



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 20. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 13. März 2009 betreffend 1.) Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 sowie 2.) Einkommensteuer 2007 entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid (gemäß § 299 BAO) wird als unbegründet *abgewiesen*.
- 2.) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wird *teilweise Folge gegeben*.

Die **Einkommensteuer für 2007** wird festgesetzt mit **€ 1.466,89** (*bisher* laut Berufungsvorentscheidung € 1.791,32).

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

(1) Im Streitjahr erklärte der Berufungswerber (Bw.) ua. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv. € 2.318,05. Aus der entsprechenden Beilage (E 1c) zur Einkommensteuererklärung geht hervor, dass bei Ermittlung dieser Einkünfte eine Absetzung für außergewöhnliche Ernteschäden und Viehverluste von € 3.000,- in Ansatz gebracht wurde. Der Bw. vermerkte hiezu handschriftlich auf der Erklärung: „*Schlechter Aufgang, Vogelfraß*“.

Bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit machte der Bw. ua. Reisekosten iHv. € 850,- geltend.

Des Weiteren begehrte der Bw. unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastungen die Berücksichtigung von Pauschbeträgen für die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes (händischer Vermerk des Bw.: „*TU Graz und Auslandssemester in Schweden*“).

(2) Die Einkommensteuer 2007 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 28. April 2008 zunächst erklärungskgemäß festgesetzt.

(3) Mit Vorhalt vom 21. August 2008 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, „*die beantragten Betriebsausgaben, Sonderausgaben und Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen*“. Bezüglich der Absetzung für außergewöhnliche Ernteschäden und Viehverluste wurde um Vorlage eines geeigneten Nachweises über die Art und Höhe der Schäden (zB Meldung bei der LWK oä.) ersucht.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

(4) In der Folge ergingen per 13. März 2009 die nunmehr berufungsgegenständlichen Bescheide, nämlich zum Einen der Bescheid, mit dem der vorangeführte Einkommensteuerbescheid vom 28. April 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, sowie zum Anderen ein neuer Einkommensteuerbescheid. Der Aufhebungsbescheid wurde damit begründet, dass die Werbungskosten nicht zustünden und der Spruch des aufgehobenen Bescheides sohin unrichtig sei. Hinsichtlich der näheren Begründung werde auf die Ausführungen im neuen Sachbescheid verwiesen (siehe dazu nachfolgend). Bei der Ermessensübung sei der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen gewesen. In der Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides wird ausgeführt, dass die benötigten Unterlagen trotz Aufforderung nicht beigebracht worden seien, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen (im angefochtenen Bescheid) nur insoweit Berücksichtigung gefunden hätten, als Beweismittel vorgelegen seien.

(5) Die vorliegende – sowohl gegen den Aufhebungs- als auch den neuen Sachbescheid gerichtete – Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

#### *Auswärtige Berufsausbildung des Sohnes:*

Die Fahrzeit zum Studienort (laut Einkommensteuererklärung: Graz) betrage unter Berücksichtigung der Wegstrecken vom Wohnort zur Einstiegsstelle sowie der Ausstiegsstelle zur Ausbildungsstätte sehr wohl mehr als eine Stunde. Ein tägliches Pendeln von Großwilfersdorf sei nicht zumutbar und würde den Studienerfolg verzögern. In den einschlägigen Verordnungen sei Großwilfersdorf nicht als „zumutbare Gemeinde“ angeführt. Zudem habe sein Sohn

von August 2007 bis Jänner 2008 im Rahmen seines Studiums ein Auslandssemester in Schweden absolviert (laut beigelegter Bestätigung als ERASMUS-Student).

*Nicht vergütete Reisespesen:*

Der Bw. legte eine Aufstellung über von seinem Dienstgeber nicht ersetzte Reisespesen im Ausmaß von insgesamt € 850,60 vor.

