



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dippold Haas & Partner Steuerberatungs OEG, 8600 Bruck a.d. Mur, Kolomann Wallisch Platz 23/II, vom 18. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 15. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2007 eine Abgabennachforderung in Höhe von **€ 6.886,78**. Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt als Versicherungsvertreter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Steuerpflichtige beantragte die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2007. Als Werbungskosten machte er Aufwendungen für das private

Wohnhaus, für diverses Büro- und Arbeitsmaterial, Fortbildungs- und Telefonkosten, Werbeaufwand und PKW-Kosten im Gesamtbetrag von € 24.058,22 geltend.

Am 27. September 2008 führte das Finanzamt eine Nachschau im Privathaus des Berufungswerbers gemäß § 144 BAO durch. Dabei wurden Fotos angefertigt und eine Niederschrift aufgenommen, die der Berufungswerber allerdings nicht unterschrieb. In der Niederschrift wurde festgehalten, dass die Fläche im Kellerbereich des Privathauses, welche als Büro- und Lagerraum genutzt wurde, ca. 70-80 m² betrage. In der Geschäftsstelle in K sei zu wenig Platz, um diese Unterlagen zu lagern. Nach der Renovierung der Geschäftsstelle in K sei dort genügend Raum zur Lagerung. Ende 2007 habe er die Kellerräumlichkeiten geräumt. In den Kellerräumlichkeiten befand sich ein PC Standgerät, 2 Drucker und 1 Kopierer und ein Elektroheizgerät.

Die Kellerräume seien abends und am Wochenende, mehr als 20 Stunden in der Woche, genutzt worden.

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2008 führte das Finanzamt die Veranlagung durch, wich jedoch im Punkt "Werbungskosten" vom Begehrten des Antragstellers ab:

Vom Finanzamt anerkannte Werbungskosten:

Aufwendungen für das private Wohnhaus	nicht anerkannt
Diverses Büro- und Arbeitsmaterial/Porto	€ 2.217,95
Fortbildungskosten	€ 228,75
Reisespesen /Diäten	736,70
Telefonkosten	€ 869,88
Werdeaufwand	€ 473,11
PKW Kosten	€ 8.254,83
Summe	€ 12.781,22

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde die Berichtigung des Bescheides beantragt. Als Dienstnehmer bei der Fa beziehe der Berufungswerber Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Im Zusammenhang mit den geltend gemachten **Aufwendungen für das Wohnhaus** sei eine Nachschau gemäß § 144 BAO vorgenommen worden. Die dabei erstellte Niederschrift sei vom Berufungswerber wegen unrichtiger Wiedergabe des Sachverhaltes nicht unterfertigt worden. Der Berufungswerber nutze die im Tiefparterre seines Wohnhauses gelegenen

Räumlichkeiten ausschließlich zur Aufbewahrung und Lagerung von beruflichen Unterlagen (Auftragsduplicata, Polizzenmappen, Werbematerialien, Spartenprospekte ua.) Trotz Erweiterung der Geschäftsstelle in K im Jahr 2003 sei die Lagerung dieser Gegenstände in den Büroräumlichkeiten aus Platzgründen nicht möglich gewesen.

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG sei wegen Nutzung der privaten Räume zu Lagerzwecken nicht anwendbar, weshalb die Berücksichtigung der Werbungskosten in Höhe von € 2.623,48 beantragt wurde.

Die unter dem Überbegriff "diverse **Büro- und Arbeitsmaterialien/Porto**" beantragten Ausgaben für eine Saeco Espressomaschine seien nicht anerkannt worden. Wirtschaftsgüter des privaten Lebensbereiches (Kühlschränke, Waschmaschinen) seien - außer bei ausschließlicher betrieblicher Verwendung - grundsätzlich nicht abzugsfähig. Der Berufungswerber habe die Kaffeemaschine nachweislich und ausschließlich in der in K gelegenen Geschäftsstelle seines Dienstgebers zur Bewirtung von Kunden verwendet.

Die von dem Berufungswerber beantragten **Reisespesen/Diäten** seien vom Finanzamt unter Hinweis auf die Bestimmungen des so genannten "Einsatzgebietes" stark reduziert worden. In die Reduzierung seien jedoch drei Fahrten in den Bezirk X sowie eine 2-tägige Fahrt nach Y eingerechnet worden. Beim Bezirk X handle es sich weder um einen angrenzenden Bezirk noch könne man bei 3 Fahrten in einem Jahr von einer regelmäßigen Bereisung sprechen. Es wird beantragt, die Reisespesen in Höhe von € 868,70 anzuerkennen.

