

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB., Steuerberatungsgesellschaft, Adr., vom 3. Dezember 2008 gegen den Bescheid des FA vom 13. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 13. Oktober 2008 wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009 zu entnehmen.

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

### Entscheidungsgründe

Herr A (Berufungswerber) ist nichtselbständiger Versicherungsvertreter und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Berufungswerber reichte seine Einkommensteuererklärung für 2006 beim Finanzamt ein und machte unter anderem Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im Betrag von € 17.145,43 geltend.

---

Das Finanzamt ersuchte den Berufungswerber unter anderem um Beantwortung folgender im zweitinstanzlichen Verfahren strittiger Fragen:

Um Aufgliederung der Diäten und Kilometergelder zu den geltend gemachten Reisen;

Vom Arbeitgeber seien gemäß § 26 EStG steuerfreie Beträge in der Höhe von € 3.795,91 ausbezahlt worden, es wäre daher nachzuweisen, ob dieser Betrag bei der Ermittlung der Werbungskosten in Abzug gebracht worden sei;

Bezüglich der steuerfreien Reisevergütungen wären die Beträge der Diäten und Kilometergelder bekanntzugeben;

Darstellung der vom Berufungswerber ausgeübten Tätigkeit; Wo sich das Kundengebiet des Berufungswerbers befindet;

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würden als Privatfahrten gelten, ob diese Privatfahrten berücksichtigt worden seien;

Ein Nachweis über die Berücksichtigung dieser Fahrten wäre aufgrund des Fahrtenbuches zu erbringen;

Bekanntgabe der Adresse der Arbeitsstätte;

Die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers führte zu den Werbungs-, Reisekosten aus:

Die Aufgliederung der Diäten und Kilometergelder werde beigelegt.

Aus der Beilage sei ersichtlich, dass nur die Differenz zu den bereits ausgezahlten Beträgen bei der Ermittlung der Werbungskosten berücksichtigt worden sei.

Die Berechnung der Diäten und Kilometergelder gehe aus der Beilage hervor.

Die vom Berufungswerber ausgeübte Tätigkeit sei die eines im Außendienst tätigen Versicherungsvertreters.

Das Kundengebiet sei nicht fest gebietszugeteilt. Kunden würden je nach Bedarf am Wohnort oder in der Firma besucht, vereinzelt auch bundesländerübergreifend, je nach Wirtschaftlichkeit.

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien bei der Ermittlung der beruflich gefahrenen Kilometer nicht berücksichtigt worden, siehe Beilagen.

Die Adresse der Arbeitsstätte laute: AdresseArbeitsort.

In den Beilagen wurden die Fahrten und Diäten aufgelistet.

Es wurde ein gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem nur Werbungskosten im Betrag von € 11.000,48 anerkannt wurden.

Begründend wurde dazu folgendes ausgeführt:

In den beruflich veranlasst gefahrenen Kilometern seien Fahrten enthalten, die mit der Fahrtstrecke Wohnung und Arbeitsstätte ident seien. Für diese Fahrten stehe der Verkehrsabsetz-

betrag zu. Laut dem vorgelegten Fahrtenbuch seien für diese Fahrten 2.964 km auszuscheiden. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, das bei einem Haushalt mit Anzahl Kindern das Fahrzeug privat nur 1.955 km genutzt werde (Urlaub, Wochenende etc). Der privaten Nutzung werden vom Finanzamt im Schätzungswege 3.000 km zugrundegelegt. Das Kilometergeld sei daher aus den angeführten Gründen um € 1.523,42 zu kürzen gewesen.

Auf Grund der langjährigen Tätigkeit des Berufungswerbers im Außendienst seien ihm die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten, in dem von ihm immer wieder bereisten Gebiet – dem sogenannten Zielgebiet, bekannt. Im Zielgebiet würden keine Mehraufwendungen für Verpflegung entstehen, daher könnten im Zielgebiet keine Tagesgelder als Differenzwerbungskosten anerkannt werden, siehe Rz 300-310 LStR (Lohnsteuerrichtlinien). Nur für 47 Arbeitstage (mit den Reisezielen B, C, D, E, F G, H, J, K, L, M, N, P, Q) seien Tagesgelder als Differenzwerbungskosten anerkannt worden.

Gemäß § 20 EStG seien die Aufwendungen für Strafmandate, den Mitgliedsbeitrag Interessensverein und Geringwertige Wirtschaftsgüter in der Höhe von € 395,19 nicht abzugsfähig.

Bürokosten Arbeitsraum:

Aufgrund der Höhe der geltend gemachten Kilometergelder und der Größe des Einzugsgebiets liege es auf der Hand, dass der Tätigkeitsschwerpunkt im Außendienst gegeben sei. Dass der Abschluss von Versicherungsverträgen und Beratungsgesprächen fallweise auch im Arbeitszimmer stattfinde, stehe dem nicht entgegen. Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer bilde aber nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit.

Werde nämlich die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt, sei die Abzugsfähigkeit nicht gegeben.

Angesichts der Art der vom Berufungswerber ausgeübten Tätigkeit als Versicherungsvertreter und der Benützung des Arbeitszimmers in einem Ausmaß, das nicht über die Hälfte der Tätigkeit hinausgehe, könne das gegenständliche Arbeitszimmer nicht als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit gewertet werden. Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 seien daher Bürokosten in der Höhe von € 1.753,38 und AfA für den Drehstuhl von € 117,36 nicht anzuerkennen.

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Wenn der Arbeitnehmer ungeachtet dieser Grundsätze bei Ausübung seiner Tätigkeit die Hilfe dritter Personen entgeltlich in Anspruch nehme, gehöre

---

der Aufwand der dadurch erwachse nicht zu den Werbungskosten, weil es an dem hiefür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehle. Der Beratungsaufwand für Ehegattin hätte daher nicht gewährt werden können.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei die Veranlagung gemäß § 200 Bundesabgabenordnung (BAO) vorläufig erfolgt, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens erst auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre beurteilt werden könne, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliege.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte die steuerliche Vertretung aus:

Die Kilometergelder seien um die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung gekürzt worden. Dies sei unzutreffend, da der Berufungswerber in den als Differenzwerbungskosten beantragten Werten bereits die um die Privatfahrten und Fahrten Wohnung zu Arbeitsstätte gekürzten Werte angesetzt habe. Die € 5.641,98 an Werbungskosten für Kilometergelder würden diese beiden Fahrtengruppen nicht enthalten. Die nochmalige Kürzung sei daher unrichtig. Weiters sei ein vollständig geführtes Fahrtenbuch vorhanden, es sei im Besitz der Familie noch ein weiteres Fahrzeug, welches auch für die Familienfahrten verwendet werde, daher würden zusätzlich zu den Arbeitsplatzfahrten und laut Fahrtenbuch nachgewiesenen Privatfahrten nur 1.955 km gefahren. Die Zuschätzung eines weiteren Betrages an Privatfahrten sei nicht gerechtfertigt, zumal ein ordentliches und vollständiges Fahrtenbuch vorgelegt worden sei, aus dem eindeutig hervorgehe, was eine private und was eine berufliche Fahrt sei. Der Berufungswerber beantrage daher die € 5.641,98 zur Gänze als Differenzwerbungskosten zu gewähren. Die Privatfahrten von rund 3.500 km per anno würden sich daher auf das Fahrzeug des Berufungswerbers und das Fahrzeug seiner Gattin verteilen.

Weiters sei die Streichung der Diäten ungerechtfertigt, da die Reiseziele sich überwiegend in unterschiedlichen politischen Gemeinden befinden würden, da diese unregelmäßig angefahren würden entstehe erst nach 15 Fahrten ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit, daher würden bei unregelmäßigen Aufenthalten die Diäten zustehen. Es liege gemäß Rz 305 der LStR kein Einsatzgebiet vor, da der Berufungswerber in einem größeren Gebiet (ganz Bundesland) tätig sei. Daher sei die Kürzung zu Unrecht erfolgt. Der Berufungswerber beantrage daher die Diäten mit € 2.543,20 als Werbungskosten zu gewähren.

Weiters seien die Kosten des Büros und damit zusammenhängende Geringwertige Wirtschaftsgüter und die AfA für den Bürodrehstuhl verwehrt worden, da laut Argumentation der Finanzbehörde weniger als 50% bei einem Versicherungsvertreter im Arbeitszimmer gearbeitet werde.

