



RV/1092-L/08

miterledigt RV/0618-L/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat über die Berufung der J Z KG, T B, R, vom 28. November 2007 betreffend den Bescheid des Finanzamtes K vom 2. November 2007 für die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 der U, T B, V, und die Berufung der J Z KG, T B, R, vom 24. Juli 2008 betreffend den als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Bescheid des Finanzamtes K vom 24. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 der U, T B, V nach der am 6. Mai 2010 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung der J Z KG für die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 der U wird als unzulässig gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

Ebenso wird auch die Berufung der J Z KG vom 24. Juli 2008 betreffend den als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Bescheid vom 24. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 der U als unzulässig gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Nachdem Frau U ihren Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 am 27. September 2007 elektronisch persönlich eingebracht hatte, ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt datiert vom 4. Oktober 2007 von Frau U die beantragten Aufwendungen durch Belege nachzuweisen und eine detaillierte Aufstellung der Aus- und Fortbildungskosten beizubringen.

Dieser Aufforderung folgte Frau U mit E-Mail vom 8. Oktober 2007, welche von ihrer persönlichen E-Mail Adresse gesendet worden war und legte unter anderem folgende Aufstellung vor:

Werbungskosten Jahr 2006:

Datum	Zeit von	Zeit bis	Wegstrecke von nach	Zweck der Reise oder Tätigkeit	Nächte	KM	KM-Geld 0,376	Rechnung Hotel	Anzahl 12tel	Tagsatz/Stunde
14.2.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		05:30	13,20
16.2.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		05:30	13,20
17.2.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		09:00	19,80
03.3.2006	13:30	22:30	A/A	NLP zum Kennenlernen	0	14	5,26		09:00	19,80
04.3.2006	08:30	16:30	B/A	NLP zum Kennenlernen	0	72	27,07		08:00	17,60
07.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		05:30	13,20
09.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch für Health	0	14	5,26		05:30	13,20
10.3.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		09:00	19,80
21.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		05:30	13,20
23.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		05:30	13,20
24.3.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		09:00	19,80
04.4.2006	17:30	23:00	A/A	Touch tor Health	0	14	5,26		05:30	13,20
06.4.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,26		5:30	13,20
07.4.2006	13:30	22:30	A/A	Touch tor Health	0	14	5,26		9:00	19,80
22.4.2006	08:00	12:00	B/A	PrüfungTfH	0	72	27,07		04:00	11,00
21.9.2006	08:00	23:00	B/C	NLP-Practitioner	1	103	38,73	55,00	15:00	26,40
22.9.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
23.9.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
24.9.2006	09:00	14:00	C/B	NLP-Practitioner	0	103	38,73		05:00	11,00
06.10.2006	16:00	23:00	D	Peergroup D	0	60	22,56		07:00	15,40
03.11.2006	16:00	23:00	E	Peergroup E	0	122	45,87		07:00	15,40
11.11.2006	08:00	23:00	B/C	NLP-Supervision	1	103	38,73	55,00	15:00	26,40
12.11.2006	09:00	14:00	C/B	NLP-Supervision	0	103	38,73		05:00	11,00
07.12.2006	08:00	23:00	B/C	NLP-Practitioner	1	103	38,73	55,00	15:00	26,40
08.12.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
09.12.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
10.12.2006	09:00	14:00	C/B	NLP-Practitioner	0	103	38,73		05:00	11,00
			Summe der KM			1.126,00				
			Summe des KM-Geldes			423,38				
			Summe der Reisezwölftel Inland				219,00			
			Summe der Reisekosten Inland inkl. 10 %					481,80		
			Summe der Reisedaten Ausland							
			Sonstige Kosten				385,00			
			Aufwand			1.290,18	423,38	385,00		481,80
			KM Stand Anfang	115379						
			KM Stand Ende	133920						
			Kurskosten Touch für Health:		1.132,00					
			abzügl. Förderung Bildungskonto Land Q		-905,50					
			ergibt		226,40					
			Kurekosten NLP-Practitioner WIFI		2.860,00					
			abzügl. Förderung Bildungskonto Land Q		-1.386,90					
			ergibt		1.473,10					
			Aufwand lt. Aufstellung		1.290,18					
			Gesamt-Aufwand 2006		2.989,68					

Weiters beigelegt war eine Förderungsbestätigung des Landes F vom 23. August 2006 über € 905,60 und vom 21. September 2007 über € 1.386,90, der Kirchenbeitragsbescheid 2006 samt Auftragsbestätigung, eine Bestätigung über Prämienleistungen zu einer Gruppenkrankenversicherung in Höhe von € 1.263,15, ein Werbungskostennachweis des Arbeitgebers von Frau U aus Reisekosten in Höhe von € 5,30, die Leistung einer Betriebsratsumlage an den Arbeitgeber von Frau U in Höhe von € 31,50, sowie eine Bestätigung des Arbeitgebers, dass € 35,39 für Frau U lohnversteuert worden seien, weil der vom Dienstgeber bezahlte Betrag für eine Kollektivunfallversicherung den Freibetrag nach § 3 Z 15 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 400/1988) in gleicher Höhe überschritten habe.