*Außergewöhnliche Ernteschäden und Viehverluste:*

Der Bw. führt dazu – wörtlich – aus wie folgt: „Dass mein landwirtschaftliches Einkommen 2007 nach starkem Schadauftreten schwer geschmälert bzw. negativ war, ist Tatsache und hat mich auch veranlasst, ab 1.1.2008 die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Gründe aufzugeben und zu verpachten.“

(6) Daraufhin erging von Seiten des Finanzamtes folgender (neuerlicher) Vorhalt an den Bw.:

*„Der geltend gemachte außergewöhnliche Ernteschaden iHv. € 3.000,- hätte bereits innerhalb von einem Monat nach Eintritt des Ereignisses dem Finanzamt gemeldet werden müssen.*

*Gemeinsam müssen drei Voraussetzungen vorliegen:*

- 1. Außergewöhnlichkeit des Ereignisses selbst;*
- 2. Schadenshöhe (.....) von mehr als 25% des Durchschnittsertrages;*
- 3. Keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert.*

*Alle geforderten Nachweise sind daher für eine eventuelle neuerliche Beurteilung zu erbringen. Weiters mögen die Ablichtungen der für 2007 und ab 2008 geltenden Pachtverträge nachgereicht werden.“*

Der Bw. antwortete lediglich telefonisch auf diesen Vorhalt und gab an, dass die angeforderten Nachweise nicht vorgelegt werden könnten (s. entspr. Vermerk im DB2).

(7) Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2009 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge:

*Auswärtige Berufsausbildung des Sohnes:*

Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80km zum Wohnort würden als innerhalb des Einzugsgebietes des Wohnortes gelegen gelten, sofern die tägliche Hin- und Rückfahrt nach der entsprechenden Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes zeitlich zumutbar sei. Diese Zumutbarkeit sei nach der Verordnung (im Berufungsfall) gegeben. Für die Dauer des Auslandsstudiums in Schweden (August bis Dezember) sei der monatliche Pauschbetrag jedoch zu gewähren und der Berufung insoweit Folge zu geben.

*Außergewöhnliche Ernteschäden:*

Der geltend gemachte außergewöhnliche Ernteschaden – so die Begründung des Finanzamtes – könne mangels Vorlage entsprechender Nachweise nicht berücksichtigt werden.

Zu den vom Bw. im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit geltend gemachten *Reisespesen* findet sich in der Berufungsvorentscheidung keine Äußerung.

(8) Mit Eingabe vom 5. Mai 2009 beantragte der Bw. – ohne weiteres Vorbringen - die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

***Über die Berufung wurde erwogen:****1.) Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO:*

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) von Amts wegen einen von ihr erlassenen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Bw. hat expressis verbis auch gegen die bescheidmäßige Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) berufen. Seinem Vorbringen ist zu entnehmen, dass die zunächst erklärungsgemäß erfolgte Einkommensteuerveranlagung vom 28. April 2008 seines Erachtens nach keine Unrichtigkeit iSd. § 299 BAO aufweist.

Wie im Folgenden unter 2.) noch darzulegen sein wird, erweist sich der Spruch des mit der nunmehr angefochtenen Erledigung aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 28. April 2008 jedoch sehr wohl als unrichtig, weshalb das Finanzamt letztlich zu Recht dessen Aufhebung verfügt hat.

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

*2.) Berufung gegen den (neuen) Sachbescheid:**a) Außergewöhnlicher Ernteschaden:*

Gemäß § 7 der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (in der Folge: LuF PauschVO 2006) sind bei Ertragsausfällen durch außergewöhnliche Ernteschäden wie Dürre, Hochwasser oder Hagelschlag, Wind oder Schneebruch und bei besonderen Viehverlusten die auf Grund der Durchschnittssätze gemäß § 2, § 3 Abs. 1, § 4 Abs. 1 zweiter Satz und § 5 Abs. 3 sich ergebenden Gewinnbeträge entsprechend der festgestellten ertragsmindernden Schadenssumme zu vermindern, sofern eine Abweichung von mehr als 25% des sonst im Durchschnitt der

Jahre erzielten Normalertrages vorliegt und keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert (§ 1) stattgefunden hat.

