

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23.7.2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Versicherungsangestellte im Außendienst. In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Kalenderjahre 2008 und 2009 machte sie neben Sonderausgaben auch Werbungskosten in Höhe von insgesamt 9.544,92 Euro (2008) bzw. 12.809,33 Euro (2009) geltend. Bei der Einkommensteuerveranlagung wurden die beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben vom Finanzamt nicht berücksichtigt.

In der rechtzeitig eingebrachte Beschwerde wurde die erklärungskonforme Veranlagung, insbesondere die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 22. Dezember 2010 wurde den Beschwerden insoweit teilweise stattgegeben, als von den geltend gemachten Aufwendungen die Sonderausgaben sowie Werbungskosten iHv 2.797,58 Euro für das Jahr 2008 bzw. iHv 2.157,11 für das Jahr 2009 anerkannt wurden.

In der zusätzlichen Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

2008:

Arbeitszimmer:

Aus der Anmietung einer Garage in der Nähe des Dienstortes sei ersichtlich, dass die Bf. bei ihrem Dienstgeber über einen entsprechend eingerichteten Arbeitsplatz verfügt habe, der auch regelmäßig aufgesucht worden sei. Nach der Verkehrsauffassung liege der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit einer Außendienstmitarbeiterin einer Versicherung, die zudem über einen entsprechenden Arbeitsplatz beim Arbeitgeber verfüge, nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer, weswegen die geltend gemachten Aufwendungen für Büro- und Geschäftsausstattung, Instandhaltung allgemein, Strom, Gas, Energie und Dekorationsmaterial nicht anerkannt werden könnten. Die geltend gemachten Aufwendungen für Instandhaltung allgemein (Glühlampen) und Dekorationsmaterial seien darüber hinaus privat veranlasst und auch deswegen steuerlich nicht abzugsfähig.

PKW, Garage

Die Bf. habe dem Finanzamt keine einzige beruflich veranlasste Fahrt nachgewiesen. Die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Die Aufwendungen für den PKW hätten daher nicht anerkannt werden können.

Die geltend gemachten Aufwendungen für die Anmietung einer Garage seien privat veranlasst und daher steuerlich nicht abzugsfähig. Selbst für den Fall, dass die Anmietung der Garage beruflich veranlasst sei, stünden diese Aufwendungen im Zusammenhang mit den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Spesen für Geldverkehr:

Die geltend gemachten Spesen für Geldverkehr stellten keine Werbungskosten iSd EStG dar.

Reisespesen

Die Bf. habe zwar die Höhe, nicht aber die berufliche Veranlassung der Aufwendungen (Wiener Linien, Taxi) nachgewiesen.

"Lizenzgebühren"

Aufwendungen für GPS-Navigation seien privat veranlasst.

Sonstige Gebühren und Abgaben

Von den geltend gemachten Aufwendungen könnten 130 Euro als Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen steuerlich anerkannt werden.

Internet, One, T-Mobile, GWG, Büromaterial

Die Aufwendungen für Internet, One und T-Mobile wären um einen Privatanteil von 40% zu kürzen.

Bei den GWG wären zu den Positionen 5 und 6 keine ordnungsgemäßen Rechnungen vorhanden und die Aufwendungen in den Positionen 1 und 3 (zB digitaler Fotorahmen) stellten keine Werbungskosten dar. Von den übrigen Aufwendungen wäre ein Privatanteil von 40% auszuscheiden.

Bei den Aufwendungen für Büromaterial existierten zu den Positionen 5,6,7,9,10,12,16,21, 24 und 28 keine ordnungsgemäßen Belege und stellten die Aufwendungen in den Positionen 2,8,15,18 und 19 keine Werbungskosten dar. Von den Aufwendungen zur Position 20 wäre ein Privatanteil von 40% auszuscheiden.

Werbung

Übliche Geschenke (zB Blumen, Handelsmünzen, Schreibutensilien, Rauchwaren, Spirituosen, Bonbonnieren, Bücher, Zeitschriften oder Einladungen) an Klienten und Kunden anlässlich deren persönlicher Anlässe (Einstand, Pensionierung, Geburtstag, etc.) sowie allgemeiner Ereignisse (Weihnachten, Jahreswechsel) seien nicht abzugsfähig, soweit nicht ein erheblicher Werbeaufwand vorliege.

Anbahnungsspesen

Aufwendungen ohne entsprechenden Beleg seien steuerlich ebenso wenig abzugsfähig wie Aufwendungen, bei denen aus dem Beleg ersichtlich sei, dass diese nur für eine Person angefallen sind. Trinkgelder seien nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen zu den Positionen 8,14,18-20,22 und 23 könnten nicht und zur Position 4 teilweise nicht anerkannt werden. Von den anerkannten Repräsentationsaufwendungen seien 50% steuerwirksam.

Steuerberater, Krankheitskosten, Versicherungen, Wohnraumschaffung

Diese Aufwendungen könnten antragsgemäß zuerkannt werden.

2009

Arbeitszimmer, Pkw, Garage, Spesen für Geldverkehr, Werbung

Hinsichtlich dieser Aufwendungen werde sinngemäß auf die Ausführungen zum Jahr 2008 verwiesen

Reisespesen

Die Bf. habe zwar die Höhe, nicht aber die berufliche Veranlassung der Aufwendungen (Wiener Linien, Taxi) nachgewiesen.

Internet, One, T-Mobile, GWG, Büromaterial

Die Aufwendungen für Internet, One und T-Mobile wären um einen Privatanteil von 40% zu kürzen.

Bei den GWG wären keine ordnungsgemäßen Rechnungen vorhanden bzw. wäre aus der Bezeichnung des Leistungsgegenstandes "Mono" die berufliche Veranlassung des Aufwandes nicht überprüfbar.

Bei den Aufwendungen für Büromaterial existierten zu den Positionen 4 und 7 keine ordnungsgemäßen Belege und wären in den Belegen zu den Positionen 1,2,5 und 6 als Leistungsgegenstand "Büromaterial" oder ähnliches angeführt. Mangels Nachprüfbarkeit der Aufwendungen könnten diese nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Anbahnungsspesen

Aufwendungen ohne entsprechenden Beleg seien steuerlich ebenso wenig abzugsfähig wie Aufwendungen, bei denen aus dem Beleg ersichtlich sei, dass diese nur für eine Person angefallen sind. Trinkgelder seien nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen zu den Positionen 8,11, 13, 14,17,18,20,23,26,27,34 und 39-48 könnten nicht und zu den Positionen 49,51,52 teilweise nicht anerkannt werden. Von den anerkannten Repräsentationsaufwendungen seien 50% steuerwirksam.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wird ausgeführt:

Tätigkeitsbeschreibung:

Die Bf. sei seit 1. März 1985 bei der XY Versicherungs AG als Außendienstmitarbeiterin tätig. Ihre Belohnung bestehe aus einem geringen monatlichen Fixum von rd. 400 Euro und Provisionen für erfolgreiche Vertragsabschlüsse.

Die Bf. könne sich ihre Arbeitszeit frei einteilen und habe kaum eine Anwesenheitspflicht im Büro der XY, wo ihr auch ein kleiner Arbeitsplatz für verschiedene administrative Tätigkeiten zur Verfügung stehe. Neben ihrer Verkaufstätigkeit habe sie sich auch um die Mitarbeiter ihres Teams (zB Hilfe bei schwierigen Vertragsabschlüssen) zu kümmern. Die Bf. erhalte bei Abschlüssen ihrer Mitarbeiter zusätzlich eine Provision (Superprovision).

Die XY führe verpflichtende Schulungen mit Abschlussprüfungen und Meetings (zB Wertpapierberatung) durch, welche individuell angesetzt würden.

Die Bf. sei in der Wahl der verwendeten Betriebsmittel an keinerlei Vorgaben gebunden. Von der XY werde zwar an jeden Dienstnehmer ein Laptop ausgefolgt, doch seien diese streng nach den Sicherheitsrichtlinien der Versicherung installiert. Dadurch sei es unmöglich, eigene hilfreiche Programme aufzuspielen. Das gleiche Problem habe sie auch beim Aufruf von Internetseiten: so sei es zB nicht immer möglich, die Internetseite ihrer Kunden aufzurufen.

