

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterinBE in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. April 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 21. März 2013 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 22.1.2013 kündigte das Finanzamt bei der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin (Bf) eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 an.

Am 29.1.2013 reichte die Beschwerdeführerin (Bf) elektronisch ihre Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2011 ein. Für das Jahr 2010 erklärte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 10.096,72 Euro und für das Jahr 2011 in Höhe von 9.507,86 Euro.

Am 31.1.2013, noch vor Beginn der Außenprüfung, erstatte die Bf durch ihre steuerlichen Vertretung Selbstanzeige gem. § 29 FinstrG. Im dabei übergebenen Schriftsatz vom 31.1.2013

wird ausgeführt, die Bf habe in den Jahren 2009 bis 2011 Einkünfte aus selbständiger Arbeit gehabt und es unterlassen, fristgerecht Steuererklärungen abzugeben bzw. der steuerlichen Vertretung den Auftrag zur Erstellung der Steuererklärungen zu erteilen. Sie sei der Meinung gewesen, dass nach Berücksichtigung des Kilometergeldes der Gewinn unter 11.000 Euro liege und keine Einkommensteuer anfalle.

In den beiliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurde ein Gewinn von 16.131,64 Euro für das Jahr 2010 und von 13.660,85 Euro für das Jahr 2011 ausgewiesen.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung traf der Prüfer unter Tz 1 die Feststellung, dass trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei Aufzeichnungen der getätigten Fahrten vorgelegt werden konnten. Außerdem sei ein zu hohes Kilometergeld je Fahrt ***2*** verrechnet worden. Die Kfz-Kosten im Zusammenhang mit den ***1***-Einnahmen würden in der Höhe der tatsächlich gefahrenen Kilometer berücksichtigt. Aufgrund dieser Feststellungen sei der Privatanteil mit 45 % zu berücksichtigen. Für die Reisekosten im Jahr 2010 (589,18 Euro) seien keine Belege vorgelegt worden.

Die als Betriebsausgaben anzuerkennenden Autokosten ermittelte der Prüfer für das Jahr 2010 mit 1.635,00 Euro und für das Jahr 2011 mit 1.879,03 Euro.

Das Finanzamt erließ am 21.3.2013 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011.

Dagegen erhob die Bf fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde). Begründend führte sie aus, das Kilometergeld sei nicht anerkannt worden, da das Auto dem Betriebsvermögen zugeordnet worden sei, obwohl es überwiegend privat genutzt worden sei. Das Nächtigungs- und Taggeld sowie die Flugkosten für eine Sprachreise seien nicht anerkannt worden. Weiters seien wesentliche Betriebsausgaben für facheinschlägiges Unterrichtsmaterial unberücksichtigt geblieben. In der Anlage fänden sich die relevanten Unterlagen für die Beweisführung (Aufstellung Fahrkosten 2010 und 2011; Prüfberichte 2009 bis 2012 mit Kilometeraufstellung; Stundenpläne ***2*** 2011, 2010/11 und 2010; Buchungsbestätigung Fortbildung ***3*** 2011; Stundenpläne ***1*** 2011 und 2010; Rechnungen Unterrichtsmaterial vom 14.4.2011 und 12.11.2010).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.12.2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der strittigen Kfz-Kosten wurde begründend ausgeführt, dass die Bf weder ein Fahrtenbuch über die betrieblich und privat gefahrenen Kilometer geführt noch sonstige Nachweise über das Ausmaß der betrieblichen Nutzung vorgelegt habe, sodass die Schätzungsbefugnis gegeben sei. Die Fahrleistung habe nur anhand der Prüfberichte (§ 57a KFG) betreffend den Zeitraum 23.7.2010 bis 19.7.2012 mit 49.542 Kilometer ermittelt werden können. In der Berufung für 2010 – 2011 seien betrieblich gefahrene Kilometer im Ausmaß von 25.520 km geltend gemacht worden, dies seien mehr als 50 %. Im Hinblick auf die überwiegend

betriebliche Nutzung des Kfz seien zu Recht nur die tatsächlichen Fahrtkosten anstelle der Kilometergelder zum Ansatz gebracht worden. Der Privatanteil sei mit dem bei der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß von 45 % zu berücksichtigen. Die überwiegende private Nutzung habe nicht glaubhaft gemacht werden können, weil Glaubhaftmachung nämlich eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände voraussetze.

Bezüglich der Sprachreise sei lediglich eine Buchungsbestätigung für einen Flug nach London vorgelegt worden, woraus lediglich die An- und Abflugzeiten sowie die Teilnehmer des Fluges ersichtlich seien. Da weder ein Programm dieser Studienreise noch sonstige für einen Nachweis der Veranstaltung geeignete Unterlagen vorgelegt worden seien, seien die Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht anzuerkennen.

