

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf , gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 5.10.2009, betreffend Einkommensteuer 2004 - 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieser Bescheidsprüche.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2004-2007 L der x x. Dafür erhielt er von der AG x Leistungen als Funktionär gemäß § 109a EStG. Mit Vorhalt vom 18. Juni 2009 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt darauf hingewiesen, bisher keine Einkommensteuererklärung abgegeben zu haben. Um Bekanntgabe der erhaltenen Entgelte, der Auftraggeber sowie um Übersendung einer Zusammenstellung aller mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben wurde ersucht. Mangels Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes wurde die Einkommensteuer mit Bescheiden vom 5. Oktober 2009 für das Jahr 2004 mit EUR 62,68, für das Jahr 2005 mit EUR 412,74, für 2006 mit EUR 2.635,17 und schließlich für 2007 mit EUR 2.877,69 festgesetzt.

Der am 3. November 2009 elektronisch eingelangten Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diese Bescheide wurde die Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2004-2007 beigelegt. Den Einnahmen als Funktionär standen laut Aufstellung des Beschwerdeführers folgende Ausgaben gegenüber:

2004 Einnahmen 9.150,57	Ausgaben 8.585,40
-------------------------	-------------------

2005 Einnahmen 13.451,53	Ausgaben 6.999,91
2006 Einnahmen 25.839,69	Ausgaben 7.206,22
2007 Einnahmen 26.411,23	Ausgaben 6.658,16

Die Ausgaben wurden für Reise- und Fahrtspesen, für Fachliteratur, Handy, Internet, Büromaterial, Werbe- und Repräsentationsaufwand, Bewirtungsspesen, Ehrenschutz und Arbeitsmittel geltend gemacht.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 21.7.2010 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt auf nachfolgende Mängel hingewiesen:

Fehlen eines Inhaltserfordernisses und auf die fehlende Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden. Gleichzeitig wurde der Bf. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten und Unterlagen bzw. Beweise beizubringen.

"1) Welche Tätigkeit üben Sie im Rahmen der Kammer aus und in welchem Gebiet sind Sie tätig?

2) **Reisekosten:** Wie auf der Ihren Unterlagen beiliegenden Informationen der Kammer genau erläutert- können KM -Gelder nur dann als Kosten berücksichtigt werden, wenn Sie ein Fahrtenbuch vorlegen aus dem der Reisetag, die Reisedauer pro Reise, das Reiseziel, der Reisezweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer pro Reise hervorgehen. Bitte legen Sie ein Fahrtenbuch vor, aus denen diese Daten ersichtlich sind.

3) **Diäten** können als Ausgaben nur anerkannt werden, wenn die Reise zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt ist, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt begründet wird. Bitte weisen Sie Punkte an Hand von Reiseaufzeichnungen nach.

4) **Fachliteratur:** Die beiliegenden Rechnungen betreffend Bücher stellen keine spezielle ausschließlich Ihren Beruf betreffende Fachliteratur dar, sondern allgemein bildende Werke (wie zB Aufschieberitis..., Think, Duden, Rhetorik), die laut Information der Kammer nicht absetzbar sind.

5) **Handy und Internetkosten:** Bitte weisen Sie uns nach, dass 50 % der Handy und Internetkosten beruflich veranlasst sind.

6) **Bewirtungskosten** sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben. Diese Kosten können nur eingeschränkt als Werbungskosten abgezogen werden.

7) **Eintrittskarten:** Ebenso wie bei den Bewirtungskosten handelt es sich auch bei den Eintrittskarten um nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben. Solche Ausgaben sind nur dann abzugsfähig, wenn die Eintrittskarten vorgelegt werden und darauf der Werbeeffekt nachgewiesen wird."

Mit Schreiben vom 25.8.2010 teilte der Bf. mit, von November 2003 bis November 2007 als L tätig gewesen zu sein. Ziel seiner Arbeit sei das Anbieten einer sinnvollen

Freizeitgestaltung für Jugendliche. Die Arbeit werde fast ausschließlich auf ehrenamtlicher Basis ausgeführt. Mittelpunkt seiner vorwiegend in der x ausgeübten Tätigkeit sei sein Wohnsitz gewesen.

Für den Nachweis von Reisekosten würden laut seiner Information die monatlichen Reisekostenabrechnungen ausreichen. Die Kopien der Reiseaufzeichnungen wurden vorgelegt. Die Reisen seien mit dem eigenen PKW durchgeführt worden. Die Reisekostenabrechnungen würden die Diäten bestätigen.

Der Beschwerdeführer müsse vor großen Personengruppen Reden halten, weshalb er sich entsprechende Fachliteratur angeschafft habe. Der Schriftverkehr mit dem Büro der LG sei ausschließlich per email abgewickelt worden. Infolge der regelmäßigen Telefonate mit Mitgliedern, Funktionären und Vorstandskollegen handle es sich bei den beantragten 50 % der Handy- und Internetkosten um eine konservative Schätzung. Die Beschwerdepunkte betreffend die Bewirtungskosten und der Eintrittsgelder werden nicht mehr aufrecht gehalten.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) ohne Erlassung einer BVE zur Entscheidung vor. Vom BFG wurde am 9.12.2015 ein Vorhalt mit folgendem Inhalt an den Beschwerdeführer erteilt:

"1) Übermittlung der Belege betreffend Einzahlung der **Kirchenbeiträge** in den Jahren 2004 bis 2007.

2) Im Jahr 2005 wurden Internetkosten in Höhe von 105 EUR, im Jahr 2006 Kosten iHv 420 EUR und 2007 Kosten iHv 385 EUR angeführt. Um Stellungnahme zu dem außergewöhnlichen Preisanstieg wird ersucht.

Um Vorlage **sämtlicher Rechnungen** für die hohen **Handykosten** in den Jahren 2004-2007 wird ersucht. Ihre im Schreiben vom 25. August 2010 an das Finanzamt aufgestellte Behauptung, es handle sich bei dem von Ihnen beantragten Abzug von 50% der **Handy- und Internetkosten** um eine konservative Schätzung, ist keinesfalls geeignet, eine Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil der Nutzung darzulegen.

Aus welchen Gründen ein beruflicher Anteil von 50% gerechtfertigt sein sollte, wurde von Ihnen nicht dargelegt. Sie werden daher aufgefordert, die tatsächlich für berufliche Zwecke aufgewendeten Beträge für Handy und Internet glaubhaft zu machen. Eine Anerkennung der dargestellten Beträge ohne jegliche Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung von konkretisierten Teilbeträgen ist jedoch ausgeschlossen.

3) Ist es zutreffend, dass Sie die Beschwerdepunkte hinsichtlich Ehrenschutz, Eintrittskarten und Bewirtungsspesen nicht mehr aufrecht halten?

4) **Fachliteratur:** Kosten für Literatur, die auch für nicht in einer Berufssparte des Steuerpflichtigen tätige Personen von allgemeinem Interesse sind, stellen keine Werbungskosten dar. Dies selbst dann, wenn aus derartigen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden. Sie werden daher aufgefordert, die

**Berufsbezogenheit für sämtliche der von Ihnen in den Jahren 2004-2007 geltend gemachten Druckwerke im Einzelnen darzutun."**

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte der Bf. mit Schreiben vom 6.1.2016 mit, die Kontoauszüge der Jahre 2004 und 2005 bereits vernichtet zu haben und deshalb der Nachweis der Entrichtung der Kirchenbeiträge für diesen Zeitraum nicht erbringen zu können. Für 2006-2007 wurden Bestätigungen vorgelegt. Zu den Internetkosten wurde auf die Installierung des Internetanschlusses im September 2005 hingewiesen. Die vollen Kosten seien daher erst ab dem Jahr 2006 angefallen.

Genaue Nachweise des beruflich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten könnten nicht erbracht werden. Die diesbezüglichen Rechnungen seien nicht mehr vorhanden. Diese seien seiner Erinnerung nach gesammelt dem Finanzamt übergeben worden. Der Beschwerdepunkt hinsichtlich der Fachliteratur wurde zurückgezogen.

Aus dem vorgelegten Akt des Finanzamtes sind keinerlei Telefonkostenrechnungen ersichtlich.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

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

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Den Nachweis über die ausschließlich berufliche Nutzung hat der Steuerpflichtige zu erbringen.