Die beantragten **Werbeaufwendungen** seien nicht zur Gänze anerkannt worden. Der Kürzungsbetrag des Finanzamtes sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von € 1.760,16 beantragt wurde. Dieser Betrag ermitte sich aus werbewirksamen Bewirtungsaufwendungen im Rahmen von Produktpräsentationen.

Bei den beantragten tatsächlichen **PKW-Kosten** habe das Finanzamt den vom Berufungswerber für die Privatfahrten angesetzten Prozentsatz von 5 auf 26% erhöht. Begründet habe dies das Finanzamt damit, dass die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung als Privatfahrten anzusehen seien. Diese Annahme entspreche allerdings nicht der Realität, da gerade der Raum K das "Kerngebiet" des Berufungswerbers darstelle. Oftmals würde der Berufungswerber – auch wenn im Fahrtenbuch K stehe – Fahrten im Außendienst (Kundenbesuche) durchführen. Es wird beantragt, die vom Finanzamt ermittelte Anzahl von Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung von 136 um 40% auf rund 81 Fahrten zu reduzieren. Bei PKW-Gesamtkosten in Höhe von € 11.155,18 errechne sich der Privatanteil (17%) somit mit € 1.896,38 und die Werbungskosten als Differenz mit € 9.258,80.

Zusammenfassend wurde die Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von € 18.377,43 beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsverfahrensentscheidung vor.

Mit Schreiben vom 1. April 2011 wurde dem UFS das Fahrtenbuch für 2007, eine Zusammenstellung der Werbungskosten 2007 und Belege 2007 übermittelt.

Nach Durchsicht dieser Unterlagen und nach telefonischer Rücksprache mit dem Dienstgeber des Berufungswerbers wurde dieser mit Vorhalt vom 21. Oktober 2012 ua. aufgefordert bekannt zu geben, ob die als Werbungskosten beantragten Portokosten vom Dienstgeber ersetzt wurden. Des Weiteren wurde um Stellungnahme zur mehrfachen Geltendmachung von ein und denselben Rechnungen gebeten.

Mit Schreiben vom 15. November 2011 wurde bekannt gegeben, dass es sich bei den vom Dienstgeber getragenen Portokosten um die "Dienstpost im engeren Sinn" handle, welche mit separater Abrechnung von der Fa getragen werden würde. Bei den als Werbungskosten beantragten Portokosten handle es sich um jene Kosten, die vom Arbeitgeber nicht getragen werden würden. Aus einem beigelegten Schreiben der Fa geht hervor, dass Kosten für Weihnachtskarten nicht von der Firma übernommen werden.

Hinsichtlich Büro-Arbeitsmaterial wurde darauf verwiesen, dass vom Berufungswerber immer wieder persönlich Investitionen und Ausgaben für Adaptierungen getätigt worden seien. Die Aufwendungen für die Grünpflanzen würden Ersatzbeschaffungen für das Büro betreffen. Bei den Aufwendungen für Nüsse, Getränke etc. handle es sich um Bewirtungskosten, die keine Repräsentationskomponente aufweisen würde.

Zum Punkt Werbeaufwand wurde ausgeführt:

Dieser Aufwand sei im Zusammenhang mit der Präsentation von Neuheiten angefallen.

Der zur Erörterung der Sach- und Rechtslage am 17. November 2011 geladene steuerliche Vertreter des Berufungswerbers legte drei Seiten mit Geburtstagsterminen von Kunden zum Nachweis von selbst übernommenen Portokosten vor. Vorgelegt wurden Aufnahmen vom Büro in K, welches den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bilde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Unter Werbungskosten sind daher beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen. Werbungskosten liegen daher nur vor, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht (vgl. z.B. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 EStG 1988 allgemein Tz 2, und Doralt, EStG9, § 16 Tz 33).

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen iS der Z 3 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Aufwendungen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu repräsentieren. Den Motiven, warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu; maßgeblich ist nach der Rechtsprechung nur das äußere Erscheinungsbild; es ist auch unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen oder beruflichen Interesse lag (Doralt, EStG11, § 20, Tz. 83).

Der Verwaltungsgerichtshof versteht in seiner Rechtsprechung unter dem Begriff der Repräsentationsaufwendungen alle Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen. Kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde im allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr, etc. gemacht werden, sind nach der Rechtsprechung durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung; es sind Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit zu fördern (vgl. Doralt, a.a.O., Tz.84 ff. und Tz. 163 Stichwort "Geschenke" und die dort angeführte Judikatur).