Betreffend die Englisch-Fortbildung in ***3*** sei lediglich eine Buchungsbestätigung vorgelegt worden. Ohne entsprechenden Besuchsnachweis sowie die Vorlage von Zahlungsbelegen für diesen Kurs könnten Fahrtkosten nicht anerkannt werden.

Hinsichtlich des Unterrichtsmaterials wurde ausgeführt, dass bei den vorgelegten englischen Rechnungen die Angaben viel zu allgemein seien und daher auch keiner bestimmten Veranstaltung zugeordnet werden könnten. Zudem gebe es keinen Zahlungsnachweis für die angeführten Beträge, sodass diese nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten.

Dagegen brachte die Bf fristgerecht eine als Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht zu wertende Beschwerde ein, wobei das Beschwerdevorbringen wiederholt wurde. Zudem teilte die Bf mit, die für die Beweisführung relevanten, detaillierten Unterlagen nachzureichen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 4.2.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf mit Schreiben vom 8.5.2020 auf, die im Vorlageantrag angekündigten für die Beweisführung relevanten, detaillierten Unterlagen nachzureichen und dabei folgende Fragen zu beantworten:

1. Facheinschlägige Unterrichtsmaterialien

*In welchem/n Kurs/en wurden diese Unterrichtsmaterialien eingesetzt? Handelte es sich dabei um offizielles Unterrichtsmaterial? Wurden Ihnen diese Kosten vom Kursanbieter oder den Kursteilnehmern ersetzt? Wenn ja, sind diese Einnahmen in Ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung enthalten? Belegen Sie Ihre Angaben bitte mit den entsprechenden Unterlagen und weisen Sie auch die Bezahlung der Rechnungen vom 12.10.2010 und 14.4.2011 an ***4*** nach.*

2. Flugreise

Im Rahmen welches Lehrganges wurde diese Reise unternommen? Legen Sie bitte das vollständige Reiseprogramm vor. War die Reise Teil des Lehrgangsprogrammes? Legen Sie bitte

das entsprechende Lehrgangsprogramm vor. Haben Sie für diese Reise Kostenersätze vom Veranstalter des Lehrganges oder den Lehrgangsteilnehmern erhalten? Wenn ja, sind diese Einnahmen in Ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung enthalten? Belegen Sie Ihre Angaben mit geeigneten Unterlagen.

*3. Fortbildung ***3****

Wurde für das Seminar "Kompetenzbasierte Curricula Berufsreifeprüfung" eine Teilnahmebestätigung ausgestellt? Legen Sie diese gegebenenfalls vor.

Weiters brachte das Bundesfinanzgericht der Bf die von ihm beabsichtigte Schätzung der als Betriebsausgaben anzuerkennenden Fahraufwendungen zur Kenntnis.

In ihrer Beantwortung vom 9.6.2020 führte die Bf Folgendes aus:

Zu Pkt. 1 Facheinschlägige Unterrichtsmaterialien

*Die Kursmaterialien wurden in einem 4-semesterigen Kurs Lehre mit Matura, Englisch, am ***2*** Salzburg eingesetzt, der von September 2009 bis Mai 2011 dauerte. Am 7.5.2011 legten die Teilnehmer am ***2*** bei mir die Englisch-Matura ab.*

*Da das offizielle Kursbuch nicht alle Kompetenzen für die Englisch-Matura abdeckte, ich meine Teilnehmer aber optimal vorbereiten wollte, ließ ich die o.g. „maßgeschneiderten“ Unterrichtsmaterialien von einer Native Speakerin ausarbeiten. Denn der Erfolg meiner Schüler, ist auch mein Erfolg. Ich bekam für diese Unterrichtsmaterialien keinerlei Kostenersatz - weder von den Teilnehmern noch vom ***2***. Die Zahlungsbestätigung an ***4*** lege ich bei.*

Zu Pkt. 2 Flugreise

Auch diese Reise wurde im Rahmen des unter Pkt.1 genannten Lehrganges Lehre mit Matura, Englisch, unternommen.

*Da am ***2*** laufend Kursevaluierungen durchgeführt werden, ist man als Referent hier einem gewissen Druck ausgesetzt, sich in einem Kurs besonders zu engagieren, ansonsten man keinen Kurs mehr erhält.*

*Die Kursteilnehmer äußerten beim Bereichsleiter des ***2*** ausdrücklich den Wunsch, ein sogenanntes „Lernatelier in London“ in meiner Begleitung abhalten zu wollen, da auch Lehrgänge zuvor dies mit ihren Referenten schon unternommen hatten.*

*Obwohl diese Lernateliers zu den offiziellen Vorbereitungen auf die Matura zählten, wurden die Kosten zu keiner Zeit vom ***2*** übernommen - auch in den anderen Lehrgängen nicht - da man sich keiner Haftung aussetzen wollte. Organisator war immer der Lehrgangsleiter - in diesem Fall also ich. Die Schüler wohnten bei Familien, bekamen vormittags Unterricht, nachmittags und abends ***4*** Sehenswürdigkeiten und Kultur auf dem Programm. Einen*

