Ausmaß delegieren könne und aufgrund der Finanzschwäche seiner Gemeinde die monatlichen Aufwandsentschädigung nicht ausreichen würden seine angefallenen Kosten zu decken und daher die Gemeinde wie ein Verein mit viel Eigeninitiative unter teilweiser Übernahme der Kosten und Auslagen durch den Bürgermeister geführt werde, lässt seine Angaben nicht glaubwürdiger erscheinen.

Insgesamt betrachtet, ist dem Bw aber trotzdem zuzugestehen, dass er einen gewissen Fahrtaufwand mit dem privaten PKW als Bürgermeister einer Landgemeinde gehabt hat, auch wenn dieser im Einzelnen nicht durch ein korrekt geführtes Fahrtenbuch nachgewiesen worden ist.

Von den insgesamt im Vorlageantrag geltend gemachten Fahrtkosten von 10.412 € hat das

Finanzamt 4.080 € anerkannt. Unter Berücksichtigung der geringen räumlichen Ausdehnung der Gemeinde aber der relativ weiten Entfernung von der Landeshauptstadt, erachtet der Unabhängige Finanzsenat die vom Finanzamt als Fahrtkosten anerkannten Werbungskosten, die unter Anwendung des amtlichen Kilometergeldes in etwa Fahrten in Ausmaß von 10.730 km/Jahr entsprechen, als durchaus sachgerecht.

8) Verpflegungsmehraufwendungen

Bezüglich der oben angeführten 42 eintägigen Reisen nach I hat der Bw auch Tagesgelder in der Höhe von 1.108,80 € (42 x 26,40 €) geltend gemacht, wovon das Finanzamt nur 396 € (für 15 Tage) als Werbungskosten anerkannt hat. Im Vorhalt vom 21. Dezember 2010 wurde der Bw ersucht, den geltend gemachten Verpflegungsmehraufwand näher zu begründen, zumal ihm die örtlichen Verhältnisse und die lokale Gastronomie in I schon seit Jahren bekannt sein müsste und es sich zudem nur um eintägige Reisen gehandelt hat und daher davon auszugehen ist, dass er Frühstück und Abendessen zu Hause einnehmen konnte.

Dazu brachte er vor, dass er an diesen Tagen bereits früh morgens und teilweise bis spät in die Nacht unterwegs gewesen sei und ihm dadurch ein Verpflegungsmehraufwand erwachsen sei.

Eintägige Reisetätigkeiten begründen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 30.10.2001, [95/14/0013](#)) sowie aufgrund zahlreicher Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich keinen Verpflegungsmehraufwand. 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.

Selbst wenn dem Bw aufgrund einiger bis in die Nacht hinein dauernden Dienstreisen gelegentlich Verpflegungsmehrkosten erwachsen sein sollten, so hat das Finanzamt diesen Aufwand mit einem angenommenen Verpflegungsmehraufwand an 15 Tagen mehr als hinreichend berücksichtigt.

9) Die zu berücksichtigenden Werbungskosten erfahren somit folgende Änderung:

Werbungskosten lt. angefochtenen Bescheid:	6.180,47 €
- Bewirtungsspesen (siehe Pkt. 1):	-243,48 €
- Spenden (Pkt. 2)	-660,00 €
Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung:	5.276,99 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 14. Februar 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei