



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Ing. HW, Adr., vertreten durch Kohl & Schützenhöfer GmbH, 8230 Hartberg, Baumschulgasse 5, vom 12. Juli 2006 und 31. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16. Mai 2006 und 29. November 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt führte mit **Einkommensteuerbescheiden für 2003 und 2004** Arbeitnehmerveranlagungen durch. Im Zuge der **Berufung** gegen diese Bescheide legte der Berufungswerber (Bw.) erstmals Einnahmen- Ausgabenrechnungen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommensteuererklärungen für 2003 und 2004 vor, in denen er Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -21.154,43 € (2003) und 957,93 € (2004) in Ansatz brachte. Für 2004 beantragte der Bw. zudem bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Berücksichtigung von Werbungskosten von 11.080,46 €.

Für seine gewerblichen Tätigkeiten als Bausachverständiger und als Masseur gab der Bw. folgende Einnahmen und Ausgaben bekannt:

	2003	2004
Gutachten – Einnahmen	290,00	2.320,00
Massage - Einnahmen	250,00	693,96
Ausgaben insgesamt	- 21.694,43	- 2.056,03
Gewinn/Verlust	- 21.154,43	957,93

Mit **Schreiben** vom 24. August 2006 übermittelte der Bw. eine berichtigte Einnahmen-Ausgabenrechnung und Einkommensteuererklärung für 2004, wobei er nunmehr Ausgaben von insgesamt 11.932,34 € (Verlust von 8.918,38 €) und Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 2.151,98 € geltend machte.

Bei einer **Nachschau** am 25. Oktober 2006 und weiteren Besprechungen gab der Bw. dem Finanzamt hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2003 weitere Aufwendungen bekannt. Die gesamten Ausgaben wurden im Zuge der Besprechungen einvernehmlich auf die Tätigkeiten des Bw. aufgeteilt, wobei nach Meinung des Finanzamtes die Aufwendungen des Bw. nur zum Teil anzuerkennen seien.

Für die Massagetätigkeit 2003 ermittelte das Finanzamt schließlich Einkünfte von –8.115,28 € und für die Gutachtertätigkeit von –4.041,10 €, insgesamt also einen Verlust aus Gewerbebetrieb 2003 von 12.156,38 €.

Die Einkünfte aus der Massagetätigkeit 2004 stellte das Finanzamt nach Besprechungen und Einsichtnahme in Belege in Höhe von -1.400,83 € und die Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit in Höhe von -2.993,32 € fest, sodass sich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004 von 4.394,15 € ergaben.

Im Sinne dieser Feststellungen wurde mit **Berufungsvorentscheidung** vom 2. März 2007 der Einkommensteuerbescheid 2003 geändert und bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Verlust von 12.156,38 € anerkannt. Die Höhe der Einkommensteuergutschrift blieb unverändert.

Ebenso erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2004 durch Berufungsvorentscheidung, wobei das Finanzamt einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 4.394,15 € und Werbungskosten bei der nichtselbständigen Tätigkeit von 3.683,46 € berücksichtigte. Hinsichtlich der Abweichungen von den Steuererklärungen verwies das Finanzamt in der Bescheidbegründung auf die mit dem Bw. geführten Gespräche.

Der Bw. beantragte am 2. April 2007 die **Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und die erklärungskonforme Anerkennung der Ausgaben **2003** laut Einnahmen-Ausgabenrechnung, da die Aufwendungen 2003 laut Belegen, Reisekostenabrechnungen und Fahrtenbüchern als vorbereitende Ausbildung für die selbständige Tätigkeit gedient hätten. Hinsichtlich Einkommensteuer **2004** beantragte der Bw. eine Berichtigung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, da die steuerpflichtigen Bezüge von der Fa. D Bau KEG entgegen der Meldung an das Finanzamt nicht in dieser Höhe ausbezahlt worden seien. Die Einkünfte aus der Massagetätigkeit seien erklärungskonform mit – 1.352,83 € und aus der Gutachtertätigkeit mit –8.621,86 €, somit insgesamt mit –9.974,69 € festzusetzen, da die Betriebsausgaben mit Belegen, Reisekostenabrechnungen und Fahrtenbüchern nachgewiesen seien.

Dazu legte der Bw. eine Gehaltsabrechnung für Dezember 2004 über einen Nettobetrag von 970,26 € und ein Schreiben in Ablichtung vom 5. Dezember 2005 an die Fa. D Bau KEG vor, in dem der Bw. die Überweisung von Gehaltszahlungen für 12/04 bis 2/05 samt Sonderzahlungen urgiert.

Im **Schreiben** vom 21. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer **2003** erläuterte das **Finanzamt** dem Bw., es seien im Rahmen einer Nachschau und dreier Besprechungen die erklärten Aufwendungen im Einvernehmen mit dem Bw. den einzelnen Einkunftsquellen zugeordnet worden, wobei der Bw. auch Gelegenheit gehabt habe, Nachweise vorzulegen.

Die Reisekostenabrechnungen des Bw. seien mangelhaft gewesen, da der Zweck der Reise, das benutzte KfZ und der jeweilige Kilometerstand nicht angegeben gewesen seien. Die Reiseaufwendungen seien den jeweiligen Einkunftsquellen zugeordnet und überprüft worden, soweit sie den Tätigkeiten als Gutachter und Masseur zuzurechnen gewesen seien.

Die der nichtselbständigen Tätigkeit zuzuordnenden Reisen seien nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen, da der Bw. über diese Fahrten zu Vorstellungsgesprächen keine näheren Angaben machen können und da hinsichtlich der Fahrten zu PC-Anwender- und CAD-Kursen sich ergeben habe, dass das AMS die Fahrtkosten übernommen habe.

Die Aufwendungen für Subaufträge und Inserate habe der Bw. nicht belegen können.

Der Privatanteil der Telefonkosten sei einvernehmlich wie in den Vorjahren mit 50% angesetzt worden.

Die Einnahmen aus der Massagetätigkeit seien vom Finanzamt versehentlich nicht mit 250 €, sondern mit 290 € angesetzt worden und seien daher zu korrigieren, was den Verlust aus den betrieblichen Tätigkeiten von 12.156,38 € auf 12.196,38 € erhöhen würde.