*Kostenersatz für diese Reise erhielt ich weder vom ***2*** noch von den Kursteilnehmern. Die Ryan-Air-Buchungsbestätigung für mich und die Teilnehmer schließe ich bei.*

*Zu Pkt. 3 Fortbildung ***3****

*Die Anmeldung wurde über das ***2*** abgewickelt, mir wurde damals lediglich telefonisch mitgeteilt, dass ich für diese Fortbildung angemeldet bin und teilnehmen kann. Sie war ein Muss, damit man als Prüfer die kompetenzorientierte Berufsreifeprüfung gesetzeskonform abwickeln konnte und weiterhin Kurse abhalten durfte.*

Zu Pkt. 4 Fahrtkosten

*Da ich mit dem eigenen Auto nach ***3*** zur Fortbildung angereist bin, zählen die Kilometer zu den Betriebsausgaben.*

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf daraufhin mit Schreiben vom 30.6.2020 auf, ergänzende Fragen zu beantworten:

1 Facheinschlägige Unterrichtsmaterialien

Weshalb wurden diese nicht unbeträchtlichen Ausgaben (2010: 2.500 Euro, 2011: 2.760 Euro) weder in den Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 zugrunde liegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen noch in den im Rahmen der Selbstanzeige vor Beginn der Außenprüfung vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen noch während der Außenprüfung als Betriebsausgaben ausgewiesen bzw. geltend gemacht?

*Laut Zahlungsbestätigungen vom 7. Dezember 2010 und vom 28. April 2011 wurde der jeweilige Rechnungsbetrag bar beglichen. Laut den vorgelegten ***2***-Unterlagen fand am 28. April 2011 eine Unterrichtseinheit des Kurses 111F301247 Berufsreifeprüfung Kompaktlehrgang 2 B statt.*

Wo, wann und durch wen erfolgten diese Barzahlungen? Warum wurde diese Zahlungsform gewählt? Legen Sie bitte die Kontoauszüge mit den entsprechenden Barabhebungen vor.

Welchen Umfang hatten die Unterrichtsmaterialien? Wann und wie wurden diese an Sie übermittelt? Falls vorhanden, legen Sie bitte jeweils ein Exemplar des Unterrichtsmaterials vor.

Wie hoch waren Ihre Gesamteinnahmen aus dem Kurs, in dem die Unterrichtsmaterialien zum Einsatz kamen?

2 Flugreise/Lernatelier in London

Stellen Sie bitte die Ermittlung der geltend gemachten Reisekosten iHv 589,18 Euro dar.

Wo haben Sie genächtigt, welche Kosten sind dabei angefallen?

Wo fand der Unterricht statt, wer hat den Unterricht abgehalten und wann waren die genauen Unterrichtszeiten?

Legen Sie bitte das vollständige Reiseprogramm sowie weitere Unterlagen, die Ihre Angaben bestätigen können, vor.

In ihrem Antwortschreiben vom 29.7.2020 brachte die Bf Folgendes vor:

Zu Pkt. 1 Facheinschlägige Unterrichtsmaterialien

*Die Zahlungsweise für die genannten Unterrichtsmaterialien wurde auf Wunsch der Native Speakerin ***4***, die sich im Dezember 2010 und im April 2011 jeweils zu einer Fortbildung in Österreich aufhielt, so gewählt. Nach Vereinbarung eines Termines erfolgte die Übergabe der Unterlagen in 5 Mappen à 150 Seiten sowie die Übergabe des Geldes an Frau ***4*** bei mir zu Hause.*

Da ich meine Kontoauszüge nicht länger als 7 Jahre aufbewahre, kann ich keinen Kontoauszug mehr aus den Jahren 2010 und 2011 vorlegen. Auch das nach nun 10 Jahren mittlerweile längst nicht mehr aktuelle Unterrichtsmaterial besitze ich nicht mehr. Ebenso kann ich mich an die Gesamteinnahmen aus diesem einzelnen Kurs nach so langer Zeit nicht mehr erinnern.

Zu Pkt. 2 Flugreise

Die Reisekosten ermitteln sich aus den Flugkosten und den damals gültigen Pauschalsätzen für Großbritannien.

Die Sprachreise wurde von SFA, einer anerkannten Institution, organisiert. Meine Schüler und ich waren in Gastfamilien mit Frühstück untergebracht. Der Unterricht, der von mir gemeinsam mit einem Native Speaker abgehalten wurde, fand täglich von 9.00 - 13.00 Uhr in einer Partnersprachschule von SFA in London statt. Das Reiseprogramm oder etwaige andere Unterlagen besitze ich nach nun 10 Jahren nicht mehr.

