



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. AB, geb. X, Adresse, vom 19. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 20. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	21.821,12 €	Einkommensteuer	3.928,34 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-5.457,90 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				1.530,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung 2010 des Berufungswerbers (Bw), der als nichtselbständiger Steuerberater in einer Steuerberatungskanzlei in D tätig ist und ab dem Kalenderjahr 2011

zusätzliche Einkünfte aus einer Vortragstätigkeit am WIFI erzielt, langte am 14. März 2011 beim zuständigen Finanzamt ein.

Der Bescheid erging am 20. September 2011. In einer gesonderten Bescheidbegründung wies die Abgabenbehörde – unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 16 EStG 1988 – auf nachfolgende vom Antrag des Bw vorgenommene Abweichungen hin:

Die geltend gemachten Aufwendungen für Geschenke, Beistelltisch, Reinigungsmittel, Rucksack, etc. zählten gemäß § 20 EStG 1988 zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung (dies betreffe die Belege 26, 31, 32, 36, 46, 48, 50, 55, 62, 66, 68, 69, 70, 87 und 89).

Betreffend Arbeitsmittel und Fachliteratur hätten jene Rechnungen, die nicht auf den Namen des Bw lauteten, nicht anerkannt werden können (Belege 33, 37, 39, 63, 64, 97, 98 und 103).

Zu den beantragten Reisekosten wurde begründend ausgeführt, dass Fahrten eines Arbeitnehmers zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte trotz des Umstandes, dass diese Fahrten ausschließlich im dienstlichen Interesse zurückgelegt würden, als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen seien. Die Kosten für diese Fahrten seien daher mit dem Verkehrsabsetzbetrag sowie mit dem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten. Da die Wegstrecke Wohnung (E) und weiterer Arbeitsstätte (D) im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt worden sei, habe das Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden können.

Tagesgelder kämen als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht. Allerdings komme es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Tagesgelder stünden daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen im aliquoten Ausmaß zu (dies betreffe die Belege 106, 107, 108 und 110).

Im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit des Bw legte das Finanzamt dar, dass geringwertige Wirtschaftsgüter (der Altbestand an Büchern) nur im Jahr der Anschaffung steuerlich berücksichtigt werden könnten. Darüber hinaus könnten Vereinbarungen unter nahen Angehörigen steuerlich nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und unter Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes entspreche die Vorgangsweise im Zusammenhang mit den verrechneten Honoraren nicht einem Fremdvergleich und habe daher nicht anerkannt werden können (Belege 51, 57 und 102).

Mit undatiertem, beim zuständigen Finanzamt am 19. Oktober 2011 eingelangtem Schreiben erhob der Bw Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010.

Laut gesondert ergangener Bescheidebegründung seien bestimmte Belegnummern aberkannt worden. Folgende Belegnummern stellten die Anfechtungspunkte dar:

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

1.1. "sonstige Werbungskosten" (Belege 26, 50, 62, 66, 69, 70, 89)

1.2. "Arbeitsmittel" (Fachliteratur, Beleg 33)

1.3. "Reisekosten" (Belege 106, 107, 110)

1.3.1. Kilometergelder

1.3.2. Tagesgelder

1.3.3. Bahn-Tickets D Linien

2. Betriebsausgaben in Verbindung mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (Belege 51, 57, 102)

ad Anfechtungspunkt 1.1:

Beleg 26: Es handle sich um einen Rucksack, welcher ausschließlich zum Transport von Akten verwendet werde, die nicht in Ordnern abgelegt würden.

Beleg 50: Es handle sich um Weinkauf. Der Bw betreue etwa 200 Mandanten, wobei es menschlich sei, wenn kleine Versehen passierten. Um die Mandanten milde zu stimmen, habe er ca. 35 Mandanten zwei Flaschen Wein geschenkt. Auf diese Flaschen sei an Stelle des Winzeretiketts ein Kanzleietikett geklebt worden. Der Werbeeffect sei dadurch eindeutig, und die Flasche könne nicht anderweitig verwendet werden. Auf Grund des eindeutigen Werbecharakters handle es sich um keine Repräsentation im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, da auf dem Weinflaschenetikett die Firma mittels Kanzleietiketts angepriesen werde. Seitens des Dienstgebers habe er keinen Kostenersatz erhalten.

Beleg 62: Diese Rechnung enthalte Reinigungsmittel. Er verfüge im Wohnungsverband über ein Arbeitszimmer, sodass entsprechend der beruflichen Verursachung auch diese Kosten in Höhe von 14,23 % (m²-Schlüssel) abzusetzen seien. Das Arbeitszimmer werde mit den gleichen Reinigungsmitteln wie die übrige Wohnung gesäubert. Die in der Rechnung enthaltenen Leuchtmittel würden sich ausschließlich auf das Arbeitszimmer beziehen und seien daher zu 100 % absetzbar.

Beleg 66: Es handle sich um Materialien für das Arbeitszimmer, da in diesem die Decke weiß gestrichen worden sei.

Belege 69, 70: Es handle sich ebenfalls um Wein für Mandanten. Zur Begründung sei auf Beleg 50 zu verweisen.

Beleg 89: Dies betreffe zwei Eimer, die zur Reinigung der Wohnung verwendet würden. Entsprechend obigen Erläuterungen unter Beleg 62 würden Reinigungsmaterialien für die gesamte Wohnung, also auch zu 14,23 % für das Arbeitszimmer, verwendet.

ad Anfechtungspunkt 1.2:

Beleg 33: Es handle sich um einen Tresor, in welchem ausschließlich Kontodaten von Mandanten aufbewahrt würden. Diese dienten dazu, Lohnabgaben- bzw. Finanzamtsüberweisungen oä. zu tätigen. Der Bw sei Steuerberater und erstelle ua. Buchhaltungen, Jahresabschlüsse, Steuererklärungen, etc. In diesem Zusammenhang fielen Abgabennachzahlungen an, die durch ihn im Auftrag seines Dienstgebers treuhändig besorgt würden, was in den Bereich der Berufsbefugnis des Wirtschaftstreuhänders (WTBG) falle. Wegen der Verwechslungsgefahr würden in diesem Tresor keine privaten Utensilien aufbewahrt, sodass eine ausschließlich berufliche Verwendung vorliege. Die Zahlung habe er getätigt, der Tresor sei in seiner Wohnung montiert. Die Anschaffung sei durch ihn über das Postamt C, einen Unternehmer, erfolgt, da andernfalls eine Anschaffung über die Fa. V nicht möglich gewesen wäre.

ad Anfechtungspunkt 1.3.1:

Beleg 106 (Fahrtenbuch):

Arbeitsweise im Rahmen des Dienstverhältnisses:

Der Bw sei angestellter Steuerberater. Er habe seinen Hauptwohnsitz/Mittelpunkt der Lebensinteressen in E. Der Sitz seines Dienstgebers befinde sich in 0000 D. Er betreibe seine Tätigkeit ausschließlich von E aus und unterhalte in seinem Wohnungsverband ein Arbeitszimmer. Er verfüge in seinem Wohnungsverband über mehr steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Literatur als sein Dienstgeber an seinem Sitz in 0000 D. Er sei dadurch von externer Literatur (außer RIS, Findok und elektronischer KWT-Bibliothek) unabhängig. All diese Betriebsmittel habe er selbst finanziert. Er erhalte von seinem Dienstgeber keine Kostenersätze.

Er führe seine Tätigkeit zu 100 % von E aus durch. Er greife von hier über die "Remotedesktopverbindung" des Programms Windows auf den Kanzleiserver zu.

Buchhaltungen, Jahresabschlüsse und Steuererklärungen erstelle er via PC (insbesondere Programm BMD). Das Ergebnis der Arbeit werde dann via E-Mail im PDF-Format an das Sekretariat seines Dienstgebers zur weiteren Verfügung und Honorierung übermittelt. Im Falle von Mandantenanfragen antworte er via E-Mail oder Telefon von E aus. Die Antworten archiviere er auf dem Kanzleiserver. Mandantentermine vereinbare er ebenfalls von E aus.

Dienstreisen zu Mandanten:

Der Bw habe überwiegend Mandanten in D und sei im Jahr 2010 etwa einmal pro Woche (48-mal) nach D gefahren, jedes Mal zu Mandanten. Dies sei der Zweck jeder Dienstreise gewesen. An diesen Tagen laut Fahrtenbuch nehme er in D Termine direkt bei Mandanten wahr (zB Bilanzbesprechungen, Beratungsgespräche). Er erhalte für diese Dienstreisen keine Kostenersätze. Die Kanzlei in D habe er aufgesucht:

32-mal nur zum Einholen der Dienstgeberbestätigung über das Aufsuchen der politischen Gemeinde D zur Glaubhaftmachung des Fahrtenbuches auf Wunsch des Finanzamtes ABC. Wären diese Dienstgeberbestätigungen vom Finanzamt nicht gefordert worden, hätte er seinen Dienstgeber nicht aufgesucht;

4-mal zu Schulungszwecken;

12-mal zu internen Gesprächen, in Summe daher 48-mal.

Das Einholen der Dienstgeberbestätigung sei über Vorhalt des Finanzamtes vom 14. September 2009 bei Abgabe der Steuererklärung 2009 (richtig: im Zusammenhang mit einem Antrag auf Erlassung eines Freibetragsbescheides für 2009) erfolgt, damit die Glaubwürdigkeit des Fahrtenbuches ganz sicher gewährleistet sei. Ohne das Erscheinen in der Kanzlei habe die Dienstgeberbestätigung naturgemäß nicht ausgestellt werden können. Paradoxerweise würden ihm diese vom Finanzamt verlangten Bestätigungen jetzt zum Verhängnis werden. Dabei sei sogar 32-mal die Kanzlei nur aus diesem Grund zwischen verschiedenen Mandantenterminen aufgesucht worden.