Abschließend wurde der Bw. ersucht, in Hinblick auf vorstehende Ausführungen sein im Vorlageantrag geäußertes Begehren näher zu erläutern.

In einem zweiten **Schreiben** vom 21. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer **2004** verwies das Finanzamt ebenfalls auf die Besprechungen mit dem Bw. und stellte im einzelnen dar, welche Aufwendungen des Bw. vom Finanzamt anerkannt worden seien.

Zu den Fahrt- und Reisekosten führte das Finanzamt aus, dass die Reisekostenabrechnungen mit den selben Mängeln behaftet seien wie im Vorjahr. Die erklärten Aufwendungen seien teilweise nicht anerkannt worden, da für eine Vielzahl von Vorstellungsgesprächen überwiegend in Wien ohne nähere Angaben Kilometergelder sowie Tages- und Nächtigungsgelder beansprucht worden seien. Außerdem seien auch 2004 für vom AMS angebotene Veranstaltungen Reisekosten verrechnet worden.

Der Privatanteil für Telefon sei einvernehmlich wie in den Vorjahren mit 50% angesetzt worden.

Die Mietzahlungen von 730 € jährlich für das von der Mutter angemietete Büro in X-Dorf seien nicht anerkannt worden, da weder ein schriftlicher Mietvertrag noch ein tatsächlicher Geldfluss nachgewiesen worden sei. Es gebe lediglich eine Bestätigung der Mutter vom 31. Dezember 2004 in Form einer Mietrechnung über den Erhalt des Betrages. Weiters sei nach Ansicht des Finanzamtes der geschätzte Betrag von 1.000 € für die Beheizung des Büros zu hoch und sei um 600 € gekürzt worden. Es seien daher einzelne Ausgaben für das Büro zur Gänze bzw. zum Teil nicht anerkannt worden. Die verbleibenden Ausgaben seien auf die einzelnen Einkunftsquellen prozentuell aufgeteilt worden.

Das Finanzamt ersuchte den Bw., zu diesen Punkten Stellung zu nehmen und sein Begehren mit geeigneten Belegen zu untermauern. Zum Mietvertrag mit der Mutter verwies das Finanzamt insbesondere auf die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen.

Der Bw. gab am 23. November 2007 zur Einkommensteuer **2003** folgende **Stellungnahme** ab:

Reisekosten, Kilometergelder:

Er habe 2003 ein Fahrtenbuch und eine Reisekostenaufstellung geführt. Aus dem Fahrtenbuch sei ersichtlich: Datum, Zeitpunkt der Abfahrt und der Ankunft, Fahrtstrecke, „Bemerkungen“ (Zweck der Fahrt, zB EDV-Kurs, Seminar, Unternehmen oder Personen, mit denen Vorstellungsgespräche geführt wurden), Kilometerstand bei der Abfahrt und bei der Ankunft und die betrieblich gefahrenen Kilometer. Der Bw. habe einen Opel Vectra und einen Opel

Astra besessen, für beide sei ein gemeinsames Fahrtenbuch geführt worden. Aus dem Kilometerstand sei ersichtlich, welches Fahrzeug verwendet worden sei.

Die Reisekostenaufstellung beinhalte folgende Informationen: Datum, Ziel und Zweck der Reise, Zeitpunkt der Abfahrt und der Ankunft, Abwesenheit in Stunden, Taggeld, Nächtigungsgeld und gefahrene Kilometer.

Die betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten zu den Kursen, Vorstellungsgesprächen etc. seien sowohl im Fahrtenbuch als auch in der Reisekostenaufstellung enthalten. Im Fahrtenbuch seien die jeweiligen Kilometerstände angeführt, der Zweck der Reise sei auch in der Reisekostenaufstellung eingetragen, die Gesprächspartner bzw. besuchten Unternehmen seien im Fahrtenbuch angeführt.

Die Fahrtkosten zu den vom AMS ermöglichten Kursen seien nicht vom AMS ersetzt worden.

Zuordnung der Reiseaufwendungen:

Die Zuordnung der Reiseaufwendungen sei nicht notwendigerweise abzuändern. Es handle sich im Jahr 2003 vor allem um Fahrten zu Vorstellungsgesprächen und zu Kursen. Der Bw. sei Baumeister und allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger. Der Bw. könne sowohl auf Basis eines Werkvertrages oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig werden. Vor dem Erstgespräch („Vorstellungsgespräch“) könne oft nicht beurteilt werden, welche Art des Rechtsverhältnisses der gewünschten Zusammenarbeit mit dem jeweiligen Unternehmer entspreche. Daher sei eine exakte Zuordnung der Reisekosten bei Vorstellungsgesprächen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder zu den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit nicht möglich. Da jedoch in der Vergangenheit in den meisten Fällen ein Dienstverhältnis zustande gekommen sei, seien die Reisekosten den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet worden.

Subaufträge, Inserate:

Der Subauftrag sei bereits 2002 bezahlt worden und sei daher nicht anzusetzen.

Als „Kosten für Inserate“ habe der Bw. Kosten für das Internet angesetzt. Diese Kosten seien in der Aufstellung des Finanzamtes unter „Breitbandinternet“ angesetzt worden, sodass ein weiterer Betrag für „Werbung/Inserate“ nicht erforderlich sei.

Telefon

Das Finanzamt habe einen Privatanteil für das Mobiltelefon von 50% berücksichtigt. Ein Festnetzanschluss sei nahezu ausschließlich beruflich bzw. betrieblich genutzt worden, da für

private Zwecke ein eigener Festnetzanschluss im Wohnhaus existiere. Die Telefonkosten seien daher um den Betrag von 84,47 € laut beiliegenden Rechnungskopien zu erhöhen.