Am 5.8.2020 fand ein Erörterungsgespräch mit dem Vertreter des Finanzamtes über die Ermittlungsergebnisse und die vom Bundesfinanzgericht beabsichtigte Schätzung der Fahrtkosten statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf erzielte in den Beschwerdejahren als Vortragende in mehreren Lehrgängen am ***2*** und ***1*** Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Bf erzielte Einnahmen von 24.199,90 Euro (2010) und 21.574,32 Euro (2011).

In den Einkommensteuerklärungen wies die Bf Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 10.096,72 Euro (2010) und 9.507,86 Euro (2011) aus. 2010 machte sie ua. Reise- und Fahrtspesen (Kilometergelder) von 11.199,77 Euro und 2011 von 8.345,40 Euro als Betriebsausgaben geltend.

In der mit der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für 2010 mit 16.131,64 Euro und für 2011 mit 13.660,86 Euro ermittelt. 2010 waren ua. Reisekosten iHv 589,18 Euro und Autokosten iHv 3.623 Euro als Betriebsausgaben berücksichtigt, 2011 Autokosten von 3.521,88 Euro.

Die Gesamt-Kfz-Kosten betrugen nach der unstrittigen Schätzung der steuerlichen Vertretung der Bf 2010 4.071,80 Euro und 2011 4.515,17 Euro.

Die Bf legte mit ihrem Pkw im Jahr 2010 28.433 km zurück, davon 13.960,80 km (rund 49 %) betrieblich. 2011 legte sie 25.431 km zurück, davon betrieblich 11.685,6 km (rund 46 %). Die Bf beantragt für die betrieblichen Fahrten Fahrtaufwendungen unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes.

Die Bf besuchte 2011 die Fortbildung „Kompetenzbasierte Curricula Berufsreifeprüfung“ in ***3***. An- und Rückreise erfolgten mit dem eigenen PKW. Die Bf macht das amtliche Kilometergeld für eine Fahrstrecke von 126,6 km als Betriebsausgabe geltend.

Von 11.10.2010 bis 17.10.2010 unternahm die Bf mit Teilnehmern des Lehrgangs „Lehre mit Matura“ eine Reise nach London und machte dafür Betriebsausgaben von insgesamt 589,18 Euro (538,20 Euro Tages- und Nächtigungsgelder, 50,98 Euro Flug) geltend. Im Lehrgangsprogramm des ***2*** war diese Reise nicht vorgesehen. Ein Reiseprogramm liegt nicht vor. Die Bf gibt an, dass die Reise von SFA, einer anerkannten Institution, organisiert worden sei, sie und ihre Schüler bei Gastfamilien untergebracht gewesen seien, sie gemeinsam mit einem Native Speaker in einer Partnerschule von 9 bis 13 Uhr Unterricht gehalten habe und nachmittags und abends Sehenswürdigkeiten und Kultur auf dem Programm gestanden seien. Tatsächliche Nächtigungskosten werden von der Bf weder nachgewiesen noch behauptet.

Die erstmals im Beschwerdeverfahren als Betriebsausgaben geltend gemachte Ausgaben für Unterrichtsmaterialien iHv 2.760 Euro im Jahr 2010 und iHv 2.500 Euro im Jahr 2011 sind nicht als erwiesen anzunehmen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt, den Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes und den von der Bf vorgelegten Unterlagen.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweislastregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Ritz, BAO, Tz 6 zu § 167). Nach dem in [§ 167 Abs. 2 BAO](#) verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich das Bundesfinanzgericht – zwar ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen (vgl. VwGH vom 08.09.2005, [2001/17/0141](#)).

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (siehe VwGH vom 06.07.2006, [2006/15/0183](#) und vom 24.10.2005, [2001/13/0263](#)).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (vgl. VwGH 9.9.2004, [99/15/0250](#) u.a.). Sie liegt auch vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. In diesen Fällen besteht auch eine Beweisbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Rz 10 ff, § 166 Rz 3 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Sind keine Beweiserhebungen mehr zumutbar, sind alle Beweismittel erhoben, die für und gegen den Sachverhalt sprechen, so genügt die „Glaubhaftmachung“ einer bestimmten Tatsache (vgl. [§ 138 Abs 1 letzter Satz BAO](#)). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn Umstände des Einzelfalls dafürsprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Die Glaubhaftmachung ist somit der Nachweis der Wahrscheinlichkeit. Der Sachverhalt muss nicht gewiss sein. Laut Rechtsprechung des VwGH genügt ein geringerer Grad der Wahrscheinlichkeit als der, der die Überzeugung von der Gewissheit rechtfertigt (VwGH vom 14. 9. 1988, [86/13/0150](#); VwGH vom 23. 11. 2005, [2005/16/0099](#) und VwGH vom 29. 5. 2006, [2005/17/0252](#)).

Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen entsprechen (siehe VwGH vom 31.10.1991, [90/16/0176](#)) und darf dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH vom 22.02.2007, [2006/14/0040](#)).

Im gegenständlichen Fall ist das Ausmaß der betrieblichen Kfz-Nutzung, die Teilnahme an einem Fortbildungsseminar sowie das Vorliegen von Betriebsausgaben bezüglich Unterrichtsmaterialien und einer Reise nach London zu klären.

Ausmaß der betrieblichen Kfz-Nutzung:

Die Bf hat in den Beschwerdejahren kein Fahrtenbuch geführt. Sie hat die mit ihrem Kfz gefahrenen Gesamtkilometer anhand der Prüfberichte (§ 57a KFG) vom 27.5.2009, 23.7.2010, 1.8.2011 und 19.7.2012 nachvollziehbar und schlüssig geschätzt. Das Ausmaß der betrieblichen Kfz-Nutzung ergibt sich aus den vorgelegten Stundenplänen von ***2*** und ***1*** und den mit Routenplanern nachvollziehbaren Fahrtstrecken.

Fortbildung *3***:**

Zum Nachweis der Teilnahme am Fortbildungsseminar „Kompetenzbasierte Curricula Berufsreifeprüfung“ im März 2010 legte die Bf die E-Mails betreffend ihre Anmeldung, die Anmeldebestätigung des Veranstalters sowie die organisatorischen Details des Seminars vor. Der letzten E-Mail ist zu entnehmen, dass bei Teilnehmern von Erwachsenenbildungseinrichtungen die Aufenthaltskosten über diese Einrichtungen verrechnet werden.

Nachdem die Bf am ***2*** die kompetenzorientierte Berufsreifeprüfung als Prüferin abzuwickeln hatte, ist es glaubhaft, dass die Bf an diesem Fortbildungsseminar teilgenommen hat. Es ist auch glaubhaft, dass sie für die Hin- und Rückfahrt zu dieser Bildungsmaßnahme das eigene Kfz benützt hat.

Unterrichtsmaterialien:

Die Betriebsausgaben für Unterrichtsmaterialien hat die Bf erstmals im Beschwerdeverfahren geltend gemacht.

Die Bf bringt im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht vor, über diese Unterrichtsmaterialien nicht mehr zu verfügen. Sie seien von der in England wohnhaften Native Speakerin ***4*** für den viersemestrigen Lehrgang „Lehre mit Matura“ (Maturatermin 7.5.2011) erstellt worden, da das offizielle Kursbuch nicht alle Kompetenzen für die Englisch-Matura abgedeckt habe. Die Übergabe der Unterlagen (5 Mappen zu je 150 Seiten) und die von Frau ***4*** gewünschten Barzahlungen sollen nach Terminvereinbarung - die Zahlungsbestätigungen sind mit 2.12.2010 und 28.4.2011 datiert - bei der Bf zu Hause erfolgt sein, während sich Frau ***4*** im Dezember 2010 und im April 2011 zu Fortbildungszwecken in Österreich aufgehalten habe. Die Bf habe keine Kostenersatzes vom ***2*** oder von den Lehrgangsteilnehmern erhalten.

Zum Beweis dieses Sachverhalts legte die Bf mit der Berufungsschrift zwei Rechnungen und im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zwei Zahlungsbestätigungen von Frau ***4*** vor. Weitere Unterlagen zum Nachweis der Leistungserbringung und des Zahlungsflusses wurden trotz Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes nicht übermittelt.

Die Rechnung vom 12.11.2010 über einen Betrag von 2.500 Euro lautet auf „Study and teaching material, A-level exams, 10 different topics for BRP; 250 Euro per topic“ und die Rechnung vom 14.4.2011 über 2.760 Euro auf „Material for teaching and practicing vocabulary based an FCE, level: English 1 and English 2, 20 topics; 138 Euro per topic“.

Zum Nachweis der behaupteten Barzahlung dieser Rechnungen übermittelte die Bf zwei Zahlungsbestätigungen. Im Hinblick auf die behaupteten ungewöhnlichen Umstände der Geschäftsabwicklung mit der in England ansässigen Leistungserbringerin stellen diese Zahlungsbestätigungen keinen eindeutigen Beweis für in Österreich erfolgte Barzahlungen dar. Weitere Unterlagen zum Nachweis des Zahlungsflusses wurden nicht vorgelegt. Soweit die Bf betreffend die diesbezüglich vom Bundesfinanzgericht angeforderten Kontoauszüge angibt, über diese nicht mehr zu verfügen, ist auf die Beweisvorsorgepflicht der Bf zu verweisen. Der tatsächliche Zahlungsfluss ist nicht nachvollziehbar und damit die behauptete Barzahlung nicht erwiesen.

