



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, PLZ1 Ort1inStmk, Straße1 Nr1, vertreten durch Steuerberater, vom 21. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch Amtsvertreter, vom 20. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie betreffend Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 werden abgeändert.

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

Die Berufung gegen die Verspätungszuschlagsbescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2006 und 2007 sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (beim ArbeitgeberinStmk) als auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Vortragstätigkeit).

Zunächst wurde der Bw. aufgrund einer Mitteilung gem. § 109a EStG 1988 mit Vorhalt vom 09.01.2009 zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für die Jahre 2006 und 2007 aufgefordert. Nachdem der Bw. dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Bescheiden vom 20.04.2009 zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, wobei die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden. Zugleich erfolgte die bescheidmäßige Festsetzung des Verspätungszuschlages gem. § 135 BAO für die Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide und die Verspätungszuschlagsbescheide erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 21.05.2009 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 auf Basis der zeitgleich vorgelegten Einkommensteuererklärungen. Darin ersuchte der Bw. um die steuerliche Anerkennung der ihm im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit erwachsenen Betriebsausgaben im Gesamtbetrag von 697,20 Euro (2006) und 1.317,09 Euro (2007). Weiters machte er Sonderausgaben in Höhe von insgesamt je 551,00 Euro pro Jahr geltend.

Zur Zusammensetzung dieser Beträge im Detail:

Betriebsausgaben 2006:

Kilometergeld betreffend Fahrten zur Auftraggeber1inStmk bzw. Auftraggeber2inStmk: 1.140 km à 0,38	433,20 €
Amtliches Taggeld für 10 Tage à 26,40	264,00 €
Summe	697,69 €

Betriebsausgaben 2007:

GKK-Beiträge	550,17 €
Kilometergeld betreffend Fahrten zur Auftraggeber1inStmk : 1.254 km à 0,38	476,52 €
Amtliches Taggeld für 11 Tage à 26,40	290,40 €
Summe	1.317,09 €

Sonderausgaben 2006 und 2007:

Versicherungen	451,00 €
Kirchenbeitrag	100,00 €
Summe	551,00 €

Mit Vorhalt vom 27.05.2009 wurde der Bw. vom Finanzamt zur Vorlage sämtlicher Belege zum Nachweis der beantragten Betriebsausgaben (Fahrtenbücher, Zahlungsbelege etc.) sowie der

Sonderausgaben ersucht. Nachdem der Bw. auch dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 mit Berufungsvorentscheidungen vom 20.08.2009 als unbegründet abgewiesen.

In weiterer Folge wurde vom Bw. mit Schreiben vom 24.09.2009 betreffend die Einkommensteuer 2006 und 2007 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ebenfalls beantragt wurde gem. § 284 (1) Z1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Zeitgleich mit dem Vorlageantrag wurden Bestätigungen betreffend die Zahlung von Beiträgen zu freiwilligen Personenversicherungen über die Höhe von 488,-- Euro (2006) und 507,28 Euro (2007) und betreffend die Zahlung von Kirchenbeiträgen über die Höhe von 126,56 Euro (2006) und 135,70 Euro (2007) vorgelegt.

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens durch das Finanzamt brachte der Bw. ergänzend vor, dass ihm im Kalenderjahr 2006 im Rahmen der von ihm in Ort2inStmk gehaltenen 8 Ganztagsseminare für die Auftraggeber1inStmk und 2 Ganztagsseminare für die Auftraggeber2inStmk amtliche Kilometergelder in Höhe von 433,20 Euro (d.s. 10 Fahrten von OrtinKärnten nach Ort2inStmk und zurück à 114 km) und Tagesdiäten für 10 Tage à 26,40 Euro an Betriebsausgaben erwachsen seien. Im Kalenderjahr 2007 seien dem Bw. im Rahmen der von ihm in Ort2inStmk gehaltenen 11 Ganztagsseminare für die Auftraggeber1inStmk amtliche Kilometergelder in Höhe von 476,52 Euro (d.s. 11 Fahrten von OrtinKärnten nach Ort2inStmk und zurück à 114 km) und Tagesdiäten für 11 Tage à 26,40 Euro an Betriebsausgaben erwachsen. Zudem habe der Bw. im Kalenderjahr 2007 insgesamt 550,17 Euro an GKK-Beiträgen entrichtet. Weiters brachte der Bw. vor, dass die Seminare allesamt jeweils an Wochenenden, also außerhalb der aus dem unselbständigen Dienstverhältnis entspringenden Tätigkeitsverpflichtung, stattgefunden hätten (vgl. E-Mail und Aktenvermerk vom 16.10.2009).

