

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Gneist Consulting Team Stb. GmbH., Gewerbestraße 2, 7343 Neutal, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 27.10.2011 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2010 sowie gegen den Bescheid vom 25.10.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 ist im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 30.08.2012 abzuändern.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird abgewiesen.

3. Der angefochtene Bescheid betreffend für Einkommensteuer für das Jahr 2011 ist abzuändern.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist als Vortragender auf Werkvertragsbasis tätig.

### 1.) Jahr 2010

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2010 ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen vorerst im Schätzungswege und erließ für 2010 einen **Umsatz- und einen Einkommensteuerbescheid**. Grundlage der Schätzung waren die Mitteilungen

gemäß § 109a EStG 1988, wonach dem Bf im Jahr 2010 insgesamt 32.144,52 Euro zugeflossen sind.

In der Folge brachte der Bf **Steuererklärungen** ein, die das Finanzamt als **Berufung** wertete. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung gab der Bf einen Gewinn von 11.380,10 Euro bekannt. Unter den Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 20.445,70 Euro findet sich u.a. ein Betrag von 13.099,98 Euro für Kilometergeld und Diäten.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte der Bf Aufstellungen seiner Einnahmen, der Tagesgelder (781 Euro für 30 Tage) und der geltend gemachten Kilometergelder für die von ihm durchgeführten betrieblichen Fahrten (12.232,50 Euro für insgesamt 29.125 km).

Was das Umsatzsteuerverfahren 2010 betrifft, brachte der Bf in einem Schreiben vom 6. Juli 2012 ergänzend vor, dass er im Jahr 2010 Umsatzsteuer von 6.365,16 Euro eingehoben hat, einen Betrag von 4.893,16 Euro an Vorauszahlungen geleistet hat und Vorsteuer von 572,86 Euro zu berücksichtigen ist. Die Abgabenschuld beträgt nach Berechnung des Bf 899,14 Euro.

Hinsichtlich Einkommensteuer erläuterte der Bf, dass er im Jahr 2010 beruflich 29.125 km zurückgelegt hat, wobei er mit seinem Volvo 8.955 km privat und 8.760 km beruflich gefahren ist. Nach seinem weiteren Vorbringen hat der Bf neben seinem eigenen Kfz ab 2010 auch den Mercedes seines Schwagers verwendet, mit dem er 24.333 km privat und 20.365 km beruflich zurückgelegt hat.

Beigelegt sind diverse Unterlagen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 30. August 2012 gab das Finanzamt der Berufung betreffend Umsatzsteuer statt. Berücksichtigt wurden wie bisher Umsätze von 32.144,52 Euro sowie nunmehr antragsgemäß Vorsteuern von 572,86 Euro. Bei einer Zahllast von 5.856,04 Euro ergab sich unter Anrechnung der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer von 6.365 Euro eine Abgabengutschrift von 508,96 Euro.

Gleichzeitig erging im Rahmen der Berufungsvorentscheidung ein neuer Einkommensteuerbescheid 2010, mit dem den Angaben in der Steuererklärung bzw dem Vorbringen des Bf nur teilweise Rechnung getragen wurde. In der gesonderten **Begründung** stellte das Finanzamt ausführlich den Sachverhalt, die Abweichungen gegenüber den Angaben des Bf und die Neuberechnung des Betriebsergebnisses dar:

Das Finanzamt führte zur Einkommensteuer aus, dass aus dem vorgelegten Fahrtenbuch weder das verwendete Fahrzeug noch ein Anfangs- und Endkilometerstand ersichtlich ist. Der Bf. hat bei der Besprechung am 30. Mai 2012 bestätigt, dass er mit dem von ihm angemeldeten Volvo unterwegs war. Er hat auch die Fahrten nach Graz, St. Pölten und Zwettl bestätigt. Erst über Vorhalt des Finanzamtes, dass es sich beim Volvo um ein betrieblichen Fahrzeug handle und er nur die tatsächlichen Kosten geltend machen könne, wendete der Bf. ein, dass er auch mit dem Auto seiner Schwester gefahren sei.