Ein weiteres großes Handicap sei die Tatsache, dass beim Einspielen neuer Berechnungsprogramme die ältere Version automatisch gelöscht werde. Bei bereits versandten Angeboten an Kunden sei jedoch unbedingt die alte Berechnungsmöglichkeit notwendig, damit das Angebot richtig abgeschlossen werden könne. Daher werde das Gerät sehr oft für die Mitarbeiter der Bf. im Büro gelassen, um von diesen dafür genutzt werden zu können.

Aus diesem Grund habe die Bf. auf eigene Kosten notwendige Betriebsmittel angeschafft:
einen Laptop samt mobilen Internet
ein Handy mit Vertrag

ein Kfz für den Außendienst
diverses Büromaterial

Dafür erhalte sie einen pauschalen Spesenersatz, der aber nicht die tatsächlichen Kosten abdecke. Außerdem sei ein pauschaler Spesenersatz als Einnahme zu werten und die tatsächlichen Aufwendungen geltend zu machen.

Die Bf. müsse Kundenbesuche nicht nur zum Erreichen neuer Abschlüsse durchführen, sondern vor allem auch zur Sicherung bestehender Verträge, zur Betreuung im Schadensfall sowie bei Kunden mit hohen Schadenszahlungen. Kundenwünsche erledige sie - soweit möglich - immer sofort, wobei hiefür sehr oft ein sofortiger Kundenbesuch notwendig sei. Um rascher zum Kunden zu gelangen, habe sie sich eine Garage an ihrem Dienstort genommen.

Steuerliche Einteilung der Tätigkeit

Da die Bf., die mittels eines echten Dienstvertrages bei der XY tätig sei, mit den vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Geräten und Unterlagen nicht das Auslangen finde, habe sie die zusätzlichen Werbungskosten im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht.

Der VwGH sei in seinem Erkenntnis vom 14.11.1990, Zl. 89/13/0042, zur Auffassung gelangt, dass der Begriff "Arbeitsmittel" nicht eng auszulegen sei. Darunter seien alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, zu verstehen.

Diese Voraussetzung treffe bei der Bf. vollinhaltlich zu: Sie könnte ohne die heute üblichen technischen Hilfsmittel wie Laptop, GPS-Navigation sowie notwendigen Werbefoldern nicht die Einkünfte in der vorliegenden Höhe erzielen und wäre uU wegen Erfolglosigkeit gar nicht bei ihrem Dienstgeber angestellt.

Bei der Anerkennung von Werbungskosten sei es grundsätzlich auch unerheblich, ob diese schlussendlich zum Zufluss von Einnahmen geführt haben (vergebliche Werbungskosten).

Arbeitszimmer

Die Feststellung des Finanzamtes, dass durch die Anmietung der Garage im Büro des "Dienstgebers" der Mittelpunkt der gesamten steuerlichen Tätigkeit zu sehen sei, sei falsch. Die Abgabenbehörde habe zudem nicht erwähnt, ob sie diesbezüglich Recherchen eingeholt habe und wenn ja, wie sie auf Grund der Feststellungen zur vertretenen - falschen - Rechtsansicht gekommen sei.

Da nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG die Absetzbarkeit eines Arbeitszimmers nur dann gegeben sei, wenn der Mittelpunkt der Einnahmenerzielung in diesem Arbeitszimmer liege, wären jene Steuerpflichtigen, die im Außendienst tätig sind, benachteiligt. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung sei es jedoch unbestritten, dass gewisse Verwaltungsarbeiten notwendig sind, um beruflich erfolgreich zu sein. Diese Arbeiten könnten nur in einem eigenen Arbeitszimmer erledigt werden. Einem

Urteil des Bundesverfassungsgerichtes der Bundesrepublik Deutschland zufolge dürften Arbeitnehmer, die einen Teil ihrer Arbeit im häuslichen Arbeitszimmer leisten, nicht anders behandelt werden als Arbeitnehmer, deren gesamte Tätigkeit in diesem Rahmen stattfindet. Selbst der VwGH komme in einem Erkenntnis zur Ansicht, dass ein Arbeitszimmer, das unbedingt notwendig ist, steuerlich anzuerkennen sei, egal ob darin der Mittelpunkt der Einkommenserzielung zu sehen sei oder nicht.

Es sei wirtschaftlich und aus Umweltschutzgründen nicht sinnvoll, sondern kontraproduktiv, wenn für die Erledigung notwendiger administrativer Arbeiten das Firmenbüro und nicht das eigene Büro verwendet werde. Auch entspreche es dem "Maßstab der allgemeinen Lebenserfahrung", dass im eigenen Arbeitszimmer länger und effizienter gearbeitet werde als im Büro des Dienstgebers.

PKW, Garage, Kfz-Kosten

Die Führung eines Fahrtenbuches sei nicht notwendig, wenn die betriebliche Nutzung durch andere Umstände glaubhaft gemacht werden könne. Dies sei bei der Bf. alleine dadurch der Fall, dass ein Mitarbeiter im Außendienst einer Versicherung im Laufe eines Tages fast ausschließlich unterwegs sei.

Die Bf. müsse bei jedem Angebot mindestens zweimal den Kunden aufsuchen, manchmal seien auch mehrere Konsultationen notwendig. Dabei stehe ihr die Wahl des Verkehrsmittels frei.

In Übereinstimmung mit den Lohnsteuerrichtlinien 2009, Rz 289, habe die Bf. die tatsächlichen Kosten geltend gemacht; dies analog zu den Bestimmungen für Unternehmer von überwiegend betrieblich genutzten Kfz. Damit spreche auch nichts dagegen, die "private" Nutzung mit 20 % der tatsächlichen Kosten anzusetzen.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass die Anmietung der Garage durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten sei, sei falsch. Da am Dienort der Bf. nicht einmal Parkplätze in Kurzparkzonen in ausreichender Anzahl zur Verfügung stünden und die Bf. ihre Einkünfte fast ausschließlich durch Vertragsabschlüsse bei Kunden lukriere, wobei die Erreichbarkeit vieler Kunden mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht in einer akzeptablen Zeit möglich sei, habe sie an ihrem Dienort eine Garage angemietet. Die Anmietung der Garage stehe daher nicht im Zusammenhang mit der Fahrt vom Wohnort zum Dienort und zurück, sondern sei den Kundenbesuchen zuzurechnen.

Kosten Wiener Linien

Da es manchmal sinnvoller sei, einen Kundenbesuch mit den öffentlichen Verkehrsmitteln vorzunehmen, habe die Bf. dafür entsprechende Ausgaben getätigt.

Kosten GPS-Navigation

Ohne moderne Navigationsgeräte, die auch Staus und Baustellen anzeigen, sei ein pünktliches Eintreffen bei Terminen nur mit erheblich größerem Zeitaufwand möglich. Damit könnte die Bf. weniger Kundenbesuche machen und ihr Einkommen würde

darunter leiden. Das Finanzamt habe nicht zu prüfen, ob eine Ausgabe notwendig, sonder ausschließlich, ob diese beruflich veranlasst sei.

Internet, One, T-Mobile, GWG, Büromaterial

Die Bf. benötige ihren Laptop samt Internet bei Kundengesprächen und im Büro. Kurz vor dem Kundenbesuch informiere sie sich über den Kunden bzw. seine Tätigkeit über das Internet, meistens im Auto vor dem Termin.

Eine Kürzung um einen Privatanteil von 40% sei selbst bei anderen Steuerpflichtigen sehr hoch gegriffen, bei der Bf. jedoch keinesfalls die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelnd. Durch die engagierte Berufstätigkeit habe die Bf. kaum Zeit, das Internet privat zu nutzen. Es werde ein Privatanteil von 5% vorgeschlagen.

Genau so verhalte es sich mit dem Telefon.

Die Bf. erhalte nicht alle Betriebsmittel von der XY. Wenn es notwendig sei, werde Büromaterial angeschafft. Der Fotoapparat sei ausschließlich zur Beweissicherung bei Schadensfällen des Kunden angeschafft worden. Privat fotografiere die Bf. nicht, weil ihr Freund eine hochwertige Kamera besitze.

