

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat_X in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 27.05.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 27.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 – 2013, in der Sitzung am 26.9.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuern sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Spruchbestandteil bilden.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Beschwerdezeitraum bei der X-Partei angestellt und übte eine politische Funktion als Bezirksrat aus. Nach Aufforderung des Finanzamtes vom 12.02.2015 wurden die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 – 2013 binnen der im Ergänzungssersuchen angeführten Frist eingereicht. Mit Schreiben vom 29.04.2015 erinnerte das Finanzamt zur Vorlage der Belege für das Jahr 2013 und erließ zunächst die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 – 2012. Die vom Bf. begehrten Werbungskosten seien in keinem der betroffenen Veranlagungsjahre in den geltend gemachten Höhen zuzuerkennen. Folgende Aufwendungen wurden als sonstige Werbekosten geltend gemacht und nur teilweise oder nicht anerkannt:

2010:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid
Bewirtungsspesen	€ 675,58	€ 0,00
Diäten	€ 105,60	€ 88,00
Mitgliedsbeiträge	€ 20,00	€ 0,00

Afa	€ 330,58	€ 133,17
Kilometergelder	€ 509,46	€ 174,72
SUMME	€ 1.641,22	€ 395,89
Differenz	€ 1.245,33	

2011:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid
Bewirtungsspesen	€ 135,80	€ 0,00
Diäten	€ 79,20	€ 66,00
Afa	€ 330,58	€ 133,17
Büromaterial	€ 95,94	€ 85,95
Kilometergelder	€ 467,46	€ 278,88
Schreibarbeiten	€ 700,00	€ 0,00
SUMME	€ 1.808,98	€ 564,00
Differenz	€ 1.244,98	

2012:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid
Bewirtungsspesen	€ 387,03	€ 0,00
Diäten	€ 211,20	€ 176,00
Afa	€ 490,74	€ 293,33
Büromaterial	€ 49,44	€ 22,95
Kilometergelder	€ 1.453,36	€ 680,40
Schreibarbeiten	€ 700,00	€ 0,00
Fahrspesen	€ 97,00	€ 0,00
SUMME	€ 3.388,88	€ 1172,68
Differenz	€ 2.216,09	

Dazu führte das Finanzamt in seiner Begründung zu den Einkommenssteuerbescheiden 2010 – 2012 im Wesentlichen aus:

Bewirtungsspesen (2010, 2011, 2012):

Für die begehrten Bewirtungsspesen sei der erforderliche Werbecharakter nicht nachgewiesen. Außer der Bezeichnung des Anlasses erfolgten keinerlei Angaben, die eine private Veranlassung ausschließen könnten.

Diäten (2010, 2011, 2012):

Die geltend gemachten Diäten wurden im Schätzungswege (§ 184 BAO) für eintägige Reisen auf € 22,00 und für zweitägige Reisen auf € 44,00 reduziert, da keine Nachweise der entsprechenden Längen der Reisen erbracht worden seien.

Mitgliedsbeitrag (2010):

Bei dem im Jahr 2010 nicht anerkannten Mitgliedsbeitrag an die „Meidlinger Faschingsgilde“ handle es sich weder um einen Beitrag an eine politische Partei, noch um einen Beitrag an eine Gewerkschaft oder eine Interessensvertretung, noch um eine Spende. Daher sei der Betrag steuerlich nicht abzugsfähig.

AfA (2010, 2011, 2012):

Die in der AfA enthaltenen Aufwendungen für eine Digitalkamera seien für einen Regional- oder Gemeindepolitiker gem. § 20 EStG als Aufwendungen der Lebensführung nicht abzugsfähig (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088; UFS 23.10.2012, RV/0613-L11).

Büromaterial (2011, 2012):

Die Aufwendungen für einen Blaspinsel zur Reinigung der Kamera seien auf Grund der fehlenden Abzugsfähigkeit der Digitalkamera steuerlich nicht als Büromaterial zu berücksichtigen.