Zu den strittigen Punkten im Einzelnen:

Zu Beginn wird festgestellt, dass die Positionen Bewirtungskosten, Fachliteratur, Eintrittskarten und Ehrenschutz vom Beschwerdeführer im Zuge des Verfahrens außer Streit gestellt wurden.

#### **Handykosten (2004 bis 2007) und Internetkosten:**

Der Beschwerdeführer macht in den Streitjahren die Hälfte der Gesprächsgebühren seines Handys als Werbungskosten geltend.

Telefon- und Internetkosten können ihrem Wesen nach sowohl aus beruflichen, als auch aus privaten Gründen anfallen.

Grundsätzlich stellen Fernsprechgebühren Werbungskosten dar. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass diese Kosten aus beruflichen Gründen anfallen. Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im nachgewiesenen Umfang als Werbungskosten anzuerkennen. Für den Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und die Höhe der Aufwendungen ist ein Nachweis zu erbringen bzw. ist dieser glaubhaft zu machen (VwGH vom 21.2.96, 93/14/0167, 28.5.08, 2006/15/0125). Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.2.1996, 93/14/0167, ausführt, ist jedoch bei der Nutzung bestimmter Wirtschaftsgüter wie PKW oder Telefon - nach dem derzeitigen Stand der Technik somit auch von Internetanschlüssen - eine ausschließlich betriebliche Nutzung so unwahrscheinlich, dass ein diesbezüglicher Nachweis durch Aufzeichnungen zu erbringen ist.

Der Beschwerdeführer begründet die berufliche Nutzung seines Handys ausschließlich mit seiner ehrenamtlichen Tätigkeit als L. Viele Telefonate auf Landes-, Bezirks- und Ortsgruppenebene seien notwendig gewesen. Einen Nachweis der in den Streitjahren angefallenen Telefonkosten blieb der Beschwerdeführer schuldig. Dem Vorbringen, dass die Telefonrechnungen gesammelt dem Finanzamt übergeben worden seien, wird entgegengehalten, dass aus der Aktenlage keine einzige Telefonrechnung hervorgeht.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Dieser Verfahrensgrundsatz korrespondiert mit der Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. für viele beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1998, 94/13/0099).

Da eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Anteil der Kosten somit nicht möglich ist, waren die beruflich anzuerkennenden *Telefonkosten* im Schätzungswege zu ermitteln. (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104). Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die *Schätzung* von Bedeutung sind.

In seinem Erkenntnis vom 16. Februar 2000, 95/15/0050, weist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich des Beschwerdepunktes 'Telefonkosten' darauf hin, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 20. Jänner 2000, Zlen. 95/15/0015, 0019, und das dort zitierte Vorerkenntnis) ein Abgabepflichtiger, der zur *Schätzung* Anlass gibt (wie im Beschwerdefall wegen des Fehlens entsprechender Aufzeichnungen), das Risiko unvermeidlicher Schätzungsungenauigkeiten zu tragen hat. In seiner Vorhaltsbeantwortung legte der Beschwerdeführer zwar die Gründe für die berufliche Veranlassung der Telefonate dar, wies aber nicht deren Ausmaß nach.

Im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer weder Aufzeichnungen noch sonstige Beweis- oder Bescheinigungsmittel für das behauptete berufliche Ausmaß der Telefonate vorgelegt hat werden die anzuerkennenden Werbungskosten für die Telefongespräche im beantragten Ausmaß mit 50% der Gesamtkosten geschätzt.

Aufwendungen für einen Computer einschließlich des Zubehörs sind ebenso wie die Kosten eines Internetanschlusses als Werbungskosten abzugsfähig, soweit eine berufliche Verwendung feststeht. Die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung sind nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungswege vorzunehmen.

Derartige Aufzeichnungen wurden jedoch nicht geführt, weshalb auch bei den Internetkosten eine berufliche Nutzung von 50 % angenommen wird (*Doralt*, EStG13, § 16 Tz 220 "Computer", "Internet").

#### **Arbeitsmittel, Büromaterial:**

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben - wie oben bereits ausgeführt - für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt.