[§ 115 Abs. 1 BAO](#) trägt den Abgabenbehörden auf, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Abgabenerhebung wesentlich sind. Dieser Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden steht jedoch die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei zur Seite. In dem Maße, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde auf Überprüfung des Sachverhaltes zurück. Der Mitwirkungspflicht kommt die Partei etwa durch Darlegung des Sachverhaltes und Anbieten von Beweisen nach. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft die Partei generell bei Begünstigungsbestimmungen (s. zB *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 115 Tz 9 und Tz 12, und die dort angeführten weiteren Judikaturhinweise).

Im Rahmen seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begehrte der Bw. ua. den Ansatz von außergewöhnlichen Ernteschäden iHv. € 3.000,-. In seiner Abgabenerklärung findet sich dazu lediglich der Hinweis „*schlechter Aufgang, Vogelfraß*“.

Folglich wurde der Bw. daher vom Finanzamt noch vor Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides um Vorlage von Nachweisen über Art und Höhe der Schäden ersucht. Diesen Vorhalt ließ der Bw. jedoch unbeantwortet. In seiner Berufung verweist der Bw. lediglich auf „*starkes Schadaufstreten*“, unterlässt jedoch abermals eine nähere Darlegung der Schäden bzw. eine Vorlage von Unterlagen, aus denen Art und Höhe allfälliger Schäden ersichtlich wäre. Er wurde daher vom Finanzamt im erstinstanzlichen Berufungsverfahren ein weiteres Mal um Vorlage geeigneter Unterlagen ersucht. Dieser (zweite) Vorhalt wurde vom Bw. telefonisch dahingehend beantwortet, dass entsprechende Nachweise nicht vorgelegt werden können. Auch im Vorlageantrag hat der Bw. zur Frage des Vorliegens außergewöhnlicher Ernteschäden nichts Näheres bzw. nichts Ergänzendes vorgebracht, geschweige denn, bezügliche Unterlagen beigebracht, obwohl das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung nochmals eindringlich auf den Mangel entsprechender Nachweise hingewiesen hat.

Mit dieser Vorgangsweise ist der Bw. seiner – in diesem Fall erhöhten - Mitwirkungspflicht in keiner Weise nachgekommen. Es mangelt schon an einer hinreichend konkreten Darlegung des maßgeblichen Sachverhaltes. Der bloße Verweis auf „*schlechten Aufgang und Vogelfraß*“ lässt Rückschlüsse weder auf die Außergewöhnlichkeit des Schadens noch auf dessen Höhe zu. Der Bw. konnte auch keine einzige Unterlage zum Nachweis des lediglich pauschal geltend gemachten Schadens vorlegen und den Ernteschaden auch nicht auf andere Weise glaubhaft machen. Wegen des Begünstigungscharakters des [§ 7 LuF PauschVO 2006](#) wäre der Bw.

jedoch zu erhöhter Mitwirkung verpflichtet gewesen. Der Abgabenbehörde war es sohin nicht möglich, das Vorliegen der in der vorzitierten Bestimmung normierten Voraussetzungen für die Berücksichtigung außergewöhnlicher Ernteschäden – weder dem Grunde noch der begehrten Höhe nach - zu überprüfen.

Der vom Bw. geltend gemachte Ernteschaden konnte somit bescheidmäßig keine Berücksichtigung finden und war die Berufung daher in diesem Punkte abzuweisen.

b) Reisespesen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) gelten als Werbungskosten ua. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Der Bw. begehrte im Rahmen seiner nichtselbständigen Einkünfte ua. den Abzug von „*nicht ersetzten Reisespesen*“ iHv. € 850,60. Das Finanzamt ließ diese Reisekosten im angefochtenen Bescheid allein aus dem Grunde nicht zum Abzug zu, da keine erforderlichen Nachweise bzw. Unterlagen vorgelegt worden seien.

Mit seiner Berufung legte der Bw. nunmehr auch eine – mit dem Stempel seines Dienstgebers versehene - Aufstellung seiner „nicht ersetzten Diäten“ vor. Weder in der Berufungsvorentscheidung noch im Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz findet sich hiezu eine Äußerung. In der Berufungsvorentscheidung blieben diese Reisespesen bei Ermittlung des maßgeblichen Einkommens dennoch weiterhin unberücksichtigt.

