



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 22. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 15. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ den die Berufungserberin (Bw.) betreffenden Einkommensteuerbescheid 2009 mit der Begründung, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden. Weiters wurde in der Begründung darauf hingewiesen, dass bei der Berechnung der Einkünfte die Werkvertragseinnahmen in Höhe von 5.577,98 € hinzugerechnet wurden.

Auf Grund der gemäß §§ 84 bzw. 3 Abs. 2 EStG 1988 gemeldeten Bezüge errechnete sich eine Einkommensteuer in Höhe von 11.547,82 € und ergab sich nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von 8.081,96 € eine festgesetzte Einkommensteuer bzw. eine Abgabennachforderung in Höhe von 3.465,86 € (Einkommensteuerbescheid vom 15.12.2010, Blatt 1 bis 5).

Die Bw. brachte das Rechtsmittel der Berufung ein und verwies hinsichtlich der Begründung auf die einzubringende Einkommensteuererklärung.

Dem Rechtsmittel war der Bescheid des Finanzamtes, gemäß welchem die Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung am 15. Februar 2011 endete, beigelegt; ferner der Bescheid des Bundessozialamtes an die Bw. vom 14. Dezember 2010 (näheres vgl. unten).

In der Folge reichte die Bw., wie angekündigt, die Einkommensteuererklärung 2009 ein; der als Berufungsergänzung zu wertenden Eingabe wurde nur der bereits der Berufung angeschlossene Bescheid des Finanzamtes beigelegt.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2011 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Nachreichung folgender Unterlagen:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit
- Nachweis der geltend gemachten Ausgaben anhand geeigneter Belege
- Aufstellung der Werbungskosten
- Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten anhand geeigneter Belege

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2011 wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung als unbegründet ab, die Bw. habe trotz schriftlicher Aufforderung die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht.

Der Vorlageantrag wurde mit nachstehender Begründung gestellt:

"Auf Basis der mir zugegangenen Berufungsvorentscheidung ... stelle ich hiermit den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 22.12.2010 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Weiters übermittle ich Ihnen nochmals alle notwendigen Unterlagen:

- Einnahmen- und Ausgabenrechnung aus der selbständigen Tätigkeit,
- Nachweis anhand geeigneter Belege,
- Aufstellung der Werbungskosten,
- Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten anhand geeigneter Belege."

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Abschreibungen auf das Anlagevermögen, KZ 9130: € 549,17:

Beilage Einnahmen- und Ausgabenrechnung 2009:

Bezeichnung	Zugang	Abgang	Abschreibung 2009
PC	579,00	0,00	193,00

Geringwertige Gegenstände	356,17	356,17	356,17
	935,17	356,17	549,17

Das Acer A. Notebook im Betrag von € 579,00 wurde von der Bw. am 3. November 2009 gekauft (Rechnung vom 3.11.2009).

Auf Grund der Art der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit (BFI-Vortragende) und der Höhe der erzielten Einnahmen (rd. € 5.600) ist begründet davon auszugehen, dass die Bw. das erworbene Notebook tatsächlich betrieblich nutzt.

Der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates folgend wird ein Privatanteil in Höhe von 40% ausgeschieden. Dadurch errechnet sich ein Betrag in Höhe von € 347,40 und ein auf ein Jahr entfallender Betrag in Höhe von (€ 347,40 : 3 =) € 115,80. Auf Grund der Anschaffung im November 2009 ist gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 die Hälfte des gesamten auf ein Jahr entfallenden Betrages abzusetzen.

Die Halbjahres-AfA für das Jahr 2009 beträgt somit (€ 115,80 : 2 =) € 57,90.

Geringwertige Gegenstände, € 356,17:

Im März 2009 kaufte die Bw. bei der Fa. L. 2 Drehsessel (um je € 54,90) und 3 Regale (um je € 79,90) (Rechnung vom 2.3.2009).

Diesbezüglich wird auf die nachfolgenden Ausführungen betreffend das Arbeitszimmer verwiesen.