Dazu kommt, dass die am 14.4.2011 in Rechnung gestellten, für den Maturatermin 7.5.2011 benötigten Unterrichtsmaterialien der Bf erst am 28.4.2011 übergeben worden sein sollen. Nach den vorliegenden Unterlagen fand der Kurs „Lernatelier Englisch Maturavorbereitung LmM“ am 29.3.2011, 5.4.2011, 12.4.2011, 26.4.2011 und 3.5.2011, jeweils von 18:30 Uhr bis 21:45 Uhr, statt. Die Bf hätte somit nach ihren Angaben über wesentliches Unterrichtsmaterial (20 topics) erst vor dem letzten Vorbereitungstermin zur Matura verfügt, was nicht glaubhaft erscheint.

Ungewöhnlich ist weiters der Umstand, dass die Bf Ausgaben für Unterrichtsmaterialien im Gesamtwert von 5.260 Euro getätigt haben will, ohne dafür irgendwelche Kostenersätze von den Lehrgangsteilnehmern oder vom ***2*** zu erhalten. (In welcher Relation die behaupteten Ausgaben zu den Einnahmen aus dem Lehrgang standen, ist nicht bekannt, da die Bf die Einnahmen trotz Aufforderung nicht beziffert hat.)

Dies alles ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Bf diese Betriebsausgaben erstmals im Beschwerdeverfahren geltend gemacht hat. Vom Bundesfinanzgericht nach den Gründen befragt, weshalb dies weder in den Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 noch in den im Rahmen der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen noch während der Außenprüfung erfolgte, blieb die Bf eine Antwort schuldig. Dem Bundesfinanzgericht erscheint es zweifelhaft, dass auf diese zwei großen Ausgabenposten gleich drei Mal - sogar im Zuge der Selbstanzeige und der Außenprüfung - vergessen wurde; dies auch im Hinblick darauf, dass in der vor Prüfungsbeginn vorgelegten Einnahmen-

Ausgaben-Rechnung als weitere Betriebsausgaben lediglich die Pflichtversicherung (2010: 1.394,71 Euro; 2011: 2.300,35 Euro), Reisekosten (2010: 589,18 Euro), Autokosten (2010: 3.623,90 Euro; 2011: 3.521,83 Euro) und ein Telefonpauschale (jeweils 50 Euro) geltend gemacht wurden.

In Würdigung dieser Umstände gelangt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben für Unterrichtsmaterialien durch die vorgelegten Beweismittel nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurden und somit nicht als erwiesen anzunehmen sind.

Sprachreise London:

Die Angaben der Bf, dass sie gemeinsam mit ihren Kursteilnehmern (am bereits oben erwähnten Lehrgang „Lehre mit Matura“) diese Reise unternommen hat, erscheinen dem Bundesfinanzgericht aufgrund der vorgelegten Buchungsbestätigung der Flüge glaubhaft. Andere Unterlagen wurden nicht vorgelegt, sodass die weiteren Angaben der Bf (Reiseprogramm, Organisation durch SFA, Abhaltung Unterricht gemeinsam mit Native Speaker, Unterbringung Gastfamilien; fehlende Kostenersätze) nicht verifizierbar und daher nicht als erwiesen anzunehmen sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/teilweise Stattgabe)

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach [§ 4 Abs. 5 EStG 1988](#) sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

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

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach haben Steuerpflichtige die Richtigkeit ihrer Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine

Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch die Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹⁹, § 4 Tz 269f).

Nach [§ 2a erster Satz BAO](#) gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Behörde gelten.

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.

Nach [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 der Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

3.1.1. Kfz-Kosten

Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Fahrtkosten in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nicht. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass

bei Fehlen eines exakten Kostennachweises, wenn also die Behörde die Fahrtaufwendungen zu schätzen hat, die Schätzung hinsichtlich eines im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Fahrzeuges, dessen Fahrleistung 30.000 km pro Jahr nicht übersteigt, die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld grundsätzlich nicht rechtswidrig ist. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 27.08.2008, [2008/15/0196](#)).

In gegenständlichen Fall wurde die Gesamtkilometerleistung im Jahr 2010 mit 28.433 km und im Jahr 2011 mit 25.431 km ermittelt. Die entsprechenden Gesamtkosten wurden schlüssig und unstrittig mit 4.071,80 Euro (2010) und 4.515,17 Euro (2011) geschätzt.

In Ihrer Beschwerde machte die Bf betriebliche Fahrtaufwendungen (für ***2***, ***1***) unter Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes als Betriebsausgaben geltend und zwar im Jahr 2010 für 13.960,8 km 5.863,53 Euro und im Jahr 2011 für 11.559,2 km 4.854,86 Euro.