Kilometergelder (2010, 2011, 2012):

Zum geltend gemachten Kilometergeld wurde erwogen, dass die übermittelten Fahrtaufzeichnungen nicht den Erfordernissen der BAO entsprechen würden. Zudem verfüge der Bf. über eine Jahreskarte der Wienerlinien und daher stehe das Kilometergeld nur für jene Fahrten zu, deren Ziele außerhalb Wiens lagen. Für den Zeitraum in dem keine Jahreskarte vorlag, wurde vom Finanzamt angenommen, dass der Bf. über entsprechende Zeitkarten verfügt habe.

Schreibarbeiten (2011, 2012):

Für die Schreibarbeiten wurden auf der Rückseite der Kostennote zwar die Gründe für die Zahlung angeführt, allerdings fehle der Nachweis für die berufliche Veranlassung der Aufwendungen sowie für den Zeitpunkt des Zahlungsflusses.

Fahrtspesen (2012):

Auch für die geltend gemachten Fahrtspesen fehle es an einem Nachweis für die berufliche Veranlassung.

Der Bf. brachte am 29.05.2015 fristgerecht Beschwerde gegen die o.a. Einkommensteuerbescheide ein. Mit Mängelbehebungsauftrag wies das Finanzamt auf die

fehlende Erklärung und Begründung der Beschwerde hin. Mit Schriftsatz vom 18.05.2015 reichte der Bf. die fehlende Begründung der Beschwerde nach und brachte sogleich Beschwerde gegen den in der Zwischenzeit zugestellten Einkommensteuerbescheid 2013 ein. Folgende sonstige Werbungskosten wurden im Einkommenssteuerbescheid 2013 vom Finanzamt nicht oder nur teilweise berücksichtigt:

Jahr 2013:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid
Bewirtungsspesen	€ 299,65	€ 0,00
Diäten	€ 105,60	€ 88,00
Afa	€ 490,75	€ 293,34
Kilometergelder	€ 1.239,00	€ 651,00
Schreibarbeiten	€ 700,00	€ 0,00
Werbeaufwand	€ 122,86	€ 0,00
SUMME	€ 2.957,86	€ 1.032,34
Differenz		€ 1.925,52

Hinsichtlich der bereits in den Vorjahren geltend gemachten Aufwendungen argumentierte das Finanzamt im Wesentlichen wie in der Begründung zu den Einkommenssteuerbescheiden 2010 – 2012. Zudem begehrte der Bf. Werbungskosten für Eintrittskarten in das Naturhistorische Museum („Körperwelten“). Zu diesen Aufwendungen iHv von € 122,86 hielt das Finanzamt fest, dass Einladungen von Parteifunktionären nicht den erforderlichen Werbecharakter aufwiesen und daher nicht abzugsfähig seien.

In der nachgereichten Begründung zur Beschwerde gegen die Einkommensbescheide 2010-2013 erörterte der Bf. wie folgt:

Bewirtungsspesen:

In Bezugnahme auf einen BMF Erlass vom 30.04.1997 sei die allgemeine Bezeichnung des Anlasses der Bewirtung für eine steuerliche Berücksichtigung ausreichend. Der entsprechende Vermerk könne durch den Politiker unmittelbar auf dem Beleg angebracht werden. Dies sei durch Hinweise auf den Belegen wie Partei-„Stammtisch“ oder Partei-„Informationstreffen“ in allen betroffenen Jahren erfolgt, und ein Selbstbehalt von 50% sei berücksichtigt worden.

Mitgliedsbeiträge:

Hinsichtlich des Mitgliedsbeitrages aus dem Jahr 2010 an die „Meidlinger Faschingsgilde“ beruft sich der Bf. ebenfalls auf den o.a. Erlass. Demnach seien Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatarios erfolgen, als Werbungskosten abzugsfähig. Der Mitgliedsbeitrag sei als Spende aufzufassen und somit steuerlich zu berücksichtigen.

AfA:

Was die AfA der Spiegelreflexkamera in den betroffenen Jahren anlange, habe es sich um ein Missverständnis gehandelt. Die Anschaffung stehe in keinem Zusammenhang mit der politischen Tätigkeit als Bezirksrat, sondern werde für die Anstellung als PR-Berater und Reproduktionsberater bei der Landesgruppe Wien der X-Partei benötigt. Eine Bestätigung der Landesgruppe Wien der X-Partei über diese Tätigkeiten wurde beigelegt.