Der Einkommensteuerbescheid für Frau U für das 2006, datiert vom 2. November 2007, wich insofern von ihrer Abgabenerklärung ab, als die € 2.989,68 an beantragten Werbungskosten für Aus- beziehungsweise Fortbildung unberücksichtigt blieben. Dies wurde damit begründet, dass Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt hätten werden konnten, € 5,30 ausgemacht hätten. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von € 132,00 nicht überstiegen habe, seien € 132,00 berücksichtigt worden. Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Die Aufwendungen für die NLP (Neurolinguistisches Programmieren) und Touch for Health Seminare seien nicht abzugsfähig, sondern dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Derartige Seminare würden vorwiegend der Persönlichkeitsentwicklung dienen. Das dort vermittelte Wissen sei von allgemeiner Natur und ebenso gut im privaten Lebensbereich wie auch im Berufsleben anwendbar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung der J Buchhaltungs-KEG (nunmehr J Z KG aufgrund der Änderung der Rechtsform durch das Unternehmerge setzbuch [eingetragen im Firmenbuch am 1. Januar 2007] und einer Firmenänderung [eingetragen im Firmenbuch am 11. Januar 2008] datiert vom 28. November 2007, eingelangt am 29. November 2007, in welcher ausgeführt wurde, dass Frau U im Jahre 2006 eine Ausbildung begonnen habe, welche ihr eine gewerbliche Tätigkeit als akademischer Psychosozialer Gesundheitstrainer ermöglichen werde. Das Seminar Touch for Health — Kinesiologie (diagnostisches und therapeutisches Verfahren) sei ein zusätzlicher Baustein dazu, der auf Grund der Vollbeschäftigung bei der G vorgezogen worden sei. Im Jahr 2007 habe Frau U in einem zweiten Schritt die Vollbeschäftigung bei der G vermindert, sodass der Studienlehrgang (550 Einheiten Theorie und 250 Einheiten Praxis) zum akademischen Gesundheitstrainer begonnen habe werden können. Die Ausbildung werde noch etwa drei Jahre in Anspruch nehmen und mindestens bis 2010 dauern. Die Ausbildung im Neurolinguistischem Programmieren benötige

Frau U als Mitarbeiterin der G in der Abteilung Marketing und Eventmanagement ebenso wie auch später in Ihrer selbständigen Tätigkeit. Aus diesem Grund habe Frau U die Kosten dieser Ausbildung in der beigelegten korrigierten Einkommensteuererklärung zu gleichen Teilen aufgeteilt. Die Arbeitnehmerveranlagung sei das falsche Instrument für die Steuerberechnung, da es sich bei den Aufwendungen für die Ausbildung zur Gesundheitstrainerin um Vorlaufkosten für die gewerbliche Tätigkeit handle. Gleichzeitig habe Frau U Sonderausgaben in Höhe von € 1.800,00 für die Rückzahlung des Kredites zur Wohnraumschaffung nachgetragen, da diese beim Erstantrag irrtümlich unberücksichtigt geblieben seien. Dementsprechend beantragte die J Buchhaltungs-KEG einen der berichtigten Erklärung entsprechenden Einkommensteuerbescheid für Frau U.

Korrigierte Werbungskosten Jahr 2006:

Datum	Zeit von	Zeit bis	Wegstrecke von nach	Zweck der Reise oder Tätigkeit	Nächte	KM	KM-Geld 0,380	Rechnung Hotel	Anzahl 12tel	Tagsatz/Stunde
14.2.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		05:30	0,00
16.2.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		05:30	0,00
17.2.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		09:00	0,00
07.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		05:30	0,00
09.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch für Health	0	14	5,32		05:30	0,00
10.3.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		09:00	0,00
21.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		06:00	0,00
23.3.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		06:00	0,00
24.3.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		09:00	0,00
04.4.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		05:30	0,00
06.4.2006	17:30	23:00	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		05:30	0,00
07.4.2006	13:30	22:30	A/A	Touch for Health	0	14	5,32		09:00	0,00
22.4.2006	08:00	12:00	B/A	PrüfungTfH	0	72	27,36		04:00	8,80
Vorlaufkosten Gewerbebetrieb 2006						240	91,20			8,80
03.3.2006	13:30	22:30	A/A	NLP zum Kennenlernen	0	14	5,32		10:00	0,00
04.3.2006	08:30	16:30	B/A	NLP zum Kennenlernen	0	72	27,36		08:00	17,60
21.9.2006	08:00	23:00	B/C	NLP-Practitioner	1	103	39,14	55,00	15:00	26,40
22.9.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
23.9.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
24.9.2006	09:00	14:00	C/B	NLP-Practitioner	0	103	39,14		05:00	11,00
06.10.2006	16:00	23:00	D	Peergroup D	0	60	22,80		07:00	15,40
03.11.2006	16:00	23:00	E	Peergroup E	0	122	46,36		07:00	15,40
11.11.2006	08:00	23:00	B/C	NLP-Supervision	1	103	39,14	55,00	15:00	26,40
12.11.2006	09:00	14:00	C /B	NLP-Supervision	0	103	39,14		05:00	11,00
07.12.2006	08:00	23:00	B/C	NLP-Practitioner	1	103	39,14	55,00	15:00	26,40
08,12,2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
09.12.2006	09:00	23:00	C	NLP-Practitioner	1	0	0,00	55,00	14:00	26,40
10.12.2006	09:00	14:00	C/B	NLP-Practitioner	0	103	39,14		05:00	11,00
50% Werbungskosten 2006						886,00	336,68	385,00		226,20
50% Vorlaufkosten Gewerbebetrieb 2006						1.126,00				
Summe der KM							427,88			
Summe des KM-Geldes										
Summe der Reisezölle Inland										
Summe der Reisekosten Inland inkl. 10 %										
Summe der Reisedaten Ausland										