Reise- und Fahrtspesen inkl. Kilometergeld und Diäten, KZ 9160: € 2.108,84:

Kilometer und Diätenaufstellung selbständige Tätigkeit:

Datum	Nach	Kilometer	Stunden	Diäten
05.01.2009	Wiener Neustadt	108,00	7	15,4
31.01.2009	Amstetten	296,00	8	17,6
14.02.2009	Wiener Neustadt	108,00	7,00	15,4
20.02.2009	Wiener Neustadt	108,00	6,00	13,2
21.02.2009	Wiener Neustadt	108,00	10,00	22
28.02.2009	St. Pölten	180,00	6,50	14,3
13.03.2009	Amstetten		6,00	13,2
14.03.2009	Amstetten	296,00	10,00	22
24.04.2009	Traiskirchen	60,00	6,00	13,2
25.04.2009	Traiskirchen	60,00	10,00	22
09.05.2009	St. Pölten	180,00	10,00	22
16.05.2009	St. Pölten	180,00	10,00	22

27.05.2009	Traiskirchen	60,00	5,00	11
28.05.2009	Traiskirchen	60,00	5,00	11
06.06.2009	Wiener Neustadt	108,00	7,00	15,4
19.06.2009	Amstetten	296,00	7,50	16,5
24.06.2009	Traiskirchen	60,00	5,00	11
25.06.2009	Traiskirchen	60,00	5,00	11
04.07.2009	St. Pölten	180,00	7,00	15,4
10.10.2009	Wiener Neustadt	108,00	8,00	17,6
16.10.2009	Amstetten		6,00	13,2
17.10.2009	Amstetten	296,00	10,00	22
07.11.2009	Wiener Neustadt	108,00	8,00	17,6
13.11.2009	St. Pölten	180,00	10,00	22
14.11.2009	St. Pölten	180,00	10,00	22
20.11.2009	Hainburg	82,00	6,00	13,2
21.11.2009	Hainburg	82,00	10,00	22
05.12.2009	Wiener Neustadt	108,00	11,00	24,2
12.12.2009	St. Pölten	180,00	10,00	22
		3.832,00		499,4
	Kilometergeld 0,42	1.609,44	Diäten	499,4

Kilometergeld:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen oder Ausgaben dann, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden (vgl. Quanschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz. 36.2 zu § 4).

Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe bzw. eines Aufwandes als Betriebsausgabe setzt grundsätzlich deren Nachweis bzw. Glaubhaftmachung voraus. Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften, denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen hat. Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. - wenn der Nachweis dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden kann - glaubhaft zu machen (z.B. UFS 26.11.2003, RV/0042-I/02).

Die Geltendmachung von Kilometergeld setzt voraus, dass die zurückgelegten Wegstrecken tatsächlich mittels Kfz (und nicht mit öffentlichen Massenverkehrsmitteln zurückgelegt wurden).

Die Nachweisführung betreffend Fahrtkosten (Kilometergelder) hat jedenfalls das Datum, die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke und den Zweck der Fahrt zu enthalten (vgl. z.B. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Auf Grund der (Verkehrsverbund)Abfragen ergaben sich Fahrtzeiten, welche die Verwendung eines Kfz nahe legen (bspw. nach St. Pölten 1 ¾ Stunden).

Die Kilometergelder in Höhe von € 1.609,44 werden daher anerkannt.

Diäten:

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

In § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 wird geregelt, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen unter den Begriff Werbungskosten einzuordnen sind.

Als Obergrenze gelten die Beträge des § 26 Z 4 EStG 1988. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

In Anlehnung an diese gesetzlichen Bestimmungen sind Verpflegungsaufwendungen in Zusammenhang mit betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reisen nur anzuerkennen, wenn tatsächlich Mehraufwendungen angefallen sind. Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise und führen daher meist zu keinen Verpflegungsmehraufwendungen. Die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages werden aber durch eine Reise überschritten, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss; also bei Übernachtungsfällen (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Es ist eine Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen und nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung vorzunehmen.

In seiner Entscheidung vom 11.5.2004, RV/340-I/03, führte der unabhängige Finanzsenat aus:

"Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (sog. Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, bzw. Dienststelle) entfernt und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen, Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

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.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Im Erkenntnis, Zl. 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der VwGH zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, 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. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von

Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis, Zl. 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der VwGH bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: "Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen." Auch im Erkenntnis, Zl. 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen.

Diese Rechtsauffassung hat auch Vertreter in der Rechtslehre: Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienstort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen (Doralt, EStG, zu § 16 RZ 176/1).