Büromaterial:

Der im Jahr 2011 um € 9,99 angeschaffte Blaspinsel für die Kamera sei aus den oben genannten Gründen zur AfA ebenfalls anzuerkennen. Zudem seien € 26,49 an Ausgaben für Computerzubehör (Druckfarbe und Kartenlesegerät) im Jahr 2012 ohne Begründung nicht berücksichtigt worden.

Kilometergelder:

Hinsichtlich der Kilometergelder bezieht sich der Bf. ebenfalls auf den o.a. Erlass, welcher in Bezug auf Kilometergelder geringere Aufzeichnungsanforderungen verlangt. Demnach seien die vorhandenen Aufzeichnungen der Jahre 2010-2013 ausreichend. Das Vorhandensein einer Jahreskarte der Wiener Linien verpflichte nicht zur ausschließlichen Fortbewegung mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Zudem sei laut laufender Rechtsprechung von der Abgabenbehörde nicht zu prüfen, ob geltend gemachte Werbungskosten sinnvoll sind.

Fahrtspesen:

Als Erklärung zu den Fahrtspesen im Jahr 2012 gab der Bf. an, dass es sich dabei um Taxisfahrten mit Fotoausrüstung von der X-Partei Mödling nach Wien und retour handle (um je € 40,00 und € 47,00).

Schreibarbeiten:

Bezüglich der Schreibarbeiten in den Jahren 2011, 2012 und 2013 führte der Bf. aus, dass der Zahlungsfluss durch Bestätigung des Zahlungserhalts nachgewiesen sei. Auf der Rückseite der Honorarnote seien erläuternde Bemerkungen zu den Arbeiten vorhanden. Es habe sich dabei um Recherchearbeiten bezüglich Flächenwidmungspläne, sowie des Verfassens von Anträgen an die Bezirksvertretung gehandelt.

Werbungskosten:

Hinsichtlich der Eintrittskarten in das Naturhistorische Museum im Jahr 2013 weist der Bf. darauf hin, dass die Originalbelege zur Einkommensteuererklärung 2013 beim Finanzamt verloren gegangen wären und ein Schluss auf den Anlass der angefallenen Kosten ohne Belege gar nicht möglich gewesen sei. Es handle sich bei den Aufwendungen nicht um eine Einladung von Parteifunktionären, sondern von Sympathisanten.

Mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 25.06.2015 wurde der Bf. aufgefordert, betreffend der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 - 2013 weitere Nachweise zu erbringen und nachstehende Fragen zu beantworten:

Bezüglich der Bewirtungskosten wurde ein Nachweis über den erforderlichen Werbecharakter und das erhebliche Überwiegen der beruflichen Veranlassung gefordert. Handle es sich um eine Bewirtung von Parteifreunden, würde der erforderliche Werbecharakter fehlen. Hinsichtlich der Kilometergelder verlangte das Finanzamt Grundaufzeichnungen im Sinne der Judikatur des VwGH. Zum Mitgliedsbeitrag wurde festgehalten, dass ein Mitgliedsbeitrag schon dem Wortlaut nach keine Spende darstellen könne. Es bestehe jedoch die Möglichkeit zu diesen Ausführungen im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme abzugeben. Bezüglich der AfA der Digitalkamera sei zunächst nachzuweisen, ob die Digitalkamera für den Beruf als Reproduktionstechniker überhaupt notwendig ist. Ist dies der Fall, so sei nachzuweisen, ob die Digitalkamera ausschließlich beruflich genutzt wurde. Ein fallweises Anfertigen von Fotos sei nicht ausreichend und die vorgelegte Bestätigung daher nicht entscheidungsrelevant. Hinsichtlich des Büromaterials forderte das Finanzamt einen Nachweis für die Bezeichnung der angeschafften Gegenstände, sowie für deren berufliche Veranlassung. Bezüglich der Fahrtpesen und der Werbungskosten für „Körperwelten“ sei ebenfalls ein Nachweis für die berufliche Veranlassung notwendig. Hinsichtlich der Schreibarbeiten forderte das Finanzamt den Bf. auf, die konkreten Tätigkeiten der Frau R nachzuweisen und zu übermitteln. Zudem sei darzulegen, wie die Honorarzahlungen zustande gekommen sind und ob es sich bei Frau R um eine Angehörige handle. Für die Zahlungsflüsse sei auch ein Nachweis zu erbringen, da bei den Zahlungen kurz vor Jahreswechsel (29.12.2011, 30.12.2012, 27.12.2012) davon auszugehen sei, dass die angeführten Beträge zu diesen Zeitpunkten nicht in bar verfügbar waren.