Summe der enthaltenen Vorsteuer				250,00
Summe der Reisedaten Inland netto 10%				
Sonstige Kosten				
Aufwand		1.087,88	427,88	385,00
				275,00
KM Stand Anfang	115379			Betriebskosten Gewerbebetrieb 2006 226,40
KM Stand Ende	133920			Reisekosten /Diäten 2006 100,00
Kurskosten Touch für Health: abzügl. Förderung Bildungskonto Land	1.132,00			50% NLP Practitioner, Kurskosten 736,55
	-905,50			50% Reisekosten /Diäten 2006 493,94
Q				
ergibt	226,40			GESAMT 1.556,89
Kurekosten NLP-Practitioner WIFI abzügl. Förderung Bildungskonto Land	2.860,00			Aufwand Werbungskosten 2006 736,55
	-1.386,90			
Q				
ergibt	1.473,10			Reisekosten / Diäten 2006 493,94
				GESAMT 1.230,49

Die der Berufungsschrift beigelegte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 weist daher einen Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb von € -1.556,89 aus, welcher sich aus € 962,95 Reisekosten und Fahrtspesen inklusive Kilometergeld und Diäten und zu € 593,94 aus übrigen Betriebsausgaben zusammensetzt. Bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit machte die J Buchhaltungs-KEG für Frau U € 31,50 an Gewerkschafts- und Beiträgen zu Berufungsverbänden und Interessensvertretungen, € 499,24 an Reisekosten und € 736,55 an Fortbildungs- beziehungsweise Ausbildungs- oder Umschulungskosten geltend. Bei den Sonderausgaben ist die mit der Berufungsschrift vorgelegte Einkommensteuererklärung 2006 gegenüber dem ursprünglichen Antrag von Frau U auf Arbeitnehmerveranlagung um Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden, in Höhe von € 1.800,00 ergänzt.

Diese Berufung war auf dem Geschäftspapier der „J Buchhaltungs-KEG“ (nunmehr J Z KG) verfasst. Diese trägt im Kopf den Namen J Buchhaltungs-KEG, die Adresse, Umsatzsteueridentifikationsnummer und den Hinweis „Buchhaltungsgesellschaft“. Die Fußzeile nennt die DVR - Nummer, den Gerichtsstand K, zwei Bankverbindungen, die E-Mailadresse F\_, und die Telefonnummer der J Buchhaltungs-KEG.

Unterschrieben ist die Berufung von \_F\_ dem Geschäftsführer der J Buchhaltungs-KEG. Über der Unterschrift wurde der Firmenstempel der J Buchhaltungs-KEG angebracht, welcher neben dem Namen ebenfalls die Adresse und Telefonnummer der J Buchhaltungs-KEG nennt.

Ebenfalls am 29. November 2007 erteilte Frau U Herrn L, beeideter Buchprüfer und Steuerberater, M, N, O die Vollmacht sie in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten. Gleichzeitig erteilte Frau U Herrn L auch die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde, welche nunmehr ausschließlich an die Adresse der Firma J Buchhaltungs-KEG, zuzustellen seien.

Im an Frau U zu Händen von L an die Adresse der Firma J Buchhaltungs-KEG gerichteten Vorhalt datiert vom 15. April 2008 ersuchte das Finanzamt darum „sämtliche

*Teilnahmebestätigungen*" nochmals vorzulegen und bekannt zu geben, ob die von Frau U in Aussicht genommene selbständige Tätigkeit als psychosozialer Gesundheitstrainer statt oder neben Ihrer derzeitigen Tätigkeit als Angestellte ausgeübt werden solle.