Der digitale Fotorahmen sei notwendig, weil die XY auf dem Laptop einen Bildschirmschoner einspiele; dieser bewerbe die aktuellen Neuerungen. Bei Arbeiten im Zuge des Kundengesprächs sei der Bildschirmschoner aber nicht sichtbar. Der digitale Bilderrahmen zeige die Werbung oder Präsentation und ermögliche trotzdem das Arbeiten auf dem Laptop.

Die Anforderung an ordnungsgemäße Belege sei bei Werbungskosten aus nichtselbständigen Einkünften nicht ganz so streng wie bei betrieblichen Einkünften mit Vorsteuerabzug.

Zusammenfassung

Die Bescheidbegründung des Finanzamtes zeuge von einer mangelhaften Beschäftigung mit den tatsächlichen Gegebenheiten der Bf.

Die Bf. könne ihren guten Bezug nur erreichen, wenn sie mit entsprechendem Engagement sowie Einsatz aller ihr zur Verfügung stehenden technischen und kaufmännischen Möglichkeiten ihren Job erledige. Da der Dienstgeber nicht alle notwendigen Betriebsmittel zur Verfügung stelle, würden diese von der Bf. "ersatzbeschafft". Die Bf. sei gerne bereit, zu jeder Zahlung die berufliche Veranlassung und Notwendigkeit persönlich zu erläutern. Es werde die komplette Anerkennung der geltend gemachten Ausgaben als steuerlich relevant beantragt.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 12. April 2011** replizierte das Finanzamt zu den einzelnen Beschwerdepunkten - zusammengefasst - wie folgt und ersuchte die Bf. um Stellungnahme:

Arbeitszimmer

Hinsichtlich des im Wohnungsverband gelegenen häuslichen Arbeitszimmers habe das Finanzamt die österreichischen Gesetze anzuwenden.

Pkw- und Garagenkosten

Die Bf. habe dem Finanzamt bislang keine einzige beruflich veranlasste Fahrt nachgewiesen, weshalb ein Privatanteil von lediglich 20% der tatsächlichen Kosten nicht nachvollzogen werden könne.

Kosten Wiener Linien und GPS-Navigation

Die Bf. habe die berufliche Veranlassung dieser Abflüsse nicht nachgewiesen.

Internet, One, T-Mobile, GWG, Büromaterial

Die Bf. habe der - mangels Vorlage geeigneter Unterlagen - durch das Finanzamt vorgenommenen Schätzung lediglich eine unsubstantiierte Schätzung mit einem Privatanteil von 5% gegenübergestellt.

Spesen Geldverkehr, Werbung, Anbahnungsspesen

Zu diesen Aufwendungen enthalte die Beschwerde keinerlei Ausführungen, weshalb das Finanzamt keinerlei Veranlassung sehe, von den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung abzugehen.

Darüber hinaus wurde die Bf. aufgefordert, den Umfang der in den Jahren 2008 und 2009 gewährten Spesenersätze bekanntzugeben und anzuführen, für welche Aufwendungen diese Spesenersätze gewährt wurden.

Mit Eingabe vom 4. Mai 2011 beantragte die Bf. die sofortige **Vorlage der Beschwerde** an die Abgabenbehörde II. Instanz. Das Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

Über **Aufforderung des BFG vom 25.11.2014** übermittelte die Bf. je eine die Werbungs- und Anbahnungsspesen betreffende Aufstellung von Belegen, eine Übersicht über die in den Jahren 2008 und 2009 geleisteten Gesamtstunden, aufgegliedert nach Büro, zu Hause, Kunden und Dienstveranstaltungen außerhalb des Büros sowie einzelne Monatsaufzeichnungen, aus denen die tatsächliche Arbeitszeit, aufgeschlüsselt nach dem Ort der Leistungserbringung, zu ersehen ist und einzelne Kalenderblätter mit sämtlichen Eintragungen. Ergänzend dazu führte sie aus:

Arbeitszimmer

Sie habe auf Basis ihres Kalenders erfasst, wieviele Stunden sie jeweils auswärts beim Kunden, im Büro der XY und zu Hause gearbeitet habe. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Bf. den überwiegenden Teil ihrer Arbeitszeit zu Hause erbracht habe. Dies sei zwar für einen Außendienstmitarbeiter untypisch, lasse sich aber auf Grund der familiären Situation leicht erklären und nachvollziehen: Auf Grund der Tatsache, dass sie alleinerziehende Mutter sei und ihre Kinder beaufsichtigt werden hätten müssen, sei es absolut logisch, dass sie diese Tätigkeiten zu Hause durchgeführt habe und werfe auch ein "Bild" in ihre Branche - egal wie, bringe deine Leistung und organisiere deine Zeit!

Daher habe sie sehr oft diese Möglichkeit in Anspruch genommen, von zu Hause ihre Arbeiten zu erledigen, damit sie die Beaufsichtigung ihrer Kinder nicht an Einrichtungen oder andere ihr vertrauenswürdige Personen verlagern musste.

2009 habe sie den Kundenstock ihres pensionierten Vorgesetzten übernommen. Diese Übernahme habe natürlich zusätzliche Hintergrundarbeit - von zu Hause aus erledigt - verursacht.

Beim Arbeitszimmer handle es sich um einen Büroraum, dessen Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließe, ausschließlich beruflich genutzt werde und den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde.

PKW, Garage

Die Bf. sei mit der Schätzung des BFG hinsichtlich des Privatanteils der Kfz-Kosten im Ausmaß von 30% einverstanden.

GPS-Navigation

Analog zu den Kfz-Kosten werde auch hier ein Privatanteil von 30% akzeptiert.

Spesen des Geldverkehrs

Die Steuerersparnis aus diesen beiden Positionen sei zu gering, um es wirtschaftlich vertreten zu können, die Auffassung des BFG, wonach die Kosten eines Giro- bzw. Gehaltskontos aus dem gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ableitbaren Aufteilungsverbot nicht abzugsfähig seien, zu widerlegen.

Reisespesen

Die Bf. verwende jenes Verkehrsmittel, das sie am schnellsten und bequemsten zum gewünschten Ziel bringe. Dies seien innerhalb des Gürtels im Regelfall die Öffis, daher habe sie Monatskarten geltend gemacht. Details, welche Kunden und dass sie Kunden im genannten Gebiet betreue, könnten der Beschwerde und den damals beigelegten Beilagen entnommen werden.

Die Taxirechnungen seien deshalb geltend gemacht worden, weil sie nach Konsumation von Alkohol nicht mit dem Auto fahre. Sehr oft werde der Heimweg in der Finsternis angetreten und daher oft das Taxi den Öffis vorgezogen. Dies vor allem deshalb, weil sie sich als allein fahrende Frau in der Straßenbahn oder im Bus nicht wohlfühle.

Werbungskosten

Aus der Beilage sei ersichtlich, dass es sich um Kundengeschenke handle.

Anbahnungsspesen

Bei Gesprächen mit männlichen Kunden sei es sehr oft so, dass die Bezahlung durch den Gesprächspartner erfolge; die Bf. sei eine attraktive Frau und werde daher sehr oft - vor allem von älteren Herren - eingeladen. Wenn dann noch nachbestellt wird, lasse es

auch ein Mann zu, dass die Bf. diese "kleine Nachtragsrechnung" übernehmen darf. Daher lägen auch Rechnungen nur für eine Person vor.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 9.4.2015** wurde im Wesentlichen eingewendet, dass die Bf. nicht überwiegend im Außendienst tätig sei und es sich daher nicht um eine "klassische" Außendienstmitarbeiterin einer Versicherung handle. Der Tätigkeitsmittelpunkt sei somit nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, weshalb auf das Kriterium des zeitlichen Überwiegens nicht mehr abzustellen sei.

Eine Notwendigkeit der Beaufsichtigung der in den verfahrensgegenständlichen Jahren 17-18 bzw. 14-15 Jahre alten Kinder der Bf. habe nicht vorgelegen, zumal das jüngere Kind nach Absolvierung der Schule in der Zeit vom 1.9.2009 bis 1.7.2012 eine Lehre als Versicherungskaufmann bei der XY Versicherung absolviert habe und das ältere Kind altersbedingt nicht mehr habe beaufsichtigt werden müssen.

Der Vollständigkeit halber sei zu erwähnen, dass die vorgelegten Excel-Tabellen nicht die Voraussetzungen des § 131 BAO erfüllten.