Es ist offensichtlich, dass diese Schätzung der betrieblichen Fahrtaufwendungen den tatsächlichen Gegebenheiten in keiner Weise entspricht. Obwohl die betrieblich zurückgelegte Fahrtstrecke im Jahr 2010 lediglich rund 49 % bzw. im Jahr 2011 einschließlich der Fahrtstrecke von 126,4 km zu einer Fortbildungsveranstaltung in ***3*** (vgl. Pkt. 3.1.2.) lediglich rund 46 % der jährlichen Gesamtfahrleistung ausmachten, übersteigen die unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes beantragten betrieblichen Fahrtaufwendungen die jeweiligen Gesamtkosten.

Anzumerken ist, dass die vom Finanzamt vertretene Auffassung, dass das Fahrzeug zu 55 %, damit überwiegend, betrieblich genutzt wird und daher dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, findet in den vorgelegten Unterlagen keine Deckung.

Das Bundesfinanzgericht schätzt daher die als Betriebsausgaben anzuerkennenden betrieblichen Kfz-Aufwendungen im Jahr 2010 mit 49 % der Gesamtkosten iHv 4.071,80 Euro, das sind 1.995,18 Euro, und im Jahr 2011 mit 46 % der Gesamtkosten iHv 4.515,17 Euro, das sind 2.076,98 Euro.

Gegen diese Schätzung haben weder die Bf noch das Finanzamt Einwendungen erhoben.

Der Beschwerde war in diesem Punkt daher teilweise stattzugeben.

3.1.2. Fortbildung *3*****

Fortbildungskosten stellen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Die Teilnahme am Fortbildungsseminar „Kompetenzbasierte Curricula Berufsreifeprüfung“ ist ebenso wie die Verwendung des Pkw der Bf für die Hin- und Rückfahrt als erwiesen

anzunehmen (vgl. Pkt. 1 u. 2.). Die angefallenen Fahrtkosten können daher als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Anstelle des beantragten Kilometergeldes findet die Fahrtstrecke von 126,4 km im Rahmen der oben dargestellten Schätzung der betrieblichen Kfz-Kosten Berücksichtigung (vgl. Pkt. 3.1.1.).

Der Beschwerde war in diesem Punkt daher teilweise stattzugeben.

3.1.3. Unterrichtsmaterialien

Betriebsausgaben sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Die Bf gibt an, dass die strittigen Ausgaben für Unterrichtsmaterialien, die eine in England wohnhafte Native Speakerin erstellt habe, angefallen seien. Während sich diese im Dezember 2010 und im April 2011 zu Fortbildungszwecken in Österreich aufgehalten habe, sei die Übergabe der Unterlagen und des Geldes bei der Bf zu Hause erfolgt.

Einen eindeutigen Beweis der Leistungserbringung und Zahlung konnte die Bf nicht erbringen. Auch die Glaubhaftmachung ist ihr nicht geglückt (vgl. Pkt. 2.).

Soweit die Bf einwendet, sie verfüge nach 10 Jahren nicht mehr über die vom Bundesfinanzgericht angeforderte Unterlagen bzw. sie könne sich nicht mehr erinnern, ist dem entgegenzuhalten, dass es an der Bf gelegen hätte, rechtzeitig Beweisvorsorge zu treffen. Dies umso mehr, als es schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, der Vorhaltecharakter zukommt, zum Beschwerdepunkt „Unterrichtsmaterialien“ heißt: *„Bei den vorgelegten englischen Rechnungen sind die Angaben viel zu allgemein und können daher auch keiner bestimmten Veranstaltung zugeordnet werden. Zudem gibt es keine Zahlungsnachweise ...“*. Der Bf musste daher bereits zum damaligen Zeitpunkt bewusst gewesen sein, dass zum Nachweis oder zur Glaubhaftmachung des behaupten Sachverhalts entsprechende Unterlagen aufzubewahren oder zu beschaffen sind. Die Bf hat im Übrigen in ihrem Vorlageantrag angegeben, dass die für ihre Beweisführung relevanten, detaillierten Unterlagen nachgereicht werden. Im Ermittlungsverfahren des Bundesfinanzgerichtes, legte sie ergänzend zu den mit der Beschwerde vorgelegten zwei Rechnungen zwei Zahlungsbestätigungen vor. Weitere Unterlagen zum Beweis oder zur Glaubhaftmachung der Leistungserbringung und des Zahlungsflusses wurden von der Bf trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht nicht übermittelt. Ihrer - im Hinblick auf den behaupteten ungewöhnlichen Sachverhalt mit Auslandsbezug - erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) hat sie damit nicht entsprochen.