Diese Argumentation sei unrichtig. Der Berufungswerber sei bei der Versicherungsgesellschaft als Dienstnehmer tätig, bei dieser Versicherungsanstalt habe sich in der Vergangenheit herausgestellt, dass aufgrund des Raumangebotes am Arbeitsplatz des Dienstgebers und der vorhandenen technischen Möglichkeiten für einen Versicherungsvertreter der einen Kundenstock in der Größe des Berufungswerbers bearbeite, die Einrichtung eines eigenen Büros unerlässlich geworden sei. Es stehe nur ein kleiner Schreibtisch zur Verfügung, Besprechungsmöglichkeiten mit Kunden würden nur sehr untergeordnet bestehen, da es für alle Mitarbeiter nur ein Besprechungszimmer gebe und die Erörterung von Themen, die große finanzielle Auswirkungen haben können oder wo es um vertrauliche Informationen gehe, mit dem Versicherungsnehmer vor allen Mitarbeitern quasi in einem offenen Großraumbüro abzuwickeln unzumutbar sei.

Die Kunden würden zum Berufungswerber in einem langfristigen Betreuungsverhältnis stehen, das ganze Kundenarchiv, wo alle Details zu den Versicherungsverträgen enthalten seien, befindet sich im Büro in R. Im Büro des Dienstgebers in S stehe dem Berufungswerber nur ein halber Büroschrank zur Verfügung, hier wäre es unmöglich die komplexen Anforderungen zu erfüllen, die sowohl die Quantität als auch die Qualität der Kundenbeziehung heute verlange. Der Schreibtisch im Büro in S messe nur 140 x 70 cm, eine Ablage sei nur für ca 150 Kunden vorhanden, es würden aber rund 3000 Verträge von rund 1.000 verschiedenen Kunden bearbeitet.

Beiliegend sei eine Visitenkarte, der entnommen werden könne, dass der Berufungswerber als seinen Mittelpunkt der Tätigkeit das Büro in R angebe, was auch den Tatsachen entspreche, daher sei nach § 20 Abs 1 Z 2 EStG der Büroraum als beruflich notwendig zu bewerten.

Auch arbeite die Gattin in diesem Büro, sie habe Zugriff auf alle Kundenarchive, wenn der Berufungswerber unterwegs sei, könnten die Anfragen der Versicherungsnehmer durch diese Zusammenarbeit effizient bearbeitet werden.

Auch sei das Büro in R in das Firmennetzwerk der Versicherungsgesellschaft (welches kürzere Zugriffszeiten habe als das Büro in S) eingebunden. Weiters seien im Büro in S auch einige Internetadressen nicht dem Zugriff freigegeben, die aber für eine effiziente Arbeitsabwicklung notwendig seien.

Aus diesem Grund werde um Anerkennung der Kosten des Büros in R ersucht, da dies für die Funktion, die der Berufungswerber als Senior Consultant innehabe, für seinen wirtschaftlichen Erfolg unerlässlich sei. Auch die Gestaltung des Büros lasse eindeutig die ausschließliche berufliche Nutzung zu Tage treten, eigener Eingang, ausschließlich Büromöbel und mit sämtlichen technischen Erfordernissen, die ein moderner Büroalltag erfordere, bestückt. Auch

---

stehe dort ein abgeschlossener Bereich für vertrauliche Besprechungen zur Verfügung, welches bei den vielen Kundenterminen zur vertrauensvollen und kompetenten Beratung vor Ort unerlässlich sei.

Ebenso sei auch die Bezahlung des Honorars an die Gattin zu sehen. Die Gattin habe einen Gewerbeschein als Versicherungsagentur und unterstütze den Berufungswerber mit ihrem Knowhow im Versicherungsrecht und wenn der Berufungswerber unterwegs sei, mit Beschaffung und Auswertung von versicherungsrechtlichen oder kundenspezifischen Daten.

Diese Tätigkeit könne nicht vom Personal der Versicherungsgesellschaft abgefragt werden, da dem Senior Consultant Personal nur in gewissem Ausmaß zur Verfügung gestellt werde und auch durch die räumliche Trennung der Aufbewahrung der Kundendaten technisch nicht möglich wäre. Das Büro in S sei nur von 8 Uhr bis 15 Uhr besetzt, für rund 11 Außendienstmitarbeiter stehe 1,5 h Sekretariatskraft zur Verfügung. Ein Großteil des Einkommens des Berufungswerbers sei leistungsabhängig, würde sich der Mandant nicht um Büroraum und personelle Unterstützung aus eigenen finanziellen Mitteln kümmern, könne das Leistungsniveau nicht erreicht werden, und das Vertragsvolumen nicht geschafft werden, somit wäre der steuerpflichtige Bezug aus dem Dienstverhältnis weit geringer.

Der Berufungswerber arbeite wie ein Versicherungsmakler, nur mit der Einschränkung, dass er an die Produkte seines Arbeitsgebers gebunden sei, er stehe dadurch auch immer wieder unter Konkurrenzdruck der Maklerbüros und müsse auch die Servicequalität dieser Konkurrenz bieten können, und dazu sei ein bestimmtes Ausstattungsniveau und Promptheit der Datenbeschaffung und Weiterleitung notwendig. Dies würde bei einem (wie man im Fahrtenbuch sehe) sehr häufig auswärts unterwegs befindlichen Vertriebstätigen technisch nicht administrierbar sein, wenn da nicht Unterstützung von einem weiteren Fachkundigen geboten würde. Weiters würden auch viele T Verträge, die von der Dienstgeber Versicherung unabhängig seien, betreut, da dies für viele Firmenkunden wichtig sei. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Aufwand für das Büro und die Inanspruchnahme der Dienstleistungen der Versicherungsagentur der Ehegattin sei im Fall des Berufungswerbers äußerst plakativ.

Es werde aus den oben dargestellten Gründen die Gewährung der Bürokosten und der Dienstleistungshonorare an die Ehegattin beantragt.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006 mit dem der Einkommensteuerbescheid vom 13.10.2008 abgeändert wurde. Die Einkommensteuer wurde mit € 5.857,29 festgesetzt. Im Erstbescheid vom 13.10.2008 wurde sie mit € 5.856,11 festgesetzt. Es wurden Werbungskosten im Betrag von € 11.397,58 anerkannt. Begründend

---

wurde ausgeführt, dass die Erledigung aus folgenden Gründen vom Berufungsbegehrten abweiche:

Berufungspunkt Arbeitszimmer und Geringwertige Wirtschaftsgüter:

Seitens des Finanzamtes seien die geltend gemachten Kosten für das im Wohnungsverband befindliche Arbeitszimmer nicht anerkannt worden. Weiters seien jene geringwertigen Wirtschaftsgüter, welche direkt mit diesem Arbeitszimmer im Zusammenhang stehen (wie zB Reinigungsmaterial, Lampen, etc.) ebenfalls nicht anerkannt worden. Der Berufungswerber sei nichtselbständig als Versicherungsvertreter tätig, der Firmensitz des Dienstgebers befindet sich in S. Laut den Ausführungen in der Berufung stehe dem Berufungswerber in S nur ein kleiner Schreibtisch zur Verfügung sowie ein Besprechungszimmer für alle MitarbeiterInnen. Weiters werde auch auf den Visitenkarten das Büro am Wohnsitz in R angeführt, auch daraus sei ersichtlich, dass hier der Mittelpunkt der Tätigkeit liege.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 in der angeführten Fassung dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung, abzugsfähig.

Die Begründung sei:

Dass die streitgegenständlichen Räumlichkeiten im Wohnungsverband gelegen seien, werde nicht bestritten. Somit sei die Frage nach der Eigenschaft eines Arbeitszimmers nach der vorgenannten Gesetzesbestimmung zu prüfen. In Bezug auf das häusliche Arbeitszimmer sei nach der ständigen Judikatur des VwGH der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen und nur im Zweifelsfall sei darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt werde (vgl VwGH vom 19. Dezember 2000, 99/14/0283).

Im gegenständlichen Fall ergebe sich aus der vom Berufungswerber zurückgelegten Kilometerleistung sowie der Diätenaufstellung unumstritten, dass er in einem zeitlich überwiegendem Ausmaß im Außendienst tätig sei und die Kundenbetreuung im Büro des Eigenheimes in zeitlich untergeordnetem Ausmaß stattfinde.

Im Beschwerdeverfahren 2003/13/0166 hätte der Beschwerdeführer – wie der Berufungswerber ein Versicherungsvertreter – vorgebracht, dass der Büroraum „faktisch wie eine

---

Kanzlei ausgestattet" sei, sich darin auch eine Bürohilfe aufgehalten habe und die Räumlichkeiten immer wieder im Rahmen von Parteienverkehr genützt werden würden, weshalb es sich von vornherein um ein ausschließlich beruflich genutztes Zimmer handle.