Am 30. Mai 2008 wurde eine Kopie der oben beschriebenen Berufung vom 28. November 2007 und Teilnahmebestätigungen zu den oben in den Tabellen genannten Kursen sowie ein Zeugnis des Wirtschaftsförderungsinstitutes der Wirtschaftskammer F und des Dachverbandes für Neuro-Linguistisches Programmieren vom 8. Juli 2007 übermittelt, welches bestätigt, dass Frau U die Ausbildung zum NLP-Practitioner in der Zeit vom 21. September 2006 bis 8. Juli 2007 erfolgreich absolviert habe, nochmals die Mitteilungen des Landes F Kurskosten in Höhe von € 1.132,00 und 1.386,90 fördern zu wollen, ein Zertifikat der Österreichischen Akademie für Kinesiologie und Gesundheit vom 22. April 2006, welches Frau U bestätigt den Kurs Touch for Health Test erfolgreich abgelegt zu haben, sowie Rechnungen über die Kurskosten zu den berufungsgegenständlichen Seminaren vorgelegt.

Weiter beigelegt war die Kopie einer an H, den Ehegatten von Frau U gerichteten Bestätigung der Bank I. In dieser wird dem Ehegatten von Frau U mitgeteilt, dass bei einem mit Zahl genannten Kredit im Jahr 2006 an Zinsen € 3.419,96 und Spesen € 29,39 angefallen seien und kein Kapital getilgt worden sei. Händisch und ohne erkennbaren Autor ist darauf noch ein Pluszeichen mit dem Namen U und der Betrag „1.800,00“ angemerkt.

Die Frage des Finanzamtes im Vorhalt vom 15. April 2008, ob Frau U die Tätigkeit als psychosozialer Gesundheitstrainer haupt- oder nebenberuflich ausüben wolle, blieb unbeantwortet.

Mit dem als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Bescheid datiert vom 24. Juni 2008, welcher an Frau U zu Händen von L an die Adresse der Firma J Buchhaltungs-KEG gerichtet war und am 30. Juni 2008 zugestellt wurde, wies das Finanzamt das Berufungsbegehren ab und begründete dies damit, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, welche auf eine tatsächliche Ausübung eines an deren Berufes abzielen würden, seien. Die Ausbildung zum psychosozialen Gesundheitstrainer vermittelte Kenntnisse und Fähigkeiten, welche sowohl für eine Vielzahl von Berufsbildern förderlich seien, als auch den privaten Bereich berühren würden. Aus Ihrem derzeitigen Berufsbild von Frau U, der bürokaufmännische Tätigkeit im Marketing- und Eventmanagementbereich, lasse sich ein Zusammenhang mit der Aus- und Fortbildungsmaßnahme nicht ableiten. Weiters würde eine steuerlich absetzbare umfassende Umschulungsmaßnahmen nur dann vorliegen, wenn damit ein Berufswechsel angestrebt

werde. Die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) bewirke keine absetzbaren Aufwendungen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Da ein Nachweis für einen angestrebten Berufswechsel von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit nicht erbracht worden sei, sei die Berufung abzuweisen gewesen.

Am 22. Juli 2008 verfasste wieder F im Namen der J Buchhaltungs-KEG für Frau U einen als „*Berufung*“ bezeichneten Schriftsatz. Dieser langte bei der Abgabenbehörde erster Instanz am 24. Juli 2008 ein. Darin wurde vorgebracht, dass die Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung die Fachausbildung von Frau U in die Ecke eines Hobbykurses rücke. Es handle sich aber um einen Lehrgang universitären Charakters, bei dem den Absolventen der Berufstitel „*Akademischer psychosozialer Gesundheitstrainer*“ verliehen werde. Das entsprechende Bundesgesetzblatt des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kunst sei der Berufung beigelegt. Es sei bereits in der Berufung vom 28. November 2007 auf die nicht unbeträchtliche Stundenanzahl sowie die erforderliche Praxisausbildung hingewiesen worden. Gleichzeitig sei bekannt gegeben worden, dass Frau U ihre bisherige Tätigkeit zu Gunsten der neuen Berufswahl und Ausbildung im Jahr 2007 bereits stundenmäßig reduziert habe, da die Ausbildung kein Hobbykurs und auf Grund Ihres Umfangs nebenbei nicht ernsthaft zu bewältigen sei. Das es aufgrund der Verantwortung für eine Familie und den heutigen Fixkosten in der Praxis nicht machbar sei, einen bisher ausgeübten Beruf sofort zur Gänze zu beenden und während der Ausbildung und Umschulung auf jedwedes Einkommen zu verzichten, sei für jedermann klar erkennbar. Dies sei auch nicht der Sinn und Zweck der seinerzeitigen Gesetzesänderung. Es sei doch darum gegangen, die Flexibilität der Arbeitnehmer als Förderung der Wirtschaft zu erhöhen und genau diese Berufswechsel erst möglich zu machen. Die Absetzbarkeit der damit verbundenen Aufwendungen habe dabei eine nicht unerhebliche Rolle gespielt und sei vom Gesetzgeber bewusst als Anreiz zur beruflichen Veränderung gewollt gewesen. Wie aus der Praxis der J Buchhaltungs-KEG erkannt werden könne, liege die Entscheidung, ob solche Aufwendungen absetzbar seien oder nicht beim Sachbearbeiter des Finanzamtes, beziehungsweise werde dieses Thema sehr allgemein und oberflächlich gesehen, selbst von den jeweils örtlich zuständigen Finanzämtern unterschiedlich gehandhabt und wenn irgend möglich eher abgelehnt. In Hinblick auf eine einheitliche gerechte und persönliche Besteuerung sei auf die persönliche Situation des Steuerpflichtigen und dem erkennbaren Wunsch nach ernsthafter Veränderung abzustellen. Auch in anderen Berufen sei es so, dass man beruflich erworbene Kenntnisse im Privatbereich verwenden könne. So sei es zum Beispiel einem Steuerexperten auch möglich, seine private Steuererklärung professionell abzugeben. Deshalb werde jedoch die berufliche Tätigkeit keinesfalls automatisch zum Hobbybetrieb und steuerlich irrelevant. In zwei weiteren Punkten sei die Berufung überhaupt