PKW, Garage, GPS-Navigation

Bei den Aufwendungen für die Garage handle es sich um solche für die Zurücklegung der Strecke Wohnung - Arbeitsstätte und seien diese durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Selbst wenn man die Rechtsansicht vertreten sollte, dass ein Teil der Garagenaufwendungen beruflich veranlasst gewesen sein soll, wäre ein 30%-iger Privatanteil als wesentlich zu gering anzusehen. Auch hinsichtlich der PKW-Aufwendungen sei in Ansehung fehlender Grundaufzeichnungen ein Privatanteil im Ausmaß von 30% als wesentlich zu niedrig anzusehen.

Reisespesen

Die Aufwendungen für die Monatskarten seien als zumindest privat mitveranlasste Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig.

Da hinsichtlich der geltend gemachten Taxifahrten keine den Bestimmungen des §131 BAO entsprechenden Grundaufzeichnungen vorgelegt worden seien und die berufliche Veranlassung nicht nachgewiesen worden sei, wären diese Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Kundengeschenke, Anbahnungsspesen

Die diesbezüglich vorgelegte Excel-Tabelle entspräche nicht den Bestimmungen des § 131 BAO. Werbegeschenke seien nur dann abzugsfähig, wenn diesen Geschenken überwiegend Entgeltcharakter zukomme oder der Werbezweck absolut im Vordergrund stehe. Die Bf. habe keine der Voraussetzungen nachgewiesen.

Auch die Voraussetzung des Werbecharakters der Bewirtungsaufwendungen habe die Bf. in Ermangelung der Existenz von Grundaufzeichnungen nicht nachgewiesen.

Abschließend verwies das Finanzamt auf die Ausführungen in der gesonderten Bescheidebegründung vom 22.12.2010 und dem Vorlagebericht vom 19.5.2011.

In einer **Gegenäußerung vom 11.6.2015** äußerte sich die steuerliche Vertretung der Bf. zur Rechtsansicht des Finanzamtes wie folgt:

Arbeitszimmer

Wie aus dem Schreiben vom 29.1.2015, den Beilagen und Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zu entnehmen sei, handle es sich bei der Bf. sehr wohl um eine klassische Außendienstmitarbeiterin. Dies sei vor allem durch die vorgelegten Kopien des handschriftlichen Kalenders eindeutig ersichtlich. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien die Aufzeichnungen nicht ausschließlich mittels einer Excel-Tabelle geführt, sondern zusätzlich in Excel übertragen worden.

Aus den Zeitaufzeichnungen sei zu ersehen, dass das Arbeitszimmer der überwiegende Mittelpunkt der Tätigkeit gewesen sei. Das Finanzamt verkenne in seiner Argumentation, dass immer auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen sei.

Auch wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Aufsicht der jugendlichen Kinder bestanden habe, hätte die Bf. sehr wohl eine moralische Verpflichtung gehabt.

Zudem habe sich aus der Verwendung des Arbeitszimmers auf Grund der Verfügbarkeit eines sofort erreichbaren Büros rund um die Uhr der nicht zu unterschätzende Vorteil der Flexibilität gegenüber den Kunden ergeben. Gerade in der heutigen Zeit, in der die Grenzen zwischen Arbeit und Freizeit immer mehr verschwänden, ein geradezu unbezahlbarer Vorteil, der sich auch positiv auf die Einkommenssituation ausgewirkt habe.

PKW, Garage und GPS-Navigation

Die Bf. bitte um Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen unter Berücksichtigung eines Privatanteils von 30%.

Das BMF habe in den LStRI 2002, Rz 265ff über die Berechnung von Sachbezügen und Dienstreisen seine Rechtsansicht derart dargelegt, dass zumindest eine Fahrt zwischen Wohnung - Arbeitsstätte und retour anzusetzen sei. Diese Fahrt finde in dem vorgeschlagenen Privatanteil von 30% mehr als die notwendige Deckung.

Die Bf., die unbestritten Kundenbesuche machen müsse und diese je nach der Sinnhaftigkeit entweder mit dem Auto oder öffentlich zurücklege, habe ein Recht zur Geltendmachung ihrer Kfz-Aufwendungen. Da sie den PKW überwiegend zur Einkünfteerzielung nutze, müsse sie die tatsächlichen Kosten unter Berücksichtigung eines angemessenen Privatanteiles ansetzen.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass geeignete Aufzeichnungen fehlten, beruhe auf der falschen Annahme, dass die Bf. ihre Aufzeichnungen ausschließlich mittels Excel geführt habe und das Finanzamt das klassische Fahrtenbuch als einzig zugelassenes Beweismittel würdigen will. Wie bereits ausgeführt, habe die Bf. - zur Erhöhung der Übersichtlichkeit - zusätzlich alle händischen Aufzeichnungen in Excel übertragen.

Reisespesen

Bei den Aufwendungen für Monatskarten seien die gleichen Kriterien wie bei der beruflichen Verwendung von PKW's anzusetzen. Die Bf. schlage vor, bei der Monatskarte analog zu den Kfz-Kosten einen Privatanteil von 30% auszuscheiden.

Auf Grund des vorliegenden Kalenders sei sehr wohl bewiesen, dass die Taxifahrten ausschließlich beruflich veranlasst waren.

Kundengeschenke, Anbahnungsspesen

Die Bf. habe Kopien eines handschriftlich geführten Kalenders vorgelegt, der zur Übersichtlichkeit in ein Excelfile übertragen worden sei. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien die Aufzeichnungen nicht ausschließlich mittels Excel geführt, sondern zusätzlich in Excel übertragen worden.

Bei den Kundengeschenken handle es sich ausschließlich um Geschenke bei der Anbahnung von neuen oder die Erweiterung von bestehenden Verträgen und nicht um Geschenke mit Repräsentationscharakter.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 18.6.2015:

Arbeitszimmer

Die Bf. sei **keine** Außendienstmitarbeiterin der Versicherung und liege daher der Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer.

PKW, GPS, Garage

Die von der Bf. geführten Aufzeichnungen erfüllten die von der Judikatur des VwGH für das Vorliegen ordnungsgemäßer Fahrtaufzeichnungen geforderten Voraussetzungen nicht. Der vom steuerlichen Vertreter beantragte Privatanteil sei unter Berücksichtigung der auszuscheidenden Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte, der bislang nicht nachgewiesenen Privatfahrten und den angeführten Aufzeichnungsmängeln als weit überhöht anzusehen.

Der Hinweis der steuerlichen Vertretung auf die Rz 265ff der Lohnsteuerrichtlinien sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar, zumal diese den Sachbezug bei Verwendung des arbeitgebereigenen Kfz regelten und die dort angeführten Beispiele davon ausgingen, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eben nicht vorlägen.

Da Wirtschaftsgüter, die sowohl beruflich als auch privat verwendet werden, dem Aufteilungsverbot unterlägen, seien die Aufwendungen für das auch für private Fahrten verwendete Navigationsgerät grundsätzlich nicht abzugsfähig. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2011, ZI 2010/15/0197, verwiesen.

Ergänzende Erhebungen des Finanzamtes hätten eine Kilometerleistung von 24.036 km in 16,5 Monaten bzw. ca. 1.457 km pro Monat ergeben. Berücksichtigt man zudem die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte im Ausmaß von 17 bis 20 km/Tag und zusätzliche Privatfahrten (Einkauf, Urlaub,...) sei der vom Finanzamt geschätzte Privatanteil von 40% sicher nicht zum Nachteil der Bf. geschätzt worden.

Hinsichtlich der Garage, die ausschließlich zum Abstellen des Fahrzeuges in Folge von Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte und/oder Arbeitsstätte-Wohnung diene, verwies das Finanzamt auf die Ausführungen im Schreiben vom 9.4.2015 und bekräftigte seine bisherige Rechtsansicht, dass diese Aufwendungen mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

Reisespesen, Kundengeschenke, Anbahnungsspesen

Diesbezüglich verwies das Finanzamt auf die Ausführungen im Schreiben vom 9.4.2015.

Ergänzend wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass ein nicht unerheblicher Teil der Bewirtungsrechnungen von Lokalen aus der unmittelbaren Nähe des Arbeitsplatzes der Bf. ausgestellt worden sei und daher die Vermutung nahe liege, dass es sich zum Großteil um "normale" Mittagessenrechnungen der Bf. gehandelt habe (insbesondere, wenn nur ein Gedeck verrechnet worden sei).