Betriebskosten/Büro

Das Haus werde nur betrieblich bzw. beruflich genutzt. Es seien 2003 laut beiliegenden Belegen folgende Aufwendungen angefallen:

Miete	730 €
Sonstige laufende Aufwendungen	351,20 €
Heizkosten geschätzt	1.000 €
Versicherung	162,81 €
Summe	2.244,01 €

Zur Einkommensteuer **2004** führte der Bw. aus:

Reisekosten, Kilometergelder

Er habe 2004 jeweils eine eigene Reisekostenabrechnung für die selbständige und für die nichtselbständige Tätigkeit erstellt. Im übrigen würden die Erläuterungen für 2003 auch für 2004 gelten.

Telefon

Das Finanzamt habe einen Privatanteil für das Mobiltelefon von 50% berücksichtigt. Ein Festnetzanschluss sei nahezu ausschließlich beruflich bzw. betrieblich genutzt worden, da für private Zwecke ein eigener Festnetzanschluss im Haus X-Dorf 51 existiere. Die Telefonkosten seien daher um den Betrag von 797,73 € laut beiliegenden Rechnungskopien zu erhöhen (ohne Kosten für Internet).

Kosten für Büro

Laut beiliegenden Belegkopien seien folgende Aufwendungen angefallen:

Kosten für Reinigung	730 €
Sonstige laufende Aufwendungen	385,56 €
Heizkosten geschätzt	1.000 €
Versicherung	165,78 €
Summe	2.281,34 €

Für die Schätzung der Heizkosten habe er eine (beiliegende) im Internet zugängliche Berechnung herangezogen. Mietaufwendungen habe er im Jahr 2004 nicht beantragt.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Der Lohnzettel der Fa. D Bau KEG 2004 beinhalte auch die Abrechnung für Dezember, obwohl der entsprechende Betrag trotz mehrmaligen Urgierens nicht ausbezahlt worden sei. Der Bw. habe die Firma auch zur Berichtigung des Jahreslohnzettels aufgefordert und einen Rechtsanwalt mit der Einbringung des offenen Betrages beauftragt.

Das **Finanzamt** gab zu den Stellungnahmen des Bw. folgende **Gegenäußerung** ab:

Reise- und Fahrtkosten:

Vom Bw. seien vorerst nur die Reisekostenabrechnungen vorgelegt worden. Die Fahrtaufwendungen seien gemeinsam mit dem Bw. den Einkunftsquellen zugeordnet worden, wobei die Fahrtaufwendungen bei den nichtselbständigen Einkünften mangels steuerlicher Auswirkungen der Höhe nach nicht hinterfragt worden seien. Erst danach habe der Bw. auch ein Fahrtenbuch übermittelt, welches vom Finanzamt nicht mehr überprüft worden sei. Die Fahrtaufwendungen als Masseur und Gutachter sowie die Fahrten zu Seminaren seien zur Gänze anerkannt worden. Lediglich die Fahrten zu „diversen Vorstellungsgesprächen“ seien nur berücksichtigt worden, wenn der Bw. Angaben über die Firmen bzw. die Gesprächspartner habe machen können.

Telefonkosten

Der Telefonfestnetzanschluss im Haus X-Dorf 7 sei laut den Telefonrechnungen auf die Mutter des Bw. angemeldet. Dies treffe im übrigen auch auf die Zahlungsbelege für die Internetkosten zu.

Büro

Für 2004 seien vorerst Mietzahlungen an die Mutter des Bw. in Höhe von 730 € geltend gemacht worden. In der Stellungnahme werden nunmehr keine Mietaufwendungen mehr beantragt, sondern erstmalig Reinigungskosten in der selben Höhe (Empfängerin MG) behauptet.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Vom Finanzamt wird auf den elektronisch erfassten Lohnzettel verwiesen.

Auf ein Schreiben der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** antwortete der Bw. wie folgt:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2004

Auf das Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die am Lohnzettel ausgewiesenen Bezüge der Fa. D tatsächlich nicht in dieser Höhe ausbezahlt worden seien, übermittelte der Bw. nochmals sein Urgenzschreiben an die Fa. D vom 12. Dezember 2005 und ein Schreiben des Bw. an seinen Steuerberater. Daraus gehe laut Bw. hervor, dass nicht nur das Dezembergehalt, sondern auch die anteiligen Sonderzahlungen nicht ausbezahlt worden seien. Kontoauszüge, aus denen der ausbezahlte Lohn der Fa. D ersichtlich sei, seien nicht vorhanden. Die Firma sei vom Finanzamt zu überprüfen.

- Reisekosten

Der Bw. stimmte zu, dass die Fahrtkostenersätze des AMS von den anzuerkennenden Fahrtkosten abzuziehen seien.

Als Nachweis für Vorstellungs- bzw. Anbahnungsgespräche bezüglich gewerberechtlicher Geschäftsführer oder eventueller Firmenbeteiligung seien die an das Finanzamt übermittelten Fahrtenbücher heranzuziehen. Weiters seien unselbständige Tätigkeiten als gewerberechtlicher Geschäftsführer für eine Vielzahl von Firmen sowie Massagetätigkeiten und Gutachtertätigkeiten uä. ab 2003 auf Grund der nicht anerkannten Vorstellungsgespräche gemäß beiliegender Liste zustande gekommen.

- Telefon

Die Aufwendungen für das Mobiltelefon seien ausschließlich beruflich bedingt gewesen. Eine Anerkennung von lediglich 50% sei nicht gerechtfertigt.

Über Vorhalt, dass die Rechnungen für den Festnetzanschluss auf die Mutter lauten und von deren Bankkonto abgebucht worden seien, legte der Bw. eine Bestätigung seiner Mutter vor,

wonach sämtliche Kosten in Zusammenhang mit Telefon und Internet vom Bw. übernommen worden seien.

Die angeforderten Rechnungen für die Festnetzkosten von Tele2 im Jahr 2004 wurden vom Bw. nicht übermittelt, lediglich eine von ihm erstellte Auflistung der einzelnen Rechnungen. Die Festnetzkosten seien zu je 1/3 auf die einzelnen Einkunftsquellen aufzuteilen.