ignoriert und offensichtlich nicht zur Kenntnis genommen oder übersehen worden. Es seien Werbungskosten nicht anerkannt worden, welche zu 50 % der bisherigen unselbständigen Tätigkeit zugeordnet worden seien, da diese auch dort angefallen seien und bereits verwendet würden. Weiter seien im Zuge der Berufung nachgetragene Sonderausgaben nicht registriert worden. Diese allein hätten schon zu einer zumindest teilweisen Stattgabe der Berufung führen müssen. Es werde beantragt der Berufung im Sinne der Berufungsschrift vom 28. Januar 2007 stattzugeben und dem Erlassen einer stattgebenden zweiten Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zugestimmt. Sollte dies nicht möglich sein, „*teilen wir mit, dass wir in Ausnutzung der zweiten Instanz einer Vorlage an den UFS mit gleichzeitigem Antrag der Inanspruchnahme des erweiterten Kreises (Zuziehung von Laienrichtern) zustimmen*“.

Auch dieses Schriftstück war auf dem oben beschriebenen Firmenpapier der J Buchhaltungs-KEG geschrieben und mit Firmenstempel der J Buchhaltungs-KEG über der Unterschrift von „F“ versehen.

Im Schreiben vom 28. März 2010 wurde Frau U von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgehalten, dass nach den Einträgen in der Datenbank der Finanzverwaltung 2007 bis 2009 keine Einkommensteuererklärungen, wie bei den bekannt gegebenen Einkünften aus Gewerbebetrieb notwendig, abgegeben worden seien. Dass Frau U ihre beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit aufgegeben habe, hätte sie aber im Berufungsverfahren nicht mitgeteilt. Frau U wurde aufgefordert, allenfalls die Gewinnermittlungen für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und jedenfalls die Einnahmen- und Ausgabenrechnungen für Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die Jahre 2007 bis 2010 und Bestätigungen über die seit Ende 2006 besuchten Veranstaltungen für die Ausbildung zum akademischen Psychosozialen Gesundheitstrainer vorzulegen, sowie ihren Ausbildungsweg darzustellen und bekannt zu geben, wann Sie diese Ausbildung (Umschulung) voraussichtlich abgeschlossen haben werde. Weiter wurde Frau U danach gefragt, ob sie die Absicht habe, den Beruf des akademischen Psychosozialen nichtselbständig oder unabhängig gewerblich auszuüben und auf welche Weise sie die bisher erworbenen Kenntnisse bei Ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als kaufmännische Angestellte der P Q. AG anwenden habe können, beziehungsweise wie dies dort Ihr berufliches Fortkommen fördere und in unmittelbarem Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit stehe, sowie auf welche Weise das Seminar Touch for Health in Ihrem Ausbildungsplan zum akademischen Psychosozialen Gesundheitstrainer integriert sei, obwohl der übliche Ausbildungsweg einen solchen Kurs nicht vorsehe oder welchem anderem Zweck er andernfalls diene. Gleichermaßen gelte für den Erwerb des NLP-Practitioners. Auch dieser sei im normalen Curriculum für Ihren Ausbildungsgang nicht vorgesehen. Um wie viel (in Wochenstunden) habe Frau U ihre nichtselbständige

Berufstätigkeit ab welchem Zeitpunkt eingeschränkt und habe dies (auch) der Betreuung Ihrer damals 14 Jahre alten Tochter gedient, wurde Frau U ebenfalls gefragt. Weiters wurde Frau U darauf hingewiesen, dass sie nunmehr auch Sonderausgaben für die Rückzahlung eines Kredites zur Wohnraumschaffung in Höhe von € 1.800,00 begehrte. Die dafür vorgelegte Bestätigung der Bank I sei an Ihren Ehemann gerichtet und werde dort eine Summe von Zinsen € 3.419,96 und Spesen € 29,39 genannt. Davon seien, soweit ersichtlich, bei ihrem Ehemann bereits antragsgemäß € 2.920,00 als Sonderausgaben mit dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 10. August 2007 anerkannt worden: Es stelle sich daher die Frage, wie der nun von Frau U erklärte Betrag von € 1.800,00 zustande komme und aus welchem Grund diese Sonderausgaben Frau U zuzurechnen seien.