Die vom Finanzamt (zunächst) für die Versagung der Abzugsfähigkeit herangezogene Begründung, es lägen keine entsprechenden Unterlagen vor, kann nicht mehr aufrecht erhalten werden. Der Bw. brachte zwischenzeitig im Wege des Berufungsverfahrens eine Aufstellung seiner beruflich veranlassten Reisen und der dafür angefallenen Diäten bei. Das Finanzamt führt dagegen keine weiteren Bedenken ins Treffen. Eine grobe Durchsicht der geltend gemachten Diäten ergibt auch, dass diese die sich aus [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der UFS geht daher davon aus, dass der Ansatz dieser Reisespesen bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes offenbar versehentlich unterlassen wurde, zumal das Finanzamt hiezu vor dem UFS kein weiteres (tragfähiges) Vorbringen erstattet, sondern sich explizit nur noch auf die unter a) und c) behandelten Streitpunkte beschränkt hat.

Die Reisespesen iHv. € 850,60 waren sohin bei den nichtselbständigen Einkünften des Bw. als Werbungskosten anzusetzen.

c) Auswärtige Berufsausbildung des Sohnes (in Graz):

Strittig ist vor dem UFS die steuerliche Anerkennung der vom Bw. für die Monate Jänner bis Juli 2007 geltend gemachten Pauschbeträge für die Berufsausbildung seines Sohnes in Graz.

Gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110,- pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die zu [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) ergangene Verordnung des BMF betreffend die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. 1995/624) normiert ua. wie folgt:

*„§ 2 (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.*

*(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.“*

Ist somit eine Gemeinde in der genannten Verordnung (BGBl. 1993/605) nicht angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als *nicht* innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und retour unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels in

beiden Richtungen mehr als eine Stunde beträgt (vgl. dazu zB Jakom/*Baldauf* EStG, 2010, § 34 Rz 78).

Wenn daher der Bw. für seinen Standpunkt ins Treffen führt, dass der Wohnort seines Sohnes in der oa. Verordnung nicht genannt ist, so reicht dieser Umstand allein nicht aus, um von der Unzumutbarkeit des täglichen Hin- und Herfahrens ausgehen zu können. Maßgeblich ist überdies die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort (und retour) unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels.

Zwischen Großwilfersdorf und Graz verkehren nun laut Fahrplan des Steirischen Verkehrsverbundes tägliche mehrere Verkehrsmittel, deren Fahrzeit weniger als eine Stunde, nämlich zwischen 52 und 58 Minuten, beträgt (so etwa ab Großwilfersdorf um 6:55 Uhr, Fahrzeit 54 Minuten; oder um 7:55 Uhr, Fahrzeit 53 Minuten). Der Bw. stellt dies auch nicht in Abrede, bringt jedoch vor, die Fahrzeit betrage „*unter Berücksichtigung der Wegstrecken vom Wohnort zur Einstiegstelle und der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstelle sehr wohl mehr als eine Stunde*“.

Damit verkennt er aber die Rechtslage: Maßgeblich ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw. beendet wird (die Erreichbarkeit des Bahnhofs etwa ist bedeutungslos). Fußwege, Fahrten am Wohnort bzw. am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts werden nicht berücksichtigt. Auf individuelle Unterrichtszeiten wird nicht Rücksicht genommen; auf die im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen kommt es nicht an (s. nochmals zB Jakom/*Baldauf* EStG, 2010, § 34 Rz 79, und die dort angeführte Judikatur).

In Anbetracht dieser Rechtslage gilt die Ausbildungsstätte in Graz gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 1995/624 jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen. Es gibt unstrittig mehrere Verkehrsverbindungen am Tag, deren Fahrzeit sich auf weniger als eine Stunde beläuft. Der Berufung konnte daher in diesem Punkt keine Folge gegeben werden.

Die auf Grund der vorliegenden Berufungsentscheidung vorzunehmende Ermittlung des steuerlich maßgeblichen Einkommens sowie die entsprechende Steuerberechnung ist aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 26. April 2011