Kernausage dieser Bestimmung ist ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen. Dieses Abzugsverbot ist kein absolutes - die Abzugsfähigkeit ist dann nicht ausgeschlossen, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die berufliche Veranlassung oder Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben der privaten Lebensführung trennen lässt. Eine Aufteilung kann allenfalls auch im Schätzungswege erfolgen.

Bei den hier strittigen Aufwendungen handelt es sich um die im Jahr 2005 getätigten Anschaffungskosten für 3 Tintenpatronen im Betrag von EUR 97,88 (Computerzubehör). Im Jahr 2007 wurden Ausgaben für 4 Toner (EUR 204,78) und 2 Tintenpatronen (EUR 94,98) geltend gemacht. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist ohne konkreten Nachweis auch bei diesen Ausgaben von einer Privatnutzung im Ausmaß von 50% auszugehen.

Ausgaben für Bleistifte, Haftnotiz, Ordner, Farbstifte und CD Rohlinge zählen zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung.

#### **Arbeitszimmer, Büroeinrichtung:**

Der Beschwerdeführer machte im Jahr 2005 Aufwendungen für ein *Arbeitszimmer* (Regale, Schreibtisch etc.) in Höhe von EUR 1.307,71 geltend, denen das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Anerkennung versagte.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes *Arbeitszimmer* und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung 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. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinn der gesetzlichen Bestimmung darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung in mehrere Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung der Teilkomponenten. Der Verwaltungsgerichtshof hat auch bereits mehrfach festgestellt, dass der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen ist, und im Zweifel darauf abzustellen sein wird, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit genutzt wird (vgl. z.B. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes *Arbeitszimmer* sind nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiter nur dann anzuerkennen, wenn ein *Arbeitszimmer* nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum *Arbeitszimmer* bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist (z.B. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100).

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. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das *Arbeitszimmer* bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052).

Ein Raum muss ferner, um als *Arbeitszimmer* anerkannt werden zu können, nach Art der Tätigkeit notwendig sein. Dies erfordert eine entsprechende Auslastung eines Raumes (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 20 Rz 42). Die betriebliche bzw. berufliche Verwendung muss ein Ausmaß erreichen, das - nach der Verkehrsauffassung - das Vorhandensein eines *Arbeitszimmers* unbedingt notwendig erscheinen lässt (VwGH 27.8.1991, 91/14/0086). Eine gelegentliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung reicht nicht aus (z.B. VwGH 12.9.1996, 94/15/0073).

Der Beschwerdeführer bringt vor, bei der Ausübung seiner Tätigkeit sehr viel mit Funktionären auf Landes-, Bezirks- und Ortsgruppenebene telefoniert zu haben und sehr viel unterwegs gewesen zu sein. An Hand der vorgelegten Reiserechnungen wurden beispielsweise im Jänner 2005 Reisen in der Dauer von 98,5 Stunden unternommen. Ab 1. Juni 2005 war der Beschwerdeführer hauptberuflich zusätzlich bei einer anderen Firma beschäftigt. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich bei der Tätigkeit des Bf. als L um keine solche, die ihren Schwerpunkt im Arbeitszimmer hat.

Das Anbieten einer sinnvollen Freizeitbeschäftigung für Jugendliche des ländlichen Raumes sowie deren Persönlichkeitsbildung macht die Einrichtung bzw. Unterhaltung eines eigenen *Arbeitszimmers* nicht notwendig. Beim Berufsbild des Beschwerdeführers kann nicht davon ausgegangen werden, dass dessen materieller Schwerpunkt nach *der Verkehrsauffassung* in einem häuslichen Arbeitszimmer liegt. Es ist einem Steuerpflichtigen zuzumuten, Tätigkeiten von solch geringem Umfang in seinem Haushalt auszuführen. Die vom Beschwerdeführer vorgetragene Tätigkeit als L vermag daher schon aus diesem Grund keine Abzugsfähigkeit der für das *Arbeitszimmer* geltend gemachten Aufwendungen zu begründen. Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu dem Schluss, dass das Arbeitszimmer nicht den *Mittelpunkt der Tätigkeit* des Bf. darstellt und die dafür angefallenen Kosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

#### **Reisekosten:**

Gemäß § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Ist ein Beweis nicht zumutbar, kann die Glaubhaftmachung ausreichend sein (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 279). Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen über diese Aufwendungen glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, § 4 Tz. 269, 270, VwGH 30.01.2001, 96/14/0154).

Reisekosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre berufliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich *der privaten Lebensführung* anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH v. 20.11.1996, 89/13/0259). *Der Nachweis* von Fahrtkosten (Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem *Fahrtenbuch* zu erfolgen. Dieses ist fortlaufend und übersichtlich zu führen und hat die Angabe *der* zurückgelegten Wegstrecke (Angabe *der* Anfangs- und Endkilometerstände), das Datum, die Angabe des Fahrzeuges, den dienstlichen Zweck und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; Doralt/ Kofler 11, EStG, § 16 Tz 220, Stichwort: Fahrtkosten). Ferner ist ein ordnungsgemäßes *Fahrtenbuch* vor allem auch zeitnah zu führen. Aus Wortlaut, Sinn und Zweck - da *der* Begriff des ordnungsgemäßigen *Fahrtenbuches* gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem *Nachweis* der Privatfahrten an *der* Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das *Fahrtenbuch* zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine buchförmige äußere Gestalt aufweisen sollen, verlangt *der* allgemeine Sprachgebrauch, dass die erforderlichen Angaben in gebundener oder jedenfalls in sich geschlossener Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als

solche erkennbar werden lässt. Eine lose Ansammlung einzelner Daten ohne äußereren Zusammenhang kann daher schon begrifflich kein *Fahrtenbuch* sein (vgl. BFH in den Erkenntnissen vom 16. November 2005, VI R 64/04 und vom 9. November 2005, VI R 27/05).

Ein in dieser Form formell ordnungsgemäß geführtes *Fahrtenbuch* über die vom Beschwerdeführer durchgeführten Reisebewegungen wurde trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht vorgelegt. Als *Nachweis* für die geltend gemachten Reisekosten wurden lediglich in loser Form elektronisch geführte tabellarische Reiseaufzeichnungen (Excel-Tabelle) bzw. Reiserechnungen vorgelegt. Diese Aufzeichnungen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen jederzeit möglich machen und ebenso gut nachträglich erstellt worden sein können, bieten keine Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen. Zudem enthalten diese Aufzeichnungen auch keine Angaben über das verwendete Auto, keine Angaben über Kilometerstände, keine Angaben über privat und beruflich gefahrene Strecken und keine Angaben über den Zeitpunkt vom Ende der Reisebewegungen. Zum Zweck der Reisen wurden in einer Vielzahl nur allgemeine Angaben wie „Probe Tag der LJ/RH“ gemacht.

*Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass es sich - mit wenigen Ausnahmen - bei den unternommenen Reisen jeweils um Tagesreisen handelte. Nach dem Erkenntnis des VwGH sind Tagessätze nur zu gewähren, soferne auch genächtigt wird (VwGH 30.10.2001, 95/14/13, ÖStZB 2002, 589). Konkret führt der Gerichtshof hiezu aus: "Einem Stpfl. stehen nämlich dann 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."*

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Stpfl. für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Sohin stellen sämtliche Tagesdiäten des Beschwerdeführer, die nicht im Rahmen einer Nächtigung geltend gemacht wurden mangels Verpflegungsmehraufwandes keine Betriebsausgaben dar.

### **Kirchenbeitrag als Sonderausgabe:**

Gem. § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 100,00 € jährlich bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen BGBl. I 2004/57 ab 2005. Für die Jahre 2004 und 2005 konnte kein Nachweis der Entrichtung vorgelegt werden, weshalb lediglich in den Jahren 2006 und 2007 Beitragszahlungen von jeweils 100 EUR zu berücksichtigen sind.

Tabellarisch und zusammengefasst dargestellt waren entsprechend der vorangegangenen Begründung folgende Aufwendungen zu berücksichtigen:

2004	50% Handykosten	517,60
2005	50% Handy, Internet u. 3 Patronen	447,43
2006	50% Handy und Internet	646,19
2007	50% Handy, Internet, Toner u. 2 Patronen	732,82
	Kirchenbeitrag Sonderausgabe 2006 und 2007	jeweils 100

### **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. Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 28. Jänner 2016