Nach einem erfolglos versuchten Telefongespräch vom 4. April 2010 (zum Inhalt siehe den Aktenvermerk vom gleichen Datum), übermittelte \_F\_ im Namen der J Z KG am 9. April 2010 folgendes E-Mail:

*„Unsere Recherchen im Finanzamt K haben ergeben:*

*Sie haben seit Übermittlung der Daten an Sie - durch das Finanzamt K - keinerlei Rücksprache mit dem Stammfinanzamt gehalten.*

*So ist es auch erklärlich, daß Sie von den von unserer Klientin ordnungsgemäß und nachweislich abgegebenen Einkommenssteuererklärung 2007 und dem Begleitschreiben und den übermittelten Belegen dazu, sowie von der Übermittlung der Steuererklärung 2008 nichts wissen.*

*Wir haben Ihnen Ihre Arbeit insoweit jetzt abgenommen, daß wir Ihre Kollegen in K nunmehr nochmals gebeten haben, Ihnen die übermittelten Unterlagen umgehend zukommen zu lassen. Dies zu klären dauerte genau 15 Minuten.*

*Da 2008 am 21.9.2009 elektronisch abgegeben wurde, können wir Ihnen die dazugehörigen Detailunterlagen auf Wunsch gerne ebenfalls zukommen lassen. Die Steuererklärung des Jahres 2007 wurde bereits am 13. Oktober 2008 in Papierform - samt Unterlagen und Begleitschreiben abgegeben. In diesem wurde das Finanzamt K bereits erstmalig ersucht, die Unterlagen umgehend an Sie weiterzuleiten.*

***Die Klientin ist seit 29. November 2007 steuerlich vertreten. Die vorgelegte Vollmacht müsste Ihnen vorliegen.***

*Es kommt daher die Quotenregelung zum Tragen. Es liegen daher auch keine wie immer gearteten Fristversäumnisse unserer Klientin vor.*

*Die Steuererklärung 2009 ist daher weder außerhalb einer Frist, noch vergessen worden. Eine Einnahmen Ausgabenrechnung für 2010 wäre, wenn überhaupt nur für 2 Monate möglich.*

*Die Anschuldigungen und völlig haltlosen Vorwürfe und Unterstellungen an unsere Klientin sind damit beweisbar vom Tisch.*

*Viele Ihrer Fragen müssten sich mit den an Sie gesandten Unterlagen von selbst erledigen. Allfällige Restfragen werden wir selbstverständlich gerne beantworten. Wir ersuchen diesbezüglich um Abstimmung - wenn geht per Mail.*

*Mit der Bitte um Kenntnisnahme zeichnet*

*\_F\_  
J KG  
R  
T B“*

---

Am 20. April übermittelte die J KG die Abgabenerklärungen 2007 und 2008 der U samt Beilagen. Diese sind von der J KG verfasst und wurden von dieser dem Finanzamt vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie F für die J Z KG in der E-Mail vom 9. April 2010 mitgeteilt hat, war Frau U vor dem 29. November 2007 steuerlich nicht vertreten.

Für die Richtigkeit dieses Vorbringens spricht, dass Frau U ihre Steuererklärung 2006 selbst elektronisch übermittelte und den Vorhalt vom 15. April 2008 ohne die Hilfe eines rechtsfreundlichen Vertreters beantwortet hat. Auch in der Datenbank der Finanzverwaltung und den Steuerakten findet sich kein Hinweis auf eine steuerliche Vertretung von Frau U vor dem 29. November 2007.

Die einzige Vollmacht die sich findet, ist die oben beschriebene vom 29. November 2007, welche auf L lautet. L ist, wie schon erwähnt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und besitzt, beziehungsweise besaß, nach dem Treuhänderverzeichnis der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und deren telefonischer Auskunft am 22. April 2010 nur in O eine Niederlassung.

Das gegenständliche erste Berufungsschreiben vom 28. November 2007 ist jedoch nicht von L, sondern einen Tag bevor dieser bevollmächtigt wurde, von der J Buchhaltungs-KEG (nunmehr J Z KG) verfasst worden.

Wie oben dargestellt, gibt es sowohl in der Berufung vom 28. November 2007 als auch für den ebenfalls als Berufung bezeichneten Schriftsatz vom 24. Juli 2008 keinen Hinweis darauf, dass diese von oder im Namen des (späteren) steuerlichen Vertreters L verfasst worden sind. Beide Schriftstücke wurden ausschließlich und allein von F für die J Buchhaltungs-KEG erstellt.