Das Ergänzungersuchen wurde mit 29.06.2015 nachweislich zugestellt und blieb unbeantwortet. Daher wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Abweisung stützte sich im Wesentlichen auf die Begründungen zu den Einkommensteuerbescheiden sowie auf das Ergänzungersuchen. Mit Schreiben vom 21.09.2015 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das BFG, sowie eine mündliche Verhandlung.

In dieser wurden die Beschwerdepunkte erörtert und insbesondere dem Bf vorgehalten, er und Frau R haben in den strittigen Jahren einen gemeinsamen Wohnsitz gehabt, was ein Angehörigenverhältnis und entsprechende Publizitätserfordernisse bei Vertragsgestaltungen erfordere.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Bewirtungsspesen (2010-2013):

Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG fallen Bewirtungsspesen grundsätzlich unter nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Nicht nur die Bewirtung von Geschäftskunden durch einen Unternehmer können Repräsentationsaufwendungen darstellen, sondern auch

die Bewirtung durch einen politischen Funktionär (VwGH 17.09.1997, 95/13/0245 ; VwGH 31.03.2003, 99/14/0071 ; VwGH 09.12.2004, 99/14/0253). Nur wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Bewirtung nahezu ausschließlich der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, sind Kosten dafür im Ausmaß von 50% abzugsfähig. Wesentlich ist, dass die Veranstaltung nahezu ausschließlich der Vermittlung der politischen Botschaft dient, wie dies zum Beispiel bei konkreten Wahlveranstaltungen der Fall ist. Eine steuerliche Absetzbarkeit der Kosten setzt demnach voraus, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung ist (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040, UFS 28.5.2008, RV/2145-W/07). Soweit sich der Bf. auf Erlassmeinungen des BMF beruft, ist anzumerken, dass Erlässen und Richtlinien keine Bindungswirkung zukommt.

Der Bf. brachte zu den Bewirtungsspesen lediglich vor, dass es sich um Veranstaltungen wie Partei-„Stammtisch“ oder Partei-„Informantentreffen“ gehandelt habe und merkte dies auf den Belegen an. Laut Rechtsprechung ist das Vorliegen der Voraussetzungen (dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwog) vom Steuerpflichtigen für jede einzelne Aufwendung nachzuweisen (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228), eine bloße Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs 1 BAO, dass die Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht nicht aus (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0023). Zudem genügt eine bloße Vorlage von Restaurantrechnungen bzw Wirtshauszetteln nicht (VwGH 10.9.98, 96/15/0198). Da die vom Bf. angeführten Bezeichnungen Partei-„Stammtisch“, Partei-„Sprechstunden“, Partei-„Informantentreffen“, Partei-„Sommerheuriger“ oder Partei-„Ausflug“ keinen eindeutigen Rückschluss weder auf den Werbezweck und den konkreten Adressatenkreis, noch auf die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung gegenüber der bloßen Förderung seines Ansehens zulassen und keine weiteren Nachweise erbracht wurden, sind die in den Jahren 2010 – 2013 geltend gemachten Bewirtungsspesen steuerlich nicht zu berücksichtigen (€ 675,58; € 135,80; € 387,03; € 299,65).

Es liegen somit gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vor, und daher konnte der Beschwerde in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Soweit der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hat, auch Einladungen an Parteifunktionäre könnten Werbungskosten darstellen, weil deren Stimmen zu seiner Wiederwahl erforderlich seien, ist einzuwenden, dass auch hier der konkrete Werbezweck nicht nachgewiesen wurde und in der Rechtsprechung nur Zahlungen an die Partei als Werbungskosten anerkennt (vgl. VwGH 9.12.2004, 99/14/0253), Einladungen an Funktionäre hingegen nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abziehbar sind (VwGH 31.3.2003, 99/14/0071).