Ein neuer Termin zur Vorlage des Leasingvertrages und der jährlichen Prüfberichte wurde nach der Darstellung in der Bescheidbegründung vom Bf. nicht eingehalten, der Bf. hat jedoch mit Schreiben vom 6. Juli 2012 Stellung genommen. Einen weiteren Besprechungstermin am 17. August 2012 hat der Bf abermals abgesagt.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes hat der Bf keinen geeigneten Nachweis für die behauptete Verwendung des Fahrzeuges seines Schwagers im Jahr 2010 vorgelegt. Da der Bf im Jahr 2008 ein neues Fahrzeug (Volvo) angemeldet hat, ist nach Ansicht des Finanzamtes nicht nachvollziehbar und nicht belegt, dass der Bf das Kfz seiner Schwester und im Jahr 2010 das Kfz seines Schwagers (wohnhaft in A.) benutzte.

Der Bf hat Gutachten gemäß § 57a KFG für seinen Volvo vom 6. Oktober 2011 mit einem Kilometerstand von 54.630 und für den Mercedes des Schwagers vom 30. Mai 2011 mit einem Kilometerstand von 299.461 übermittelt.

Der Bf hat – so das Finanzamt – folgende Fahrleistungen im Jahr 2010 angegeben:

	Gesamt	Privat	Betrieblich
Volvo	17.715	8.955	8.760
Mercedes Schwager	44.698	24.333	20.365
			29.125

Das Finanzamt führte dazu aus, dass die beiden Gutachten diese Angaben des Bf nicht stützen können. Auch aus der vorerst übermittelten Reisekostenrechnung geht dies nicht hervor. Weitere Nachweise hat der Bf nicht vorgelegt.

In Würdigung der vom Bf beigebrachten Kilometergeldaufstellung hielt das Finanzamt fest, dass jeweils der Wochentag, das Datum, die Kilometeranzahl, die Strecke, der Zweck, der Kilometersatz und der Gesamtbetrag angegeben sind. Eintragungen der Anfangs- und Endkilometerstände sowie Angaben zum verwendeten Fahrzeug fehlen.

Die Aufzeichnungen sind nach der Darstellung des Finanzamtes unrichtig, da der Bf an fünf (in der Bescheidbegründung näher bezeichneten) Feiertagen Kilometergeld von insgesamt 283,08 Euro verrechnet hat, an diesen Tagen aber keine Seminare stattgefunden haben. Im Schreiben vom 6. Juli 2012 hat der Bf dasselbe Kilometergeld aufgeteilt auf zwei Fahrzeuge geltend gemacht.

Darüber hinaus hat der Bf nach den weiteren Ausführungen der Bescheidbegründung für Fahrten nach Graz, St. Pölten und Zwettl Kilometergeld von insgesamt 4.244,10 Euro und Diäten von insgesamt 913 Euro beansprucht. Laut Auskunft des Schulungszentrums B., an welches der Bf Honorarnoten für die entsprechenden Zeiträume gestellt hat, hat der Bf die Seminare immer im Schulungszentrum in Wien abgehalten.

Abschließend erklärte das Finanzamt in freier Beweiswürdigung, dass die Verwendung des PKW des Schwagers mit dem Baujahr 1994 unglaublich ist, wenn der Bf selbst

ein neues Kfz (Baujahr 2008) besitzt. Auch die Angaben im Fahrtenbuch beurteilte das Finanzamt als unglaublich und nicht nachvollziehbar. Ein Leasingvertrag wurde nicht vorgelegt.

Das Finanzamt ermittelte die Fahrtkosten im Schätzungswege:

Neupreis Volvo lt Eurotaxliste	Euro	27.000
Afa Nutzungsdauer 8 Jahre	3.375,00	
24.6.2008 – 6.10.2011 (39 Monate) ges. 54.630 Km (monatlich rd 1.400 Km, in einem Jahr 16.800 km) Treibstoff 7 l a 1,30 Euro	1.528,80	
Versicherung	1.000,00	
Kosten (Reparatur, Reifen usw)	1.000,00	
Zwischensumme	6.903,80	
Privatanteil 40%	2.761,52	
Betriebliche Kosten laut Schätzung	4.142,28	
Betriebliche Kosten laut Bf	12.232,50	29.125 km
Somit Gewinnerhöhung Fahrtkosten	8.090,22	
Nicht abzugsfähige Diäten	913,00	
Gewinnerhöhung gesamt	9.003,22	

Der Privatanteil wurde vom Finanzamt mit 40% geschätzt, da die Durchführung aller Fahrten nach Wien mittels PKW nicht erwiesen wurde. Die täglichen Fahrten könnten teilweise auch mit der Bahn erfolgt sein. Das Fahrtenbuch ist nach Ansicht des Finanzamtes unrichtig, da Fahrten im Ausmaß von 10.779 km tatsächlich nicht durchgeführt wurden. Die geltend gemachten Diäten hielt das Finanzamt für unglaublich, da an den angegebenen Orten keine Seminare stattgefunden haben.