Während der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Da die Aufstellung der beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers (von ihm als "kleine Dienstreisen" bezeichnet) ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von sechs bis 15 Stunden) enthält, würden nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

Weiters ergeben sich noch folgende Überlegungen:

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

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, EStG, zu § 16 RZ 172). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (zB Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Ein Mehraufwand für Verpflegung liegt in typisierender Betrachtungsweise jedenfalls dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes bzw. durch bestimmte Fahrtätigkeiten Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat.

Der Berufungswerber war im Streitjahr und auch in den Vorjahren als Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmes tätig. Aus der der Erklärung beigelegten Aufstellung ist

ersichtlich, dass sich seine - den Gegenstand dieses Verfahrens bildende - Reisetätigkeit ganzjährig durchgehend auf fünf, aneinander angrenzende, politische Bezirke eines Bundeslandes beschränkte. Diese politischen Bezirke liegen alle im Inntal; von seinem ebenfalls im Inntal gelegenen Wohnort bereiste er somit dieses an einem Tag in westlicher, am anderen Tag in östlicher Richtung. Es ist somit offensichtlich, dass der Berufungswerber bereits seit Jahren ein bestimmtes Einsatzgebiet regelmäßig bereist und ihm dadurch zweifelsfrei die jeweiligen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet bekannt sind. Zudem besteht - wie bereist oben ausgeführt - auch die Möglichkeit, durch entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten und - in Einzelfällen - auch Mitnahme von Verpflegung entsprechende reisebedingte Mehraufwendungen zu vermeiden.

Dass dem Berufungswerber tatsächlich reisebedingte Mehraufwendungen entstehen würden oder er keine ausreichende Gelegenheit gehabt hätte, sich über entsprechende Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren, wird weder in der Berufung noch im Vorlageantrag behauptet. Vielmehr wird im Vorlageantrag ein Mehraufwand für Verpflegung aus einer - mittels ärztlicher Bescheinigung nachgewiesenen - Erkrankung, welche die Einhaltung einer speziellen Diät erfordert, abgeleitet. Wenn aber eine Erkrankung eine Diät erfordert, welche zu Mehraufwendungen führt, müssen diese Mehraufwendungen vom Steuerpflichtigen unabhängig von seiner Reisetätigkeit getragen werden und sind als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen. Nachdem der durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertretene Berufungswerber aber keine Bescheinigung über das Vorliegen einer Behinderung im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorgelegt hat, könnten die diesbezüglich anfallenden Mehrkosten nur als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes steuerlich anerkannt werden. Auch wurden die Mehraufwendungen weder ihrer Art nach beschrieben noch deren Höhe beziffert. Es ist somit davon auszugehen, dass eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung - selbst wenn eine Anerkennung in Höhe der vom Berufungswerber errechneten Tagessätze erfolgen könnte - auf Grund des im vorliegenden Fall gegenzurechnenden Selbstbehaltes zu keinen Auswirkungen führt.

Der Einwand des Berufungswerbers, er habe entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien an keinem seiner Einsatzorte einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, ist verfehlt, weil er einerseits aus den Lohnsteuerrichtlinien keine individuellen Rechte ableiten kann und er andererseits die dortigen Ausführungen über das Entstehen eines Einsatzgebietes gänzlich ignoriert und durch die laufende Bereisung einer bestimmten Region, bestehend aus fünf aneinander angrenzenden Bezirken, Kenntnis über die Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet erworben hat. Dadurch ist aber ein steuerlich zu berücksichtigender reisebedingter Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben.

Vom Finanzamt wurde daher für die als "kleine Dienstreisen" bezeichneten Fahrten zu Recht kein Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten angesetzt, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war."

Die weiteren Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates ergingen gemäß diesen Ausführungen: 23.12.2004, RV/0502-I/04, 18.6.2004, RV/561-I/02, 27.4.2006, RV/0169-L/06.

Im Sinne dieser Rechtsausführungen werden in Übereinstimmung mit den geltend gemachten Fahraufwendungen am 13./14. März und 16./17. Oktober betrieblich bedingte Mehraufwendungen vom 14. März, und 16. Oktober in Höhe von € 44,00 anerkannt.

Übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben, KZ 9230: € 1.240,43:

Büroartikel, € 65,96:

Die Rechnung der Fa. Künsterbedarf B., gerichtet an den "Kindergarten-in-NÖ" enthält folgende Artikel (Rechnung vom 14.8.2009):

Bezeichnung	Menge	Betrag
Fabriano Accademia 1,0x10m Rolle 120g/m ²	1 Stück	10,71
Hahnemühle Skizzenbuch blau 140g/m ² A3	1 Stück	14,22
Staedler mars plast. Radierer	1 Stück	0,85
FC Art Eraser Knetgummi grau	1 Stück	1,11
Pigment Liner Set 0,1/0,3/0,5/0,7	1 Stück	7,46
FC Dreifachspitzer Grig 2001	1 Stück	2,47
Cretacolor Monolith Graphit Härte 6B	1 Stück	1,33
Cleos Fine Art Graphite 3B	1 Stück	0,95
Cleos Fine Art Graphite 6B	1 Stück	0,95
Cleos Fine Art Graphite 6H	1 Stück	0,95
Cleos Fine Art Graphite HB	1 Stück	0,95
Cleos Fine Art Graphite 3H	1 Stück	0,95
Boesner Skizzen-Zeichenbl. A3 40 Blatt	1 Stück	6,78
Chirico-Malplatte 50x70cm	1 Stück	5,28
Rechnungsbetrag		65,95

Die Rechnung wurde nicht an die Bw. ausgestellt und ein Nachweis einer endgültigen Tragung des Rechnungsbetrages durch die Bw. nicht erbracht.

Die geltend gemachten Aufwendungen werden daher nicht anerkannt.

Weiterbildung, € 150,00:

Die Kursprogramme der besuchten BFI-Kurse beschreiben die Kursinhalte wie folgt:

"... ein Instrument zum professionellen didaktischen Umgang mit der Vielfalt in Gruppen, Teams etc."

"Ich diesem Seminar erhalten sie weitere Informationen über Einsatzmöglichkeiten von Gendermethoden und geschlechtergerecht verwendeten Materialien im Training und in der Organisation. Sie entwickeln ihre eigenen Materialien mit neuen Inputs weiter und reflektieren ihr Verhalten als Trainerin, Moderatorin, Pädagogin, Personalentwicklerin oder Führungskraft."

Im Hinblick auf die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit liegt den Kursbesuchen eine betriebliche Veranlassung zugrunde.

Telefon, € 275,29 und Internet, € 344,00:

Die Serviceabrechnungen weisen folgende Leistungen aus:

Abrechnungszeitraum Dezember 2008 – Jänner 2009:

Summe Serviceleistungen und Verbindungsentgelte Netto 37,48 € Brutto 44,98 €

Paketpreis 4 zu 0		15,833
Plus 75 SMS Paket		4,167
Summe Serviceleistungen exkl. Umsatzsteuer		20,000
Ihre Verbindungen:		
Anrufe ...	34 Verbindungen 70:00 Min.	0,000
Anrufe zu anderen Mobilbetreibern	24 Verbindungen 40:30 Min.	0,790
Anrufe zum Festnetz national	10 Verbindungen 12:30 Min.	0,000
Anrufe zur ... Sprachbox	7 Verbindungen 7:00 Min.	0,000
SMS	32 Nachrichten	0,000
SMS Sendebericht	33 Nachrichten	0,000
... Datendienste	2 Verbindungen 556,50 KB	7,125
MMS	1 Nachricht	0,250
MMS Bestätigung	1 Nachricht	0,158
Summe Verbindungsentgelte exkl. Umsatzst.		8,323
Summe Service- und Verbindungsentgelte		28,323
Ihr Einkauf:		
2 Ladezone by sms.at Download		3,334
Summe Einkäufe exkl. USt.		3,334
Gesamtsumme exkl. Umsatzsteuer		31,657

Abrechnungszeitraum Jänner 2009 – Februar 2009:

Summe Serviceleistungen und Verbindungsentgelte Netto 28,67 € Brutto 34,40 €

Paketpreis 4 zu 0		15,833
Plus 75 SMS Paket		4,167
Summe Serviceleistungen exkl. Umsatzsteuer		20,000
Ihre Verbindungen:		
Anrufe ...	25 Verbindungen 36:30 Min.	0,000
Anrufe zu anderen Mobilbetreibern	17 Verbindungen 55:00 Min.	2,216
Anrufe zum Festnetz national	25 Verbindungen 80:00 Min.	0,000
Anrufe zur ... Sprachbox	3 Verbindungen 3:00 Min.	0,000
SMS	40 Nachrichten	0,316
SMS Sendebericht	39 Nachrichten	0,316
Summe Verbindungsentgelte exkl. Umsatzst.		2,848
Summe Service- und Verbindungsentgelte		22,848
Gesamtsumme exkl. Umsatzsteuer		22,848

...