- Bürokosten

Über Vorhalt, dass unter den Aufwendungen für die Büroräumlichkeiten eine Versicherungsprämie für einen „Landwirteschutz“ aufscheint, antwortet der Bw., dass es sich dabei um eine Gebäudeversicherung des früher zu einer Landwirtschaft gehörenden Bürogebäudes handle.

Hinsichtlich der Schätzung der Heizkosten gab der Bw. bekannt, dass es sich um ein ca. 100 Jahre altes, nicht wärme gedämmtes Haus mit 99 m² Grundfläche handle. Zu beheizen seien drei Räume samt Nebenräume als Büro und Lager. Geheizt werde mit einem 50 – 60 Jahre alten Ofen für feste Brennstoffe. Trotz mehrmaliger ganztätiger Abwesenheit sei es notwendig, die Räumlichkeiten durchgehend in der Heizperiode zu beheizen. Heizkosten von lediglich 400 € für das gegenständliche Gebäude würden jeglicher Lebenserfahrung widersprechen. Selbst die von ihm veranschlagten Heizkosten von 1.000 € jährlich für ofenfertiges Holz und Kohlebriketts werden bei weitem überschritten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erst in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2003 und 2004 machte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften geltend.

Die Einnahmen aus der Tätigkeit als Masseur bezifferte der Bw. 2003 mit 250 € und aus der Gutachtertätigkeit mit 290 €. Im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen wurden die Aufwendungen des Bw. nur zum Teil anerkannt. Strittig sind nunmehr folgende Aufwendungen:

2003	Lt. Bw.	Lt. BVE	
		Gutachter	Masseur
Kilometergeld	10.015,92	586,68	2.724,48
Tagesgeld	2.772	260,40	712,80
Nächtigung	256,10	159,10	75

Mobiltelefon	734,97	330,50	37
Festnetztelefon	84,00		
Büro	2.244,01	71	71

Das Finanzamt ging weiters davon aus, dass die Aufwendungen teilweise den nichtselbständigen Einkünften zuzuordnen seien. Es erfolgte jedoch keine Berücksichtigung, da es keine steuerlichen Auswirkungen gebe.

Im Jahr 2004 erklärte der Bw. neben den nichtselbständigen Einkünften Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit von 2.320 € und aus der Massagetätigkeit Einnahmen von 693,96 €. Strittig sind folgende Aufwendungen:

2004	Lt. Bw. (Schreiben vom 23.11.2007)			Lt. BVE		
	Gutachter	Masseur	Dienstverh.	Gutachter	Masseur	Dienstverh.
Kilometergeld	2.728,74	736,21	1.855,80	548,64	736,21	2.555,00
Tagesgeld	921,80	305,80	264,00	261,80	305,80	290,00
Nächtigung			180,00			
Mobiltelefon	767,78	85,30	0	307,08	85,30	0
Festnetztel.	265,91	265,91	265,91			
Büro		2.281,34		161,00	48,00	742,00

Darüber hinaus ist für 2004 bei den nichtselbständigen Einkünften auch die Höhe der Einnahmen strittig. Nach dem Vorbringen des Bw. seien 970,26 € im Lohnzettel der Fa. Draganovic Bau KEG enthalten, die aber nicht an ihn ausbezahlt worden seien.

Die vorliegende Berufungsentscheidung folgt den Feststellungen der Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes, soweit die einzelnen Aufwendungen nicht strittig sind. Die Einnahmen des Jahres 2003, die vom Finanzamt auf Grund eines Versehens mit 290 € statt mit 250 € angesetzt wurden (vom Bw. nicht bestritten), werden im Zuge der Berufungsentscheidung korrigiert.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Für die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind die Bestimmungen des § 16 EStG über die Werbungskosten heranzuziehen.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG hingegen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Fahrt- und Reisekosten

Das vom Bw. für 2003 insgesamt geltend gemachte Kilometergeld wurde vom Finanzamt wie folgt auf die Einkunftsquellen aufgeteilt:

2003		Vom FA anerkannt
Massagetätigkeit	2.724,48 €	2.724,48 €
Gutachtertätigkeit	586,68 €	586,68 €
Nichtselbständige Arbeit	6.704,76 €	0
Gesamt	10.015,92 €	3.311,16

Gegen die Aufteilung auf die einzelnen Tätigkeiten erhob der Bw. keine Einwendungen und sie wird der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

Die Aufteilung der gesamten Fahrtkosten 2004 nahm der Bw. zuletzt wie folgt vor:

2004	Lt. Bw.	Vom FA anerkannt
Massagetätigkeit	736,21 €	736,21 €
Gutachtertätigkeit	2.728,74 €	548,64 €
Nichtselbständige Arbeit	1.855,80€	2.555,00 €
Gesamt	5.320,75 €	3.839,85 €

Nach der Aktenlage hat der Bw. vorerst Reisekostenabrechnungen vorgelegt, in denen bei den nicht anerkannten Fahrten als Zweck der Reise „diverse Vorstellungsgespräche“ o.ä. angegeben ist. Erst im weiteren Verlauf des Rechtsmittelverfahrens übermittelte der Bw. an das Finanzamt Fahrtenbücher. Mit Vorhalt vom 21. Juni 2007 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, überprüfbare Nachweise dafür zu erbringen, wann und mit wem Vorstellungsgespräche geführt worden seien. Der Bw. verwies diesbezüglich lediglich auf das Fahrtenbuch. Auf ein weiteres Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz um Nachweisführung übermittelte der Bw. eine von ihm erstellte Liste von Firmen und Gesprächspartnern.

Fahrtkosten des Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls das Pendlerpauschale abgegolten. Sonstige Fahrtkosten in Zusammenhang mit einer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit sind als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend und übersichtlich

geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Ein Fahrtenbuch ist dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen wird (zB durch Reisekostenabrechnungen, ...). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer (siehe zum ganzen Komplex *Doralt*, EStG, § 16 Tz 220, § 4 Tz 330 unter „Fahrtkosten“).

In diesem Zusammenhang ist auch auf § 138 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach Abgabepflichtige in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben.