Rechtsquellen

ad 32 Fahrten:

Die Abzugsfähigkeit der Kilometergelder als Werbungskosten für 32 Fahrten stütze sich auf Rz 284 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR), wonach Innendienst nicht bei alleinigem Abholen von Unterlagen (in diesem Fall der Dienstgeberbestätigung) vorliege. Seine Ansicht stütze er ferner auf Rz 266 LStR Variante 2 (Umkehrschluss), wonach das Aufsuchen des Firmensitzes durch einen Monteur während einer Dienstreise ohne (!) Verrichtung von Innendienst (im

Sinne der Rz 284 LStR) die Dienstreise nicht unterbreche, also die Kilometergelder von zu Hause aus bemessen würden. Diese Kilometergelder seien somit im Ausmaß von $484 \text{ km} \times 32 \times 0,42 = 6.504,96 \text{ €}$ unstrittig, da das Ziel der Fahrten laut Dienstaufträgen der jeweilige Sitz des Mandanten gewesen sei.

ad 4 Fahrten:

Gelegentliche Schulungen begründeten laut Ergebnisprotokoll des Salzburger Steuerdialogs 2011 (Lohnsteuer) ebenfalls keinen Innendienst. Auch an diesen Tagen seien Mandantentermine wahrgenommen worden. Die Kilometergelder seien daher im Ausmaß von $484 \text{ km} \times 4 \times 0,42 = 813,12 \text{ €}$ anzuerkennen.

ad 12 Fahrten:

Für Teleworker, die ihre Arbeit ausschließlich von zu Hause aus verrichteten, stellten beruflich veranlasste Fahrten Dienstreisen dar. Das Finanzamt habe die Aberkennung der Kilometergelder mit dem Vorliegen einer Arbeitsstätte in D begründet, welche das Finanzamt laut mündlicher Aussage eines namentlich genannten Sachbearbeiters des AV-Teams aus der Häufigkeit und Regelmäßigkeit der Fahrten abgeleitet habe. Häufiges und regelmäßiges (mindestens einmal wöchentlich, vgl. Rz 301 Punkt 2 LStR) Aufsuchen des Dienstortes sei nur auf Grund des Abholens (32-mal) der vom Finanzamt geforderten Dienstgeberbestätigungen vorgelegen. Interne Besprechungen hätten lediglich gelegentlich, also im Schnitt einmal monatlich, stattgefunden. Mangels Regelmäßigkeit nach obiger Definition stelle D keine Arbeitsstätte dar. Dies sei auch aus dem Dienstvertrag ersichtlich, der dem Finanzamt am 22. September 2009 übermittelt worden sei. Der Erhalt sei noch am 22. September 2009 schriftlich bestätigt worden. Dies könne aus der UFS-Entscheidung vom 26. Jänner 2009, RV/0687-I/08, abgeleitet werden, in welcher die Absetzbarkeit des Kilometergeldes des Osttiroler Abgabepflichtigen nur deshalb verneint worden sei, weil am Sitz des Dienstgebers sehr wesentliche Arbeiten durchgeführt worden seien, welche vom heimatlichen Arbeitszimmer aus nicht durchgeführt werden konnten, und diese auch dienstvertraglich vereinbart worden seien.

Da an diesen zwölf Tagen lediglich interne Dienstbesprechungen abgehalten worden seien und sein Dienstvertrag eindeutigen Charakter habe, habe in seinem Fall eine entscheidende Differenzierung stattzufinden. Die Kilometergelder seien somit auch für die zwölf Fahrten im Ausmaß von $484 \text{ km} \times 12 \times 0,42 = 2.439,36 \text{ €}$ anzuerkennen.

ad Anfechtungspunkt 1.3.2:

Beleg 207: Da die Fahrten E – D auf Grund obiger Ausführungen Dienstreisen darstellten, stehe das Tagesgeld im Sinne des § 26 Z 4 EStG in Höhe von 26,40 € pro Tag zu. Es stehe in Höhe von 5 x 26,40 € pro Jahr zu (Rz 301 Punkt 2 LStR).

ad Anfechtungspunkt 1.3.3:

Beleg 110: Die Bahn-Tickets der D Linien seien ebenfalls absetzbar, da diese Teil der Dienstreisen darstellten. Jener Teil sei nicht mit dem Kfz zurückgelegt worden.

ad Anfechtungspunkt 2:

Beleg 51: Es handle sich um eine Liste von Büchern, die für die selbständige Vortragstätigkeit beim WIFI erforderlich seien. Die Vortragsinhalte bestünden aus Buchhaltung, Bilanzierung, Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre. Die Werke dienten dem didaktischen Aufbau des Wissens des Vortragsteilnehmers. Die Werke seien vor 2010 angeschafft worden. Da es sich kraft betrieblicher Verwendung ab 2010 um notwendiges Betriebsvermögen handle, sei dieses bei objektiver Betrachtung bei Zweckänderung (Betriebseröffnung) in den Betrieb einzulegen. Im Rahmen seiner steuerberatenden nichtselbständigen Tätigkeit sei nie eine Verwendung erfolgt, da diese Werke nur Grundlagenwissen vermittelten. Der Einlagezeitpunkt könne mit Mai 2010 angenommen werden, da zu diesem Zeitpunkt die Zusage zu den Vorträgen erfolgt sei. Die Bewertung zum Zeitpunkt der Einlage aus dem Privat- ins Betriebsvermögen sei mit dem Teilwert erfolgt (§ 6 Z 5 EStG).

Beleg 57: Da der Bw am WIFI seine Tauglichkeit zur Vortragstätigkeit mit einem Probevortrag unter Beweis stellen musste, habe er, wie er das in den laufenden Vorträgen mache, Süßigkeiten an die Teilnehmer verteilt.

Beleg 102: Da für die WIFI-Vortragstätigkeit Folien erstellt worden seien, sei es erforderlich gewesen, diese durch eine fachkundige Person auf Rechtschreibfehler und fachliche Widersprüche kontrollieren zu lassen. Dies sei deshalb nötig gewesen, weil es sich um 138 Folien gehandelt habe und selbst bei oftmaligem Durchsehen leicht Fehler übersehen werden konnten. Seine Gattin sei Mag. rer. soc. oec. (Wirtschaftspädagogik), weshalb nahe liegend sei, sie die Folien gegen ein angemessenes fremdübliches Entgelt durchsehen zu lassen. 30,00 € pro Stunde könne für einen Akademiker aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften als der Höhe nach angemessen erachtet werden. Ferner sei es nicht unüblich, dass Autoren/Vortragende ihre Werke zwecks Korrektur von anderen Personen lesen ließen. Dem Grunde nach könne es als eine fremdübliche Art von Geschäft bezeichnet werden. Korrekturlesen in diesem Umfang gehe über die eheliche Beistandspflicht (§ 90 ABGB iVm Rz 1147 EStR) hinaus. Der Leistungsinhalt des Werkvertrages sei hinreichend definiert

(Rz 1150 EStR), sodass die Honorarnote als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG anzuerkennen sei.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2011 richtete der Bw diese Berufung betreffend eine Vorlageerinnerung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Am 2. Februar 2012 legte das zuständige Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Ersuchen vom 29. März 2012 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

Vortragstätigkeit (WIFI):

Einlage des Altbestandes an Büchern (Beleg 51):

In der Regel werden Bücher im Jahr ihrer Anschaffung als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG zur Gänze abgeschrieben.

Hinsichtlich der im vorgelegten Bücherverzeichnis enthaltenen Literatur (Anschaffungskosten laut Aufstellung 1.422,35 €, Einlagewert 853,41 €) sind die Originalrechnungen, aus denen neben dem Buchtitel und den Anschaffungskosten auch das Anschaffungsdatum ersichtlich ist, zur Einsicht vorzulegen.

Da Sie im Zuge Ihrer Einkommensteuerveranlagungen in den vergangenen Jahren (ab dem Kalenderjahr 2004) stets sowohl Fachliteratur als auch Fortbildungskosten als Werbungskosten geltend gemacht haben, ist – beispielsweise durch Vorlage einer detaillierten Aufstellung der geltend gemachten Fachliteratur und Fortbildungskosten für die Jahre, in denen die eingelegten Bücher erworben worden sind – nachzuweisen, dass diese Bücher nicht bereits in den Vorjahren als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt worden sind.

Sollten die Bücher bislang keine steuerliche Berücksichtigung gefunden haben, wäre im Hinblick auf die in den betreffenden Bereichen stattgefundenen Rechtsänderungen und Neuauflagen deren geschätzte Nutzungsdauer bekannt zu geben.

Welche Fächer werden ab wann vorgetragen?

Wann hielten Sie den Probevortrag?

Leistete das WIFI Kostenersätze (Fahrt-, Material-, Verpflegungskosten oä.)?

Sie werden gebeten, den mit dem WIFI abgeschlossenen (Werk)Vertrag zur Einsicht vorzulegen.

Schokolade für die Teilnehmer des WIFI-Probevortrages (Beleg 57):

Es wird gebeten, die entsprechenden Belege vorzulegen.

Nach Ansicht der Referentin entspringen derartige Geschenke typischerweise dem Bedürfnis nach guten zwischenmenschlichen Kontakten, wobei ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet erscheinen, auch Ihrer Tätigkeit förderlich zu sein. Derartige Aufwendungen sind aber nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht abzugsfähig.

Korrektur der WIFI-Folien durch Ihre Ehegattin (Beleg 102):

In der Berufung wurde dazu vorgebracht, dass der Leistungsinhalt durch den Werkvertrag ausreichend definiert sei. Um Vorlage dieses Werkvertrages wird gebeten.

Wann erstellten Sie diese 138 Folien?

Sind Aufzeichnungen vorhanden, wann (an welchem Tag, welche Uhrzeit) Ihre Ehegattin die zehn Stunden laut Bestätigung vom 28.11.2010 geleistet hat? Sämtliche Unterlagen, Aufzeichnungen oder Geldflüsse, die im Zusammenhang mit diesen Fremdleistungen existieren, mögen zur Einsicht vorgelegt werden.

Fahrtkosten E – WIFI/BFIF (Beleg 106):

Siehe unter "Fahrtkosten" weiter unten.

Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit:

Weingeschenke für Mandanten (Belege 50, 69 und 70):

Es wird gebeten, die Rechnung zu Beleg 69 zur Einsicht vorzulegen.

Nach der Judikatur sind kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten oder Geschäftsfreunde im Allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten, aber auch ohne besonderen äußeren Anlass gemacht werden, Repräsentationsaufwendungen, wobei es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise auch geeignet sind, den Beruf des Geschenkgebers zu fördern. Dass auf den Weinflaschen das Kanzleietikett angebracht wurde, ändert nach Ansicht der Referentin nichts an dieser Beurteilung.

Die verallgemeinernde Aussage, an Mandanten sei Wein verschenkt worden, wenn kleine Fehler passiert seien, lässt mangels Kenntnis des genauen Sachverhaltes keine abschließende Beurteilung zu, ob die in Streit stehenden Geschenke als Werbungskosten abzugsfähig oder als nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen zu qualifizieren sind.

Hinsichtlich jeder einzelnen Ausgabe ist daher bekannt zu geben, aus welchem konkreten Anlass dem jeweiligen Klienten Wein geschenkt wurde.

Rucksack (Beleg 26):

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass Sie bereits im Kalenderjahr 2009 sowohl "Tasche, Rucksack für Unterlagentransfer D" als auch "Taschen, Kisten, etc. für Heimarbeit zwecks Ordnertransports" als Werbungskosten geltend gemacht haben.

Wie häufig bzw. in welchem Umfang erfolgen derartige Transporte?

Materialien für das Arbeitszimmer (Belege 66 und 83):

Aus der im Akt befindlichen Rechnungskopie (Fa. BauMax, Beleg 66) ist nicht erkennbar, welche Gegenstände gekauft worden sind. Um Vorlage eines Belegs, auf dem die erworbenen Gegenstände allgemein verständlich bezeichnet sind, wird daher ersucht.

Die Rechnung der Fa. BauMax (Beleg 83) ist ebenfalls zur Einsicht vorzulegen.

Reinigung und Leuchtmittel für Ihr Arbeitszimmer (Beleg 62):

Da aus der vorliegenden Rechnungskopie die beantragten Aufwendungen nicht nachvollzogen werden können, mögen diese der Art und Höhe nach konkret bezeichnet werden.

Hinsichtlich der Leuchtmittel mögen die Rechnungen der für die gesamte Wohnung angeschafften Leuchtmittel zur Einsicht vorgelegt werden.

Minilaptop und DVD-Brenner (Beleg 92):

Der genannte Beleg möge zur Einsicht vorgelegt werden.

Geben Sie bitte bekannt, wie viele Computer (Standgeräte und Laptops) und Drucker sich in Ihrem Haushalt befinden, wann diese erworben wurden und welche Geräte von Ihnen bzw. Ihrer Gattin verwendet werden.

Tresor (Beleg 33):

Da bereits im Kalenderjahr 2009 ein Tresor für Kanzleiunterlagen angeschafft wurde, mögen die Gründe für den Erwerb eines weiteren Tresors genannt werden.

Welche Überlegungen waren für Sie ausschlaggebend, den Tresor bei der Fa. V, die ausschließlich Firmen beliefert, zu kaufen?

Dass der Rechnungsbetrag für die nicht auf Sie lautende Rechnung tatsächlich von Ihnen beglichen wurde, ist in geeigneter Weise nachzuweisen.

Welche konkreten Unterlagen werden im Tresor aufbewahrt?

Fahrtkosten:

Kilometergelder können nur dann geltend gemacht werden, wenn über die betrieblichen (dienstlichen) Fahrten Aufzeichnungen (zB Fahrtenbuch) geführt werden. Diese haben das Datum, die Kilometerstrecke, den Ausgangs- und Zielpunkt, die Dauer sowie auch den Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei anzugeben.

a) Um beurteilen zu können, ob es sich bei den Fahrten zwischen Ihrer (mit Ihrer Arbeitsstätte identen) Wohnung in E und Ihrer Arbeitgeberin in D um Fahrten zwischen Wohnung und (einer weiteren) Arbeitsstätte handelt oder nicht, ist die Vorlage von Aufzeichnungen, aus denen sich als Zielort nicht nur 'D', sondern der genaue Zielpunkt bzw. die chronologische Abfolge mehrerer Zielpunkte sowie der konkrete Zweck und auch die Dauer der jeweiligen Fahrt ergeben, unerlässlich. Falls die Kanzlei aufgesucht wurde, ist eine detaillierte Beschreibung der in dieser Zeit durchgeführten Tätigkeiten erforderlich.

Die im Einkommensteuerakt befindlichen Fahrtenbuchkopien werden diesen Anforderungen nicht gerecht. Auch die durch Ihre Arbeitgeberin vorgelegten Bestätigungen, wonach Sie an den im Fahrtenbuch angeführten Tagen nach D gefahren und in der Kanzlei erschienen seien, vermögen über den Zweck Ihres Erscheinens und die Dauer Ihres Aufenthaltes in der Kanzlei keinerlei Aufschluss zu geben.

Da zwölf Bestätigungen Ihrer Arbeitgeberin (eine für jeden Monat), die an sieben unterschiedlichen Tagen ausgestellt worden sind, aktenkundig sind, werden Sie gebeten, bekannt zu geben, weshalb Sie – laut Berufung – die Kanzlei 32-mal nur zum Zwecke der Dienstgeberbestätigung aufgesucht haben.

Wie viele Klienten werden zurzeit durch die Steuerberatungskanzlei Mag. H betreut? Befinden sich die von Ihnen aufgesuchten Klienten in D? Falls nein, wo sonst?

Auf welche Art und Weise übermittelten Ihnen Ihre Klienten die für die Erstellung der Buchhaltung, des Jahresabschlusses oder der Steuererklärungen benötigten Unterlagen und Belege? Wie erfolgte die Rückgabe dieser körperlichen Belege an Ihre Klienten?

Der dem Finanzamt offenbar bereits vorgelegte Dienstvertrag befindet sich nicht in den Akten, sodass dieser neuerlich zu übersenden wäre.

b) Die als Werbungskosten geltend gemachten Tickets der D Linien sind ebenfalls zur Einsicht vorzulegen und gleichzeitig deren berufliche Verwendung an Hand geeigneter Unterlagen bzw. Aufzeichnungen, aus denen das Datum, der Ausgangs- und Endpunkt sowie der Zweck

der jeweiligen mit dem öffentlichen Verkehrsmittel durchgeführten Fahrt hervorgehen, nachzuweisen.

c) Weiters ist hinsichtlich der beantragten Fahrtkosten E – JKU F durch entsprechende Belege nachzuweisen, an welchen Tagen diese Fahrten durchgeführt wurden, sowie der Zeitpunkt der Abfahrt, das zeitliche Ende der Fahrten und der Grund für diese Fahrten anzugeben.

d) Der unter Punkt c) genannte Nachweis ist auch für die Fahrten E – WIFI/BFIF

e) sowie die Fahrt E – Thalia F zu erbringen.

Fortbildung (Belege 38, 60, 61, 85 und 91):

Sie werden gebeten, die genannten Belege zur Einsicht vorzulegen und die Berufsbezogenheit der besuchten Veranstaltungen (1. und 2. WIFI-Lehrgang, Kurs JKU VWL sowie Kurs JKU Englisch) zu erläutern.

Entsprechende Kursprogramme und geeignete Unterlagen, aus denen der angesprochene Teilnehmerkreis dieser Veranstaltungen zu entnehmen ist, sind nachzureichen.

Headsets für Kanzleitelefonate via Handy (Belege 58 und 99):

Um Vorlage der Rechnungen wird gebeten. Allenfalls ist von den beantragten Beträgen – analog zu den Handy-Telefonkosten – ein Privatanteil von 30 % auszuscheiden.

Bewirtung (Beleg 79):

Um Rechnungsvorlage wird gebeten.

Bewirtungskosten sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn nachgewiesen wird, dass ein Geschäftsfreund bewirtet wurde, die Bewirtung der Werbung diente und die berufliche Veranlassung weitaus überwog. Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht nach der Judikatur nicht aus.

Hinsichtlich der "Geschäftsanhahnung Hr. J" ist daher der konkrete Anlass der Bewirtung anzugeben und nachzuweisen, in welcher Eigenschaft Hr. J bewirtet wurde und worin die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung der Bewirtung zu erblicken ist.

Tagesdiäten für die Fahrten E – D und E – F (Belege 107 und 108):

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber dem ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat erstmals im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, die Auffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält.

Mit dem Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen dieser Rechtsprechung. Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, wurde diese Judikatur bestätigt.

In Übereinstimmung mit dieser Judikatur geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass Ihnen im Rahmen der Fahrten E – D sowie E – F kein Verpflegungsmehraufwand erwachsen

ist, zumal Sie in D gearbeitet haben und Sie sich in D relativ gut auskennen (E-Mail vom 20.5.2010) und Sie bereits im Kalenderjahr 2009 zahlreiche Fahrten auch nach F unternommen haben.

Der Bw nahm dazu schriftlich wie folgt Stellung:

Zum Punkt "Einlage des Altbestandes an Büchern" gab er an, dass § 6 Z 5 EStG zum Ansatz eingeleger Wirtschaftsgüter zum Teilwert (= anteiliger Ertragswert im jeweiligen Betrieb, versus Verkehrswert) verpflichte. Handle es sich um GWG, könnten diese nach § 13 EStG iVm Rz 440 EStR im Zeitpunkt der Einlage sofort abgesetzt werden. Originalrechnungen seien nicht maßgebend. Es sei lediglich der Teilwert zu ermitteln. Eine steuerliche Absetzung in den Vorjahren sei ebenfalls nicht maßgebend und daher auch nicht zu prüfen. Ab Einlagezeitpunkt bezifferte der Bw die Nutzungsdauer mit vier Jahren.

Am WIFI würden ab Jänner 2011 Grundlagen der Buchhaltung und der Vorbereitungskurs zur Buchhalterprüfung (enthalte ebenfalls Steuerrecht) vorgetragen.