Die geltend gemachten Betriebsausgaben konnten mangels Nachweis bzw. Glaubhaftmachung nicht anerkannt werden.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

3.1.4. Sprachreise London

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bilden Kosten einer Reise, die in Form einer untrennbaren Gemengelage sowohl durch private Erholungs- und Bildungsinteressen wie auch durch betriebliche Interessen veranlasst sind, keine Betriebsausgaben, zumal § 4 Abs. 5 EStG 1988 auf „ausschließlich“ betrieblich veranlasste Reisen abstellt. Die Veranlassungsprüfung wird grundsätzlich für den einzelnen Reisetag vorgenommen (vgl. VwGH 27.1.2011, [2010/15/0197](#); VwGH 19.12.2018, [Ra 2018/15/0043](#)).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der Reise nach London weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Nach dem von der Bf behaupteten Reiseprogramm fand lediglich zwischen 9:00 und 13:00 Uhr Unterricht für ihre Schülerinnen und Schüler statt, wobei auch nicht feststeht, dass die Bf wie angegeben tatsächlich selbst mit unterrichtete. Im Anschluss standen Sehenswürdigkeiten und Kultur auf dem Programm. Diese allgemein interessierenden, den privaten Erholungs- und Bildungsinteressen zuzuordnenden Programmpunkte nahmen zeitlich gesehen mehr Raum ein, als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderer als beruflichen Betätigungen verwendet wird. Dass diese Programmpunkte allenfalls gemeinsam mit (erwachsenen) Schülerinnen und Schülern der Bf absolviert wurden, ist dabei unmaßgeblich. Nach dem behaupteten Reiseprogramm liegt eine Reise vor, die durch ein private mit betrieblichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt ist, der der Abzug als Betriebsausgabe versagt bleibt. (vgl. VwGH 27.1.2011, [2010/15/0197](#); VwGH 28.2.2012, [2009/15/0183](#)).

Die Bf ist auch jeglichen Beweis für eine betriebliche Notwendigkeit als auslösendes Moment dieser Reise bzw. für eine Fremdbestimmtheit der Reise schuldig geblieben (vgl. VwGH 27.1.2011, [2010/15/0197](#)). So hat sie selbst angegeben, dass die Reise im Lehrgangsprogramm des ***2*** nicht vorgesehen war und begnügt sich mit einem Verweis auf die Erwartungshaltung ihrer Schülerinnen und Schüler. Die geltend gemachten Reisekosten waren daher der privaten Lebensführung zuzuordnen und nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zum geltend gemachten pauschalen Nächtigungsgeld ist überdies anzumerken, dass Nächtigungsaufwendungen auch real erwachsen sein müssen (vgl. VwGH 21.9.2005, [2001/13/0241](#)). Auch den Nachweis, dass ihr tatsächlich Nächtigungskosten entstanden sind, ist die Bf trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht schuldig geblieben, sodass auch aus diesem Grund die beantragten Pauschalbeträge nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen waren.

Soweit die Bf einwendet, sie verfüge nach 10 Jahren nicht mehr über die vom Bundesfinanzgericht angeforderte Unterlagen bzw. sie könne sich nicht mehr erinnern, ist dem entgegenzuhalten, dass es an der Bf gelegen hätte, rechtzeitig Beweisvorsorge zu treffen. Dies umso mehr, als es schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, der

Vorhaltecharakter zukommt, zum Beschwerdepunkt „Sprachreise London“ heißt: „... *lediglich eine Buchungsbestätigung der Ryanair für einen Flug nach London/Stansted vorgelegt, woraus lediglich die An- und Abflugzeiten sowie die Teilnehmer des Fluges ersichtlich sind. Da weder das Programm dieser Studienreise noch sonstige für einen Nachweis dieser Veranstaltung geeignete Unterlagen vorgelegt wurden, konnten diese Aufwendungen ... nicht anerkannt werden.*“. Der Bf musste daher bereits zum damaligen Zeitpunkt bewusst gewesen sein, dass zum Nachweis oder zur Glaubhaftmachung des behaupten Sachverhalts entsprechende Unterlagen aufzubewahren bzw. noch zu beschaffen sind. Im Übrigen hat sie in ihrem Vorlageantrag ausgeführt, dass die für ihre Beweisführung relevanten, detaillierten Unterlagen nachgereicht werden. Dies ist im Ermittlungsverfahren des Bundesfinanzgerichts nicht erfolgt. Die Bf beschränkte sich zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung ihrer Angaben auf die Vorlage der schon bekannten Buchungsbestätigung. Damit hat sie ihrer Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) nicht Genüge getan.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Insgesamt war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

3.1.5. Ermittlung Bemessungsgrundlagen

	2010	2011
Gewinn lt. AP/FA	21.120,19	17.344,94
Autokosten lt. AP/FA	1.635,00	1.879,03
Autokosten lt. Erk.	-1.995,18	-2.076,98
Gewinn lt. Erk.	20.760,01	17.146,99
Gewinnfreibetrag	-2.698,80	-2.229,11
Gewinn/EK aus SA lt. Erk.	18.061,21	14.917,88

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall liegen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Salzburg, am 26. August 2020