Vom Finanzamt wurden Fahrtkosten für jene Fahrten, die vom Bw. nachgewiesen werden konnten (zB. in Zusammenhang mit Seminaren) anerkannt. So wurden die Fahrtkosten für die gewerbliche Tätigkeit 2003 zu Gänze berücksichtigt, ebenso für die Massagetätigkeit 2004. Die bei der Gutachtertätigkeit 2004 geltend gemachten Fahrtkosten ordnete das Finanzamt zum Teil den nichtselbständigen Einkünften zu. Berücksichtigt wurden auch sämtliche Fahrtkosten in Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit des Bw. in den Monaten November und Dezember 2004 sowie im Wege der Schätzung Kilometergeld für weitere 2000 km im Jahr 2004. Das Finanzamt hat damit dem Vorbringen des Bw. bereits zum Teil Rechnung getragen. Aus nachstehenden Erwägungen können jedoch in Anbetracht der dargelegten Rechtslage keine weiteren Reisekosten, die über die vom Finanzamt bereits anerkannten hinausgehen, berücksichtigt werden (mit Ausnahme der Fahrten zu den AMS-Schulungen – siehe unten):

- In den Fahrtenbüchern sind Zielpunkt und Zweck der Fahrten teilweise unleserlich, eine Überprüfung durch die Abgabenbehörde ist nur eingeschränkt möglich. Dem Erfordernis von zweifelsfreien und klaren Angaben ist somit nicht Genüge getan.

- Der Bw. legte die Fahrtenbücher erst nach mehreren Besprechungen mit dem Finanzamt vor. Damit ist nicht gewährleistet, dass der Bw. die Fahrtenbücher tatsächlich zeitnahe zu den jeweiligen Fahrten erstellt hat. Es ist nicht auszuschließen, dass die Fahrtenbücher erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens nachgeschrieben wurden, was zu Zweifeln an der Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen Anlass gibt.

- Der Bw. übermittelte vorerst Reisekostenabrechnungen, welche jedoch im konkreten Fall ordnungsgemäße Fahrtenbücher nicht ersetzen können. Sie können insofern nicht als Nachweis einer betrieblichen oder beruflichen Veranlassung der Fahrten herangezogen werden, als der Zweck der Reise lediglich mit „diverse Vorstellungsgespräche“ o.ä. angegeben

ist. Ein konkreter betrieblicher oder beruflicher Zusammenhang ist damit für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar.

- Hinsichtlich der an die Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelten Aufstellung von Firmen und Gesprächspartnern, bei denen angeblich Besprechungen stattgefunden haben, ist festzustellen, dass teilweise lediglich Namen von Personen ohne Angabe von Adressen oder Firmen angeführt sind. Darüber hinaus widersprechen manche Angaben in der Aufstellung den Eintragungen in den Fahrtenbüchern. So waren etwa die Reiseziele am 2. Dezember 2003 laut Aufstellung Klagenfurt und Graz, laut Fahrtenbuch hingegen Wien und Wr. Neustadt. Am 14. Juli 2004 war das Reiseziel laut Aufstellung Graz, laut Fahrtenbuch Wien. Am 28. September 2004 ist einmal Neunkirchen (Aufstellung) und einmal Wien (Fahrtenbuch), am 13. Oktober 2004 einmal Klagenfurt (Aufstellung) und einmal Wien (Fahrtenbuch) angegeben. Auch an zahlreichen anderen Tagen ist keine Übereinstimmung zwischen Aufstellung und Fahrtenbüchern gegeben.

- Auf Grund der hohen Kilometeranzahl (im Jahr 2003 über 27.000 km) sind bezüglich der Qualität der Nachweisführung von Fahrtaufwendungen höhere Anforderungen zu stellen.

Abschließend ist daher festzustellen, dass dem Bw. ein Nachweis der vom Finanzamt nicht anerkannten Fahrtkosten weder mittels Fahrtenbuch noch auf andere Weise gelungen ist. Trotz ausdrücklichen Aufforderungen durch die Abgabenbehörde hat der Bw. für keinen einzigen Gesprächstermin eine Bestätigung vorlegen können. Zudem sind die Angaben des Bw. widersprüchlich. Eine hinreichende Gewähr für die Richtigkeit der Fahrtenbücher ist nicht gegeben.

Damit in Zusammenhang können für die nicht anerkannten Fahrten auch keine Tagesdiäten gewährt werden.

Abweichend von den obigen Ausführungen ist hinsichtlich der Fahrten zu den vom AMS veranstalteten Schulungen auf Folgendes zu verweisen: Das Finanzamt ist hier davon ausgegangen, dass das AMS die Fahrtkosten übernommen habe und für diese Fahrten daher keine Aufwendung steuerlich anzuerkennen seien. Laut Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz erhielt der Bw. für die Schulung vom 7. Jänner 2003 – 9. Februar 2003 vom AMS einen Fahrtkostenersatz von lediglich 3,22 € täglich. Der Bw. verzeichnete 19 Fahrten à 110 km (hin/retour) zum EDV-Kurs in N.

Für die Schulung vom 5. Jänner 2004 – 1. Februar 2004 bezog der Bw. einen Fahrtkostenersatz von 1,37 € täglich. Der Bw. verrechnete für diesen Kurs in O Fahrtkosten für neun Fahrten à 34 km.

Die Fahrten zu den genannten Schulungen des AMS sind auf Grund der diesbezüglichen Bestätigung als erwiesen anzusehen. Die über den Fahrtenkostenersatz hinausgehenden Aufwendungen des Bw. sind daher als Fortbildungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit anzuerkennen. (Tages- und Nächtigungsgelder wurden in diesem Zusammenhang nicht geltend gemacht.)

Berechnung 2003:

$19 \times 110 \text{ km} = 2.090 \text{ km} \rightarrow 0,356 \text{ €}$ ergibt 744,04 €

$19 \times 3,22 \text{ €} = 61,18 \text{ €}$ Fahrtenkostenersatz

An Fahrtenkosten 2003 sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit 682,86 € (744,04 € minus 61,18 €) zu berücksichtigen.