Der Probevortrag habe am 15. Dezember 2009, 14:00 Uhr, stattgefunden (kein Fahrtkostenersatz, kein Werkvertrag, war Teil der Vorstellung).

Der Bw fügte seinem Schreiben drei Werkverträge an: einen zum Kurs "Buchhaltung I für Anfänger/innen" von 24. Jänner bis 27. Jänner und von 7. Februar bis 10. Februar 2011, einen zum Kurs "Buchhaltung II (für Fortgeschrittene)" von 14. März bis 17. März und 28. März bis 31. März 2011 sowie einen zum Kurs "Buchhaltung II (für Fortgeschrittene)" von 17. Mai bis 5. Juli 2011.

Zum Punkt "Korrektur der WIFI-Folien" durch die Ehegattin führte der Bw aus, dass die Rechnung gleichzeitig der Werkvertrag sei. Nach Erfahrung des Bw werde in der Praxis auch unter Nichtangehörigen lediglich eine derartige Rechnung ausgestellt, welche nach Erhalt des Betrages (hier in bar) unterfertigt werde. Die Rechnung enthalte hinreichend definierte Leistungsbestandteile. Der Geldfluss habe – wie verrechnet – 300,00 € betragen. Dies sei der einzige Geldfluss gewesen. Andere Dokumente und Leistungsaufzeichnungen lägen angesichts der Überschaubarkeit der Leistung nicht vor bzw. sei von einer sinnlosen Aufblähung der Dokumentenvorlage Abstand genommen worden.

Die 138 Folien seien im November 2010 erstellt worden und hätten die Vortragsbasis für die Vorträge im Jänner 2011 dargestellt.

Zu den "Weingeschenken für Mandanten" legte der Bw dar, dass Weinkäufe eine Art Entschädigung für bei Beratungen, Steuererklärungen, etc. von ihm begangene Fehler darstellten. Als Beispiele führte er ein Vergessen der steuerlichen Berücksichtigung des investitionsbedingten Freibetrages, der Kinderfreibeträge oder diverser Absetzbeträge an.

Derartige Entschädigungen seien nur dann erfolgt, wenn der Mandant den Fehler selbst entdeckt habe. Er verschenke Wein, um Klientenabgänge zu vermeiden.

Dieser Anlass/Zweck habe für jede einzelne Flasche Wein gegolten. Namen/Adressen würden auf Grund des § 91 WTBG nicht bekannt gegeben.

Zum angeforderten Beleg 69 legte der Bw lediglich einen Zettel vor, auf dem die Beträge 6,50, 5,50 und 1,10 aufsummiert sind. Handschriftlich wurde die Anmerkung "verfasst vom Weingut I" ergänzt.

Zum Punkt "Minilaptop und DVD-Brenner" gab der Bw an, dass sich in seinem Haushalt ein 2007 angeschafftes Standgerät sowie zwei im September 2010 erworbene Laptops und ein 2009 gekaufter Drucker befänden. Das Standgerät verwende er in der Regel bei der Heimarbeit. Den Laptop sowie den DVD-Brenner verwende er im Rahmen seiner Vortragstätigkeit zur Archivierung. Den zweiten Laptop verwende seine Gattin für die Schule (sie sei erst ab Dezember 2010 schwanger gewesen).

Zum "Tresor" wurde angegeben, dass der erste Tresor etwa vier Liter Fassungsvermögen habe und zu klein sei. Der zweite Tresor fasse etwa zehn Liter. Der erste Tresor stelle daher vergebliche (absetzbare) Werbungskosten dar. Die Fa. V sei billiger gewesen.

Zu den "Fahrtkosten" wurde in Beantwortung des Vorhaltes angeführt, dass der Bw an den Tagen laut Fahrtenbuch Mandanten in D (außerhalb der Kanzlei) aufgesucht habe, was durch sein Leistungsverzeichnis gedeckt sei. Da er Steuerberater sei, sei er nicht dazu befugt, Klientennamen und -adressen bekannt zu geben (§ 91 WTBG, Verschwiegenheitsverpflichtung). § 171 BAO respektiere dies (siehe Ritz, BAO³, § 171 Tz 22 ff).

Meetings/Schulungen 2010 (laut Leistungserfassung).

11.01.2010	Schulung intern	2,75
25.01.2010	Meeting	1,00
18.02.2010	Meeting	2,25
01.03.2010	Meeting	1,50
08.03.2010	MA-Besprechung	0,50
22.03.2010	Meeting	0,75
22.03.2010	Schulung des neuen MA	5,00

06.04.2010	Meeting	1,25
11.05.2010	Schulung des neuen MA	1,25
17.05.2010	Schulung intern	1,50
27.05.2010	Fortbildung extern (V + V/KWT)	4,00
31.05.2010	Kanzleiveranstaltung extern	8,00
28.06.2010	Meeting	0,75
26.07.2010	Fortbildung extern (GSVG/KWT)	5,00
23.08.2010	Meeting Unternehmensberater Zusammenarbeit?	1,25
08.11.2010	Schulung intern	3,25
15.11.2010	Meeting	1,75
06.12.2010	Fortbildung extern (NTCS)	7,50
16.12.2010	Fortbildung extern (Gruppenbesteuerung/KWT)	4,50
27.12.2010	Meeting (Qualitätsmanagement)	3,00
Zur Info: zB 0,50 h = 30 Minuten		
Meetings	9	
MA-Besprechung	1	
MA-Schulung durch Bw	2	
Schulungen intern	3	
Summe	15	
Schulungen extern	4 (nicht in der Kanzlei)	
Kanzleiveranstaltung	1 (nicht in der Kanzlei)	

An den restlichen 33 Terminen sei die Kanzlei nur zwecks Dienstgeberbestätigungen aufgesucht worden (keine internen Zeiten erfasst). Diese seien pro Monat im Nachhinein

ausgestellt worden. An diesen Tagen seien Mandantentermine (außerhalb der Kanzlei) wahrgenommen worden.

Die Fahrten von E nach D hätten durchwegs von etwa 5:00 Uhr (Abfahrt E) bis ca. 20:00 Uhr am gleichen Tag (Rückankunft E) gedauert.

Der Bw betreue derzeit ca. 300 Mandanten, ca. 90 % davon befänden sich in D.

Die Belege, die er zur Verrichtung seiner Tätigkeiten benötige, würden durch die Mandanten in der Kanzlei in 0000 D abgegeben. Er hole diese dann ab. Die Retournierung zur Kanzlei erfolge durch ihn; dies erfolge mittels Rucksacks/Trolleys.

Die Fahrtkosten E – JKU F resultierten aus dem Aufsuchen der Bibliothek, um Wirtschaftsliteratur auszuborgen (zB Unternehmensbewertung, was im Rahmen der Kanzlei auch beraten werde) und aus dem Aufsuchen von Vorlesungen und Proseminaren.

Die Fahrtkosten E – WIFI F seien angefallen, weil das WIFI vorschreibe, dass bei Vorträgen (Buchhaltung, Steuerrecht, etc.) zuzuhören sei, um später die eigene Vortragstätigkeit beginnen zu dürfen. Die Zuhörtermine würden durchwegs informell vereinbart. Dieses Zuhören sei Teil des Trainerdiploms. Man erhalte und verlange dafür verständlicherweise auch keine Bestätigung für das Finanzamt, weil dies für die Geschäftsbeziehung schlicht abträglich sei.

Die Fahrtkosten E – BFI F seien in Verbindung mit Vorstellungsgesprächen für eine Vortragstätigkeit am BFI angefallen (leider bis dato vergebliche Werbungskosten).

Zu den Fahrtkosten E – Thalia F wurde auf den beiliegenden Beleg 84 verwiesen. Laut dieser Quittung hatte der Bw am 11. September 2010 bei Thalia in F diverse Bücher – auch Fachbücher – erworben.

Der Bw legte weiters eine Dienstgeberbestätigung für seine öffentliche Bestellung zum Steuerberater vom 20. Mai 2008 (er sei auch nach seiner öffentlichen Bestellung zum Steuerberater im Rahmen eines 40-Stunden-Dienstverhältnisses Dienstnehmer geblieben) sowie eine Abänderung des Dienstvertrages vom 21. September 2009 vor.

Diese Abänderung betrifft lediglich den Tätigkeitsort, der ab 1. Juli 2009 Adresse, ist. Jede für die Erfüllung der arbeitsvertraglichen Verpflichtungen erforderliche Tätigkeit könne der Bw auch von dieser Adresse aus durchführen. Die Telearbeit erfolge via Internet. Kosten für Berufsmittel (insbesondere Computer, Drucker, Büroeinrichtung, etc.) und laufende Kosten (insbesondere Strom, Heizung, Betriebskosten, Miete, Reisekosten, etc.) seien durch den Bw zu tragen. Durch den Dienstgeber erfolge kein Kostenersatz. Der Bw werde bei seinem Bedarf

maximal einmal pro Woche (am Montag) die Kanzlei in D aufsuchen, um Belege zu bringen und Belege abzuholen. Danach werde der Bw wieder nach E aufbrechen und sein wöchentliches Arbeitspensum von seinem Wohnsitz aus verrichten. Er verfüge in der Kanzlei in D ab 1. Juli 2009 über keinen Arbeitsplatz.

Zum Punkt "Fortbildung" legte der Bw dar, zweimal am WIFI eine Trainerausbildung gemacht zu haben, da dies Voraussetzung für seine Vortragstätigkeit gewesen sei. Weiters habe er einen Kurs VWL für die Unternehmensbewertung (Zinstheorie) sowie einen Kurs Englisch besucht. Dabei habe es sich um Wirtschaftsenglisch gehandelt, weil er auch nicht der deutschen Sprache mächtige Klienten betreue.