Abrechnungszeitraum November 2009 – Dezember 2009:

Summe Serviceleistungen und Verbindungsentgelte Netto 38,57 € Brutto 46,28 €

Grundgebühr		20,833
iPhone Paket		11,667
Summe Serviceleistungen exkl. Umsatzsteuer		32,500
Ihre Verbindungen:		
Anrufe ...	32 Verbindungen 45:30 Min.	0,000
Anrufe zu anderen Mobilbetreibern	50 Verbindungen 107:30 Min.	0,000
Anrufe zum Festnetz national	28 Verbindungen 135:30 Min.	0,000
Anrufe zur ... Sprachbox	17 Verbindungen 26:30 Min.	0,000
Preisregulierte Produkte	1 Verbindung 2:00 Min.	0,242
SMS	24 Nachrichten	0,000
... Datendienste	55 Verbindungen 2,251 MB	0,000
Summe Verbindungsentgelte exkl. Umsatzst.		0,242
Summe Service- und Verbindungsentgelte		32,742
Gesamtsumme exkl. Umsatzsteuer		32,742

Auf Grund der Art der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit und der Höhe der erzielten Einnahmen ist begründet davon auszugehen, dass Telefon und Internet betrieblich genutzt wurden. Mangels Vorlage von Nachweisen betreffend das tatsächliche Ausmaß der

betrieblichen Nutzung einerseits bzw. der privaten Nutzung (Privatanteil), sind die anzuerkennenden Aufwendungen im Schätzungswege zu ermitteln. Kann eine andere Schätzungsmethode nicht angewendet werden, ist mittels einer griffweisen Schätzung der betrieblichen Telefon- und Internetkosten vorzugehen. Unter Bedachtnahme auf die aus der oben wiedergegebenen Kilometer- und Diätenaufstellung und den erzielten Einnahmen zu erschließenden Arbeiten im Zusammenhang mit der Organisation und der Vorbereitung der für das BFI ausgeübten selbständigen Tätigkeit werden 50% der geltend gemachten Aufwendungen, somit € 137,65 bzw. € 172,00, als Betriebsausgaben anerkannt.

Arbeitszimmer, € 405,18:

Berechnung Kosten Arbeitszimmer 2009:

Bezeichnung	Betrag in €
Strom	929,34
Gas	783,72
Miete BK	2.135,04
	3.848,10
AZ	7,16 m ²
Gesamt	68,00 m ²
Anteil	405,18 €

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 25.10.2006, 2004/15/0148, betreffend einen beim BFI selbständig und nichtselbständig tätigen Vortragenden:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. 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.

Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers ist Voraussetzung dafür, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, ausgesprochen, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt. Der Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 ist dabei aus der Sicht der Einkunftsquelle zu bestimmen und das Tatbestandsmerkmal der gesamten

(betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit auf die gesamte Betätigung im Rahmen dieses einen konkreten Betriebes abzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach zu Lehrtätigkeiten und zu Vortragstätigkeiten (vgl. das Erkenntnis vom 19. April 2006, 2002/13/0202, m.w.N.) ausgesprochen, dass der Mittelpunkt dieser Tätigkeiten - auch ungeachtet der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers - vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird. Nur bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbaren materiellem Schwerpunkt ist im Zweifel auf eine überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers abzustellen (vgl. auch hiezu das oben erwähnte hg. Erkenntnis vom 19. April 2006, 2002/13/0202).

Die Judikatur des unabhängigen Finanzsenates versagt betreffend BFI-Vortragende die Anerkennung der Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer: Entscheidungen vom 8.4.2010, RV/0562-G/08, 16.3.2005, RV/0367-L/03, 6.5.2003, RV/1438-L/02.