In einer **Ergänzung zur Stellungnahme vom 18.8.2015** übermittelte das Finanzamt eine Aufstellung des Autohauses H betreffend Werkstättenaufenthalte und Kilometerstände des PKW der Bf. Aus dieser Aufstellung sei ersichtlich, dass jene Intervalle, die auch die Schul-Sommerferien umfasst haben, überdurchschnittlich hohe Durchschnittskilometerleistungen aufwiesen, weshalb nunmehr bei den PKW-Kosten die Berücksichtigung eines Privatanteils von 50% beantragt werde.

Weiters übermittelte das Finanzamt dem BFG den Wohnungsplan der Wohnung der Bf., einen im Zuge einer Wohnungsbesichtigung am 12.8.2015 verfassten Aktenvermerk vom 13.8.2015 samt Fotos und die am 18.8.2015 mit dem ehemaligen Lebensgefährten der Bf., M, aufgenommene Niederschrift.

Im Zuge der Besichtigung hat die Bf. u.a. angegeben, dass sich derzeit ihr Arbeitsplatz in der Küche befände, da das eigentliche Arbeitszimmer mit Übersiedlungsgut ihres Lebensgefährten angeräumt sei. Ihre beiden Söhne hätten bis zum Auszug von R. (Abmeldung 23.6.2010) gemeinsam im Kinderzimmer in einem Stockbett geschlafen.

Der ehemalige Lebensgefährte der Bf. gab anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme im Wesentlichen an, dass er bis ca. Jänner 2007 mit der Bf. in deren Wohnung in Adr., gewohnt habe. Die letzten 1,5 Jahre seien sie von Top 10 in die Top 9 übersiedelt, da diese Wohnung ein Zimmer mehr gehabt habe als Top 10. Der Grund dafür sei gewesen, dass die beiden Söhne der Bf. jeweils ein eigenes Zimmer bekommen sollten. R. hätte dann das hintere Zimmer (beim Bad) und B. das Zimmer zwischen dem Zimmer von R. und dem Schlafzimmer (das mittlere Zimmer) bewohnt. Die Bf. habe am Arbeitsplatz in der Küche (wurde von der Küchenfirma geplant und eingerichtet) gearbeitet.

Dazu führte das Finanzamt aus, dass die Bf. zwar vorgebracht habe, ihre Kinder im Alter von 15+ und 17+ Jahren hätten in einem Zimmer in einem Stockbett geschlafen und das mittlere Zimmer wäre das "Arbeitszimmer" gewesen, der ehemalige Lebensgefährte habe aber sinngemäß angegeben, dass der Wohnungstausch von Top 10 (früher) zu Top 9

(aktuell) deswegen erfolgt sei, weil die Top 9 über ein Zimmer mehr verfüge, sodass die beiden Söhne der Bf. jeweils ein eigenes Zimmer bekommen hätten. R. hätte demnach das hintere Zimmer (beim Bad) und B. das mittlere Zimmer bewohnt. Gearbeitet habe die Bf. am Arbeitsplatz in der Küche, den diese nach wie vor verwende.

Da der ehemalige Lebensgefährte von diesem Küchenarbeitsplatz Kenntnis habe, sei davon auszugehen, dass dieser bereits ursprünglich bei der Küchenplanung berücksichtigt und seither auch tatsächlich verwendet worden sei. Es liege daher kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, sondern eine Arbeitsecke in der Küche vor, weswegen Aufwendungen für ein Arbeitszimmer schon aus diesem Grund nicht zustünden.

In der **Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.10.2015** brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass ein Mitarbeiter des Finanzamtes am 23. und 24.7.2015 unangemeldet den Versuch eines Kontrollbesuches in der Wohnung der Bf. gemacht habe und ihm in Abwesenheit der Bf. das Betreten der Wohnung verweigert worden sei. Am 12.8.2015 sei dann tatsächlich der Kontrollbesuch erfolgt, wobei seitens des Finanzamtes kein Protokoll angefertigt worden sei.

Dass die Verzögerung der Kontrolle nicht dazu gedient habe, etwas verschleiern zu wollen oder "die Wohnung abgabengerecht herzurichten", sei den Bildern des Finanzamtes zu entnehmen.

Der ehemalige Lebensgefährte der Bf., von dem sich die Bf. im Streit getrennt habe, sei 2007 aus der gemeinsamen Wohnung ausgezogen und könne daher keine Aussagen zur Verwendung der einzelnen Zimmer in den Jahren 2008 und Folgejahre tätigen.

Arbeitszimmer

Da es mangels räumlicher Trennung zum Wohnzimmer nicht möglich gewesen wäre, im ursprünglich geplanten und 2007 auch als solchem eingerichteten Arbeitsbereich in der Küche die Büroarbeiten für die XY durchzuführen, sei das Arbeitszimmer als solches eingerichtet und tatsächlich verwendet worden. Die Bf. sei zwar rechtlich eine Dienstnehmerin bei der XY, brauche aber auf Grund ihrer Außendiensttätigkeit auch zu Hause ein eigenes Arbeitszimmer.

Es werde beantragt die Kosten des Arbeitszimmers, wie erklärt, anzuerkennen.

Kfz-Kosten, Garage

Die Bf. wolle das Verfahren beenden und akzeptiere daher den vom Finanzamt geforderten Privatanteil der Kfz-Kosten von 50%.

GPS-Navigation

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass es sich beim Navigationsgerät um ein Wirtschaftsgut mit Aufteilungsverbot handle, werde nicht geteilt. Es sei wie bei einem Computer oder Handy ein Privatanteil gemäß der betrieblichen Nutzung auszuscheiden.

Es werde daher die Anerkennung der Kosten und Ausscheidung eines Privatanteils von 30% beantragt.

Bewirtungsspesen für Geschäftsanbahnung

Da die Bf. einen erheblichen Teil ihrer Kunden im 1. Bezirk habe, seien die Essensrechnungen natürlich damit auch zu einem erheblichen Teil im Umfeld ihres Büros. Es handle sich dabei um Kundenbewirtungen zur Geschäftsanbahnung. Die Bf. achte sehr auf ihr Äußeres und lasse daher immer wieder das Mittagessen ausfallen, sodass oftmals nur ein Gedeck verrechnet werde.

Sonstige Werbungskosten

Auf die bisherigen Ausführungen werde verwiesen und die vollinhaltliche Anerkennung in beiden Jahren beantragt.

Gleichzeitig übermittelte die steuerliche Vertretung eine **Stellungnahme der Bf.** samt Fotos, in welchem die Bf. nach Darstellung des Ablaufs der Wohnungsbesichtigung - zusammengefasst - vorbringt (soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung):

Es sei natürlich nicht möglich, das Arbeitszimmer derzeit als solches zu nutzen. Der Arbeitsplatz sei "rumpfmäßig" in die Küche verlegt worden. Um weiterhin alles nutzen zu können, hätten die EDV-Geräte ummontiert werden müssen. Auch die Kochbücher habe sie an diesem Platz weggeräumt, um die Disketten und Arbeitswerkzeuge unterzubringen.

Sie habe sich bereits im Juli 2006 von M getrennt. Nach seinem Auszug vor August 2006 habe sich die Situation zu Hause verändert. Die Kinder hätten im Wohnbereich ferngesehen und auch gemeinsam mit ihren Freunden die verschiedenen Spielkonsolen verwendet. Es habe sich herausgestellt, dass ein gemeinsames Verwenden der Küche nicht möglich war. Auf Grund des Lärmpegels sei eine Konzentration ihrerseits nicht möglich gewesen, umgekehrt habe sie telefonieren und auch ausdrucken müssen. Daher habe sie sich entschieden, das vorhandene Arbeitszimmer für ihre Tätigkeit zu nutzen und als solches einzurichten.

Auf Grund fehlender Sicherheitsvorkehrungen sei eine Datenübertragung nicht ohne weiteres von zu Hause möglich gewesen, wohl aber die Vorbereitung, die Berechnung, die Argumentation, und auch die Bedarfserhebung gemeinsam mit dem Wissen zum Kunden davor, dem bestehenden Vertrag und Information zur neuerlichen Veränderung des Vertrages oder auch für neue Angebote für die Kunden.