Anteilseigner der J Z KG sind F als Geschäftsführer und Komplementär und L als Kommanditist (Haftsumme ATS 10.000,00 - € 726,73). Die J Z KG hat ihre Niederlassung in B. Nach dem Treuhänderverzeichnis und der telefonischen Auskunft vom 22. April 2010 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (siehe Aktenvermerk vom 22. April 2010) besitzt sie wie ihr Geschäftsführer die Befähigungen eines selbständigen Buchhalters und des Bilanzbuchhalters. Über die Befähigungen ihres Kommanditisten (Wirtschaftsprüfer und Steuerberater) verfügt sie nicht.

Die Befugnisse der selbständigen Buchhalter und der Bilanzbuchhalter sind in Ergänzung zu § 83 BAO, welcher in der für 2007 geltenden Fassung BGBI. Nr. 151/1980 nur die Vertretung

---

durch natürliche Personen behandelte, im BibuG (Bilanzbuchhaltungsgesetz BGBL. Nr. 161/2006) geregelt.

Nach § 3 Abs. 1 und 2 BibuG sind selbständige Buchhalter dazu berechtigt, eine pagatorische und kalkulatorische Buchhaltung zu erstellen, sowie ihre Kunden in diesem Zusammenhang zu beraten, sowie die gewerberechtlich dazu notwendigen Tätigkeiten (§ 32 Gewerbeordnung 1994, BGBL. Nr. 194/1994). Vertretungsrechte wie dem Bilanzbuchhalter sind dem selbständigen Buchhalter nicht eingeräumt.

Der Bilanzbuchhalter ist nach § 2 Abs. 1 und 2 BibuG neben seiner buchhaltenden und beratenden Tätigkeit auch zur Vertretung in Abgaben- und Abgabenstrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben, ausgenommen die Vertretung vor den Abgabenbehörden des Bundes, den Unabhängigen Verwaltungssenaten, dem Unabhängigen Finanzsenat und dem Verwaltungsgerichtshof (Z 3 leg. cit.) befugt.

Die Vertretung im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens bei den Finanzämtern (Abgabenbehörden des Bundes) und dem Unabhängigen Finanzsenat ist daher für Bilanzbuchhalter mit Ausnahme in Angelegenheiten der Umsatzsteuervoranmeldungen (Z 5 leg. cit.) jedenfalls ausgeschlossen.

Es ist daher der J Buchhaltungs-KEG (nunmehr J Z KG) jedenfalls unmöglich ihre Kunden in einem Rechtsmittelverfahren betreffend die Einkommensteuer zu vertreten.

Die J Buchhaltungs-KEG hat jedoch die oben im Detail beschriebene Berufung vom 28. November 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 der U eingebbracht.

Es ist daher zu untersuchen, welche Rechtsfolge es hat, wenn jemand, der wie die J Buchhaltungs-KEG nicht steuerlicher Vertreter eines Steuerpflichtigen ist (siehe E-Mail vom 9. April 2010) und auch aufgrund eines gesetzlichen Gebotes (§ 3 Abs. 1 Z 3 BibiG) niemals Vertreter dieses Steuerpflichtigen in einem Rechtsmittelverfahren beim Finanzamt oder beim Unabhängigen Finanzsenat sein kann, eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 dieses Steuerpflichtigen einbringt.

Nach § 84 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen als Bevollmächtigte (mit Bescheid) abzulehnen, welche die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne dazu befugt zu sein. Erst nach der Ablehnung gesetzte Verfahrenshandlungen sind ohne jede abgabenrechtliche Wirkung (§ 84 Abs. 2 BAO).

Die J Buchhaltungs-KEG wurde in diesem Verfahren vom Finanzamt bisher nicht als Parteienvertreter abgelehnt, obwohl sie sie geschäftsmäßig handelt und jedenfalls nicht zur

---

Parteienvertretung vor Abgabenbehörden des Bundes befugt ist (§ 3 BibuG siehe oben mit Ausnahme von Umsatzvoranmeldungen).

Dies führt dazu, dass die Berufung vom 28. November 2007 (ebenso wie jene vom 24. Juli 2008) an sich rechtlich existent geworden ist, jedoch ist nun zu beurteilen, wie sich die Tatsache auswirkt, dass diese Berufung verfasst wurde, ohne dass die J Buchhaltungs-KEG steuerlicher Vertreter von Frau U war oder wurde.

Entsprechend § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung. Vielmehr ist dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt.

Auch dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es gemäß § 279 Abs. 1 BAO („*Im Berufungsverfahren habe die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind.*“) möglich einen derartigen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Dies gilt auch für eine fehlende Vollmacht (wie bei der J Z KG). An sich kann dies nach § 85 Abs. 4 BAO unter sinngemäßer Anwendung des § 85 Abs. 2 BAO geheilt werden.

Dies setzt allerdings voraus, dass es sich beim Mangel der Berufung um einen behebbaren handelt. Ein Mangel, welcher aus rechtlich zwingenden Gründen in beliebiger Frist nicht behoben werden kann, ist einer Mängelbehebung nicht zugänglich (siehe auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 85 Tz 15 und die dort zitierten Fundstellen).