Der VwGH hielt diesem Vorbringen folgendes entgegen:

„....Der Beschwerdeführer übersieht dabei, dass die – zumindest nahezu – ausschließlich berufliche Nutzung die Voraussetzung bildet, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 2005, 2001/14/0004). Eine private Nutzung des Raumes wurde von der belangten Behörde ohnehin nicht angenommen, andernfalls hätte es sich um einen gemischt genutzten Raum gehandelt, welcher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 gefallen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0124).

Mit dem Vorbringen, im Rahmen der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit habe sich auch eine Bürohilfe in den Räumlichkeiten aufgehalten, kann der Beschwerdeführer nichts für sich gewinnen, hat es der Verwaltungsgerichtshof doch im erwähnten Erkenntnis vom 22. Jänner 2004 als nicht einsichtig angesehen, dass die Beschäftigung einer Bürokrat (dort im Ausmaß von 20 Wochenstunden) nicht in Räumlichkeiten erfolgen kann, die sich im Wohnungsverband befinden.“

Wende man die Ausführungen des VwGH im vorangeführten Erkenntnis auf das gegenständliche Verfahren an, so könnten auch die Ausführungen in der Berufung nicht zu einer anderen Beurteilung führen. Auch eine berufliche Notwendigkeit zeige nämlich nicht auf, dass das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt werde.

Zum Berufungspunkt Honorar Gattin:

Laut Berufung habe die Gattin einen Gewerbeschein als Versicherungsagentur und unterstütze den Berufungswerber mit ihrem Know-How, in der Beschaffung und Auswertung von versicherungsrechtlichen und kundenspezifischen Daten. Aufzeichnungen über die erledigten Arbeiten seien nicht vorgelegt worden. Zur Nichtenkennung werde auf die Ausführungen im Bescheid vom 8.10.2008 hingewiesen. Weiters werde in der Berufung auch darauf hingewiesen, dass viele T - Verträge betreut werden würden – hier erhalte jedoch die Gattin § 109a - Honorare von der T – U – Versicherung und es könne daher nicht nachvollzogen werden, warum hier eine Honorarzahlung seitens des Ehegatten geleistet werde.

In Anbetracht dessen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen Ehegatten auch der Regelung privater Unterhaltsleistungen diene und dementsprechend familienhaft veranlasst (und somit

nicht betrieblich veranlasst sein könne), müsse eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der die Leistung erbringenden Ehegattin klar erkennbar sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden würden.

Für die steuerliche Anerkennung einer entgeltlichen Mitwirkung eines Ehegatten im Erwerb des anderen Ehegatten müsse die Mitwirkung so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehe. Als unüblich und daher zweifelhaft sei anzusehen, wenn die erbrachten Leistungen in den Abrechnungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufscheinen und die Bezahlung nicht – wie dies bei einer eher geringfügigen Arbeitsleistung üblich ist – zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt sei (VwGH 17.9.1997, 93/13/0033, ÖStZB, 424).

Bei Leistungsbeziehungen zwischen Ehegatten sei daher die Vorlage von Unterlagen, aus denen ein konkretes Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis ersichtlich sei mit genauer Beschreibung der jeweils zu erbringenden Leistung hinsichtlich des Umfangs (z.B. die Anzahl der Arbeitsstunden), des Leistungszeitpunktes und des Entgeltes (z.B. Entgelt je Arbeitsstunde), erforderlich.

Bestätigungen über Pauschalhonorare würden als Nachweis bzw. Glaubhaftmachung der betreffenden Aufwendungen nicht ausreichen.

Berufungspunkt Tagesgelder:

Laut Fahrtenbuch und Diätenaufzeichnungen liege das Einsatzgebiet in den politischen Bezirken S, V und Z, daher seien die Taggelder für Reisen außerhalb dieses Einsatzgebietes steuerlich anerkannt worden. Auch aus den erwähnten Lohnsteuerrichtlinien sei keine andere Beurteilung ableitbar. Siehe als eine von vielen Entscheidungen UFS GZ RV/0681-I/02 vom 29.01.2004:

Werde ein Steuerpflichtiger regelmäßig im Gebiet mehrerer politischer Bezirke dienstlich tätig, sei davon auszugehen, dass ihm sein Einsatzgebiet hinsichtlich der Verpflegungsmöglichkeiten in einer einen Verpflegungsmehraufwand nicht notwendig nach sich ziehenden Weise

---

ausreichend vertraut sei, weshalb für Fahrten in dieses Einsatzgebiet eine Berücksichtigung von Taggeldern als Werbungskosten nicht erfolgen könne.

Berufungspunkt Kilometergelder:

In dem Punkt Schätzung privat gefahrener Kilometer werde der Berufung stattgegeben. Hinsichtlich der Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte sei die Berufung abzuweisen – es seien lediglich jene Kilometer nicht anerkannt worden, welche laut Fahrtenbuch auch S enthalten und bei welchen in der Spalte „Fahrten Wohnung Arbeitsstätte“ keine Kilometer angeführt worden seien. Dies sei auch noch durch Nachberechnungen mittels des Routenplaners einer Überprüfung unterzogen worden.

Die steuerliche Vertretung beantragte die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Kilometergelder um die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung gekürzt worden seien. Dies sei unzutreffend, da der Berufungswerber in den als Differenzwerbungskosten beantragten Werten bereits die um die Privatfahrten und Fahrten Wohnung zu Arbeitsstätte gekürzten Werte angesetzt habe. Die € 5.641,98 an Werbungskosten für Kilometergelder würden diese beiden Fahrgruppen nicht enthalten. Die nochmalige Kürzung sei daher unrichtig. Weiters sei ein vollständig geführtes Fahrtenbuch vorhanden, es sei im Besitz der Familie noch ein weiteres Fahrzeug, welches auch für die Familienfahrten verwendet werde, daher würden zusätzlich zu den Arbeitsplatzfahrten und laut Fahrtenbuch nachgewiesenen Privatfahrten nur 1955 km gefahren. Die Zuschätzung eines weiteren Betrages an Privatfahrten sei nicht gerechtfertigt, zumal ein ordentliches und vollständiges Fahrtenbuch vorgelegt worden sei, aus dem eindeutig hervorgehe, was eine private und was eine berufliche Fahrt sei. Es werde daher beantragt die € 5.641,98 zur Gänze als Differenzwerbungskosten zu gewähren. Die Privatfahrten von rund 3500 km pa würden sich daher auf das Fahrzeug des Berufungswerbers und das Fahrzeug der Gattin verteilen.

Laut Begründung zur Berufung sei dieser Punkt geändert worden. Da sich keine steuerliche Auswirkung in der Höhe errechne gehe der steuerliche Vertreter davon aus, dass dies doch nicht vorgenommen worden sei.

Auch sei die Streichung der Diäten ungerechtfertigt, da sich die Reiseziele überwiegend in unterschiedlichen politischen Gemeinden befänden, auch die Fahrten nach X hätten unterschiedliche Ortsteile zum Ziel; da diese unregelmäßig angefahren würden, entstehe erst nach 15 Fahrten ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit, daher würden bei unregelmäßigen Aufenthalten die Diäten zustehen. Es liege gemäß Rz 305 der LStR kein Einsatzgebiet vor, da der Berufungswerber in einem größerem Gebiet (ganz Bundesland) tätig sei. Daher sei die Kürzung

---

zu Unrecht erfolgt. Der Berufungswerber bantrage daher die Diäten mit € 2.543,20 als Werbungskosten zu gewähren.

Weiters seien die Kosten des Büros und damit zusammenhängende Geringwertige Wirtschaftsgüter und die AfA für den Bürodrehstuhl verwehrt worden, da laut Argumentation der Finanzbehörde bei einem Versicherungsvertreter weniger als 50% im Arbeitszimmer gearbeitet werde.

Diese Argumentation sei unrichtig. Der Berufungswerber sei bei der Versicherungsgesellschaft als Dienstnehmer tätig, bei dieser Versicherungsanstalt habe sich in der Vergangenheit herausgestellt, dass aufgrund des Raumangebotes am Arbeitsplatz des Dienstgebers und der vorhandenen technischen Möglichkeiten für einen Versicherungsvertreter, der einen Kundenstock in der Größe des Berufungswerbers bearbeite, die Einrichtung eines eigenen Büros unerlässlich sei. Es stehe nur ein kleiner Schreibtisch zur Verfügung, Be- sprechungsmöglichkeiten mit Kunden würden nur mehr untergeordnet bestehen, da es für alle Mitarbeiter nur ein Besprechungszimmer (das gleichzeitig als Mittags- und Pausenraum diene) gebe und es unzumutbar sei die Erörterung von Themen mit dem Versicherungs- nehmer, die große finanzielle Auswirkungen haben können oder wo es um vertrauliche Informationen gehe, vor allen Mitarbeitern quasi in einem offenen Großraumbüro abzuwickeln.