Diäten (2010-2013):

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung

gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen (vgl. für viele VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133). Laut ständiger Rechtsprechung gebührt eine Berücksichtigung des Verpflegungsmehraufwandes als Werbungskosten (§ 16 Abs 1 Z 9 EStG) ausschließlich bei mehrtägigen Reisen für den ersten Zeitraum von rund einer Woche. Hält sich der Steuerpflichtige nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte auf, könne durch zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln die Unkenntnis über örtliche Gastronomie abgefangen werden (vgl BFG 16.4.2015, RV/2100635/2010 mwN; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Die geltend gemachten Tagesdiäten, die sich auf eintägige Reisen bezogen, sind daher nicht anzuerkennen. Hinsichtlich der mehrtägigen Reisen ist anzumerken, dass die erbrachten Aufzeichnungen weder Abfahrts- und Ankunftszeiten enthielten, noch die konkrete berufliche Veranlassung ersichtlich machten. Im Jahr 2010 erfolgte vom 18.-19.6. eine Reise nach Illmitz zum Partei-„Seminar“ (90 km vom Wohnsitz des Bf. entfernt). 2011 wurde der Verpflegungsaufwand für eine „X-Partei-Bezirksklausur“ im Hotel Panhans am Semmering geltend gemacht (88 km vom Wohnsitz des Bf. entfernt). 2012 reiste der Bf. vom 19.-21.10. zum Partei-„Bezirksseminar“ in Mühlen in der Steiermark (243 km vom Wohnsitz des Bf. entfernt). Im Kalenderjahr 2013 wurden ausschließlich eintägige Reisen geltend gemacht, und ein Verpflegungsaufwand gem § 16 Abs 1 Z 9 EStG konnte daher nicht berücksichtigt werden.

Der Beschwerde konnte daher in diesem Punkt nicht stattgegebenen werden und die Einkommensteuerbescheide waren abzuändern: Hinsichtlich der Jahre 2010, 2011 und 2012 waren je € 52,80 an Verpflegungsaufwand zu berücksichtigen. Für das Jahr 2013 konnte kein Verpflegungsaufwand anerkannt werden, da lediglich eintägige Reisen erfolgten.

Mitgliedsbeiträge (2010):

Bereits dem Wortlaut nach kann bei dem Mitgliedsbeitrag an die „Meidlinger Faschingsgilde“ nicht von einer Spende ausgegangen werden. Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet, sind nicht abzugsfähig. Lediglich eine Zuwendung, die an eine im Rahmen des Wahlkreises örtlich tätige Organisation (z.B. Blasmusikverein, Trachtenverein, örtliche freiwillige Feuerwehr) erfolgt und über den Mitgliedsbeitrag hinausgeht, ist auf Grund der dadurch ausgelösten Werbewirkung absetzbar. Ein Mitgliedsbeitrag oder ein von allen Mitgliedern zu leistender Betrag kann steuerlich nicht berücksichtigt werden. Der Mitgliedsbeitrag an die „Meidlinger Faschingsgilde“ ist demnach als Aufwendung der privaten Lebensführung anzusehen und nicht absetzbar. Der Beschwerde konnte in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

AfA (2010-2013):

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind Aufwendungen für eine Digitalkamera "grundsätzlich nicht abzugsfähig. Betriebsausgaben liegen nur dann vor, wenn eine ausschließliche oder zumindest ganz überwiegend betriebliche Verwendung gegeben ist". Die Überprüfung eines Nutzungsausmaßes bei einer Fotokamera ist laut VwGH „entweder unmöglich“ oder „nur unter nicht vertretbarem Eingriff in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen durchführbar“ (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten kann kein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab festgestellt werden oder somit nicht von einem eindeutigen Überwiegen der betrieblichen Verwendung ausgegangen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt nur dann nicht, wenn eindeutige, klar nachvollziehbare Nachweise erbracht werden, dass eine nahezu ausschließlich betriebliche Veranlassung der Anschaffung und Nutzung der Kamera vorliegt und die private Veranlassung völlig untergeordnet ist (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088).