Die Kosten für das Arbeitszimmer werden somit nicht anerkannt.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Pendlerpauschale – tatsächlich zustehender Jahresbetrag, KZ 718: € 630,00:

Die Bw. war nichtselbständig beim selben Arbeitgeber wie in den Vorjahren tätig und wohnte an derselben Wohnanschrift wie in den Jahren davor.

Mangels Änderung der tatsächlichen Umstände wird das Pendlerpauschale wie in den Vorjahren anerkannt.

Gewerkschaftsbeiträge, KZ 717: € 300,00:

Die Gewerkschaftsbeiträge wurden, wie Blatt 4 des Einkommensteuerbescheides zu entnehmen ist, unter der Position: "Übrige Abzüge (KZ 243) € 566,76", welcher Betrag sich aus den Teilbeträgen: € 266,76 und € 300,00 zusammensetzt, bereits berücksichtigt.

Ein nochmaliger Abzug des Betrages in Höhe von € 300,00 unter der KZ 717 kann somit nicht erfolgen.

Reisekosten, KZ 721: € 267,12:

Datum	nach	Beginn	Ende	Kilometer
-------	------	--------	------	-----------

12.02.2009	...			84,00
28.03.2009	...			108,00
01.12.2009	...	18:00	23:00	84,00
17.12.2009	...	08:00	19:00	180,00
18.12.2009	...	08:00	19:00	180,00
				636,00
Kilometergeld 0,42				267,12

Unter Bedachtnahme auf die Art und die Höhe der als Gemeinderat erhaltenen Aufwandsentschädigung (€ 2.442,16) können die in Höhe von € 267,12 geltend gemachten Fahrtkosten als glaubhaft anerkannt werden.

Sonstige Werbungskosten, KZ 724: € 1.221.08:

Bestätigung der Gemeinde vom 15. Februar 2010:

Amtlich wird bestätigt, dass (die Bw.) für das Jahr 2009 eine Aufwandsentschädigung in Höhe von € 2.442,16 als Gemeinderat erhalten hat.

Von dieser Aufwandsentschädigung wurde ein Fraktionsbeitrag von € 1.221,08 an die (polit. Partei ...) überwiesen.

Unter - als Werbungskosten anzuerkennende - Partei- und Klubbeiträge fallen alle Zahlungen an politische Parteien im Sinne des Parteiengesetzes, deren Organisationen und Gliederungen sowie an parteinahe Vereine und Zahlungen an sonstige wahlwerbende Gruppierungen (z.B. Namenslisten), die auf Grund einer politischen Funktion geleistet werden müssen (VwGH 25.6.1988, 88/13/0030, 9.12.2004, 99/14/0253).

Nicht abzugsfähig sind hingegen Mitgliedsbeiträge an die Partei selbst oder ihre Gliederungen, die auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden (LStR, 383a).

Fraktionszahlungen von politischen Funktionären, wie Gemeinderäten, anerkennt die Judikatur des unabhängigen Finanzsenates: 12.4.2010, RV/0157-W/09 und 26.2.2004, RV/1570-W/02.

Auf Grund der Höhe des Beitrages in Verbindung mit dessen Berechnung (50 v.H. der erhaltenen Aufwandsentschädigung) besteht kein Zweifel daran, dass es sich um Zahlungen im erstgenannten Sinne handelte und nicht um auch von Mitgliedern ohne politische Funktion zu leistende (Mitglieds)Beiträge.

Die sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 1.221.08 werden demgemäß anerkannt.

Sonderausgaben:

Summe aller Versicherungsprämien und -beiträge, KZ 455: € 925,20:

Schreiben der S Versicherung AG betreffend Änderung der Versicherung vom 16. Jänner 2009:

Änderungsgrund: Indexerhöhung

Änderung gültig ab: 01.02.2009, 0 Uhr

Aufgrund der Steigerung des ... Verbraucherpreisindex (VPI 2000) wird diese Versicherung gemäß den Bestimmungen der Indexklausel erhöht. Ab dem Änderungsdatum erhöht sich Ihre Versicherung auf nachstehend angeführten Wert:

Fondsgebundene s Privat-Pension (Tarif FP62)

garantierte Todesfallsumme: 22.734,00 EUR

... Prämie Folgeprämie ab 01.02.2009, monatlich 77,40 EUR

s-versicherung.at/sPortal/:

Die s Privat Pension Tarif FP62HF ist eine Form der fondsgebundenen s Privat-Pension und wird durch monatliche, vierteljährliche oder jährliche Prämien angespart. Ab dem Leistungsbeginn der s Privat-Pension wird eine lebenslange Rente mit frei wählbarer Garantiedauer ausbezahlt. Im Standardfall beträgt die Garantiedauer zehn Jahre.