Der Bw legte ein Studienblatt für das Sommersemester 2010 der JKU F betreffend die Studienrichtung "Diplomstudium Wirtschaftspädagogik" vor, ebenso eine Rechnung des WIFI F über 100,00 € für die Veranstaltung "Die TrainerInnen in der EB" für die Zeit 7./8. Mai 2010 sowie eine weitere Rechnung des WIFI über 100,00 € betreffend "Diplomlehrgang für WIFI-Trainer/Innen 2. Lehrgang" für die Dauer von 11. Juni 2010 bis 28. Mai 2011.

Vorgelegte E-Banking-Auszüge belegen zwei Überweisungen zu je 100,00 € am 3. Mai 2010 und am 8. Juni 2010 ans WIFI. Zwei weitere E-Banking-Auszüge dokumentieren die Überweisung eines Betrages von 108,00 € am 9. September 2010 an die Johannes Kepler Universität (handschriftlicher Vermerk: "Kurs VWL") sowie eines Betrages von 95,00 € am 20. September 2010 (handschriftlicher Vermerk: "Kurs Englisch").

Eine Rechnung der JKU vom 23. September 2010 über 95,00 € weist unter der Rubrik "Bezeichnung" den Eintrag "MUSSS-Kostenbeitrag WS 2010/11 Auftragsnummer 2027" auf.

Zu den "Headsets für Kanzleitelefonate" führte der Bw aus, dass vom Handy ein Privatanteil von 15 % entsprechend der Handynutzung, welche nahezu ausschließlich beruflich erfolge, auszuscheiden sei. Das Handy werde für ausgehende Anrufe verwendet, weil es für den Bw billiger sei als das Festnetz. Das Festnetz werde für eingehende Telefonate verwendet, weil von der Kanzlei auf ihn umgeleitet werde und das für die Kanzlei billiger sei.

Zu den "Bewirtungskosten" erklärte der Bw, dass es sich um eine Geschäftsanbahnung für einen potenziellen Mandanten (Steuererklärung, Buchhaltung?) gehandelt habe, die vergeblich gewesen sei.

Beigefügt wurde eine Rechnung des K Hotels über eine Konsumation von 61,80 €, auf der handschriftlich "Hr. J, Geschäftsanbahnung § 20 (1) 3 EStG, ½ abziehbar" vermerkt wurde.

Mit Schreiben vom 19. April 2012 wurde die Arbeitgeberin des Bw ersucht, unter Hinweis auf § 143 BAO zu nachstehenden Fragen schriftlich Auskunft zu erteilen:

Herr Mag. B arbeitet laut eigenen Angaben und laut vorgelegtem Dienstvertrag vom 21. September 2009 als Teleworker in seiner Wohnung in E.

Laut vorgelegtem Fahrtenbuch wurden im Kalenderjahr 2010 wiederholt Fahrten zwischen E und D durchgeführt.

1) Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr Mag. B in der Kanzlei in D aus und welcher Zeitaufwand war dafür nötig? Um Vorlage entsprechender Zeitaufzeichnungen wird gebeten.

2) Wie häufig fand sich Herr Mag. B im Jahr 2010 zu Schulungen, Besprechungen, Abschluss- oder sonstigen Arbeiten in Ihrer Kanzlei ein? Sie werden gebeten, diesbezügliche Aufzeichnungen – insbesondere die Leistungserfassung, auf die Herr Mag. B in einer Eingabe verwies – zur Einsicht vorzulegen.

3) Fanden Kundenkontakte des Herrn Mag. B in Ihrer Kanzlei und/oder in den Wohn- bzw. Betriebsräumen der Klienten statt?

4) Wie häufig waren Fahrten nach D erforderlich, um Klienten aufzusuchen? Wurden diese Klientenbesuche mit dem Aufsuchen der Kanzlei verbunden? Erhielt Herr Mag. B Kostenersätze für derartige Fahrten?

Erforderlich ist die Vorlage von Unterlagen (Zeitaufzeichnungen), aus denen nachvollzogen werden kann, wie häufig Herr Mag. B Fahrten nach D durchführte, wie lange diese Reisebewegungen dauerten und zu welchem Zweck die Fahrten nach D unternommen wurden.

Dazu wurde Folgendes angegeben:

"1) Herr Mag. AB hat 2010 in meiner Kanzlei folgende Tätigkeiten ausgeübt: Meetings, Besprechungen und Schulungen.

Der erforderliche Zeitaufwand ergibt sich laut folgender Tabelle (entspricht der Leistungsaufzeichnung):

Zur Vermeidung von Wiederholungen ist darauf zu verweisen, dass die Tabelle ident ist mit der durch den Bw übermittelten Tabelle.

2) Die Häufigkeit von Schulungen und Besprechungen in der Kanzlei ergibt sich aus obiger Tabelle. Abschlussarbeiten (ich verstehe darunter Jahresabschlussarbeiten) hat er in meiner Kanzlei nicht durchgeführt.

3) Die Kundenkontakte fanden 2010 in den Betriebsräumen der Mandanten statt. Es ging um Steuerberatung/Jahresabschlussbesprechungen/Umgründungsberatung/andere Kerntätigkeiten des Berufs "Steuerberater."

4) Herr Mag. AB war im Schnitt einmal wöchentlich in D, um Mandanten aufzusuchen. Da er fast 300 Mandanten betreut, waren die Fahrten erforderlich. Er macht sonst seine gesamte Arbeit von zu Hause (E) aus. Mag. AB erhielt keine Kostenersätze. Dies wurde dienstvertraglich so vereinbart.

5) Nach Durchsicht der Leistungszeiterfassung hielt sich Herr Mag. AB im Schnitt 8,50 Stunden in D auf, was etwa seiner Normalarbeitszeit entspricht.

Punkte 1) bis 4) Leider ist es aus berufsrechtlichen Gründen nicht möglich, die Leistungsaufzeichnungen auszuhändigen (Verschwiegenheitsverpflichtung nach § 91 WTBG, § 171 BAO)."

Mit Schreiben vom 29. Mai 2012 brachte die Referentin dem Bw die beabsichtigte Berufungsentscheidung zur Kenntnis.

Am 19. Juni 2012 nahm der Bw dazu schriftlich wie folgt Stellung:

Zu den Punkten "Einlage des Altbestandes an Büchern", "Korrektur der WIFI-Folien durch die Ehegattin", "Computer" und "Tagesgelder" würden die Argumente des Unabhängigen Finanzsenates respektiert.

Das Standgerät werde zu 100 % (damit werde die Heimarbeit abgewickelt), der Laptop und der DVD-Brenner zu 60 % beruflich verwendet.

Zur "Fortbildung" wurde angeführt, dass Bestätigungen von der Universität im Nachhinein leider nicht erhältlich seien.

Zu den Mandantenbesuchen brachte der Bw vor, dass Zielort der Kfz-Fahrten laut Fahrtenbuch der 1. Bezirk (Kanzlei) gewesen sei, wo das Kraftfahrzeug auch abgestellt worden sei. Alle weiteren Wege seien zu Fuß oder mit der U-Bahn (außer einmal eine Fahrt nach G) zurückgelegt worden. Daraus seien de facto – durch die Verwendung übertragbarer Monatskarten – keine weiteren Kosten erwachsen. Da sich das Fahrtenbuch nur auf Kfz-Fahrten beziehe, seien die U-Bahn-Fahrten nicht einzutragen gewesen.

Der Bw betreue rund 300 Mandanten, sodass es notwendig sei, in großem Ausmaß Termine bei den Mandanten vor Ort wahrzunehmen.

Er sei im Jahr 2010 insgesamt 48-mal nach D gefahren. Davon seien an 15 Tagen in der Kanzlei Meetings oder Schulungen abgehalten worden, 4-mal hätten externe Schulungen stattgefunden, einmal eine externe Kanzleiveranstaltung, und an 28 Tagen habe er in D extern und nicht in der Kanzlei Dienst verrichtet; diese habe er lediglich zur Abholung und zur Rückgabe von Unterlagen aufgesucht. Diese Tage seien auch aus seiner Leistungsaufstellung ersichtlich.

Es werde daher ersucht, 28 Fahrten anzuerkennen, da es sich um Fahrten zu Mandanten gehandelt habe. An diesen Tagen habe er die Kanzlei maximal zum Abholen bzw. zur Rückgabe von Unterlagen aufgesucht, um Mandantentermine wahrzunehmen.

Er ersuche, weiters fünf Fahrten anzuerkennen, da es sich um externe Angelegenheiten gehandelt habe, wovon drei durch Beilagen zu diesem Schreiben bestätigt seien.

Beigefügt wurden drei Teilnahmebestätigungen der Akademie der Wirtschaftstreuhänder, wonach der Bw am 27. Mai 2010 das Seminar "Spezialprobleme bei der Vermietung", am 26. Juli 2010 das Seminar "Fallbeispiele zur gewerblichen Sozialversicherung" und am 16. Dezember 2010 das Seminar "Gruppenbesteuerung – Grundsätzliches und aktuelle Entwicklung" besucht hatte. Sämtliche Seminare hatten in D stattgefunden.

Er ersuche auch um Anerkennung der weiteren 15 Fahrten. An diesen Tagen habe er Meetings bzw. Schulungen in der Kanzlei besucht. Alleine daraus entstehe keine neue Arbeitsstätte.

In der Kanzlei selbst habe er im Jahr 2010 nie Arbeit verrichtet. Die Tätigkeiten in der Kanzlei hätten sich ausschließlich auf Meetings, Schulungen und Mitarbeiterbesprechungen beschränkt. Er habe – wie auch aus seinem Lohnzettel ersichtlich sei – keine Kostenersätze erhalten. Dies sei auch dienstvertraglich vereinbart worden.

Klarstellend sei zu bemerken, dass er an allen 48 Tagen Mandantentermine wahrgenommen habe.

Die Dienstgeberbestätigungen 2010 mit dem "abweichenden Datum" seien auf sein Erscheinen in der Kanzlei hin ausgestellt worden, aber nicht sofort unmittelbar nach seinem Erscheinen, sondern irgendwann im Nachhinein, wodurch sich die Diskrepanz im Datum ergebe.