Berechnung 2004:

$9 \times 34 \text{ km} = 306 \text{ km} \rightarrow 0,356 \text{ €}$ ergibt 108,94 €

$9 \times 1,37 \text{ €} = 12,33 \text{ €}$ Fahrtenkostenersatz

An Fahrtenkosten 2004 sind zusätzlich zu den Beträgen laut Berufungsvorentscheidung 96,61 € (108,94 € minus 12,33 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In diesem Punkt war der Berufung teilweise stattzugeben.

Telefon

Die anzuerkennenden Telefonkosten für das Mobiltelefon wurden vorerst im Einvernehmen mit dem Bw. vom Finanzamt mit 50% der Kosten angesetzt und auf die betrieblichen Tätigkeiten aufgeteilt. Im Vorlageantrag machte der Bw. zusätzlich auch Festnetzkosten geltend, die sich laut Belegen für 2003 auf 84 € belaufen. Für 2004 legte der Bw. ebenfalls Rechnungen der Telekom für Festnetzgebühren über insgesamt 365,06 € vor und machte weitere Aufwendungen für Tele2-Festnetzgebühren von 437,17 € (ohne belegmäßigen Nachweis) geltend. Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz behauptet der Bw. darüber hinaus nunmehr, dass er sein Mobiltelefon ausschließlich beruflich genutzt habe.

Zu den nachgewiesenen Telekom-Festnetzgebühren ist darauf zu verweisen, dass Telefonaufwand grundsätzlich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig ist. Allerdings ist bei Einzelunternehmern bzw. Arbeitnehmern idR von einer privaten Mitbenutzung auszugehen. Eine behauptete ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung ist durch Aufzeichnung aller Telefongespräche nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Andernfalls ist der berufliche Anteil an den Gesamtkosten zu schätzen (VwGH 16.9.1992, 90/13/0291).

Die übermittelten Rechnungen lauten zwar auf die Mutter des Bw., nach der Lage des Falles scheint jedoch glaubwürdig, dass die diesbezüglichen Kosten vom Bw. getragen wurden. Dem Vorbringen des Bw., dass die gesamten Kosten abzuziehen seien, weil für Privatgespräche ein anderer Telefonanschluss benützt werden konnte, ist im übrigen zu entgegnen, dass daraus nicht zwingend auf eine ausschließliche berufliche Nutzung des strittigen Festnetzanschlusses geschlossen werden kann. Selbst der Bw. räumt mit seiner Behauptung einer „fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung“ jedenfalls eine geringe private Nutzung ein. In Anbetracht der Rechtsprechung wird daher im Wege der Schätzung von einem Privatanteil von 10% ausgegangen.

Zu den geltend gemachten Tele2–Festnetzgebühren von 437,17 €, für die lediglich eine Aufstellung des Bw., jedoch keine Belege übermittelt wurden, ist auszuführen, dass über Verlangen der Abgabenbehörde Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nachgewiesen werden müssen oder, falls dies nicht zumutbar ist, glaubhaft gemacht werden müssen (§ 138 BAO). Als Nachweis ist im Allgemeinen ein schriftlicher Beleg erforderlich, wobei Eigenbelege anerkannt werden, wenn nach der Natur der Ausgabe kein Fremdbeleg erhältlich ist (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG § 4 Anm 62).

Dem Bw. wäre durchaus möglich und zumutbar gewesen, die strittigen Tele 2-Gebühren mittels Rechnungen nachzuweisen. Die Aufstellung (= Eigenbeleg) des Bw. ist daher für eine Nachweisführung nicht geeignet. Dass im Jahr 2004 zusätzlich zu den Telekom-Gebühren noch weitere Festnetzgebühren angefallen sind, wurde vom Bw. auch nicht durch ein entsprechendes Vorbringen glaubhaft gemacht. Dieser Betrag war daher nicht anzuerkennen, zumal die Tele2-Gebühren erst im Vorlageantrag geltend gemacht wurden.

Ebenso wenig ist glaubwürdig, dass der Bw. sein Mobiltelefon nicht privat genutzt haben soll. Mit dem Ansatz eines Privatanteils von 50% hat sich der Bw. im Rahmen von Besprechungen mit dem Finanzamt einverstanden erklärt. Im Laufe des langen Verfahrens vor der Abgabenbehörde erster Instanz hat der Bw. diesen Privatanteil nicht beanstandet. Für die nunmehrige Behauptung gegenüber der Abgabenbehörde zweiter Instanz einer ausschließlichen beruflichen Nutzung fehlt jede Begründung. In Anbetracht dieser Umstände besteht kein Anlass, bei der Schätzung des Privatanteils an den Kosten des Mobiltelefons von der Beurteilung des Finanzamtes abzugehen.

Zusätzlich zu den Beträgen laut Berufungsvorentscheidung sind somit für die Festnetztelefonkosten 75,60 € für 2003 und 328,55 € für 2004 anzuerkennen, die den Angaben des Bw. folgend zu je 1/3 auf die Tätigkeiten des Bw. aufzuteilen sind.

Büro

Das seiner Mutter gehörende Haus wird nach Angaben des Bw. von ihm ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt. Zuletzt machte der Bw. folgende Aufwendungen geltend:

	2003	2004
Miete/Reinigung	730,00	730,00
sonst. laufende Aufwendungen	351,20	385,56
Heizkosten geschätzt	1000,00	1000,00
Versicherung	162,81	165,78
Summe	2.244,01	2.281,34

Miete/Reinigung:

Der Bw. machte Mietzahlungen von jeweils 730 € für 2003 und 2004 geltend und legte dazu Empfangsbestätigungen seiner Mutter datiert mit 31. Dezember 2003 bzw. 31. Dezember 2004 vor, ohne den wesentlichen Inhalt des Mietvertrages bekannt zu geben. Das Finanzamt hielt dem Bw. vor, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur bei Vorliegen bestimmter (näher ausgeführter) Voraussetzungen steuerlich anerkannt werden, dass jedoch weder ein schriftlicher Mietvertrag noch ein tatsächlicher Geldfluss nachgewiesen worden sei und dass daher die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses vom Bw. darzulegen sei. Der Bw. nahm dazu keine Stellung. Er verzichtet daraufhin jedoch für 2004 auf die Geltendmachung von Mietzahlungen und beantragte für 2004 nunmehr die Berücksichtigung von Reinigungskosten für das Büro, ebenfalls in Höhe von 730 €.