Die Kunden würden zum Berufungswerber in einem langfristigen Betreuungsverhältnis stehen, das ganze Kundenarchiv, wo alle Details zu den Versicherungsverträgen enthalten seien, befindet sich im Büro in R. Im Büro des Dienstgebers in S stehe nur ein kleiner Büroschrank, der gleichzeitig als Ablage diene für den Berufungswerber zur Verfügung, dort wäre es unmöglich die komplexen Anforderungen zu erfüllen, die sowohl die Quantität als auch die Qualität der Kundenbeziehung heute verlange. Der Schreibtisch im Büro in S messe nur 140 x 70 cm, ein Schrank bzw. eine Ablage sei für nur ca. 200 bis 250 Kunden vorhanden, es würden aber aktuell rund 3.500 Verträge von rund 1.100 verschiedenen Kunden bearbeitet.

Beiliegend sei eine Visitenkarte, der entnommen werden könne, dass der Berufungswerber als seinen Mittelpunkt der Tätigkeit das Büro in R angebe, was auch den Tatsachen entspreche, daher sei nach § 20 Abs 1 Z 2 EStG der Büroraum als beruflich notwendig zu bewerten.

Auch arbeite die Gattin in diesem Büro, sie habe Zugriff auf alle Kundenarchive, wenn der Berufungswerber unterwegs sei, könnten die Anfragen der Versicherungsnehmer durch diese Zusammenarbeit effizient bearbeitet werden.

Auch sei das Büro in R in das Firmennetzwerk der Versicherungsgesellschaft (welches kürzere Zugriffszeiten habe, als das Büro in S) eingebunden. Weiters seien im Büro in S auch generell

---

die Internetadressen nicht dem Zugriff freigegeben, die aber für eine effiziente Arbeitsabwicklung notwendig seien.

Aus diesem Grund ersuche der Berufungswerber um Anerkennung der Kosten des Büros in R, da dies für die Funktion, die der Berufungswerber als Senior Consultant innehabe, für seinen wirtschaftlichen Erfolg unerlässlich sei. Auch die Gestaltung des Büros lasse eindeutig die ausschließliche berufliche Nutzung zu Tage treten, eigener Eingang, ausschließlich Büromöbel und mit sämtlichen technischen Erfordernissen bestückt, die ein moderner Büroalltag erfordere. Auch stehe hier ein abgeschlossener Bereich für vertrauliche Besprechungen zur Verfügung, welches bei den vielen Kundenterminen zu vertrauensvoller und kompetenter Beratung vor Ort unerlässlich sei.

Von der Abgabenbehörde werde argumentiert, dass die Büroräumlichkeiten zwar beruflich notwendig sein mögen, aber die Räumlichkeiten in zeitlicher Hinsicht weniger als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benütze werde. Vorweg der Berufungswerber habe nur eine Einkunftsquelle und beziehe seine Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit, die Entgeltregelung setze sich wie folgt zusammen:

Dem Berufungswerber stehe ein erfolgsabhängiges Fixum von rund € 581,00 pro Monat zu. Wenn er, aus seinem Lohnzettel 2006 ersichtlich, von der Versicherungsgesellschaft € 101.804,36 (Kennzahl 210) beziehe, zeige dies doch mehr als deutlich wie hoch der erfolgsabhängige Anteil an seinen Bezügen sei. Dass dafür die Bezahlung einer eigenen Infrastruktur im vorhanden Umfang notwendig sei, werde von der Abgabenbehörde aufgrund der standardisierten Ansicht, dass ein Außendienstmitarbeiter mehr als 50% seiner Tätigkeit außerhalb seines Büros unterwegs sei, verwehrt.

Der Berufungswerber habe den durchschnittlichen Arbeitsablauf und Zeitbedarf analysiert:

Wenn es sich um einen Neukunden handle werde telefonisch der Erstkontakt vereinbart, es werde im vorhinein geklärt, welche Sparte und welche Vertragsarten in Frage kommen, da die Berechnungsmodule heute nur mehr in elektronischer Form zur Verfügung stünden, werde das in Frage stehende Produkt über elektronische Abfrage vorbereitet, Angebote der Konkurrenzversicherungsanstalten über Internet (funktioniert nur im eigenen Büro in R) durchgerechnet, um den Kunden einen zuverlässigen Überblick verschaffen zu können, Zeitbedarf rund 1,5-2 Stunden durchschnittlich.

Der Erstermin vor Ort diene dann zum Verschaffen eines Überblicks über die Istsituation, dieser dauere in der Regel 1-2h.

---

Mit diesen kundenspezifischen Daten würden nun zurück im Büro in R die in Frage stehenden Verträge aufgearbeitet, Kündigungsfristen bei Alt- oder Konkurrenzverträgen analysiert, Offerte weiterbearbeitet, dies verursache einen Zeitaufwand von rund 2-3h im Büro. Mit diesen Informationen bestückt, werde dann der Folgetermin beim Kunden vor Ort oder auch im Büro in R vereinbart, wo die Ergebnisse der Istanalyse, die Offerte, die Vergleiche mit Konkurrenzprodukten (was immer nur im Büro in R mit der eigenen EDV möglich sei), die Vorteilhaftigkeit besprochen.

Bei Bestandskunden würden die jeweiligen Zeiten um ca. ein Drittel bis die Hälfte kürzeren Zeitumfang anfallen.

Im Idealfall komme es nun zum Abschluss eines Vertrages. In den meisten Fällen sei es aber auch noch notwendig, da der Kunde heute sehr genau über Konkurrenzangebote informiert sei, dass es nur zu einem Geschäftsabschluss komme, wenn noch Rabatte gewährt würden, diese müssten aber noch vorher durch eine Fahrt zum Vorgesetzten nach V oder S genehmigt werden, da sei auch wieder eine weitere Anreise nötig (Zeitbedarf wieder rund 90 Minuten bzw. mehr mit Anreise) trotz Fax bzw. Mail sei in ca. 80% der Fälle eine persönliche Diskussion der Sonderkonditionen erforderlich.

Ein Großteil der Kundenbeziehungen und der beschriebenen organisatorischen Vor- und Nachbereitungsarbeiten wickle der Berufungswerber heute ausschließlich im Büro in R ab, die Kunden wüssten um das Büro, dass dieses besetzt sei und würden sich vor Ort melden oder wie heute in fast allen Branchen üblich, finde die Kommunikation zur Terminvereinbarung über email, Telefon oder Fax statt. Soviel zum tatsächlichen Aufenthalt außerhalb des Büros. Weiters stehe der Wertung als Arbeitszimmer mit all seinen verwehrenden Einstufungen zum Abzug folgender Sachverhalt entgegen. Es handle sich bei den Büroräumlichkeiten des Berufungswerbers nicht um ein „Arbeitszimmer“, sondern um ein vollständig separates Büro mit allen Nebenräumen. Es gebe eigens WC mit vorgelagertem durch eine zusätzliche Tür getrennten Waschraum, Platz für eine Teeküche, eigenem EDV Raum (aus Sicherheitsgründen ebenfalls mit Tür vom Büro getrennt), zusätzlich zum großen Büroraum sei ein eigener Postkasten ebenso vorhanden, also grenze sich sehr deutlich zu einem isolierten Arbeitszimmer im Wohnungsverband ab.

Ebenso sei auch die Bezahlung des Honorars an die Gattin zu sehen, die Gattin habe einen Gewerbeschein als Versicherungsagentur, und unterstütze den Berufungswerber mit ihrem KnowHow im Versicherungsrecht, und wenn der Berufungswerber unterwegs sei, mit Beschaffung und Auswertung von versicherungsrechtlichen oder kundenspezifischen Daten. In der Begründung zur Abweisung der Berufung sei angeführt, dass keine Aufzeichnungen über die

---

erledigten Arbeiten vorgelegt worden seien, ein Nachweis über die getätigten Arbeiten sei bisher nicht gefordert worden.