Es sei auch notwendig, sämtliche Neuerungen betreffend Bedingungen zu Versicherungsleistungen, Vorgaben im Finanzdienstleistungsbereich und EDV zu lernen; dies könne weder im Büro der XY noch zwischen Kundenbesuchen oder auf dem Heimweg gelernt werden.

Sie habe die endgefertigten Anträge zu Hause ausgedruckt, ebenso die entsprechenden Berechnungen und Vorschläge. Sie habe Mails vorbereitet, aber auch verarbeitet.

Allein auf Grund der gesendeten Mails aus 2008 habe sie eine Arbeitszeit von 40 Stunden errechnet, Berechnungen, korrekte Antworten auf Fragen, Erstellen von Schadenmeldungen, Umbearbeitung von Dateien gar nicht mitgerechnet.

Sie sei sehr wohl Außendienstmitarbeiterin, unterliege dem Kollektivvertrag für Außendienstmitarbeiter Versicherung, die Berufsbeschreibung entspräche sehr wohl ihrer Tätigkeit.

Den Arbeitsplatz in der Küche verwende sie derzeit, weil das Arbeitszimmer vollgestellt sei, und nicht nach wie vor, auch nicht seit dem Umzug.

Hinsichtlich der Kfz-Aufwendungen bracht die Bf. vor, dass ein hochgerechneter Kilometerstand von 35.395 für 24 Monate für einen im Außendienst angesiedelten Beruf nicht ungewöhnlich sei. Sie habe mit ihren Kindern keine L-17 Fahrten gemacht und auch keine weiteren Urlaubsfahrten. Als Nachweis lege sie ihren Pass, aus dem ersichtlich sei, dass sie viele Urlaube ins Ausland, hauptsächlich Ägypten, per Flug unternommen habe.

An den Wochenenden sei sie mit dem Auto ihres Freundes, entweder als Beifahrerin oder als Fahrerin, (mit)gefahren. Für die vom Finanzamt angenommenen Privatfahrten hätte sie gar nicht die Zeit gehabt.

Sie betreue die Versicherungsverträge von ca. 350 Mitarbeitern als Kunden. Diese Kolleginnen und Kollegen arbeiteten an den Standorten:

Ort1

Ort2

Ort3

Ort4

Ort5

Daher sei es auch notwendig, diese Kolleginnen und Kollegen als Kunden aufzusuchen, Beratungen vorzunehmen und auch Einladungen für die Vorstellung von neuen Produkten auszusprechen, den Bedarf zu erheben oder auch zu wecken.

Sie habe also sehr viele Kundengespräche im 1. Bezirk vorzunehmen und sei ohne Garage auf Kurzparkscheine angewiesen. Weiters würden von ihren Kunden sehr gerne Termine in der Stadt wahrgenommen.

Nachdem ihr Fixgehalt sehr niedrig angesetzt sei, sei es ihr nur möglich, durch Verträge, welche noch nicht abgelaufen sind bzw. Neuverträge oder auch durch Renumerationen das Einkommen zu bestimmen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen nur dann als Werbungskosten anzusehen, wenn sie in einem unmittelbaren, ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen. Ausgaben, deren Beziehung zu den betreffenden

steuerpflichtigen Einnahmen, wenn überhaupt, nur eine mittelbare ist, stellen demnach keine Werbungskosten dar.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

"1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

....

2. d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. 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."

Entsprechend den zitierten Bestimmungen des § 20 EStG muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. VwGH vom 15. November 1995, 94/13/0142). Dieser Beurteilungsweise liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, mithilfe dessen vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen kann und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH vom 25. November 2009, 2007/15/02060).

Arbeitszimmer

Arbeitszimmer ist ein Raum, dem der Charakter eines Wohn- oder Büroraums zukommt (VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236), der aber auf Grund seiner funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung "von vornherein" nicht der betrieblichen oder

beruflichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist. Nicht von § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d, sondern von Z 1 oder Z 2a erfasst sind jedoch gemischt genutzte einheitliche Räume.

Da im Zuge einer am 12.8.2015 durchgeführten Wohnungsbesichtigung lediglich ein im Wohnküchenbereich integrierter Arbeitsplatz, nicht aber ein Arbeitszimmer iS der vorstehenden Definition vorgefunden wurde und darüber hinaus den Angaben des ehemaligen Lebensgefährten zufolge nach dem Umzug in die Wohnung TOP 9 der Bf. ebenfalls nur ein, bereits bei der Küchenplanung berücksichtigter Küchenarbeitsplatz zur Verfügung gestanden ist, vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass Aufwendungen für ein Arbeitszimmer schon aus diesem Grunde nicht zustehen.

Ob der Bf. in den Jahren 2008 und 2009 tatsächlich ein im Wohnungsvband gelegenes Arbeitszimmer zur Verfügung gestanden hat, kann letztlich dahingestellt bleiben, weil im Falle des Vorliegens eines solchen die - zumindest nahezu - ausschließlich berufliche Nutzung die Voraussetzung bildet, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen (Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 6.1), somit nach dem "typischen Berufsbild" (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272), nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall (Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 2008, § 20 Tz 51). Dient das Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (Doralt, a.a.O., § 20 Tz 104/5 und 104/6). Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Tätigkeiten mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers: Versicherungsvertreter, der zeitlich überwiegend im Außendienst tätig ist (Jakom, a.a.O., § 20 Tz 52).

Nur im Zweifel (dh. bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellen Schwerpunkt) ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 21.6.2007, 2004/15/0060 Account Manager; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052 Lehrerin und Konzertpianistin; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166 Versicherungsvertreter; Jakom, a.a.O. § 20 Tz 51).

Im zeitlich überwiegenden Ausmaß der Außendiensttätigkeit ist ein maßgebendes Kriterium für die Versagung der Abzugsfähigkeit zu erblicken (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Den von der Bf. über Aufforderung des BFG vorgelegten Aufzeichnungen ist zu entnehmen, dass die Bf. im Jahr 2008 insgesamt 1.586 Arbeitsstunden für ihren Arbeitgeber geleistet hat, wovon 791 Stunden "zu Hause" (*gemeint: im Arbeitszimmer*), 458,5 Stunden bei Kunden, 250,5 Stunden im Büro (der XY) und 86 Stunden "Dienstveranstaltungen nicht Büro" (*Anmerkung: verpflichtende Schulungen etc.*) erbracht

wurden. Im Jahr 2009 wurden insgesamt 1.938 Arbeitsstunden geleistet, davon 960,5 Stunden "zu Hause", 545 Stunden bei Kunden, 335,5 Stunden im Büro und 97 Stunden außerhalb des Büros.

Laut der vorgelegten Aufstellung wurden sohin im Jahr 2008 von insgesamt 1.586 Arbeitsstunden 791 Stunden im Arbeitszimmer, und im Jahr 2009 von insgesamt 1.938 Stunden 960,5 Stunden im Arbeitszimmer verbracht. Dies bedeutet, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, da es in zeitlicher Hinsicht nicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benutzt wird (vgl. das bereits erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 2.6.2004, 2003/13/0166).

Auch ist nach Auffassung des BFG die von der Rechtsprechung geforderte Voraussetzung der Notwendigkeit des Arbeitszimmers nicht gegeben, weil der Bf. an ihrer Dienststelle ohnehin ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, den sie laut ihren Aufzeichnungen auch regelmäßig zur Dienstverrichtung nutzt. Die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber steht der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. dazu das erst jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH vom 30.6.2015, ZI. 2013/15/0165). Die von der Bf. beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer waren daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

PKW, Garage

Hinsichtlich der geltend gemachten Kfz-Aufwendungen schließt sich das BFG der Auffassung des Finanzamtes an, wonach in Anbetracht einer durchschnittlichen monatlichen Kilometerleistung von rund 1.500 km und der Tatsache, dass die Bf. das Kfz regelmäßig auch für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte verwendet, wobei die Fahrtstrecke rund 20 km/Tag beträgt, und zweifellos zusätzlich Privatfahrten mit dem PKW (wenn auch nicht Fernreisen) unternommen werden, ein Privatanteil von 50% als angemessen erscheint. Eine Privatnutzung im genannten Ausmaß wurde letztlich von der Bf. im Schreiben vom 28.10.2015 akzeptiert.