Bei Verträgen (zB Mietverträgen) zwischen nahen Angehörigen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zu beachten, dass Verträge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe *Doralt/Renner*, EStG, § 2 Tz 158ff.).

Der Bw. ist jegliche Information über den strittigen Mietvertrag schuldig geblieben und hat nicht einmal den Versuch unternommen, die Erfüllung der genannten Kriterien darzustellen. Auffällig ist auch die mit dem früheren Vorbringen in Widerspruch stehende Behauptung des Bw., für 2004 gar keine Mietaufwendungen beantragt zu haben (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2007). Da der Bw. für 2004 von der steuerlichen Geltendmachung der Mietzahlungen Abstand nimmt, wird davon ausgegangen, dass die Kriterien für Angehörigenverträge nicht erfüllt sind.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates sind die Bescheinigungen der Mutter über den Erhalt der Mietzahlungen 2003 und 2004 als reine Gefälligkeitsbestätigungen zu werten. Es wird davon ausgegangen, dass das zur Verfügung Stellen von Büroräumlichkeiten eine Leistung im Familienverband ist und ein Mietverhältnis vom Bw. nur vorgetäuscht wurde.

Selbst wenn man vom Bestehen eines Mietverhältnisses ausginge, ist festzustellen, dass in den ersten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen des Bw. keine Mietaufwendungen aufscheinen. Diese wurden erst nachträglich im Laufe des Rechtsmittelverfahrens eingewendet. Damit würde sich der behauptete Mietvertrag als rückwirkende Vereinbarung darstellen, zumal dem Bw. eine Dokumentation der Vertragserfüllung (etwa durch Nachweis von Mietzahlungen auf das Bankkonto der Mutter) nicht möglich war. Rückwirkende Vereinbarungen sind jedoch steuerlich ganz allgemein nicht anzuerkennen (siehe *Doralt/Renner*, EStG, § 2 Tz 160/2).

Das Finanzamt hat daher den strittigen Beträgen zu Recht die Anerkennung versagt.

Als Gefälligkeitsbestätigung wird auch die Bestätigung der MG angesehen, welche angibt, am 31. Dezember 2004 für 73 Arbeitsstunden 730 € für Reinigungstätigkeiten im Büro des Bw. erhalten zu haben. Bei der gegenständlichen Sachlage ist offenkundig, dass der Bw. auch dieses Vertragsverhältnis nur vorgetäuscht hat. In Anbetracht des Umstandes, dass der Bw. diese Zahlung erst nachträglich (nachdem das Finanzamt die Anerkennung des Mietvertrages verweigert hat) behauptet hat, erscheint die angebliche Reinigungstätigkeit äußerst unglaubwürdig.

Es werden somit in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) auch die Ausgaben für Reinigungstätigkeiten steuerlich nicht anerkannt.

Versicherung:

An Versicherungsprämien hat der Bw. 162,81 € (2003) und 165,78 € (2004) angesetzt. Aus der vom Bw. übersandten Versicherungspolizze vom 1. Mai 2000 ist ersichtlich, dass es sich um eine Feuer- und eine Haftpflichtversicherung für den landwirtschaftlichen Betrieb in X-Dorf 7 handelt. Die Feuergesamtversicherungssumme beträgt 2.784.800 ATS (202.379,30 €), davon entfällt auf das Wohnhaus eine Versicherungssumme von 1.268.400 ATS (92.178,22 €), der Rest entfällt auf Wirtschaftsgebäude und landwirtschaftliches Inventar. Die Jahresprämie beträgt für die Feuerversicherung 1.224 ATS (88,95 €) und für die Haftpflichtversicherung 953 ATS (69,26 €).

Ein Zusammenhang mit der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Bw. besteht lediglich in Hinblick auf die Feuerversicherung des als Büro genutzten Wohnhauses, auf welches rechnerisch ca. 25 % der Versicherungsprämie entfällt. Es ist somit für 2003 ein Betrag von

40,70 € ($162,81 \text{ €} \times 25\%$) und für 2004 ein Betrag von 41,45 € ($165,78 \text{ €} \times 25\%$) steuerlich anzuerkennen.

Heizkosten:

Dem Grunde nach sind Kosten des Steuerpflichtigen zur Beheizung von Büroräumlichkeiten steuerlich zu berücksichtigen. Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der anzuerkennenden Aufwendungen.

Es handelt sich nach den Angaben des Bw. um ein ca. 100 Jahre altes Haus mit drei Räumen als Büro und Lager, welche mit Holzbriketts beheizt wurden. Der Bw. konnte die genaue Höhe der Heizkosten nicht beziffern. Er schätzte die Kosten mit 1.000 € pro Jahr. Hingegen ging das Finanzamt von geschätzten Kosten von 400 € pro Jahr aus.

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden, so sind sie gemäß § 184 BAO zu schätzen. Zur rechtlichen Beurteilung dieses Berufungspunktes sei darüber hinaus wieder auf die in § 138 Abs. 1 BAO normierte Nachweispflicht verwiesen, die auch die Pflicht zur Beweisvorsorge umfasst.

Warum für das im Büro verwendete Heizmaterial der Abgabenbehörde keine Belege übermittelt werden konnten, hat der Bw. nicht erläutert. Wenn der Bw. Holzbriketts aus privaten Beständen verwendet hat, so muss auch in diesem Fall ein Ankauf erfolgt sein. Da dem Bw. die Vorlage von Rechnungen zum Nachweis seiner Aufwendungen nicht möglich war, liegt die Annahme nahe, dass der Bw. nicht (nur) Holzbriketts, sondern tatsächlich (auch) Holz aus den Waldflächen im Familienbesitz verwendet hat. – Aktenkundig sind der Mutter des Bw. gehörige Waldflächen in X-Dorf (insgesamt 8 Hektar).