Diese Tätigkeit könne nicht vom Personal der Versicherungsgesellschaft abgefragt werden, da dem Berufungswerber als Senior Consultant das Büropersonal nur in geringem Ausmaß zur Verfügung gestellt werde, und auch durch die räumliche Trennung der Aufbewahrung der Kundendaten dies technisch nicht möglich wäre. Das Büro in S sei nur von 8 bis 15 Uhr besetzt, für rund 11 Außendienstmitarbeiter stehe 1,5h Sekretariatskraft zur Verfügung, die zwischen 8 und 13 Uhr zusätzlich die KFZ Zulassungen für „Fremdkunden“ bewältigen müssten. Ein Großteil des Einkommens des Berufungswerbers sei leistungsabhängig - wie bereits oben erwähnt, würde sich der Berufungswerber nicht um Büraum und personelle Unterstützung aus eigenen finanziellen Mitteln kümmern, könnte das Leistungsniveau nicht erreicht werden, und das Vertragsvolumen nicht geschafft werden, somit wäre der steuerpflichtige Bezug aus dem Dienstverhältnis weit geringer.

In der Branche gelte die Betreuung von ca. 200 bis 300 Kunden mit ca 500 bis 800 Verträgen pro klassischem Außendienstmitarbeiter als ausreichend und als gerade für einen einzelnen Mitarbeiter bewältig- und betreibbar.

Leistungsbeziehungen zwischen Ehegatten: Die Lösung eines Gewerbescheines, die Abgabe von Steuererklärungen sind eindeutige, nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommene Mitteilungen.

Der Umfang der Tätigkeit für die Leistungsbeziehung zwischen der Ehegattin und dem Berufungswerber sei eindeutig definiert, die Leistungsbeziehung beinhalte alle jene beruflichen Aufgaben, die der Mandant aufgrund seiner Arbeitsüberlastung teilweise delegieren konnte, wie schon oben angeführt, elektronische Abfragen über Versicherungsprodukte der Versicherungsgesellschaft und Konkurrenzangebote, Anmeldung von KFZ, Recherchen, Bürotätigkeiten, Vorbereitung der Vertragsunterlagen, Finalisierung dieser etc.. Die Weitergabe an einen familienfremden Auftragnehmer wäre genauso möglich gewesen. Es liege keine familienrechtliche Mitwirkung vor, da alle Kriterien erfüllt seien, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen vorliegen müssten.

Der Berufungswerber arbeite wie ein Versicherungsmakler, nur mit der Einschränkung, dass er an die Produkte seines Arbeitgebers gebunden sei, er stehe dadurch auch immer wieder unter Konkurrenzdruck der Maklerbüros und müsse auch die Servicequalität dieser Konkurrenz bieten können, und dazu sei ein bestimmtes Ausstattungsniveau und Promptheit der Datenbeschaffung und Weiterleitung notwendig, dies würde bei einem (wie man in Fahrtenbuch sehe), sehr häufig auswärts unterwegs befindlichen Vertriebstätigen technisch nicht

---

administrierbar sein, wenn da nicht Unterstützung von einem weiteren Fachkundigen geboten würde. Weiters würden auch viele T Verträge, die von der Versicherungsgesellschaft unabhängig sei, betreut, da dies u.a. für viele Firmenkunden wichtig sei. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Aufwand für das Büro und die Inanspruchnahme der Dienstleistungen der Versicherungsagentur der Ehegattin sei im Falle des Berufungswerbers äußerst plakativ, der Berufungswerber habe seine Gattin nicht für die abgeschlossenen T Verträge bezahlt, sondern für die administrativen und fachlichen Arbeiten, die im Versicherungsgewerbe anfallen würden.

Der Berufungswerber beantrage aus den oben dargestellten Gründen die Gewährung der Bürokosten und der mit diesem in Zusammenhang stehenden Geringwertigen Wirtschaftsgüter und der Dienstleistungshonorare an die Ehegattin.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Sachverhalt:

Der Berufungswerber ist nichtselbständig als Versicherungsvertreter tätig.

- A) Neben seinem Arbeitsplatz in S, geht er seiner Tätigkeit unbestritten auch von seinem Wohnhaus aus nach. Für diesen Zweck hat er einen Raum seines Hauses mit allen erforderlichen Einrichtungsgegenständen wie Büromöbeln, EDV Ausstattung, Aktenordnern eingerichtet. Dies ergibt sich aus den Angaben des Berufungswerbers. Von diesen Tatsachen geht auch das Finanzamt aus.
- B) Das Fahrtenbuch gilt als anerkannte Grundlage der gefahrenen Kilometer. Aus diesem ist ersichtlich, an welchen Tagen der Berufungswerber die Arbeitsstätte in S aufsuchte und an welchen Tagen er auf seinen Dienstreisen an S vorbeifuhr ohne seine Arbeitsstätte aufzusuchen.
- C) In einem gewissen Umfang übernahm die Ehegattin Aufträge wie Abfragen, Telefondienst, Recherchen etc. für den Berufungswerber.
- D) Die Dienstreisen haben in dem vom Berufungswerber bekanntgegebenen und nachgewiesenen Umfang stattgefunden.

Strittig ist die einkommensteuerrechtliche Beurteilung bzw. Anerkennung der mit den einzelnen Sachverhalten zusammenhängenden und geltend gemachten Kosten:

Rechtliche Würdigung:

---

Die Bestimmungen beziehen sich immer auf die für das Jahr 2006 gültigen Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG).

A) Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Diese Bestimmung enthält zwei Tatbestandmerkmale, die festlegen, ob Aufwendungen für einen ausschließlich beruflich genutzten Raum zu abzugfähigen Werbungskosten führen oder nicht.

- 1) Ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vorliegt. Würde dies nicht vorliegen, wäre es nicht notwendig nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG zu prüfen, ob die Kosten aufgrund der beruflichen Nutzung abzugsfähig wären.
- 2) Liegt ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vor, ist zu prüfen, ob dieser Raum der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist.

Der vom Berufungswerber als Bürorum deklarierte Raum seines Hauses ist aus folgenden Gründen als „ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer“ zu beurteilen.

Nach den Angaben des Berufungswerbers hat der Bürorum einen eigenen Eingang und Briefkasten, ist aber nicht vollständig vom Wohnhaus abgetrennt (durch die Formulierung „Beiliegend sei eine Visitenkarte, der entnommen werden kann, dass der Berufungswerber als seinen Mittelpunkt der Tätigkeit das Büro in R angebe, was auch den Tatsachen entspreche, daher sei nach § 20 Abs 1 Z 2 EStG der Bürorum als beruflich notwendig zu bewerten.“ wurde nichts Gegenteiliges behauptet). Wäre der Bürorum nicht im Wohnungsverband gelegen, wäre die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG vom Finanzamt nicht zu prüfen gewesen und hätte der Berufungswerber die Einstufung „im Wohnungsverband gelegen“ bekämpft. In einem Wohnungsverband bzw. Hausverband gelegen sind alle Räumlichkeiten, die in der Art und Weise miteinander verbunden sind, dass sie ohne Umweg von außen durchgängig betreten werden können. Der Berufungswerber führt selbst nicht an, dass der ausschließlich als Bürorum genutzte Raum (von dieser Tatsache geht auch das Finanzamt aus) isoliert vom restlichen Teil des Wohnhauses ist. Er beschreibt lediglich die separate Einrichtung, von deren überwiegender beruflicher Nutzung beide Parteien des Verfahrens

---

unbestritten ausgehen. Der Berufungswerber widerspricht auch kein einziges Mal der Argumentation des Finanzamtes, dass ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vorliegt (siehe Erstbescheid sowie Berufungsvorentscheidung). Er legt nur dar, warum er den Raum beruflich nutzt, was das Finanzamt nicht bestreitet. Es erscheint auch unwahrscheinlich, dass die Gattin, die jederzeit laut Angaben des Berufungswerbers von zu Hause Zugriff zu den Unterlagen bzw. EDV-Einrichtungen hat, jedesmal einen Umweg außerhalb der Wohnhausmauern (insbesondere im Winter oder bei Regenwetter) auf sich nimmt um gegebenenfalls täglich jederzeit etwas zu erledigen - die ständige telefonische Erreichbarkeit und schnelle Beantwortung von Fragen wird vom Berufungswerber selbst als notwendig bezeichnet).

Da dieser Raum nach den getroffenen Feststellungen gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist, ist zu prüfen, ob dieser Raum der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Berufungswerbers ist.

In der Judikatur wurde dazu der Grundsatz entwickelt, dass zuerst der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit zu prüfen ist. Nur wenn der materielle Schwerpunkt nicht eindeutig oder zweifelhaft ist, ist danach auf das zeitliche Überwiegen abzustellen.

Der Berufungswerber gibt seine Tätigkeit als nichtselbständiger Versicherungsvertreter im Außendienst an (siehe Beantwortung des Vorhaltes). Infolge seines intensiven Einsatzes vergleicht er die Ausübung seiner Tätigkeit mit der eines Versicherungsmaklers.