In weiterer Folge wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzende Erhebungen ergaben, dass die Ehegattin und die Kinder des Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum in Ort1inStmk , Straße1 Nr1 mit Hauptwohnsitz gemeldet waren. Der Bw. selbst war mit Nebenwohnsitz ebenfalls an dieser Adresse und mit Hauptwohnsitz in OrtinKärnten gemeldet. Mit Hinweis auf diese Sachlage wurde der Bw. dazu aufgefordert sein Vorbringen, die Fahrten zu den Seminaren seien von OrtinKärnten aus und nach OrtinKärnten zurück erfolgt, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. E-Mail vom 09.09.2011).

Mit Schreiben vom 14.11.2011 zog der Bw. den Antrag gem. § 284 (1) Z1 BAO auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Bezüglich der Fahrten von Ort in Kärnten nach Ort 2 in Stmk und zurück wurde vom Bw. ergänzend vorgebracht (vgl. E-Mail vom 18.11.2011), dass das „Wochenendprogramm“ seiner Familie in aller Regel darin bestehe, im Laufe des Freitags gemeinsam von Ort 1 in Stmk nach Ort in Kärnten zu fahren, wo die Familie das Wochenende in dem im Familienbesitz befindlichen Haus verbringe. Dies selbst dann, wenn der Bw. an Samstagen bzw. Sonntagen Seminare in Ort 2 in Stmk abhalte. Da der Bw. ein leidenschaftlicher Familienmensch sei, nehme er diesen Reiseaufwand gerne auf sich. Als Beweis dafür könne der Bw. Zeugen aus der Nachbarschaft namhaft machen. Des Weiteren lege der Bw. den Nachweis für die Zahlung der GKK-Beiträge in Höhe von 550,17 Euro vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den geltend gemachten Betriebsausgaben:

Gem. § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht werden. Über Verlangen der Abgabenbehörde müssen Betriebsausgaben nachgewiesen werden oder, falls dies nicht zumutbar ist, glaubhaft gemacht werden (§ 138 BAO). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich. Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (vgl. *Ritz*, BAO 2011 § 138 Rz 5; *Stoll*, aaO. § 138, S 315).

Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen; das Fahrtenbuch hat die beruflichen und die privaten Fahrten zu enthalten; es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein; Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt sind zweifelsfrei klar anzugeben (vgl. z.B. UFS RV/0515-I/10; RV/0652-I/06; RV 0447-S/04).

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Fahrten von Ort in Kärnten nach Ort 2 in Stmk liegen keinerlei Aufzeichnungen des Bw. vor. Auch wurden die behaupteten Fahrten weder terminmäßig näher konkretisiert, noch wurden vom Bw. Unterlagen vorgelegt, aus denen z.B. ersichtlich wäre, an welchen und wie vielen Tagen die Seminare in Ort 2 in Stmk abgehalten wurden, zu welcher Uhrzeit diese begonnen und geendet haben, ob die Seminare jeweils nur eintägig oder vielleicht zweitägig waren usw. Insofern ist es für den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates unmöglich zu beurteilen, ob tatsächlich an jedem Seminartag von Ort in Kärnten aus angereist wurde oder nicht. Wie aus den Unterlagen und Vorbringen hervorgeht, hält sich der Bw. mit seiner Frau und den Kindern unter der Woche nämlich üblicherweise in Ort 1 in Stmk auf. Insofern erscheint es eher unüblich, dass die gesamte Familie im Laufe des Freitags von Ort 1 in Stmk nach Ort in Kärnten fährt, um dort das Wochenende zu verbringen, wenn der Bw. am darauffolgenden Samstag ein Seminar in Ort 2 in Stmk zu halten hat. Selbst wenn die Familie die Wochenenden in aller Regel in Ort in Kärnten verbringt, erscheint es weitaus plausibler, dass sie an den Seminarwochenenden ausnahmsweise geschlossen in Ort 1 in Stmk bleibt.