Eine chronologische Abfolge mehrere Zielpunkte anzugeben sei nicht möglich, da die Angabe von Zielpunkten (auch nur des Bezirks) durch die Freischaltung von Kanzleivollmachten bei der Finanzverwaltung Rückschlüsse auf Mandantennamen zuließe, was nicht im Sinne des § 91 WTBG liege. Zu verweisen sei auf die Verwaltungsstrafbestimmung des § 116 Abs. 1 Z 3 WTBG, wonach eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht eine Strafe von 400,00 € bis 20.000,00 € zur Folge habe. Darüber hinaus handle es sich dabei um einen Entlassungsgrund (fristlose Kündigung des Dienstverhältnisses durch den Dienstgeber).

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen und dabei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Diese Abänderungsbefugnis ist durch das Berufungsbegehren nicht begrenzt (Ritz, BAO⁴, § 276 Tz 7).

Nach § 279 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Die Rechtsmittelbehörde ist verpflichtet, den angefochtenen Bescheid auch außerhalb der Berufungspunkte auf seine Rechtsrichtigkeit zu überprüfen und erforderlichenfalls entsprechende Ermittlungen vorzunehmen bzw. vornehmen zu lassen (Ritz, BAO⁴, § 279 Tz 5).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Der Begriff "Werbungskosten" bezeichnet im EStG jene Aufwendungen, die im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7) anfallen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normiert, dass Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Die genannte Gesetzesbestimmung enthält als wesentliche Aussage, dass Aufwendungen mit einer privaten und auch beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Damit soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenheiten seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und damit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während Steuerpflichtige, deren Tätigkeit eine solche Verbindung nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Rz 10 zu § 20).

Lassen sich daher die Aufwendungen, die ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (Aufteilungsverbot).

Dem gegenüber sind Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften weiters Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden.

In Anwendung dieser gesetzlichen Bestimmungen auf den vorliegenden Fall ergibt sich daher nachstehende Beurteilung:

Betriebsausgaben

-) Einlage von Fachbüchern:

Wirtschaftsgüter, die aus dem Privat- ins Betriebsvermögen eingelegt werden, sind nach § 6 Z 5 EStG 1988 in der Regel mit dem Teilwert zu bewerten.

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Einlagen alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Der Bw vertrat dazu die Meinung, dass die Vorlage von Originalrechnungen ebenso wenig maßgeblich sei wie der Umstand, ob die Bücher in den Vorjahren bereits als Werbungskosten Berücksichtigung gefunden hätten oder nicht.

Die Anschaffungskosten bezifferte er mit 1.422,35 €, den Einlagewert mit 853,41 € und die Nutzungsdauer ab dem Einlagezeitpunkt mit vier Jahren.

Aus einem handschriftlichen "Bücherverzeichnis", in welchem neben den Anschaffungskosten auch die Buchtitel vermerkt wurden, ist nachvollziehbar, dass der Teilwert mit 60 % der Anschaffungskosten geschätzt worden ist.

Der Bw, der seit dem Kalenderjahr 2004 stets sowohl Fachliteratur als auch Fortbildungskosten als Werbungskosten geltend gemacht hatte, kam der Aufforderung, an Hand einer Aufstellung nachzuweisen, dass die eingelegten Fachbücher in den Vorjahren noch nicht als Werbungskosten geltend gemacht worden waren, nicht nach. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die Fachliteratur laut Aufstellung bereits im Jahr der Anschaffung zur Gänze abgeschrieben worden ist.

Der handschriftlichen Aufstellung des Bw sind keine Anschaffungszeitpunkte zu entnehmen. Da nicht davon auszugehen ist, dass sämtliche Bücher im selben Jahr erworben worden sind und von einigen Büchern mittlerweile wohl Neuauflagen existieren, die den Wert eines älteren Buches zusätzlich mindern, wäre der für alle Werke gleichermaßen angesetzte Teilwert von 60 % der Anschaffungskosten nicht nachvollziehbar.

Einer der Grundsätze des Einkommensteuerrechtes ist das Verbot der Doppel- oder Nichterfassung von Einnahmen oder Ausgaben. Würde ein Steuerpflichtiger ein Fachbuch zum

einen im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Werbungskosten geltend machen und zum anderen im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Betriebsausgabe, würde dies eine ungerechtfertigte doppelte steuerliche Berücksichtigung bedeuten.

Da weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, dass die Fachbücher nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung steuerlich geltend gemacht wurden, war die Einlage des Altbestandes an Büchern zum 1. Jänner 2010 ins notwendige Betriebsvermögen steuerlich nicht anzuerkennen.

-) Fremdleistungen durch die Ehegattin (Korrekturen der WIFI-Folien):

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes finden – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (§ 25 BAO) im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Vorliegen eindeutiger Vereinbarungen ist insbesondere deshalb zu fordern, weil es bei derartigen Rechtsbeziehungen in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz fehlt und so durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden können.

Die vom Bw angeführte "eheliche Beistandspflicht" ist in den §§ 90 und 98 ABGB geregelt.

Wirkt ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen des Üblichen mit, hat er nach § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung. Liegt der Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten kein über diese Verpflichtungen hinaus gehendes Vertragsverhältnis vor, sind die geleisteten Abgeltungsbeträge im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen.

Nach dieser Gesetzesbestimmung sind ua. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abzugsfähig. Demnach können derartige Zuwendungen diese Eigenschaft nicht dadurch verlieren, dass im Wege einer Vereinbarung ein besonderer bzw. anderer Rechtstitel für die Zuwendung geschaffen wird.

Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, alle Zuwendungen, die ausschließlich oder überwiegend auf familiärer Grundlage erbracht werden, vom Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auszuschließen.

Bei bloß familienhafter Mitarbeit ist daher kein zu einer Betriebsausgabe führender Entlohnungsanspruch gegeben. Inwieweit die Gattin mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit von einmalig zehn Stunden den Umfang bloß familienhafter Mitarbeit überschritten hätte, ist nicht nachvollziehbar.

So spricht nach der Judikatur ein Tätigwerden praktisch nur in der Freizeit oder im Urlaub für eine familienhafte Mitarbeit (VwGH 21.10.1986, 86/14/0042).

Entscheidend ist, ob die verrichtete Tätigkeit üblicherweise auch als Inhalt eines mit einem Fremden zu begründenden Werkvertragsverhältnisses in Frage kommt.

Dies ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu verneinen, weil nach der Verkehrsauffassung ein Werkvertrag für ein Korrekturlesen im Umfang von nur zehn Stunden mit einem Fremden nicht abgeschlossen würde. Der vorliegenden Empfangsbestätigung über 300,00 € ist insbesondere nicht zu entnehmen, wann die Leistung der Ehegattin erbracht wurde. Eine Vereinbarung mit einem Fremden, in welcher der Leistungserbringer nicht verpflichtet ist, einen Leistungsnachweis etwa durch genaue Zeitaufzeichnungen zu erbringen, hätte der Bw wohl nicht abgeschlossen.

Da die vorliegende Vereinbarung in der konkreten äußeren Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre, konnte diese keinen Betriebsausgabenabzug bewirken.

-) Schokolade für die Teilnehmer des WIFI-Probevortrages:

Derartige Aufwendungen sind, mögen sie auch geeignet sein, die berufliche Tätigkeit zu fördern, nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig. Dieser bereits im Ergänzungsersuchen vom 29. März 2012 geäußerten Ansicht trat der Bw nicht entgegen.

Werbungskosten

-) Weingeschenke für Mandanten:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche

oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Eine Ausnahme besteht somit nur noch für die der Werbung dienende Bewirtung, wogegen andere Repräsentationsaufwendungen nach dem Gesetzeswortlaut selbst dann vom Abzug ausgeschlossen sind, wenn sie der Werbung dienen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind daher kleinere Sachgeschenke als nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen anzusehen. Es ist dabei ohne Bedeutung, dass sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seiner Tätigkeit zu fördern (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 163, Stichwort "Geschenke").

Der Bw, der angab, etwa 300 Klienten zu betreuen, erwarb laut den vorgelegten Rechnungen vom 16. April 2010 und 5. Juni 2010 60 bzw. drei Flaschen Wein. Die im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vorgelegte handschriftliche Aufsummierung dreier Beträge (Summe: 13,10 €) lässt weder den liefernden Unternehmer noch den Erwerber, Art und Menge der gelieferten Ware oder das Datum erkennen und vermag daher einen Weineinkauf nicht zu belegen.

Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, Wein werde als Entschädigung für Beratungsfehler, wie beispielsweise bei Vergessen diverser Frei- und Absetzbeträge, wenn der Mandant den Fehler selbst entdecke, und um Klientenabgänge zu vermeiden, geschenkt, gelang es dem Bw nicht, den primär beruflich veranlassten Erwerb von mehr als 60 Weinflaschen glaubhaft zu machen. Der Aufforderung, hinsichtlich jeder einzelnen Ausgabe bekannt zu geben, aus welchem konkreten Anlass dem jeweiligen Klienten Wein geschenkt wurde, entsprach der Bw nicht. Dies wäre aber umso mehr geboten gewesen, als dem Bw, der angab, rund 300 Mandanten zu betreuen, in jedem vierten oder fünften Fall ein Beratungsfehler unterlaufen wäre, den der Klient überdies selbst entdeckt hätte.

Nach Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 14. EL § 4 Anm 82, Stichwort "Geschenke", liegen (ausnahmsweise) Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor, wenn die Geschenkgewährung überwiegend Entgelt(Werbe)charakter hat und das Schenkungsmoment in den Hintergrund tritt. Der Entgelt(Werbe)charakter ist vom Steuerpflichtigen jedenfalls nachzuweisen.

Mangels Erbringung des geforderten Nachweises erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob die mit dem Etikett der Kanzlei versehenen Weinflaschen ausnahmsweise als Werbungskosten absetzbar gewesen wären. Nur der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass der Name des Bw auf den vorgelegten Rechnungen nicht aufscheint.