Diese Tätigkeit beinhaltet als allererstes das Anbahnen von Versicherungsverträgen. Dazu bedarf es ganz sicher das Zugehen auf potentielle und bestehende Kunden und der Kontakt- pflege mit diesen. Tatsache ist, dass die meisten Menschen Besuch von ihrem Versicherungs- vertreter zu Hause empfangen. Wie auch der Berufungswerber in seiner Beschreibung der Kundenbeziehung ausführt, wird der Kunde zu Hause besucht, meistens ein zweites Mal oder öfters. Dass dafür die Zurücklegung von vielen Wegen notwendig ist, schildert selbst der Berufungswerber. Untermauert wird dies auch durch das vom Berufungswerber selbst vorgelegte Fahrtenbuch, aus dem hervorgeht, dass der Berufungswerber vorwiegend auswärts tätig ist. Schwerpunktmaßig kann diese Tätigkeit daher nur als im Außendienst lie- gend bezeichnet werden. Schon aufgrund des materiellen Schwerpunktes kann der Büroraum daher nicht der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers sein.

Auch ist das zeitliche Überwiegen, welches nur im Zweifel über die Beurteilung des Schwer- punktes einer Tätigkeit als relevanter Tatbestand herangezogen werden kann, zweifelhaft. Da der Berufungswerber schon aufgrund der Fahrtenbuchaufzeichnungen sehr viel außerhalb des

---

Büros in R unterwegs und auch zeitweise an seinem Arbeitsplatz in S tätig ist, kann nicht von einem zeitlichen Überwiegen der Arbeitszeit in seinem Büro zu Hause ausgegangen werden.

Zutreffend beruft sich das Finanzamt hier auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH ZI. 2003/13/0166 vom 02.06.2004, der zu einem gleichgelagerten Fall ausführt:

„Der Beschwerdeführer trägt vor, Ts der Büraum "faktisch wie eine Kanzlei ausgestattet" sei, sich darin auch eine Bürohilfe aufgehalten habe und die Räumlichkeiten immer wieder im Rahmen von Parteienverkehr genutzt würden. Dadurch handle es sich von vornherein um ein ausschließlich beruflich genutztes Zimmer.“

Der Beschwerdeführer übersieht dabei, Ts die - zumindest nahezu - ausschließlich berufliche Nutzung die Voraussetzung bildet, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (vgl. T hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 2004, 2001/14/0004). Eine private Nutzung des Raumes wurde von der belangten Behörde ohnehin nicht angenommen, andernfalls hätte es sich um einen gemischt genutzten Raum gehandelt, welcher schon unter T Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 gefallen wäre (vgl. T hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0124).

Mit dem Vorbringen, im Rahmen der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit habe sich auch eine Bürohilfe in den Räumlichkeiten aufgehalten, kann der Beschwerdeführer nichts für sich gewinnen, hat es der Verwaltungsgerichtshof doch im erwähnten Erkenntnis vom 22. Jänner 2004 als nicht einsichtig angesehen, Ts die Beschäftigung einer Bürokraft (dort im Ausmaß von 20 Wochenstunden) nicht in Räumlichkeiten erfolgen kann, die sich im Wohnungsverband befinden.

Nichts anderes gilt für die zeitlich nicht näher ("immer wieder") abgegrenzte Nutzung "im Rahmen von Parteienverkehr".

T in der Beschwerde wiederkehrende Vorbringen, der Beschwerdeführer sei auf T in Rede stehende Arbeitszimmer zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit angewiesen, weil ihm kein sonstiges Arbeitszimmer - T ihm etwa vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden wäre - zur Verfügung gestanden sei, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Der Umstand, Ts er über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist T im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers aus (vgl. T ebenfalls einen Versicherungsvertreter betreffende hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2000, 99/14/0283).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Anzahlfel wird darauf abzustellen sein, ob T Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als

die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. etwa T ebenfalls einen Versicherungsvertreter betreffende hg. Erkenntnis vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176). Die von der belangten Behörde unstrittig angenommene Außendienstzeit von etwa 1.700 Stunden im Streitjahr entspricht etwa dem erwähnten hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2000 zu Grunde liegenden Sachverhalt, bei welchem monatlich zwischen 130 und 150 Stunden Außendienst verrichtet worden sind. Den Feststellungen der belangten Behörde, der Beschwerdeführer sei zeitlich überwiegend im Außendienst gewesen, tritt er vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht konkret entgegen.

Auch die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Unterscheidung von "echten Bürotätigkeiten" und "Kundenbetreuung", welche zu einer gesonderten Ermittlung des Mittelpunktes der unterschiedlichen beruflichen Tätigkeiten führen müsse, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Der Beschwerdeführer stützt sich auf T hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, VwSlg 7.407/F, welchem eine solche Unterscheidung aber nicht entnommen werden kann. T erwähnte Erkenntnis stellt, wie später auch T hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 98/13/0193, sowie die erwähnten Erkenntnisse vom 8. Mai 2003 und vom 22. Jänner 2004, lediglich darauf ab, ob T Arbeitszimmer Mittelpunkt der eine bestimmte Einkunftsquelle darstellenden Tätigkeit ist. Die vom Beschwerdeführer unterschiedenen Tätigkeiten der "echten Bürotätigkeiten" und "Kundenbetreuung" stellen im Beschwerdefall aber keine unterschiedlichen Einkunftsquellen dar, zumal er selbst in der Beschwerde vorbringt, die "vor Ort durchgeführten Kundengespräche" seien "nur ein erster Teil der eigentlichen beruflichen Tätigkeit, die dann in der Aufarbeitung und Bearbeitung der einzelnen Akten und Fälle" im Arbeitszimmers "ergänzt und abgeschlossen" werde."

Selbstverständlich erkennt der UFS, dass das hohe Einkommen des Berufungswerbers aufgrund dessen intensiven persönlichen und finanziellen Einsatzes sowie fachlicher Kompetenz zustandekommt, doch steht der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für den Bürorraum im eigenen Haus, der unbestritten beruflich genutzt wird, die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG entgegen.

Die Aufwendungen für den Bürorraum können daher nicht anerkannt werden.

B) Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind allgemeine Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG.

Den Nachweis der gefahrenen Kilometer hat der Berufungswerber anhand des Fahrtenbuches erbracht. Die Schätzung im Erstbescheid wurde in der Berufungsvorentscheidung zurückgenommen und wurden nur die Fahrtkosten zwischen Wohnort und Dienstort nicht anerkannt.

---

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entweder durch den Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 EStG oder das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit a bis c abschließend abgegolten. Zusätzliche Aufwendungen stehen einem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht zu. Daher können für Fahrten zwischen der Wohnung in R und der Arbeitsstätte in S keine zusätzlichen Fahrtkosten (Kilometergelder) geltend gemacht werden.

Kann ein Arbeitnehmer seine Dienstreisen von zu Hause antreten, so kann er doch für Fahrtstrecken, die mit der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte ident sind, keine Fahrtkosten geltend machen. Wie dies das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausführte, sind für identische Wegstrecken einer Dienstreise mit der Strecke Wohnung in R zu Arbeitsstätte in S die geltend gemachten Fahrtkosten (Kilometergelder) nicht anerkannt worden. Dies betrifft beispielsweise

Mo den 9.1. für die Rückfahrt von X nach R einmal,

Di den 10.1. für die Hinfahrt R nach B und für die Fahrt von S ZZ R zweimal.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes anhand des Fahrtenbuches beträgt pro Monat diese folgende Anzahl:

Jänner 23 mal, Februar 13 mal, März 23 mal, April 25 mal, Mai 22 mal, Juni 19 mal, Juli 16 mal, August 14 mal, September 26 mal, Oktober 21 mal, November 25 mal, Dezember 20 mal.

Insgesamt wurden daher 247 mal für die Wegstrecke von R nach S 12 km aufgrund der Streckenidentität nicht anerkannt. Dies ist eine Summe von 2.964 km mal € 0,38. Dies ergibt nicht anerkannte Werbungskosten im Betrag von € 1.126,32. Die Streckenidentität wird berücksichtigt, da keine Doppelerfassung von Werbungskosten möglich ist. Einerseits werden in § 16 Abs 1 Z 6 EStG für einen Arbeitnehmer Fahrtkosten für die Wegstrecke Wohnung – Arbeit abschließend geregelt, andererseits soll es durch die Möglichkeit Dienstreisen von zu Hause anzutreten zu keiner Doppelerfassung von Fahrtkosten kommen. Die beruflich veranlassten Fahrtkosten sind von den Fahrtkosten Wohnung Arbeitsstätte zu trennen.