Aufwendungen, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht, unterliegen hingegen nicht dem Abzugsverbot.

Entgeltlich wird eine Geld- oder Sachzuwendung nicht deshalb, weil sie zur Pflege persönlicher Kontakte oder im Hinblick auf einen erhofften betrieblichen Nutzen gemacht wird, sondern nur dadurch, dass sie zur Erlangung einer bestimmten Gegenleistung gemacht wird, mit der sie rechtlich oder tatsächlich verknüpft ist, also zumindest wirtschaftlich eine Provision darstellt (Margreiter, Zur Abzugsfähigkeit von (Werbe)Geschenken, SWK 1997, S 549).

A) Aufwendungen für das private Wohnhaus

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

In einem ersten Schritt ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob die Räumlichkeiten unter den Begriff "im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer" fallen. Unter Arbeitszimmer ist in diesem Zusammenhang ein Raum zu verstehen, dem der Charakter eines Wohnraumes oder eines Büorraumes zukommt. Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die auf Grund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind.

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob das Arbeitszimmer "im Wohnungsverband" gelegen ist. Dies ist zu bejahen, da ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband liegt, wenn es einen Teil eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt. Dass sich im konkreten Fall die Arbeitszimmer zum Teil im Keller befinden, die Wohnräume aber im Obergeschoß, ist demnach ohne Belang.

Zu prüfen ist daher in einem dritten Schritt, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers bildet, weil nur dann die darauf entfallenden Ausgaben einschließlich der Einrichtung abzugsfähig wären. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Bei der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters prägt die Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers das Berufsbild. Dies insbesondere auch deshalb, weil neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibt. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Einzelfall wird darauf abzustellen sein, ob ein Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. das ebenfalls einen Versicherungsvertreter betreffende Erkenntnis des VwGH vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176).

Im vorliegenden Fall ist aus dem Fahrtenbuch ersichtlich, dass der Berufungswerber im Jahr 2007 seine Tätigkeit monatlich zwischen 120 und 170 Stunden außerhalb seines privaten Wohnhauses verrichtet hat. Unstrittig ist auch, dass dem Berufungswerber von seinem Dienstgeber Büroräumlichkeiten, welche im Jahr 2003 erweitert wurden, in K zur Verfügung gestellt wurden und diese den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bilden.

Wenn jedoch - so wie im vorliegenden Fall festgestellt wurde - bereits mehr als die Hälfte der Tageszeit unter Einrechnung der Außendienste und der persönlichen Ruhezeiten nachweislich nicht im häuslichen Arbeitszimmer verbracht wurde, stellt das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit iSd des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

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

Die Aufwendungen für den Büroraum können daher nicht anerkannt werden. An dieser Beurteilung vermag der Einwand, das häusliche Arbeitszimmer als Lagerraum verwendet zu haben, nicht zu ändern.

B) Diverses Büro- und Arbeitsmaterial/Porto

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern bildet, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie eindeutigem Werbungszweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Über die Auslegung des Begriffes "Repräsentationsaufwendungen" gibt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Auskunft, der hier einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden Maßstab anlegt. Danach fallen jedenfalls Geschenke an Kunden zu verschiedenen Anlässen unter diesen Begriff. Ausgaben für gesellige

Zusammenkünfte, Geschenke an Kunden, Klienten, Mitarbeiter sowie Zuwendungen zu Anlässen wie Weihnachten, Jahreswechsel stellen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen dar (VwGH vom 26.9.2000, 94/13/0260).

Der Verwaltungsgerichtshof hat kleinere Sachgeschenke (Gelegenheitsgeschenke) an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde im Übrigen auch schon zu den Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 gezählt, wobei es dabei ohne Bedeutung ist, dass diese möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Steuerpflichtigen bzw. seine Tätigkeit zu fördern (vgl. dazu Doralt4, a.a.O., Tz 83 ff zu § 20 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Unter dem Begriff Werbung ist ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen, 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 (VwGH 2.8.2000, 94/13/0259).

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen aber grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflich verwendet wird ein Wirtschaftsgut nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 zu § 20 EStG 1988, wenn es zu mindestens 90% beruflich verwendet wird. Entsprechend einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Februar 1983, 82/14/0135, dürfte auch eine 80%ige berufliche Nutzung ausreichen (vgl. dazu auch Doralt4, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 163 "Haushaltsgeräte" zu § 20 EStG 1988).

"Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988, 48. Lfg.).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, ausgesprochen, dass Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der

Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. die bei Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 21/2 und Tz 22 zitierte Rechtsprechung). Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zur überragend im Vordergrund stehenden betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung nicht schädlich ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988).

Als Beispiele für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter sind im Erkenntnis 2010/15/0197 Fernsehgeräte, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kameras, Filmkameras und übliche Tageszeitungsabonnements genannt."

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 28.10.1998, 93/14/0195). Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Unter dem Titel Büro/Arbeitsaufwand begehrte der Berufungswerber einen Betrag von € 2.767,66 zu berücksichtigen. Nach Durchsicht der vom Berufungswerber vorgelegten Belege ergaben sich im Hinblick auf zahlreiche der vom Berufungswerber in seiner Aufstellung über

Büro/Arbeitsmaterial angeführten Wirtschaftsgüter wie zB Abfallsäcke, Swiffer, Kamera, Taschenlampe, Grünpflanzen, Kabel für PC im Privathaus, Leuchtstoffmittel, Entkalker, Spiegelklebeband, Nüsse, Getränke, Schokolade, Tofix, Kaffee, Batterie für Kamera, Ordnerschrank, Kaffeemaschine etc. erhebliche Zweifel an der Notwendigkeit dieser Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit des Berufungswerbers und lag damit diesbezüglich eindeutig deren private Veranlassung nahe; ein entsprechender Werbungskostenabzug war daher nicht möglich (es wird in diesem Zusammenhang auf die obigen Ausführungen zum Aufteilungsverbot bei typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienenden Wirtschaftsgütern verwiesen). Verpflegungsaufwendungen gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen (VwGH vom 15.11.95, 92/13/0164). Der Berufungswerber erbrachte keinen Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung der Anschaffung einer Digitalkamera und eines Druckers, weshalb auch diese Kosten nicht als Werbungskosten Berücksichtigung finden können.

Unter Büro- und Arbeitsmaterial können daher lediglich die Portokosten, welche vom Arbeitgeber nicht getragen wurden, in Höhe von € 454,76 sowie der Aufwand für das Fahrtenbuch (€ 4,40) im Gesamtbetrag von € 459,16 als Werbungskosten Berücksichtigung finden.

C) Fortbildungskosten/Kammerbeiträge

Diese Aufwendungen sind im Ausmaß von € 228,75 zu berücksichtigen.

D) Reisespesen /Diäten

Wie bereits vom Finanzamt ausführlich begründet, kann ein Steuerpflichtiger auch durch einen längeren Aufenthalt an einem Ort einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sodass eine Reisetätigkeit nicht vorliegt. Ein Mittelpunkt der Tätigkeit kann daher nicht nur ein einzelner Ort, sondern ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH vom 28.5.1997, 96/13/0132).

Der Berufungswerber hat im Jahr 2007 136 Fahrten im Kerngebiet (Stadt K , A bis B und 137 Fahrten innerhalb des Bezirks C und den angrenzenden Bezirken xx) durchgeführt. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass diese Bezirke daher das Einsatzgebiet /Zielgebiet) und somit den weiteren Mittelpunkt des Berufungswerbers bilden.

Hinsichtlich der 3 Fahrten in den Bezirk b) bestehen wegen der vergleichsweise geringen Bereisung dieser Gebiete keine Bedenken, diese als Dienstreisen anzuerkennen.

Die zu berücksichtigenden Reisekosten wurden an Hand des Fahrtenbuches mit € 798,80 ermittelt. Dieser Betrag ist um € 79,20 für die Fahrten in den Bezirk Knittelfeld zu erhöhen, weshalb ein Gesamtbetrag von € 878 an Reisekosten steuerlich anzuerkennen ist.

E) Telefonkosten

Diese Kosten sind ebenfalls im beantragten Ausmaß anzuerkennen.

F) Werbeaufwand:

Wie aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich, beruhen die Kosten für die Einschaltung in das Bezirkstelefonbuch im Gesamtbetrag von € 541,80 auf einer wirtschaftlichen Grundlage. Diese Ausgaben stehen wirtschaftlich im Zusammenhang mit einer Gegenleistung, die im Anwerben von Neukunden und dem Abschluss von neuen Verträgen zu sehen ist.

Hingegen fallen Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, unter den Begriff der steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die in der vorstehend genannten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 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.

Weist der Steuerpflichtige somit nach, dass die Bewirtung einer Person, mit der eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird (Geschäftsfreund), einen eindeutigen Werbezweck hat und die berufliche Veranlassung der so entstandenen Aufwendungen oder Ausgaben weitaus überwiegt, können die betreffenden Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgesetzt werden (Atzmüller/Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG11 § 20 Rz 61).