...

Prämien absetzbar nach § 18 EStG ja

Absetzbarkeit der Prämien (Sonderausgaben § 18 EStG)

Versicherungsprämien für eine freiwillige Rentenversicherung sind im Rahmen der Sonderausgaben (§ 18) steuerlich absetzbar, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer (der versicherten Person) zahlbare Rente vereinbart ist. Unabhängig von der Dauer der Ansparphase können die Prämien für die s Privat-Pension gegen laufende Prämienzahlung im Rahmen der Sonderausgaben steuerlich genutzt werden.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Die in Höhe von ($\text{€ } 73,80 + \text{€ } 77,40 \times 11 = \text{€ } 925,20$) geltend gemachten Prämien können daher anerkannt werden.

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, KZ 458: € 183,84:

Bezüglich der in Höhe von € 183,84 geltend gemachten Kirchenbeiträge wurde seitens des Finanzamtes eine Nachweisführung nicht verlangt.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung sind Sonderausgaben verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind und ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, höchstens jedoch 200 Euro jährlich.

Die in Höhe von € 183,84 geltend gemachten Beiträge werden daher anerkannt.

Außergewöhnliche Belastungen:

Grad der Behinderung 30%:

Der Bescheid des Bundessozialamtes an die Bw. vom 14. Dezember 2010 erging wie folgt:

"Ihr am 03.09.2010 eingelangter Antrag auf Feststellung der Zugehörigkeit zum Personenkreis der begünstigten Behinderten wird abgewiesen. Der Grad der Behinderung (§ 3 Behinderteneinstellungsgesetz) beträgt 30 vom Hundert. ...

Der Gesamtgrad der Behinderung liegt vor seit: 1986

Eine rückwirkende Bestätigung des GdB über den angeführten Zeitpunkt hinaus ist nicht möglich.

Der Grad der Behinderung ist in der bescheinigten Höhe von 30 v.H. anzuerkennen.

Der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung wird beansprucht wegen Magenkrankheit, andere innere Erkrankung - M:

Der Freibetrag wird wie in den Vorjahren in Höhe von € 504,00 anerkannt.

Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. ärztliche Kosten, Medikamente), KZ 476: € 620,66

Honorarnote des Instituts für alternative Gesundheitsberatung:

Honorarnote ... für den Zeitraum von 09.01.2009 bis 11.11.2009

Diagnose: Nahrungsmittelunverträglichkeit

Behandlung	Menge	Einzelpreis	Betrag
... Lebensmittelaustestung (inkl. 1. Therapie und Beratung)	1	100,00 €	100,00 €
... Bioresonanztherapie(n)	6	41,67 €	250,00 €
Nettobetrag:			350,00 €
20% Mwst.:			70,00
Gesamtbetrag:			420,00 €

Oben genannten Betrag lt. Tagesbelege bereits dankend erhalten!

Die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten ist nur an Stelle des Freibetrages erlaubt. Da der Freibetrag den Betrag der tatsächlichen Kosten überschreitet, wird der Freibetrag berücksichtigt.

Vorschreibungen der Behandlungsbeiträge durch die BVA:

Die Leistungen betreffen insbesondere eine Reihe von (ersten und weiteren) Ordinationen bei Allgemeinmedizinern und auch bei Fachärzten für Hautkrankheiten und Urologie sowie Zahnbehandlungen.

Die (Krankheits)Kosten in Höhe von € 200,66 werden anerkannt, weil sie aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen sind (Baldauf, Jakom, Rz. 90 zu § 34).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnungen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Erstbescheid	5.577,98 €
Kilometergeld	-1.609,44 €
Taggeld	-44,00 €
Weiterbildung	-150,00 €
Telefon	-137,65 €
Internet	-172,00 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	3.464,89 €

Werbungskosten:

Pendlerpauschale KZ 718	630,00 €
Reisekosten - Kilometergeld KZ 721	267,12 €
Sonstige Werbungskosten - Parteisteuer KZ 724	1.221,08 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Jänner 2012