Unbestritten ist jedoch, dass der Bw. im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit Leistungen erbracht haben muss, zumal er ja diesbezüglich Einkünfte erzielt hat. Aus diesem Grund zweifelt die Berufungsbehörde grundsätzlich nicht daran, dass dem Bw. tatsächlich Fahrtkosten entstanden sind. Nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht wurde aber der Umstand, ob die streitgegenständlichen Fahrten tatsächlich von Ort in Kärnten aus angetreten wurden.

Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde gem. § 184 BAO zur Schätzung berechtigt. Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat (vgl. z.B. VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Dabei muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. z.B. VwGH 19.3.2002, 98/14/0026 und 27.8.2002, 96/14/0111). In Anlehnung an die Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988 erachtet der Unabhängige Finanzsenat die Festsetzung der Fahrtkosten in Höhe von jeweils 6% der jeweiligen Umsätze als angemessen. Demnach ergeben sich für das Jahr 2006 Fahrtkosten in Höhe von 230,58 Euro (6% von 3.168,00 und 675,00) und für das Jahr 2007 Fahrtkosten in Höhe von 172,80 Euro (6% von 2.880,00).

In Bezug auf die Fahrtkosten sind noch folgende Überlegungen anzumerken: Fahrten eines Selbständigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind in der Regel Betriebsausgaben. Keine Betriebsausgaben liegen allerdings dann vor, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz

aus persönlichen Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Betriebsort gewählt hat (nach EStR 1528 mehr als 120 km) oder die Fahrten vom nur gelegentlich benutzten Zweitwohnsitz angetreten werden; diesfalls stellen lediglich die Kosten vom näher gelegenen Hauptwohnsitz Betriebsausgaben dar (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2011, § 4 Rz 330; *Wiesner u.a.* § 4 Rz 82 „Fahrkosten“). In Anbetracht der Tatsache, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum neben seiner selbständigen Vortragstätigkeit – die er ausschließlich in Ort2inStmk ausübte – einer unselbständigen Erwerbstätigkeit beim ArbeitgeberinStmk in Ort2inStmk nachging, mit Nebenwohnsitz in Ort1inStmk gemeldet war – wo überdies sowohl seine Frau als auch die Kinder ihren Hauptwohnsitz hatten – und lediglich an den Wochenenden zu seinem „Hauptwohnsitz“ in OrtinKärnten fuhr, wäre nämlich der „Hauptwohnsitz“ des Bw. in OrtinKärnten de facto als Zweitwohnsitz und umgekehrt der „Nebenwohnsitz“ in Ort1inStmk als Hauptwohnsitz zu qualifizieren. Demnach stünden dem Bw. nur Fahrtkosten für die Strecke von Ort1inStmk nach Ort2inStmk zu. Laut Berechnung des Routenplaners wären dies von der Adresse des Bw. in Ort1inStmk zur Auftraggeber1inStmk in der Gasse1 28 km und zur Auftraggeber2inStmk in der Gasse2 34 km (jeweils doppelte Wegstrecke). Daraus würden sich – unter Berücksichtigung der vom Bw. behaupteten Fahrtenanzahl – für das Jahr 2006 Fahrtkosten in Höhe von 110,96 Euro und für das Jahr 2007 Fahrtkosten in Höhe von 117,04 Euro ergeben. Der Bw. kann daher nicht beschwert sein, wenn die Fahrtkosten – wie oben bereits näher ausgeführt – mit pauschalen 6% geschätzt und festgesetzt werden.