Im vorliegenden Fall wurde vom Berufungswerber nicht dargetan, dass er anlässlich der Bewirtung eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung geboten hat. Die vorgelegten Rechnungen mit einer Werbebeilage seines Dienstgebers stellen keinen Nachweis dafür dar, dass die Bewirtung der Werbung diente und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwog. Damit wurde nicht einmal die berufliche Veranlassung glaubhaft gemacht. Auch die Ausgaben für den Kranz eines verstorbenen Kunden bzw. die Ausgaben für diverse

Kalender stellen nach Ansicht des UFS lediglich eine Maßnahme dar, die es dem Berufungswerber unter Umständen ermöglicht, sich bei potenziellen Dienstgebern in Erinnerung zu rufen und gesellschaftliche Kontakte zu pflegen. Unabhängig von der richtigen Zuordnung der geltend gemachten Auslagen betreffend Kundengeschenke zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit a oder Z 3 EStG 1988 sind daher diese Aufwendungen auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt somit die Auffassung, dass diese Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 541,80 steuerlich anzuerkennen sind.

G) PKW-Kosten

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für Fahrten auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht berücksichtigt werden. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (auch die Kosten der Garagierung bzw. die Kosten bei mehrmals täglich zurückgelegtem Arbeitsweg) abgegolten (vgl. Doralt, EStG9, § 16 Tz 124).

Sonstige Fahrtkosten in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit hingegen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen; das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten; es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein; Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt sind zweifelsfrei und klar anzugeben (vgl. Doralt, EStG9, § 16 Tz 220, Stichwort: Fahrtkosten, vgl. auch Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seite 158).

Besucht der Steuerpflichtige auf dem (direkten) Weg zur Arbeitsstätte mit seinem PKW Kunden, dann liegen insoweit auch Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte vor (vgl. Doralt, EStG9, § 16 Tz 120). Wenn der Steuerpflichtige von seiner Wohnung aus vorerst einen Kunden besucht und anschließend erst in die Firma weiterfährt, ist diese Fahrt als Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte zu werten (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/28 zu § 16 EStG 1988; vgl. die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.1994, ZI. 94/14/0121, wonach ein angestellter

Versicherungsvertreter, der auch in der Geschäftsstelle seines Dienstgebers in der Bezirksstadt Arbeiten im Innendienst erledigt, dort einen Dienstort hat und die Fahrt zwischen der Wohnung und der anderen Arbeitsstätte nicht als Dienstfahrt behandeln kann).

Aufwendungen für Fahrten, die über die Aufwendungen eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte hinausgehen, sind als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Wird zum Zwecke der Kundenbesuche eine weitere Wegstrecke zurückgelegt, kann der Arbeitnehmer für diese Werbungskosten geltend machen.

Wird die Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte durch zB Kunden- oder Behördenbesuche und somit über "Umwege" ausgeführt, so sind nur die Fahrtkosten des "Umweges" und nicht die der Gesamtwegstrecke als Werbungskosten abzugsfähig. Der Aufwand für die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung ist schon mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten und daher von den geltend gemachten Fahrtkosten der Gesamtstrecke abzuziehen (vgl. FJ 2006, 271).

Das Finanzamt hat den vorstehenden Ausführungen entsprechend daher auch zu Recht die Strecke L (Wohnort) - K (Geschäftsstelle) – L (diese Strecke ist durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten) von den insgesamt geltend gemachten beruflich gefahrenen Kilometern ausgeschieden. Das Finanzamt unterstellte dabei, dass die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte und retour zumindest an den Tagen, an denen im Fahrtenbuch der Reiseweg mit L -K ausgewiesen wurde, zurückgelegt wurde. In der Berufung wurde beantragt, die Fahrten Wohnung -Arbeitsstätte auf rund 81 Fahrten zu reduzieren. Bei 80 Fahrten im Jahr 2007 hätte der Berufungswerber seine Geschäftsstelle allerdings nur rund 6-7 Mal im Monat aufgesucht. Eine derart geringe Präsenz in der Geschäftsstelle erscheint auf Grund des gesamten Tätigkeitsbildes des Berufungswerbers unglaublich.

Die Gesamtbetriebskosten von € 6.155,18 erhöht um die Afa (€ 5.000) sind daher zu Recht um den Betrag von € 2.900,35 (im Schätzungswege 26%) zu kürzen.

Die PKW-Kosten sind daher in Höhe von € 8.254,83 anzuerkennen.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 5. November 2012