Die Schätzung hinsichtlich privat gefahrener Kilometer wurde in der Berufungsvorentscheidung zurückgenommen und wurden aufgrund des Fahrtenbuches nur 1.955 privat gefahrene Kilometer zugrunde gelegt.

Die Erhöhung der anerkannten Werbungskosten auf € 11.397,58 in der Berufungsvorentscheidung - von € 11.000,48 im Erstbescheid - ist darauf zurückzuführen.

Die Differenz der im Erstbescheid zusätzlich angesetzten privat gefahrenen Kilometern von 1045km (3000 minus 1955) ergibt mal 0,38 km-Geld den Betrag von € 397,10.

Weitere Fahrtkosten stehen dem Berufungswerber nicht zu.

Da das Finanzamt somit in seiner Berufungsvorentscheidung die privat gefahrenen Kilometer ordnungsgemäß berücksichtigte, ist von diesem Betrag auszugehen. Im Spruch ergab sich nur deshalb eine minimale Änderung, da zwar die Fahrtkosten im besagten Umfang anerkannt wurden, aber gleichzeitig die Mieteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne der Angaben des Berufungswerbers (von € 1.819,91 im Erstbescheid auf € 2.219,38 in der Berufungsvorentscheidung) erhöht wurden.

C) Honorar an die Gattin im Betrag von € 800,00:

Zwischen dem Berufungswerber und der Gattin liegt ein Angehörigenverhältnis im Sinne des § 25 BAO vor.

Zu der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen, die zu Werbungskosten führen sollen, wird treffend unter anderem für viele andere Entscheidungen des UFS in der UFS-Entscheidung RV/0361-F/07 vom 03.03.2008 folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, zu denen gemäß Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Ehegattin gehört, anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt / Renner, EStG8, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall zwischen dem Bw und seiner Gattin kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen wurde.

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit derartiger Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass **bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages** der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. Doralt / Renner, EStG8, § 2 Tz 160 f).

Helfen Familienmitglieder im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; VwGH 9.10.1991, 90/13/0012;). Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die **steuerliche Anerkennung** daher erforderlich, dass die **Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) hinausgehen** (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Liegt sohin bei derartigen Mitwirkungen kein **über diese Verpflichtung hinausgehendes** steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. Doralt, EStG; § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Wie der Bw im Vorlageantrag vom 23. Juli 2007 selbst angeführt hat, stellen die in der dem Finanzamt vorgelegten Liste (Tätigkeiten für Versicherungsdienste), die sich mit der Aufstellung vom 3.5.2006 hinsichtlich der im Übrigen nur dem Grunde nach allgemein umschriebenen Arbeiten deckt, nur "*einfache Bürotätigkeiten*" dar. Der vom Bw gewählte Ausdruck "*einfache*" Bürotätigkeiten bringt bereits zum Ausdruck, dass für deren Durchführung keine spezielle Ausbildung erforderlich ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den angeführten Tätigkeiten (Telefondienst, Führen von Terminlisten bzw. Kontrolle von Interventionen, Provisionslisten; Korrespondenz (Kunden, Versicherungen, Behörden), Organisation Ablage, Abhol- und Zustelldienste) schon **der Art nach** um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit iSd. §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden. In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070). Der vom Bw angeführte Zeitaufwand laut Tätigkeitsaufstellung vom 3. Mai 2006 von ca. 2 - 2,5 Stunden täglich bzw. 33 Stunden monatlich übersteigt nach Ansicht der Referentin des UFS keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht

als üblich und zumutbar angesehen werden kann. Dies schon deshalb nicht, weil nahezu ein Drittel der angegebenen monatlichen Arbeitszeit auf **Telefondienste** (täglich 8.00 - 20.00 Uhr) entfällt. Diese Tätigkeit wird in Rechtsprechung und Literatur, wenn sie von nahen Angehörigen ausgeübt wird, geradezu als **typisches Beispiel einer familienhaften Mitarbeit** angesehen (vgl. Doralt, EStG, § 2 Tz 167/4 mit Verweis auf VwGH 26.1.1999, 98/14/0107, VwGH 22.2.2000, 99/14/0008). Aufgrund der Zusatzangabe "8.00 Uhr - 20.00" und "½ Stunde pro Tag" geht die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates zudem davon aus, dass die Ehegattin - wie es unter Ehegatten bzw. generell unter Familienangehörigen üblich ist - ,wenn sie zu Hause ist, auch für den Bw bestimmte Anrufe mit beruflichem Bezug entgegennimmt. In der vom Bw vorgelegten Tätigkeitsaufstellung wurde im Übrigen nur der monatliche Zeitaufwand für die nur allgemein umschriebenen Tätigkeiten angegeben. Dass die angeführten Tätigkeiten im angegebenen Umfang tatsächlich erbracht wurden, erweist diese Aufstellung nicht. Angesichts des Umstands, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, kommt aber grundsätzlich dem Nachweis der tatsächlichen Durchführung (Erfüllung) entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die "ca"- Angabe bei der täglichen Arbeitszeit (ca. 2 bis 2,5 Stunden) deutet auch darauf hin, dass keine klare Regelung der täglichen Arbeitszeit (Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit) getroffen wurde. Die genaue Regelung der Arbeitszeit gehört aber zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Der VwGH geht davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Gestaltungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass die Tätigkeiten tatsächlich im angegebenen zeitlichen Ausmaß erbracht wurden, übersteigt die Tätigkeit der Gattin nicht den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (familienhafte Mitarbeit), zumal die neben dem Telefondienst (als nach der Rechtsprechung des VwGH typische familienhafte Mitarbeit) angeführten Arbeiten nur 23 Stunden monatlich ausmachen, was (bei durchschnittlich 30 Tagen monatlich) einem täglichen Zeitaufwand für die Gattin des Bw von ca. einer Dreiviertelstunde entspricht. Im Übrigen geht die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates davon aus, dass bei einer nichtselbständigen Tätigkeit vom Dienstgeber üblicherweise entsprechendes Personal beigestellt wird, das derartige Arbeiten erledigt (Sekretariat, Geschäftsstelle). Der Bw spricht selbst in der Berufung von "*unterstützenden*" Bürotätigkeiten, was nicht nur den Charakter der Arbeiten als familienhafte Mitarbeit unterstreicht, sondern auch den Schluss zulässig macht, dass unter Fremdvergleichsgrundsätzen auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass für diese Arbeiten eine fremde Arbeitskraft angestellt werden würde, was als zusätzliches Indiz für eine familienhafte Veranlassung der Beschäftigung der Ehegattin angesehen werden kann. Der Bw unterliegt einem Irrtum, wenn er davon ausgehen sollte, dass die Anmeldung seiner Gattin seit April 2000 bei der VGKK und die laufende Entrichtung der gesetzlichen Abgaben bereits zur steuerrechtlichen Anerkennung des Dienstverhältnisses führe. Der Anmeldung bei der Sozialversicherung und Abfuhr von Lohnabgaben kommt lediglich Indizwirkung für dessen Vorliegen zu (vgl. Doralt, EStG, § 2 Tz 162), die Erfüllung dieser formalen Belange führt aber noch nicht zur steuerrechtlichen Anerkennung.

Da nach den vorstehenden Ausführungen die Tätigkeiten weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (als besonderer Form der familienhafte Mitarbeit) übersteigen, können die Zahlungen des Bw an seine Gattin (monatlich 330,00 € bzw. 3.960,00 € im Jahr 2006) nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Die Beurteilung der Mitarbeit der Ehegattin als im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (familienhaft) erbracht führt dazu, dass auch die im Rahmen der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse in Höhe von 60,60 € nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.“

---

Ebenso ist die Mithilfe der Ehegattin im gegenständlichen Fall zu beurteilen. Dass im gegenständlichen Fall kein Dienstverhältnis sondern ein freier Dienstvertrag zu beurteilen ist, ändert nichts am grundsätzlichen Tatbestand. Die Mithilfe der Ehegattin muss insoweit einer einkommensteuerlichen Beurteilung in Bezug auf das Vorliegen einer familiären Beistandspflicht unterzogen werden.

Die Lösung eines Gewerbescheines und die Abgabe von Steuererklärungen betreffen die Tätigkeit der Versicherungsagentur der Ehegattin. Dass die Ehegattin Honorare von Versicherungen für von ihr selbst vermittelte Verträge (T – Verträge) erhält und dafür einen Gewerbeschein benötigt sowie verpflichtet ist Steuererklärungen abzugeben, behauptet selbst der Berufungswerber nicht.