Im Zusammenhang mit dem ins Treffen geführten § 91 WTBG ist anzumerken, dass Verschwiegenheitspflichten nicht von Aufschreibungspflichten entbinden. Umfasst die Verschwiegenheitspflicht auch die Namen der Klienten, bestehen nach der Judikatur einige Möglichkeiten, die Aufschreibungen derart zu führen, dass der zur Verschwiegenheit Verpflichtete ohne Verletzung dieser Verschwiegenheitspflicht der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht nachkommen kann, wie beispielsweise die Abdeckung der Klientennamen bei Einsichtgewährung in Unterlagen oder die Aufschreibung von Nummern an Stelle der Namen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 171 Tz 23 f).

Sind die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde durch eine Verschwiegenheitspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt, trifft diesen nach der Judikatur eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 11).

-) Bewirtung:

Wie bereits oa., können werbewirksame Bewirtungsaufwendungen, bei denen der Werbezweck und die berufliche Veranlassung erheblich überwiegen, wogegen die Repräsentationskomponente untergeordnet ist, zur Hälfte abgesetzt werden.

Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird.

Unter dem Begriff "Werbung" ist im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen.

Zu einem Konsumationsbeleg über 61,80 € vom 23. August 2010 gab der Bw an, die Ausgaben zur Geschäftsanbahnung für einen namentlich genannten, potenziellen Mandanten getätigt zu haben, wobei abgeklärt worden sei, ob für diesen die Buchhaltung geführt oder die Steuererklärung erstellt werden sollte. Die Aufwendungen seien vergeblich gewesen.

Nach Ansicht der Referentin erbrachte der Bw damit einen ausreichenden Nachweis dafür, dass er einem potenziellen Klienten anlässlich der Bewirtung eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hatte.

Da die Bewirtungsspesen bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid zur Hälfte – wie beantragt – als Werbungskosten berücksichtigt worden sind, ergibt sich diesbezüglich keine Änderung im Vergleich zum Einkommensteuerbescheid.

-) Rucksack:

Laut Angaben des Bw befinden sich etwa 90 % seiner Klienten in D. Die Klienten geben ihre Unterlagen in der Kanzlei ab, wo diese vom Bw abgeholt werden. Nach der Bearbeitung

werden die Unterlagen in die Kanzlei retourniert. Obwohl der Bw bereits im vorangegangenen Jahr Behältnisse zwecks Unterlagentransports angeschafft hat, erscheint die (Neu)Anschaffung eines Rucksacks auf Grund des Vermerks auf der Rechnung, beim alten Rucksack sei der Zip kaputt, für den Transport der Unterlagen glaubwürdig; die Kosten dafür sind daher als Werbungskosten absetzbar.

-) Tresor:

Die in der Berufung zur Anschaffung des Tresors gemachten Ausführungen erscheinen glaubwürdig und nachvollziehbar.

Der Internetadresse Y ist zu entnehmen, dass sich das Produktangebot ausschließlich an Gewerbetreibende und Firmen richtet. Wenngleich der Bw den im Ergänzungsersuchen geforderten Nachweis für die Bezahlung des Rechnungsbetrages der nicht auf ihn lautenden Rechnung nicht erbrachte, konnte auf Grund der Erklärung des Bw auf der Rechnung, die Zahlung übernommen zu haben, von einer Glaubhaftmachung der Bezahlung ausgegangen werden.

Die Kosten für den Tresor können daher als Werbungskosten anerkannt werden.

-) Headsets für Kanzleitelefonate:

Von den beiden erworbenen Headsets (36,48 € und 19,99 €) wird – analog zu den Kosten für Handy-Telefonate – ein Privatanteil von 30 % ausgeschieden. Der Bw schied in der Aufstellung der Höhe der Telefonkosten selbst einen Privatanteil von 30 % aus. Seinem in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens gestellten Antrag, entsprechend der Handynutzung einen Privatanteil von lediglich 15 % anzusetzen, weil die Nutzung nahezu ausschließlich beruflich erfolge, ist zu entgegnen, dass die Finanzverwaltung in der Regel bei in der Privatwohnung verwendeten Computern oder Telefonen von einem privaten Nutzungsanteil von mindestens 40 % ausgeht. Eine im Einzelfall geringere private Nutzung ist konkret nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Infolge des Teleworkings reduzierte das Finanzamt den für die Handykosten ursprünglich angesetzten Privatanteil von 50 % ohnedies auf 30 % und erkannte die Kosten der Telekom (Internet) in einem großzügigen Ausmaß von 95 % als beruflich veranlasst an.

Die bloße Behauptung, die Handynutzung erfolge nahezu ausschließlich beruflich, ist nicht geeignet, vom geschätzten Ausmaß der Privatnutzung, die der Bw bislang unbeanstandet ließ, abzurücken.

Zu bedenken ist zudem, dass er an der JKU MUSSS-Angebote (vgl. Punkt "Fortbildung" sowie die Internetseite www.jku.at/musss) nutzte und dort unter den "Bedingungen für die Erbringung von MUSSS-Leistungen ua. festgehalten ist:

"Die Nutzung der MUSSS-Leistungen erfordert eine technische Ausstattung auf Seiten der Studierenden; in jedem Fall ist dies ein Computer mit einem entsprechend leistungsfähigen Internet-Anschluss und Tonausgabe. Für manche Lehrveranstaltungen ist auch ein Headset (inkl. Mikrofon) erforderlich."

Dies lässt erkennen, dass sich für die Headsets breitere Anwendungsmöglichkeiten eröffnen als lediglich für Kanzleitelefonate, sodass der geschätzte Privatanteil von 30 % beizubehalten und auch auf die Headsets anzuwenden war.

-) Minilaptop und DVD-Brenner:

Der Bw gab an, den Laptop und DVD-Brenner für die Vortragstätigkeit zu verwenden; die Anschaffung dieser Geräte stand daher im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit. Im Hinblick darauf, dass sich der Umfang der ab 2011 ausgeübten Vortragstätigkeit in einem überschaubaren Rahmen bewegt (der Bw legte drei Werkverträge mit dem WIFI betreffend zwei Kurse "Buchhaltung II für Fortgeschrittene" und einen Kurs "Buchhaltung I für Anfänger/Innen" vor) und der Bw erklärte, das im Jahr 2007 angeschaffte Standgerät 40 Stunden pro Woche beruflich und nur zwei Stunden pro Woche privat zu nützen, erscheint das Ausscheiden eines geschätzten Privatanteils von 40 % von den Anschaffungskosten für den Minilaptop und DVD-Brenner gerechtfertigt. Diese von der Verwaltungspraxis üblicherweise (ohne Nachweis der konkreten Aufteilung der Nutzungsanteile) angenommene Privatnutzung – siehe oben – trägt den vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten (wie Telebanking/Shopping, E-Mails, Verfassen privater Schriftstücke, Musik, Fotoverwaltung, Suchfunktionen, Recherchemöglichkeiten uvm.) Rechnung. Grundsätzlich wird bei Geräten, die eine berufliche und private Nutzung zulassen und deren objektiver Charakter nicht ohne weiteres auf das tatsächliche Ausmaß der Verwendung schließen lässt, der berufliche Anteil umso geringer anzusetzen sein, je vielfältiger die privaten Nutzungsmöglichkeiten sind.

Wie bereits oben unter dem Punkt "Headsets" dargelegt, benötigt der Bw auch für die Nutzung diverser MUSSS-Angebote einen PC, weshalb der Ansatz eines geschätzten Privatanteils von 40 % nicht zuletzt wegen dieser zusätzlichen Nutzungsmöglichkeit gerechtfertigt scheint. 60 % der Anschaffungskosten des Minilaptops und DVD-Brenners sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig.

-) Fortbildung:

Zu den beantragten Fortbildungskosten (1. WIFI-Lehrgang, 2. WIFI-Lehrgang, Kurs JKU VWL und Kurs JKU Englisch) legte der Bw dar, dass die WIFI-Lehrgänge die Trainerausbildung

umfasst hätten und Voraussetzung für seine Vortragstätigkeit gewesen seien. Der Kurs VWL sei für die Unternehmensbewertung (Zinstheorie) besucht worden. Den Kurs Englisch (Wirtschaftsenglisch) habe er absolviert, weil er auch nicht der deutschen Sprache mächtige Mandanten betreue.

Vorgelegt wurden ein Studienblatt des Bw für das Diplomstudium Wirtschaftspädagogik (Sommersemester 2010), eine Rechnung der JKU vom 23. September 2010 mit der Bezeichnung "MUSSS-Kostenbeitrag WS 2010/11, Auftragsnummer 2027" über 95,00 €, ein E-Banking-Auszug betreffend die Überweisung eines Betrages von 95,00 € am 20. September 2010 an die JKU mit dem handschriftlichen Vermerk "Kurs Englisch" sowie ein E-Banking-Auszug betreffend die Überweisung eines Betrages von 108,00 € am 9. September 2010 an die JKU mit dem handschriftlichen Vermerk "Kurs VWL".

Eine Internetrecherche zeigte, dass es sich bei MUSSS um ein "Multimedia Studien Service in den Sozial- und Wirtschaftswissenschaften" der JKU handelt, das zahlreiche Bildungsmodule anbietet.

Im Akt (Bl. 30 - 32 sowie 47/2010 Einkommensteuerakt) aufliegende Auszüge betreffend MUSSS Termine belegen, soweit leserlich, nachfolgende Veranstaltungen:

- 1) Betriebliche Bildung und Berufspädagogik am Institut für Berufs- und Betriebspädagogik;
- 2) Einführung in die Wirtschaftspädagogik am Institut für Wirtschaftspädagogik;
- 3) Interkulturelle Fertigkeiten Englisch sowie
- 4) Pädagogische Psychologie: Person-Schule-Gesellschaft und
- 5) Training methodische Kompetenz.