Garagierungskosten am Arbeitsplatz sind grundsätzlich keine Werbungskosten (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0094, unter Hinweis auf die Vorjudikatur).

Die Bf. begehrt die Anerkennung der Aufwendungen für die Anmietung einer Garage wegen der unzureichenden Parkplatzsituation an ihrem Dienort und der mangelnden Erreichbarkeit vieler Kunden mit den öffentlichen Verkehrsmitteln innerhalb einer akzeptablen Zeit.

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 16 Rz 2 und dort zitierte Judikatur). Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 12.01.2012, RV/0533-S/11, ausgesprochen, dass die Kosten eines Garagenplatzes am Arbeitsort zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen nicht zwingend notwendig seien. Selbst im

Fall eines Spitalsarztes, der die Notwendigkeit eines Tiefgaragenplatzes mit seinen zu verrichtenden Nachtdiensten und Rufbereitschaften und der prekären Parkplatzsituation rund um das Krankenhaus argumentierte, verwehrte der Unabhängige Finanzsenat (vgl. UFS 10.5.2011, RV/3765-W/08) die Anerkennung der Garagierungskosten mit der Begründung, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Einnahmenerzielung des Bw. und den Garagierungskosten am Arbeitsplatz nicht bestünde.

Auch im vorliegenden Fall kann die Notwendigkeit der beschwerdegegenständlichen Garagierungskosten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen nicht zwingend angenommen werden. Im Übrigen sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Dem Einwand, dass die Anmietung der Garage den Kundenbesuchen, und nicht den Fahrten vom Wohnort zum Dienstort, zuzurechnen sei, ist entgegenzuhalten, dass nach Auffassung des VwGH und herrschender Literaturmeinung nicht nur die reinen Fahrtkosten, sondern alle Aufwendungen, die durch die Benützung des PKW entstehen, also auch Garagierungskosten, unter die mit Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnort und Arbeitsstätte verbundenen Ausgaben zu subsumieren sind (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 16 Rz 56, Stichwort "Garagierung").

Von den beantragten Kfz-Aufwendungen im Ausmaß von insgesamt 8.251,51 Euro für 2008 bzw. 7.695,21 für 2009 (Schreiben vom 28.10.2015) war daher ein Betrag iHv 488,39 Euro (2008) bzw. 837,24 Euro (2009) für die Garagenmiete auszuscheiden. Von den verbleibenden Aufwendungen iHv 7.763,12 Euro (2008) bzw. 6.857,97 Euro (2009) war ein Privatanteil von 50% in Abzug zu bringen, so dass die anzuerkennenden PKW-Aufwendungen im Jahr 2008 3.881,56 Euro und im Jahr 2009 3.428,99 Euro betragen.

Spesen des Geldverkehrs

Von der Bf. wurden Aufwendungen für die Spesen des Geldverkehrs in Höhe von 58,06 Euro (2008) und 31,70 Euro (2009) als Werbungskosten geltend gemacht. Nach Vorhalt des BFG vom 25.11.2014, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Kosten eines Giro- bzw. Gehaltskontos aus dem gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ableitbaren Aufteilungsverbot nicht abzugsfähig sind, wurde der Antrag auf Anerkennung dieser Werbungskosten nicht weiter aufrecht erhalten.

Reisespesen

Die beantragten Kosten (Wiener Linien, Taxi, Fahrscheine) iHv 77,50 Euro (2008) und 9 Euro (2009) konnten nicht anerkannt werden, da die berufliche Veranlassung der Aufwendungen nicht nachgewiesen wurde. Das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.1.2015, dass die Bf. insbesondere für Kundenbesuche innerhalb des Gürtels "im Regelfall" die öffentlichen Verkehrsmittel benutze, erscheint zwar grundsätzlich nachvollziehbar, ist aber in seiner allgemein gehaltenen Aussage als Nachweis des beruflichen Zusammenhanges der einzelnen Fahrtkosten ebenso wenig geeignet, wie

die Behauptung, dass vor allem abends und/oder nach dem gelegentlichen Konsum von Alkohol für den Heimweg das Taxi den "Öffis" vorgezogen wird.

Mit diesen Angaben und den vereinzelt vorgelegten Kalenderblättern vermochte die Bf. die ausschließliche berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen nicht nachzuweisen.

Kosten GPS-Navigation

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG auch Aufwendungen für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung).

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Berufsausübung eingesetzt werden bzw. deren Anschaffung im Wesentlichen durch eine auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit veranlasst worden ist.

Voraussetzung ist, dass die berufliche Veranlassung ausschlaggebend für die Anschaffung war. Bei Wirtschaftsgütern, die objektiv gesehen der privaten Lebensführung dienen können, stellt die Rechtsprechung bezüglich der Anerkennung darauf ab, ob die berufliche Tätigkeit derartige Gegenstände erforderlich macht oder nicht. Festzuhalten ist, dass der Begriff "Erforderlichkeit" nicht so zu verstehen ist, als dass die berufliche Tätigkeit ohne Einsatz dieses Wirtschaftsgutes nicht denkbar wäre. Vielmehr kommt es darauf an, dass nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen der Verwendung der Wirtschaftsgüter für die berufliche Tätigkeit sinnvoll ist und auch tatsächlich eine berufliche Verwendung erfolgt (vgl UFS 2.12.2005, RV/0320-F/04).

Das BFG teilt nicht die Auffassung des Finanzamtes, dass das Navigationsgerät dem Aufteilungsverbot unterliegt, da es sich dabei auf Grund seiner Verwendungsmöglichkeit - so wie etwa beim Kfz oder Computer - um einen neutralen Gegenstand handelt.

Zweifellos erweist sich ein Navigationssystem gerade bei einer überwiegenden Außendiensttätigkeit und der damit in Verbindung stehenden intensiven Reisetätigkeit mit dem Pkw von Vorteil. Auch angesichts der Tätigkeit der Bf. erscheint die Anschaffung eines Navigationsgerätes durchaus sinnvoll, um die kürzesten Fahrtstrecken zu den Kunden zu ermitteln.

Ein Navigationsgerät wird üblicherweise für Kfz-Fahrten genutzt und ist daher nur im nachgewiesenen Anteil der beruflich gefahrenen Kilometer abzugsfähig (UFS 21. April 2008, RV/2457-W/07).

Da hinsichtlich der beantragten Kfz-Kosten eine Privatnutzung im Ausmaß von 50% festgestellt wurde, war für die GPS-Navigation gleichermaßen ein Anteil von 50% des im Jahr 2008 geltend gemachten Betrages iHv 69,99 Euro, sohin 35 Euro, als privat veranlasst auszuscheiden.

Sonstige Gebühren und Abgaben

Von den geltend gemachten Auswendungen konnte der Mitgliedsbeitrag zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen iHv 130 Euro anerkannt werden.

Internet, Mobiltelefon, T-Mobile, One

Die grundsätzliche berufliche Veranlassung für die strittigen Aufwendungen betreffend Anschaffung eines Laptops samt Internet und Telefonkosten wird vom Finanzamt außer Zweifel gestellt. Strittig ist lediglich, in welchem Ausmaß auch eine private Verwendung erfolgte.

In Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten eines Computers geht die Verwaltungspraxis nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ohne konkreten Nachweis von einer Privatnutzung im Ausmaß von 40% aus. Diese Annahme gilt ebenso für das Zubehör. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Auch im gegenständlichen Fall wurde vom Finanzamt ein Privatnutzungsanteil von 40% angenommen. Dem gegenüber steht die Aussage der Bf., dass sie ihren Laptop samt Internet bei bzw. vor Kundengesprächen nutze und dass sie auf Grund ihrer engagierten Berufstätigkeit kaum Zeit für eine private Nutzung habe.

Eine Aufzeichnung der Internetzugriffe wurde nicht nachgewiesen.