Für die Beurteilung, dass die Ehegattin für den Berufungswerber eine über die familiäre Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit übernommen hat, ist dadurch nichts gewonnen. Allein die Höhe der Honorarnote von € 800,00 für das Kalenderjahr - pro Kalendermonat ca. € 66,66 (bei 12 Monaten), pro Arbeitstag € 3,33 (bei ca. 20 Arbeitstagen) zeigt, dass die Mithilfe nur in einem geringem Umfang erfolgt sein kann, sodass zwingend von einer familiären Mitwirkungspflicht gesprochen werden muss. Allein der Vergleich des Berufungswerbers selbst, dass an seiner Arbeitsstätte in S 1,5 h Sekretariatskraft für ihn pro Tag zur Verfügung stehe, würde einen Stundenlohn von ca. € 2,22 bedeuten. Dies ist für eine Sekretariatstätigkeit in der Versicherungsbranche nicht fremdüblich und somit nur aus dem familiären Naheverhältnis erklärlich. Selbst bei Berücksichtigung der Tatsache, dass die Bürokräfte an der Arbeitsstätte auch andere Aufgaben haben, würde bei 1h Arbeit nur ein Stundenlohn von € 3,33 oder bei einer 45 minütigen Betreuung ein Stundenlohn von € 4,44 - immer brutto gerechnet - nicht für eine Bürotätigkeit im Versicherungsgewerbe fremdüblich sein. Verstärkt wird dies durch die Behauptung des Berufungswerbers, dass die durch die Ehegattin übernommenen Tätigkeiten wie Telefondienste und Abfragen zu jeder Zeit, auch außerhalb jeder regulären Arbeitszeit, gerade im Familienverband üblich sind. Von zu Hause denjenigen zu unterstützen (zu einem derart geringen Honorar), der einen hohen Beitrag zum Familieneinkommen beiträgt, ist durch das Angehörigenverhältnis veranlasst. Die familiäre Unterstützung des Erwerbseinkommens eines Familienmitgliedes ist in diesem Ausmaß üblich und durch die familiäre Beistandspflicht bedingt. Sie geht somit nicht über die familiäre Beistandspflicht hinaus. Diese Gestaltung dient in dieser Art daher nicht der Erzielung eines eigenen Einkommens, welches Personen, die in keinem Angehörigenverhältnis zum Berufungswerber stehen, anstreben würden.

Zusammenfassend bedeutet dies, dass ein derart geringes Entgelt für die übernommenen Tätigkeiten und Bereitschaftszeiten auch keinem Fremdvergleich standhalten würde.

---

Durch die prekäre Situation am Arbeitsmarkt werden zwar teilweise niedrige Entgelte für solche Tätigkeiten bezahlt, doch ist die Übernahme dieser gering bezahlten Tätigkeit in einem sehr flexiblen Maximalzeitrahmen nur aus dem familiären Naheverhältnis erklärlich und kann nicht damit begründet werden ein eigenes Erwerbseinkommen daraus zu erzielen. Ein Familienfremder würde so einen Vertrag nicht abschließen.

Das Honorar für die Ehegattin kann daher nicht anerkannt werden.

D) Die geltend gemachten Diäten fallen für eintägige und mehrtägige Dienstreisen an.

Zu den Diäten, Tagesgeldern, Verpflegungsmehraufwendungen bei eintägigen Dienstreisen ist grundsätzlich auszuführen:

Rechtlich ist diese Frage durch § 16 EStG 1988 sowie § 20 EStG 1988 und die erfolgte Auslegung in Rechtsprechung und Lehre zu prüfen.

In § 16 EStG 1988 werden Werbungskosten als jene Aufwendungen oder Ausgaben definiert, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Abgegrenzt werden müssen Ausgaben und Aufwendungen, die den Privatbereich betreffen. Explizit führt § 20 Abs. 1 Z. 2 lit c EStG 1988 Reisekosten an, die keine Werbungskosten sind soweit sie nicht gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig sind.

In § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn dem Steuerpflichtigen *Mehraufwendungen* für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen entstehen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

In Abgrenzung zu den privaten Lebenshaltungskosten ist der Begriff *Mehraufwendungen* für Verpflegung im gegenständlichen Sachverhalt zu klären.

Mehraufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen dann, wenn einem Reisenden durch die Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten im Verhältnis zum "normalen" und nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwand höhere Kosten entstehen. Diese Voraussetzung kann dann erfüllt sein, wenn sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Reise nicht am Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufhält (Unabhängiger Finanzsenat, UFS 11.3.2003, RV 1202-L/02).

---

Die Verwaltungspraxis (Finanzamt) lässt eine Berücksichtigung von Tagesdiäten bei einer größeren Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit, wobei eine Entfernung von zumindest 25 Kilometern ausreichend ist, zu. Für die Anerkennung einer Reise wird weiters eine Mindestdauer von 3 Stunden vorausgesetzt. Eine kürzere Dauer ist für die Anerkennung, dass eine beruflich veranlasste Fahrt eine Reise sei, nicht ausreichend.

Im Gegensatz dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen (VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013) ausgesprochen, dass bei nur eintägigen Reisen keine Berücksichtigung von Tagesdiäten erfolgt. Begründet wird dies damit, dass bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden könne und so ein *Verpflegungsmehraufwand* nicht entstehe. Er führt deziert an, dass durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln ein Verpflegungsmehraufwand abgefangen werden könne (VwGH 28.1997, 95/140156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Dieser Auffassung hat sich der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen (u.a. UFS 19.3.2004, RV 4358-W/02; UFS 17.6.2004 RV/0225-I/03; UFS 23.10.2006 RV/0767-L/05; UFS 19.2.2007 RV/1076-L/06; UFS 15.07.2008 RV/0306-I/05) angeschlossen.

Die Begründung für die Nichtanerkennung von Tagesgeld /Diäten bei halb- bzw. eintägigen Reisen ist zusammengefasst folgende:

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Mehraufwand gegenüber den ansonsten *am jeweiligen Aufenthaltsort* anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen *üblichen Verpflegungsaufwendungen*, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. *Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung (Verpflegung außer Haus) gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung*, zumal ein bedeutend großer Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen (generell außer Haus) einzunehmen. *Verpflegungsmehraufwand* im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise *zusätzliche Verpflegungskosten* verursacht werden, die über in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Es können dabei aber Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung Berücksichtigung finden. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (siehe ausdrücklich VwGH 30.10.2001 95/14/0013 sowie VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

---

Diese Auffassung wird in der Entscheidungspraxis des UFS noch durch folgende Überlegungen begründet:

Höhere Verpflegungsaufwendungen entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer beruflichen Fahrt aufsucht. Ein Großteil der Erwerbstätigen findet am Arbeitsplatz auch keine Kochgelegenheit vor.

Oft wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben. So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (z.B. Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden, aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen bzw. gesellschaftlichen Stellung bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer beruflich bedingten Reise.

Daher werden in der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der inzwischen gefestigten Entscheidungspraxis eines Teiles des UFS aus oben angeführten Gründen - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis (Finanzamt) - für halb- bzw. eintägige Reisen keine Diäten/Taggelder gewährt.

Zusammenfassend beurteilt, stehen dem Berufungswerber nach Ansicht der Referentin auch im hier zu beurteilenden Fall die Diäten für eintägige Dienstreisen, die die Mehrzahl seiner Reisen betreffen, nicht zu.

Die Diäten für die mehrtägigen Dienstreisen werden anerkannt.

Da es dem Berufungswerber aber nicht zum Nachteil gereichen soll, dass er in einer Frage, die auch im UFS nicht einheitlich beurteilt wird, sich an den UFS gewandt hat, werden die Diäten im Umfang der Berufungsvorentscheidung anerkannt. Das Finanzamt folgte dabei seiner ständigen Verwaltungspraxis und werden daher für die eintägigen Dienstreisen keine weiteren Diäten anerkannt.

Da die Diäten für die mehrtägigen Dienstreisen anerkannt wurden, werden die Diäten insgesamt im Sinne der Berufungsvorentscheidung anerkannt.

Zusammenfassung:

Da eine Berufungsentscheidung eine Entscheidung über die Berufung gegen den Erstbescheid ist, wird der Berufung teilweise stattgegeben.

Die teilweise Stattgabe entspricht der Berufungsvorentscheidung.

Da in der Berufungsvorentscheidung der Schätzung der privat gefahrenen Kilometer teilweise stattgegeben worden ist, aber die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Angaben des Berufungswerbers angepasst wurden, ergibt sich im Spruch keine merkliche Änderung der zu zahlenden Einkommensteuer.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juni 2010