Der J Buchhaltungs-KEG kann Frau U nach den §§ 2 und § 3 BibuG (siehe oben) niemals eine rechtsgültige Vollmacht zur Vertretung in einem Rechtsmittelverfahren vor den Abgabenbehörden des Bundes und dem Unabhängigen Finanzsenat erteilen.

Da sich § 85 Abs. 2 BAO ausdrücklich auf den Einschreiter, alsjenem der das fragliche Schriftstück verfasst hat, bezieht und dieser aufgefordert werden soll den Mangel zu beheben, ist es auch nicht möglich, in einem Mängelbehebungsverfahren den Einschreiter auszutauschen und durch jemanden zu ersetzen, dem rechtsgültig eine Vollmacht erteilt werden kann.

Die Tatsache, dass die J Z KG nicht bevollmächtigt war die Berufungen vom 28. November 2007 und 24. Juli 2008 für Frau U einzubringen und auch nicht dazu bevollmächtigt werden kann, ist daher nicht in einem Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 BAO korrigierbar.

---

§ 273 Abs. 1 lit. a BAO sieht vor, dass eine Berufung unter anderem dann zurückzuweisen ist, wenn diese nicht zulässig ist.

Zum Einbringen einer Berufung ist jeder befugt, an den der Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist (§ 246 Abs. 1 BAO). Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 2. November 2006 von Frau U ist an diese gerichtet und ihr persönlich zugestellt worden. Die J Z KG (damals J Buchhaltungs-KEG) könnte daher zulässigerweise nur im Namen von Frau U eine Berufung gegen diesen Bescheid eingebracht haben. Dies ist der J Z KG aber wie oben gezeigt nach den §§ 2 und 3 BibuG verwehrt und wurde die J Z KG auch von Frau U nicht dazu ermächtigt.

Das Einbringen einer Berufung im eigenen Namen (also durch die nicht zur Vertretung berechtigte J Buchhaltungs-KEG) für einen anderen (Frau U) ist aber mangels Aktivlegitimation nicht zulässig und eine solche Berufung ist wie im Spruch gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO., § 273 Tz 4).

Durch die spruchgemäße Zurückweisung der Berufung der J Buchhaltungs-KEG (nunmehr J Z KG) gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 der U ist diese weggefallen und entbehrt dadurch die Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2008 einer zugrunde liegenden Berufung.

Nach § 276 Abs. 1 BAO ist kann die Abgabenbehörde erster Instanz dann eine Berufungsvorentscheidung erlassen, wenn eine Berufung weder zurückzuweisen oder gegenstandslos zu erklären ist.

Die Berufung der J Buchhaltungs-KEG (nunmehr J Z KG) gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 der U ist, wie gezeigt, spruchgemäß zurückzuweisen gewesen und die Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2008 daher ohne Rechtsgrundlage ergangen. Dies macht die Berufungsvorentscheidung zu einem zweiten Sachbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 der U der zwar inhaltlich vollständig auf den ursprünglichen Sachbescheid vom 2. November 2007 verweist, aber doch ohne gültigen Verfahrenstitel des siebten Abschnittes der BAO in die Rechtskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2006 eingreift.

Hätte daher U (selbst oder durch einen bevollmächtigten Vertreter, der im Rechtsmittelverfahren die Vertretung übernehmen kann) ein Rechtsmittel, nämlich Berufung, gegen diesen neuen Sachbescheid vom 24. Juni 2008 für die Einkommensteuer 2006 erhoben, wäre dieser gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben gewesen (siehe Ritz, aaO., § 289

---

Tz 34 und das dort zitierte Erkenntnis VwGH 27.2.2003, 99/15/0126). Dies hat Frau U aber nicht getan.

Es ist daher die Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2008 als zweiter inhaltlich gleicher Sachbescheid für die Einkommensteuer 2006 rechtskräftig geworden und hat damit nachträglich die Einkommensteuer 2006 vom 2. November 2007 aus dem Rechtsbestand gedrängt.

Allerdings hat auch hier die J Buchhaltungs-KEG (nunmehr J Z KG) für U das nun richtigerweise als Berufung bezeichnete Schreiben vom 24. Juli 2008 verfasst, in welchem sie unter anderem die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, ohne steuerlicher Vertreter der U gewesen zu sein und ohne dass die J Buchhaltungs-KEG überhaupt in einem Rechtsmittelverfahren vor den Abgabenbehörden des Bundes U hätte vertreten können.

Wie schon oben ausgeführt, ist aber das Einbringen einer Berufung im eigenen Namen (also durch die nicht zur Vertretung berechtigte J Buchhaltungs-KEG) für einen anderen (Frau U ) mangels Aktivlegitimation nicht zulässig und auch die Berufung gegen den als Berufungsvorentscheidung bezeichneten an U gerichteten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 24. Juli 2008 wie im Spruch gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO., § 273 Tz 4).

Linz, am 11. Mai 2010