Vom Bf. wurden derartige Beweise nicht erbracht. Die Bestätigung der Partei, dass er bei ihr als PR-Berater und Reproduktionsberater angestellt ist, ist nicht ausreichend dafür, nachzuweisen, dass eine private Verwendung der Kamera nahezu ausgeschlossen ist. Da sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließliche berufliche Veranlassung entfällt, nicht einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt, sind die betreffenden Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig ("Aufteilungsverbot"). Es kann dabei auch keinen Unterschied machen, ob die vom Bf angeschaffte Kamera in seiner Eigenschaft als Politiker oder in seiner Eigenschaft als Angestellter der Partei angeschafft worden ist.

Der Beschwerde konnte somit auch in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Büromaterial (2011, 2012):

Hinsichtlich des Zubehörs für die Kamera ist auf die Ausführung zur Abschreibung der Kamera zu verweisen. Auf Grund der fehlenden Nachweiserbringung über die berufliche Veranlassung können auch diese Kosten nicht anerkannt werden.

Bei den restlichen Büromaterialausgaben im Jahr 2012 handelte es sich um Druckfarben im Wert von € 23,99, eine proprietäre Personal Firewall „Little Snitch“, die ausgewählter Software die Verbindung zum Internet verbietet, um € 17,94, sowie 3 iTunes-Rechnungen zu je € 3,99 (iPhoto, Skyfire Webbrowser, iProDisk und USB Disk Pro) und einer iTunes-Rechnung zu € 15,99 (Betriebssystem OS X Mountain Lion). Unter der Annahme einer beruflichen Veranlassung in der Höhe von 50% sind € 34,94 dieser Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen. Die Beschwerde zum Einkommensteuerbescheid 2011 ist daher in diesem Punkt abzuweisen, da die Nachweise für die berufliche Anlassung des Zubehörs für die Kamera bzw. für die Kamera fehlten. Der Beschwerde zum Bescheid 2012 konnte nur hinsichtlich eines Betrages iHv € 11,99 Folge gegeben werden, da sich die restlichen Aufwendungen ebenfalls auf die nicht abzugsfähige Kamera bezogen.

Kilometergelder (2010-2013):

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat zur Geltendmachung von Werbungskosten alle beruflich veranlassten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Gesamtkilometerstand, Ausgangs- und Zielpunkt, Fahrtroute, Dauer sowie den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; UFS 3.7.2012, RV/0957-W/12 = ARD 2012, 6254). Andere Belege und Unterlagen (z.B. Reisekostenabrechnungen für den Arbeitnehmer) können herangezogen werden, wenn sie zur Nachweisführung geeignet sind. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 220 "Fahrtkosten").

Auch ein nach oben angeführten Kriterien mangelhaft geführtes Fahrtenbuch unterliegt dennoch der freien Beweiswürdigung. Sprechen im jeweiligen Einzelfall besondere Umstände gegen eine materielle Richtigkeit des Beweismittels, können die zurückgelegten Kilometer im Schätzungswege festgesetzt werden (BFG 08.09.2015, RV/7102513/2015 ; UFS 17.01.2012, RV/0591-I/09). Gemäß § 184 BAO Abs 1 ist die Abgabenbehörde dazu befugt, wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Es sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Insbesondere bei mangelhaft geführten Aufzeichnungen ist die Behörde zu schätzen befugt (Abs 3). Das Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (*Stoll*, BAO Kommentar, Band 2, 1903 ff). Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (*Ritz*, BAO, § 184 Tz 3 mit Verweis auf Ellinger/Wetzel, BAO, 120).

Das vom Bf geführte Fahrtenbuch enthält weder die Dauer, noch den Gesamtkilometerstand bei Antritt und Ende der Geschäftsreise, noch die Fahrtroute. Genaue Adressen der Zielpunkte sind nur vereinzelt angegeben. Zudem geht der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung bei einigen Fahrten nicht hervor bzw. ist nicht nachvollziehbar. Demnach liegt ein mangelhaftes Fahrtenbuch vor, dass die Abgabenbehörde zum Vornehmen einer Schätzung nach § 184 BAO befugt. Hinsichtlich einiger Ziele innerhalb Wiens, die auf Grund der Verkehrssituation und vorhandener Parkmöglichkeiten besser mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen waren, erscheint die Verwendung des Privat-Pkw als unwahrscheinlich. Von anderen Fahrten wurde die Kilometeranzahl mit Google Maps überprüft und teilweise gekürzt. Insgesamt erweist sich – wie in der mündlichen Verhandlung erörtert – die von der belangten Behörde angestellte Schätzung als sachgerecht.