Die Anmerkung des Bw, beim Kurs VWL habe es sich um einen Kurs zur Unternehmensbewertung gehandelt und beim Kurs Englisch um Wirtschaftsenglisch, ist aus keiner der vorgelegten Unterlagen nachvollziehbar. Ein entsprechendes Kursprogramm wurde nicht, wie angefordert, vorgelegt. Ob es sich daher um allgemein interessierende oder auf die Berufsgruppe des Bw zugeschnittene Bildungsveranstaltungen handelte, konnte nicht beurteilt werden. Ebenso wenig ist ein Zusammenhang zwischen den im Akt befindlichen, unter Punkt 1 bis 5 genannten Unterlagen, den vom Bw ins Treffen geführten Fortbildungsveranstaltungen und dem ausgeübten Beruf eines Steuerberaters erkennbar.

Da die geforderte Berufsbezogenheit nicht an Hand geeigneter Unterlagen nachgewiesen wurde, ist eine Anerkennung der Kurskosten von 108,00 € und 95,00 € als Werbungskosten nicht möglich.

Dem gegenüber geht aus den vorgelegten Rechnungen des WIFI eindeutig hervor, dass es sich dabei um Kurse für WIFI Trainer/Innen handelte, sodass die Kurskosten von zweimal 100,00 € als Betriebsausgaben im Rahmen der Vortragstätigkeit (anstatt wie bisher als Werbungskosten) berücksichtigt werden können.

-) Fahrtkosten:

a) Fahrten E – Thalia

Durch die Vorlage eines Rechnungsbeleges über den Erwerb von Fachbüchern wurde die Berufsbezogenheit dieser Fahrt vom 11. September 2010 dokumentiert, sodass die Fahrtkosten als Werbungskosten anerkannt werden können.

b) Fahrten E – WIFI/BFI F

Hinsichtlich der bereits durch das Finanzamt anerkannten Fahrtkosten besteht auf Grund der Ausführungen des Bw kein Anlass, an deren Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu zweifeln.

c) Fahrten E – JKU F

Den Ausführungen des Bw ist zu entnehmen, dass die Fahrten unternommen wurden, um in der Bibliothek Wirtschaftsliteratur auszuborgen und Vorlesungen und Proseminare zu besuchen.

Diese allgemeinen, durch keinerlei Belege untermauerten Ausführungen des Bw sind nicht geeignet, die berufliche Veranlassung dieser (laut Aufstellung) 23 Fahrten aufzuzeigen. Zum einen wurde weder die Berufsbezogenheit der an der JKU besuchten Kurse nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht, zum anderen ist davon auszugehen, dass die Universitätsbibliothek nur dann aufgesucht wurde, wenn Fahrten zur JKU auf Grund von Vorlesungen oder Proseminaren erforderlich waren, für das Aufsuchen der Bibliothek demnach nicht gesondert Fahrtkosten angefallen sind. Aber auch das beruflich veranlasste Aufsuchen der Universitätsbibliothek wurde lediglich behauptet, jedoch durch keinerlei konkretes Vorbringen oder durch Vorlage von Belegen (beispielsweise Beibringung eines Entlehnnachweises oder zumindest Beschreibung der konkreten beruflichen Verwendung der entlehnten Werke) untermauert. An Hand der vorliegenden Unterlagen und Informationen ist es nicht möglich zu eruieren, ob die Fahrten bzw. welche Fahrten zur JKU privat oder beruflich veranlasst waren. Die alle Fahrten umfassende Pauschalbegründung, die JKU sei aufgesucht worden, um Bücher zu entleihen oder Vorlesungen und Proseminaren beizuwohnen, ermöglicht nicht die Feststellung konkreter Sachverhalte. Mangels Kenntnis konkreter Sachverhalte kann eine rechtliche Beurteilung, ob dieser Sachverhalt unter den

Werbungskostenbegriff subsumiert werden kann oder allenfalls nicht abzugsfähige Aufwendungen vorliegen, nicht erfolgen. Allgemeine Aussagen können fallbezogene Feststellungen zu jedem einzelnen geltend gemachten Aufwand nicht ersetzen. Mangels Nachweises des beruflichen Zusammenhanges und Darlegung des Grundes für die einzelnen Fahrten, wie im Ergänzungsersuchen gefordert, können die beantragten Kosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

d) Fahrten E – D

Strittig ist im vorliegenden Fall die Beurteilung der Fahrten, die der Bw als Teleworker von seinem Wohnsitz aus zum Ort seiner Dienstgeberin, wo er seinen Angaben zufolge und laut Dienstvertrag über keinen eigenen Arbeitsplatz verfügt, unternimmt.

Der Verwaltungsgerichtshof brachte im Erkenntnis vom 19.3.2008, 2006/15/0289, zum Ausdruck, dass regelmäßige Tätigkeiten im Betrieb des Arbeitgebers geeignet sind, den Betrieb als Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu qualifizieren. Selbst wenn der Dienstnehmer die Betriebsstätte lediglich zu Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten oder Dienstbesprechungen aufsucht, liegt Innendienst vor. Wird dagegen die Betriebsstätte nur zum Abholen von Unterlagen aufgesucht, liegt kein "Innendienst" vor (Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 25).

Besucht ein Arbeitnehmer auf dem Weg von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte Kunden (Klienten), dann sind die Kosten der Fahrt trotzdem mit dem Verkehrsabsatzbetrag (und allenfalls mit dem Pendlerpauschale) abgegolten. Nur zusätzliche Wegstrecken, die durch den Klientenbesuch erforderlich sind, sind beruflich veranlasste Fahrten (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 1).

Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 100/1).

Hat der Arbeitnehmer seine Arbeitsstätte nur zu Hause (Heimarbeiter), dann kann er für die gelegentlichen Fahrten in den Betrieb das Kilometergeld geltend machen (Doralt, aaO, § 16 Tz 119/1).

In dem am 21. September 2009 abgeänderten Dienstvertrag ist den Tätigkeitsort betreffend angeführt:

"Ab 1. Juli 2009 wird der Dienstnehmer seine nichtselbständige Tätigkeit von seinem Wohnsitz aus ausüben. Er ist in der Lage, alle mit seinem Dienstverhältnis zusammenhängenden Tätigkeiten von seinem Wohnsitz (Adresse) aus durchzuführen und muss dazu nicht in die Kanzlei des Dienstgebers (0000 D, Zgasse 7) fahren."

Der Dienstnehmer wird bei seinem Bedarf maximal einmal pro Woche (am Montag) die Kanzlei des Dienstgebers aufsuchen, um Belege zu bringen und Belege abzuholen. (...)"

Auch die Dienstgeberin des Bw bestätigte, dass der Bw ihre Kanzlei wegen Meetings, Besprechungen und Schulungen aufgesucht habe und im Übrigen seine gesamte Arbeit von zu Hause aus erledige.

Auf Grund der dargelegten Verhältnisse ist das lediglich 15-malige Aufsuchen des Sitzes der Arbeitgeberin im Jahr 2010 nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht ausreichend, um diesen Sitz als (weitere) Arbeitsstätte anzusehen.

Für die (48) Fahrten von E nach D sind daher Kilometergelder anzuerkennen.

Allerdings ergab die Überprüfung der zurückgelegten Fahrtstrecke durch im Internet abrufbare Routenplaner, wie vom Finanzamtsvertreter im Zuge der Stellungnahme zu Recht eingewendet wurde, dass die im Fahrtenbuch angeführte Kilometeranzahl von 484 keinesfalls den Tatsachen entspricht. So zeigt der ÖAMTC-Routenplaner zwischen der Wohnung des Bw in E und der Kanzlei in D eine Distanz von 201,5 Kilometer an, Via Michelin eine Entfernung von 222 Kilometer und www.herold.at eine Entfernung von 223 Kilometer; gewählt wurde jeweils die schnellste Route.

Sowohl der Bw als auch der Finanzamtsvertreter erhoben gegen den Ansatz der mittleren Distanz von 222 Kilometer keine Einwendungen, sodass Kilometergelder in Höhe von 8.970,78 € ($222 \times 2 \times 48 \times 0,42$) als Werbungskosten anerkannt werden.

-) Tagesdiäten:

Den diesbezüglichen Ausführungen im Vorhalt vom 29. März 2012 trat der Bw nicht entgegen. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird auf die dort dargestellte rechtliche Beurteilung verwiesen.

-) Eimer (Beleg 89):

Die anteiligen Kosten für die beiden Eimer, die laut Angaben des Bw auch zur Reinigung des Arbeitszimmers verwendet werden, werden im beantragten prozentuellen Ausmaß von 14,23 % als Werbungskosten anerkannt.

-) Die Belege 66 und 83 (Materialien für das Arbeitszimmer) sowie 62 (Reinigung und Leuchtmittel für das Arbeitszimmer) und die Tickets der D Linien betreffend ging der Bw auf die Fragen des Ergänzungersuchens nicht ein, sodass der Werbungskostencharakter dieser Aufwendungen nicht bewiesen oder wenigstens glaubhaft gemacht wurde und daher deren Abzugsfähigkeit zu verneinen ist.

Die angeführten rechtlichen Beurteilungen führen im Vergleich zum angefochtenen Bescheid vom 20. September 2011 zu folgenden betraglichen Änderungen:

		Betrag (€)
Zusätzliche Betriebsausgaben	2 WIFI-Kurse	200,00
	60 % der AK Minilaptop und DVD-Brenner	234,34
	Summe	434,34
Zusätzliche Werbungskosten	Rucksack	19,99
	Tresor	239,99
	Eimer	5,98
	Fahrtkosten E – Thalia	33,60
	Fahrtkosten E – D	8.970,78
	Summe	9.270,34
Kürzung Werbungskosten	Minilaptop und DVD-Brenner	390,57
	Tonnen (Beleg 83)	17,98
	Fahrten E – JKU F	676,20
	Tagesgelder F	57,20
	Kurs JKU VWL	108,00
	Kurs JKU Englisch	95,00
	2 WIFI Kurse	200,00
	30 % der AK der Headsets (Belege 58, 99)	16,94
	Summe	1.561,89

Der Einfachheit halber wurden sämtliche zusätzliche Werbungskosten in Höhe von 7.708,45 € bei der Kennzahl 724 (Sonstige Werbungskosten) erfasst.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. Juli 2012