Hinsichtlich der vom Bw. ebenfalls geltend gemachten Tagesdiäten in Höhe von 264,00 Euro (2006) und 290,40 Euro (2007) ist festzuhalten, dass die Rechtfertigung für Tagesgelder in dem aus der Ortsunkenntnis resultierenden Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen liegt. Da aufgrund der oben ausgeführten Gegebenheiten (unselbständige Beschäftigung beim ArbeitgeberinStmk in Ort2inStmk, Nebenwohnsitz in Ort1inStmk etc.) nicht von einer Ortsunkenntnis des Bw. ausgegangen werden kann, stehen dem Bw. auch keine Tagesgelder zu.

Die vom Bw. als Betriebsausgaben beantragten GKK-Beitragszahlungen wurden hingegen nachgewiesen und sind somit entsprechend zu berücksichtigen.

Die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2006

EINNAHMEN (brutto) lt. Mitteilung gem. § 109a EStG 1988:

Auftraggeber1inStmk	3.168,00 €
---------------------	------------

Auftraggeber2inStmk – WV	675,00 €	
ArbeitgeberinStmk	51,89 €	
	<hr/>	
	3.894,89 €	3.894,89 €
AUSGABEN (brutto):		
GKK-Beiträge	0,00 €	
Fahrtkosten	230,58 €	
Amtliches Taggeld	0,00 €	
	<hr/>	
	230,58 €	- 230,58 €
		<hr/>
		3.664,31 €
		<hr/>

Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2007

EINNAHMEN (brutto) lt. Mitteilung gem. § 109a EStG 1988:

Auftraggeber1inStmk	2.880,00 €	2.880,00 €
AUSGABEN (brutto):		
GKK-Beiträge	550,17 €	
Fahrtkosten	172,80 €	
Taggeld	0,00 €	
	<hr/>	
	722,97 €	- 722,97 €
		<hr/>
		2.157,03 €
		<hr/>

Zu den geltend gemachten Sonderausgaben:

Beiträge zu freiwilligen Personenversicherungen (Kranken-, Unfall-, Pensionsversicherungen) sind gem. § 18 (1) Z 2 EStG 1988 als Sonderausgaben betragsmäßig beschränkt abzugsfähig, wobei dies nur auf ein Viertel der geleisteten Sonderausgaben zutrifft. Da der Bw. die Zahlung der diesbezüglichen Versicherungsprämien nachgewiesen hat, sind für die Kalenderjahre 2006 und 2007 die belegten Versicherungsbeiträge von 488 Euro (2006) bzw. 507,28 (2007) im Rahmen der gesetzlichen Abzugsbeschränkung (ein Viertel) als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Ebenfalls als Sonderausgaben für die Kalenderjahre 2006 und 2007 abzugsfähig sind gem. § 18 (1) Z 5 EStG 1988 die belegten Kirchenbeitragszahlungen in Höhe von jeweils maximal 100,00 Euro.

Zu den Verspätungszuschlagsbescheiden für die Jahre 2006 und 2007:

Gem. § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gem. § 135 BAO liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (vgl. VwGH 17.5.1999, 98/17/0265; 12.8.2002, 98/17/0292).

Verspätungszuschlagsbescheide sind abgeleitete Bescheide iSd § 252 Abs 2 BAO (Ritz, BAO³, § 252 Tz 11). § 252 BAO lautet:

„Abs 1

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Abs 2

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs 1 sinngemäß."

Der Bw. wendet in seiner gegen die angefochtenen Verspätungszuschlagsbescheide für die Jahre 2006 und 2007 gerichteten Berufung lediglich ein, dass die Stammapgabe unrichtig sei. Dieser Berufungsgrund ist schon aufgrund der Bestimmung des § 252 Abs 2 BAO nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verspätungszuschlagsbescheides aufzuzeigen.

Aufgrund dieser Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Dezember 2011