Die von der Bf. behauptete Privatnutzung des Laptops im Ausmaß von 5% ist selbst angesichts des glaubhaft dargelegten beruflichen Engagements unüblich gering und widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Vielmehr erscheint vor allem im Hinblick auf den Umstand, dass die regelmäßige Nutzung des Internets auch für private Zwecke wie Internetrecherchen, Mailverkehr oder Telebanking der Lebenserfahrung entspricht, andererseits das berufliche Ausmaß der Nutzung in zeitlicher Hinsicht jedoch zweifellos sehr hoch ist, die Annahme eines Privatanteils von 20% eher den Tatsachen zu entsprechen.

Die steuerlich anzuerkennenden Aufwendungen betragen daher im Jahr 2008 485,44 Euro und im Jahr 2009 530,32 Euro.

Ebenso hat die Bf. keine Aufzeichnungen der einzelnen Telefonate in Bezug auf ihre berufliche oder private Veranlassung geführt. Liegen - wie gegenständlich - keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des beruflichen Anteils im Schätzungsweg zu erfolgen (vgl. zB VwGH 29.6.95, 93/15/0104; VwGH 21.7.98, 98/14/0021; VwGH 28.5.08, 2006/15/0125; Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 330).

Da es der ständigen Lebenserfahrung entspricht, dass das Telefon bzw. das Handy naturgemäß nicht nur betrieblich, sondern auch privat genutzt wird, erscheint, auch wenn in der Beschwerde eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung ins Treffen geführt wurde, das Ausscheiden eines Privatanteiles im Ausmaß von 20% gerechtfertigt.

Die steuerlich anzuerkennenden Aufwendungen betragen im Jahr 2008 1.623,78 Euro und im Jahr 2009 1.506,46 Euro.

GWG, Büromaterial

Das Finanzamt hat jene Aufwendungen für GWG nicht anerkannt, für die keine Rechnungen vorhanden waren. Weiters wurden ein digitaler Fotorahmen und eine Tasche

nicht als Werbungskosten anerkannt. Von den restlichen Aufwendungen wurde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden (mit Ausnahme eines Betrages iHv 69,90 Euro, der zur Gänze anerkannt wurde).

Hinsichtlich der Tasche wurde eine berufliche Veranlassung nicht nachgewiesen. Es liegen daher diesbezüglich keine Werbungskosten vor.

Ein digitaler Bilderrahmen gehört zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung.

Aufwendungen, die ihrer Natur nach in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung zu behandeln. Entscheidend ist nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung (VwGH 19.7.2000, 94/13/0145). Zu diesen Wirtschaftsgütern zählen unter anderem Videokameras; Videorekorder, Digitalkameras und sämtliche damit verbundene Aufwendungen (vgl. hierzu VwGH 17.1.78, 2470/77). Bei derartigen Wirtschaftsgütern des privaten Lebensbereiches kommt auch die (anteilige) Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung oder sonstiger Aufwendungen nicht in Betracht (Aufteilungsverbot).

Wendet man die dargestellte Rechtsprechung auf den im Beschwerdeverfahren strittigen digitalen Fotorahmen an, so ist im Hinblick auf die allgemeine Lebenserfahrung davon auszugehen, dass (auch) eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden kann. Im Hinblick auf das Aufteilungsverbot ist eine steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für dieses Gerät daher ausgeschlossen.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf., dass sie den Fotorahmen deshalb benötige, weil die XY auf dem Laptop einen Bildschirmschoner einspielt, der die aktuellen Neuerungen bewirbt und der digitale Bilderrahmen die Werbung oder Präsentation zeigt und trotzdem das Arbeiten auf dem Laptop ermöglicht, ist festzuhalten, dass der streitgegenständliche Rahmen in verschiedenen Lebenssituationen (sei es beruflich oder privat) eingesetzt werden kann. Darüber hinaus wird angemerkt, dass nicht für alles, was dem Beruf dienlich ist bzw. allenfalls dienlich sein könnte, Werbungskosten abgezogen werden können.

Bezüglich der übrigen, nicht anerkannten Aufwendungen wird auf die Ausführungen in der BVE verwiesen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für Büromaschinen, EDV-Anlage, Büromaterial ist auf Grund der Tätigkeitsbeschreibung der Bf. davon auszugehen, dass diese Wirtschaftsgüter jedenfalls weitaus überwiegend für die berufliche Tätigkeit verwendet werden. Was die Ausgaben für Büromaschinen, EDV-Anlage betrifft, wird auf die Ausführungen betreffend den Punkt Internet, Mobiltelefon verwiesen. Analog ist auch hier ein Privatanteil von 20% auszuscheiden.

Die Aufwendungen für Büromaterial waren in dem vom Finanzamt anerkannten Ausmaß als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bezüglich der nicht anerkannten Kosten wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der BVE verwiesen.

Durch diese Neuberechnung betragen die Werbungskosten in diesem Punkt im Jahr 2008 insgesamt 745,58 Euro (269,72 Euro für GWG, 310,77 für EDV-Anlagen und 165,09 Euro für das Büromaterial) und im Jahr 2009 217,44 Euro (199,78 für EDV-Anlagen und 17,66 Euro für Büromaterial).

Werbung

Die Bf. begehrt die Anerkennung von Aufwendungen für "Werbung" iHv 513,65 Euro (2008) bzw. 780,71 Euro (2009). Dabei handelt es sich um Kosmetikartikel und diverse (Geschenk)artikel wie Blumen, Weine, Spirituosen, Kaffeekapseln, Traubensaft, Taschenbücher, Musik-CD's, Taschenschirm, Gedächtnisspiel, Holzartikel, Dekorationsmaterial, Schmuck etc.

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. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus.

Lt. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter Repräsentationsaufwendungen Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu "repräsentieren" (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0019), und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag sowie im Besonderen auch im Falle eines damit verbundenen Werbezweckes (VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065).

Im Erkenntnis vom 2.8.2000, 94/13/0259, wurde zum Ausdruck gebracht, dass unter dem Begriff der Werbung ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- und Leistungsinformation zu verstehen ist, während Aufwendungen, die im weitesten Sinn der Kontaktpflege und somit letztlich zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum Werbenden dienen, als werbeähnlicher Aufwand nicht abzugsfähig sind. Lediglich hinsichtlich Bewirtungsspesen - mit der Folge einer allfälligen Anerkennung als Betriebsausgaben - kann ein Nachweis erbracht werden, dass sie der Werbung dienen. Alle anderen Repräsentationsaufwendungen sind nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 jedenfalls vom Abzug ausgeschlossen (vgl. auch VwGH vom 3. Mai 2000, 98/13/0198, und vom 10.8.2005, 2005/13/0049).

Die vorwiegend zu bestimmten Anlässen (Weihnachten, Geburtstag) und anlässlich von Empfehlungen gewährten Zuwendungen an Kunden hat das Finanzamt daher zu Recht auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung nicht als Werbungskosten anerkannt.

Anbahnungsspesen

Unter dem Titel "Anbahnungsspesen abzugsfähig" wurden Aufwendungen iHv 541,34 Euro (2008) und 630,87 Euro (2009) als Werbungskosten geltend gemacht. Soweit diese Aufwendungen nur für eine Person angefallen sind oder nicht nachgewiesen wurden, hat das Finanzamt diese zu Recht ausgeschieden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die in § 20 Abs. 1 Z 3 vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben von dem, dem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbungszweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen reicht nicht aus (VwGH 2.8.2000, 97/13/0096). Erforderlich ist der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Aufwendung (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht.

Mit dem Vorbringen, dass die Rechnungen nur für eine Person aus sog. "kleinen Nachtragsrechnungen" nach einer Einladung durch den Geschäftspartner resultieren bzw. dass die Bf. immer wieder das Mittagessen ausfallen lässt und daher oftmals nur ein Gedeck verrechnet wird, wird nicht aufgezeigt, dass es sich tatsächlich um Kundenbewirtungen zur Geschäftsanbahnung handelt.

Es konnten daher - wie vom Finanzamt - 467,63 Euro für 2008 und 337,69 Euro für 2009 als beruflich veranlasst anerkannt werden.

Insgesamt wurden folgende Werbungskosten berücksichtigt:

	2008	2009
Arbeitsmittel	745,58	217,44
Sonstige Werbungskosten	6.493,41	5.803,76
Mitgliedsbeiträge	130,00	
Summe	7.368,99	6.021,20

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist keine Revision zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht

einheitlich beantwortet wird. Das BFG folgt in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur.

Wien, am 30. November 2015