Der Beschwerde konnte somit teilweise stattgegeben werden. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2010 wurde ein Kilometergeld iHv € 417,90 für 995 gefahrene Kilometer zugesprochen. Für 2011 wurden 869 der geltend gemachten

Kilometer anerkannt und somit ein Kilometergeld iHv € 364,98 Im Jahr 2012 konnten € 1.197,42 berücksichtigt werden (2851 Kilometer) und im Jahr 2013 wurde ein Kilometergeld iHv € 1.014,72 für 2416 Kilometer zugesprochen.

Fahrtspesen (2012):

Bezüglich der Fahrtspesen ist zu dokumentieren, welchem konkreten Zweck die einzelnen Fahrten dienten, eine bloße Vorlage von Taxirechnungen ist für eine steuerliche Anerkennung nicht ausreichend. In der Begründung zur Beschwerde vom 18.6.2015 gab der Bf. an, dass es sich bei den 2 Fahrten am 3.6., sowieso am 30.6. um Taxisfahrten mit Fotoausrüstung von der X-Partei Mödling nach Wien und retour handle (um € 40,00 bzw. € 47,00). Zur Taxirechnung vom 19.9. iHv € 10,00 erfolgte seitens des Bf. keine Erklärung. Da aber keine weiteren Taxirechnungen in den Streitjahren geltend gemacht wurden, ist davon auszugehen, dass auch letztere Rechnung beruflich veranlasst ist. Der Beschwerde konnte demnach hinsichtlich des Betrages von € 97,00 stattgegeben werden.

Schreibarbeiten (2011, 2012, 2013):

Hinsichtlich der Schreibarbeiten ist festzuhalten, dass bereits in der Arbeitnehmerveranlagung 2009 eine Zahlung in gleicher Höhe an Frau R geltend gemacht wurde. Ungewöhnlich ist nicht nur die gleichbleibende Höhe der Zahlung (2009, 2011, 2012, 2013 je € 700,00) sondern auch der Zahlungszeitpunkt kurz vor den Jahreswechseln (29.12.2011, 30.12.2012, 27.12.2013). Der Aufforderung der belangten Behörde, genauere Nachweise zu den konkreten Tätigkeiten der Frau R, sowie zum Angehörigenverhältnis und den Zahlungsflüssen zu erbringen, ist der Bf. nicht nachgekommen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellte sich heraus, dass ein gemeinsamer Wohnsitz bestanden hat und es sich bei Frau R um eine Angehörige handelt. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten (vgl etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076). Dazu ist ein eindeutiger Inhalt des Vertrages erforderlich. Gefordert wird diesbezüglich eine deutliche Fixierung wesentlicher Vertragsbestandteile wie Leistung und Gegenleistung.

Im vorliegenden Fall existieren allerdings keine schriftlichen Vereinbarungen und daher ist Publizität nicht gegeben. Es wurde ein Pauschalhonorar vereinbart und keine Stundenaufzeichnungen geführt. Schon aus diesen Gründen sind die geltend gemachten Ausgaben nicht steuerlich anzuerkennen. Davon abgesehen wurde kein Nachweis hinsichtlich der getätigten Schreibarbeiten erbracht, kein einziges von Frau R verfasstes Schriftstück wurde vorgelegt. Die behauptete Leistungsbeziehung hat somit gar nicht bestanden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

Werbungskosten (2013):

Die Eintrittskarten in das Naturhistorische Museum („Körperwelten“) im Jahr 2013 fallen unter das generelle Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 3 EStG (Doralt, EStG § 20 Tz 163). Ein erforderlicher Werbecharakter, sowie die berufliche Veranlassung konnte nicht

nachgewiesen werden. Der Hinweis vom Bf. (in der Begründung zur Beschwerde), dass es sich bei den Eingeladenen um Sympathisanten gehandelt habe, reicht nicht aus, um eine berufliche Veranlassung anzunehmen. Der Beschwerde konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Die Werbungskosten sind daher wie folgt zu berücksichtigen:

2010:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid	Lt. BFG
Clubbeiträge	€ 820,68	€ 820,68	€ 820,68
Bewirtungsspesen	€ 675,58	€ 0,00	€ 0,00
Diäten	€ 105,60	€ 88,00	€ 52,80
Telefon und Internet	€ 398,60	€ 398,60	€ 398,60
Bürobeitrag	€ 120,00	€ 120,00	€ 120,00
Fahrtspesen	€ 20,00	€ 20,00	€ 20,00
Mitgliedsbeiträge	€ 20,00	€ 0,00	€ 0,00
Büromaterial	€ 20,40	€ 20,40	€ 20,40
Afa	€ 330,58	€ 133,17	€ 133,17
Kilometergelder	€ 509,46	€ 174,72	€ 174,72
Veranstaltungen	€ 20,00	€ 20,00	€ 20,00
GwG	€ 165,89	€ 165,89	€ 165,89
SUMME:	€ 3.206,79	€ 1.961,46	€ 1.926,44

2011:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid	Lt. BFG
Clubbeiträge	€ 820,68	€ 820,68	€ 820,68
Bewirtungsspesen	€ 135,80	€ 0,00	€ 0,00
Diäten	€ 79,20	€ 66,00	€ 52,80
Telefon und Internet	€ 319,89	€ 319,89	€ 319,89
Bürobeitrag	€ 140,00	€ 140,00	€ 140,00
Mitgliedsbeiträge	€ 22,00	€ 22,00	€ 22,00
Büromaterial	€ 95,94	€ 85,95	€ 85,95
Afa	€ 330,58	€ 133,17	€ 133,17

Kilometergelder	€ 467,46	€ 278,88	€ 278,88
Schreibarbeiten	€ 700,00	€ 0,00	€ 0,00
SUMME:	€ 3.811,55	€ 1.866,57	€ 1.853,37

2012:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid	Lt. BFG
Clubbeiträge	€ 820,68	€ 820,68	€ 820,68
Bewirtungsspesen	€ 387,03	€ 0,00	€ 0,00
Diäten	€ 211,20	€ 176,00	€ 52,80
Telefon und Internet	€ 263,85	€ 263,85	€ 263,85
Bürobeitrag	€ 140,00	€ 140,00	€ 140,00
Fahrtspesen	€ 97,00	€ 0,00	€ 97,00
Mitgliedsbeiträge	€ 22,00	€ 22,00	€ 22,00
Büromaterial	€ 49,44	€ 22,95	€ 34,94
Afa	€ 490,74	€ 293,33	€ 293,34
Kilometergelder	€ 1.453,36	€ 680,40	€ 680,40
Schreibarbeiten	€ 700,00	€ 0,00	€ 0,00
GwG	€ 199,50	€ 199,50	€ 199,50
SUMME:	€ 4.834,80	€ 2.618,71	€ 2.604,51

2013:

	Lt. Erklärung	Lt. Erstbescheid	Lt. BFG
Clubbeiträge	€ 820,68	€ 820,68	€ 820,68
Bewirtungsspesen	€ 299,65	€ 0,00	€ 0,00
Diäten	€ 105,60	€ 88,00	€ 0,00
Telefon und Internet	€ 272,36	€ 272,36	€ 272,36
Bürobeitrag	€ 140,00	€ 140,00	€ 140,00
Mitgliedsbeiträge	€ 22,00	€ 22,00	€ 22,00
Büromaterial	€ 81,93	€ 81,93	€ 81,93
Afa	€ 490,75	€ 293,34	€ 293,34

Kilometergelder	€ 1.239,00	€ 651,00	€ 651,00
Werbeaufwand	€ 122,86	€ 0,00	€ 0,00
Schreibarbeiten	€ 700,00	€ 0,00	€ 0,00
SUMME:	€ 4.294,83	€ 2.369,31	€ 2.281,31

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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.

Wien, am 3. Oktober 2016