Bei der Schätzung ist weiters zu berücksichtigen, dass der Schwerpunkt der Tätigkeiten sowohl als Masseur als auch als Baumeister üblicherweise nicht in einem Büro liegt. Eine häufige ganztätige Abwesenheit ist auch aus dem Fahrtenbuch ersichtlich. Auch wenn der Bw. eine durchgehende Beheizung während der Heizperiode behauptet, legen diese Umstände eher geringere Heizkosten nahe.

Der Bw. stützt sich bei seiner Schätzung auf eine Heizkostenberechnung aus dem Internet (aus dem Jahr 2007) (www.issi.at), wonach für ein schlecht gedämmtes Haus von 90 m² je nach verwendeten Brennstoffen durchschnittlich ca. 1.000 € bis 1.500 € jährlich an Heizkosten anfallen. Dem ist entgegenzuhalten, dass einerseits in der herangezogenen Berechnung Kosten für Holzbriketts gar nicht angegeben werden und andererseits die Berechnung zu verallgemeinernd ist, um verlässliche Schlüsse auf den konkreten Fall zu ziehen.

Vor diesem Hintergrund wird daher die Schätzung des Finanzamtes den tatsächlichen Gegebenheiten näher kommen. Festzuhalten ist schließlich, dass es dem Bw. frei gestanden wäre, für die Beweisbarkeit seiner Heizkosten Sorge zu tragen. Wer zur Schätzung Anlass gibt, hat jedoch die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit in Kauf zu nehmen (*Ritz*, BAO, § 184 Tz 3).

Folgender Büroaufwand ist somit anzuerkennen:

	2003	2004
Miete/Reinigung	0	0
sonst. laufende Aufwendungen	351,20	385,56
Heizkosten geschätzt	400,00	400,00
Versicherung	40,70	41,45
Summe	791,90	827,01

Der Berufungsentscheidung wird die anteilmäßige Zuordnung des Finanzamtes zu den Tätigkeiten des Bw. zu Grunde gelegt, da der Bw. dagegen keine Einwendungen erhoben hat.

Berechnung Büroaufwand:

2003	BVE		Berufungsentscheidung	Differenz
Massage	71,00	20%	158,38	-87,38
Gutachten	71,00	20%	158,38	-87,38
Nichtselbständige Arbeit	--	60%	475,14	-475,14
Summe	142,00	100%	791,90	-649,90
2004	BVE		Berufungsentscheidung	Differenz
Massage	48,00	5%	41,35	6,65
Gutachten	161,00	17%	140,59	20,41
Nichtselbständige Arbeit	742,00	78%	645,07	96,93
Summe	951,00	100%	827,01	123,99

Gehaltszahlungen nichtselbständige Arbeit

Der Bw. erhielt im Jahr 2004 Bezüge ua. von der Fa. D Bau KEG. Laut Lohnzettel handelt es sich um Bruttobezüge von 2.527,33 € für den Zeitraum 27. Oktober 2004 – 31. Dezember 2004. Der Bw. wandte im Vorlageantrag ein, dass der Bezug für Dezember (1.180,33 €

brutto) und Sonderzahlungen im Lohnzettel der Fa. D Bau KEG zwar enthalten seien, jedoch nicht an ihn ausbezahlt worden seien.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind grundsätzlich bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte vom Lohnsteuerverfahren unabhängig zu ermitteln (*Doralt*, EStG, § 41 Tz 14).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (*Ritz*, BAO, § 167 Tz 8).

In diesem Sinne wird im Rahmen der Beweiswürdigung als wahrscheinlich angenommen, dass der Bw. die im Lohnzettel 2004 gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge von 1.777,75 € auch tatsächlich erhalten hat. Der Bw. konnte für sein gegenteiliges Vorbringen keinen Nachweis erbringen. Der Aufforderung der Abgabenbehörde, durch Vorlage seiner Kontoauszüge die Höhe des tatsächlich von der Fa. D Bau KEG ausbezahlten Arbeitslohnes nachzuweisen, kam der Bw. nicht nach. Es stellt sich damit die Frage, wie der Bw. hinsichtlich der fehlenden Gehaltsauszahlung überhaupt sicher sein kann, wenn diesbezügliche Kontoauszüge angeblich nicht vorhanden sind.

Abgesehen vom Urgenzschreiben des Bw. vom 5. Dezember 2005 an den ehemaligen Arbeitgeber hat der Bw. keine Schritte zur Geltendmachung der ausstehenden Gehaltszahlungen nachgewiesen. Auch aus dem Schreiben des Bw. vom 28. April 2007 an seinen steuerlichen Vertreter, in dem dieser beauftragt wird, in Hinblick auf die offenen Gehaltszahlungen tätig zu werden, geht nicht hervor, dass tatsächlich konkrete rechtliche Schritte zur Hereinbringung der Gehaltsforderungen gesetzt wurden.

Dass die Fa. D Bau KEG für den Bw. einen Gehaltszettel für Dezember 2004 ausgestellt hat, spricht für die tatsächliche Auszahlung des Dezembergehaltes. Festzuhalten ist schließlich, dass der Bw. den Nichtzufluss der strittigen Gehaltszahlungen weder nachweisen noch glaubhaft machen konnte – auch hier ist wiederum auf § 138 BAO zu verweisen.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Berechnung der Einkünfte:

2003	Massage	Gutachten	Nichtselbst. Arbeit
Laut Finanzamt/BVE	-4.001,10	-8.155,68	8.535,16

Lt. Berufungsentsch.			
Einnahmen	-40,00		
Fahrtkosten			-682,86
Telefon	-25,20	-25,20	-25,20
Büro	-87,38	-87,38	-475,14
Einkünfte	-4.153,68	-8.268,26	7.351,96
2004	Massage	Gutachten	Nichtselbst. Arbeit
Laut Finanzamt/BVE	-1.400,83	-2.974,12	6.551,40
Lt. Berufungsentsch.			
Fahrtkosten			-96,61
Telefon	-109,52	-109,52	-109,52
Büro	6,65	20,41	96,93
Einkünfte	-1.503,70	-3.063,23	6.442,20

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 15. Oktober 2009