Das Finanzamt erhöhte in teilweiser Stattgabe das vom Bf erklärte Betriebsergebnis um 9.003,22 Euro auf nunmehr 20.383,32 Euro und brachte den Gewinnfreibetrag von 2.649,83 Euro in Abzug.

Der Bf beantragte **die Vorlage der Berufungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer** an die Rechtsmittelinstanz. Hinsichtlich Umsatzsteuer wandte der Bf ein, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 in Höhe von 4.893,34 Euro nicht berücksichtigt wurden. Hinsichtlich Einkommensteuer erstattete der Bf kein Vorbringen.

Das Finanzamt forderte den Bf zur Behebung von fehlenden Inhaltserfordernissen seines Anbringens bezüglich Einkommensteuer auf. Diesen Bescheid vom 2. Oktober 2012 hat der Bf nicht beantwortet.

## 2.) Jahr 2011

Am 30. Juni 2012 langten beim Finanzamt die **Umsatz- und Einkommensteuer-erklärungen 2011** ein. Der Bf erklärte für 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 13.513,58 Euro. In der Folge übermittelte der Bf eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung über einen Gewinn von 15.454,70 Euro sowie detaillierte Aufstellungen der Betriebsausgaben, eine Aufstellung der Sozialversicherungsbeiträge, ein Fahrtenbuch und die von ihm ausgestellten Honorarnoten. Nach Überprüfung der Unterlagen nahm das Finanzamt eine Kürzung der Aufwendungen vor und setzte den Gewinn in Höhe von 19.831,82 Euro an.

Dem **Einkommensteuerbescheid 2011** vom 25. Oktober 2012 legte das Finanzamt folgende Beträge zugrunde:

	Laut Steuererklärung	Laut Finanzamt
Einnahmen	33.636,38	33.636,38
AfA	240,87	240,87
Reise- Fahrspesen	10.155,72	4.142,28
Zinsen	401,54	0,00
Eigene Pflichtversicherung	6.012,41	5.154,96
Übrige Aufwendungen	3.312,26	1.303,08
Gewinnfreibetrag	---	2.963,37

Dazu erging eine ausführliche gesonderte **Bescheidbegründung**:

Das Finanzamt führte an, dass der Bf trotz Aufforderung folgende Unterlagen nicht eingereicht hat: Nachweis der Ausgaben, Anlageverzeichnis, Erläuterung und Nachweis der Reisekosten betreffend „Seminar B. Exkursion TU Graz“, Leasingvertrag PKW und Nachweis der Vorsteuer.

Zum **Kilometergeld** stellte das Finanzamt fest, dass in der betreffenden Aufstellung (wie für das Vorjahr) jeweils der Wochentag, das Datum, die Kilometeranzahl, die Strecke, der Zweck, der Kilometersatz und der Gesamtbetrag angegeben sind. Eintragungen der Anfangs- und Endkilometerstände sowie Angaben zum verwendeten Fahrzeug fehlen.

Die Aufzeichnungen sind nach Ansicht des Finanzamtes unrichtig, da der Bf an sechs (in der Bescheidbegründung näher bezeichneten) Feiertagen Kilometergeld von insgesamt 221,76 Euro verrechnet hat, an diesen Tagen aber keine Seminare stattgefunden haben.

Darüber hinaus hat der Bf nach den weiteren Ausführungen der Bescheidbegründung Kilometergeld von insgesamt 1.001,28 Euro für acht Fahrten nach Graz beansprucht. Laut Auskunft des Schulungszentrums B., an welches der Bf Honorarnoten für die entsprechenden Tage gestellt hat, hat der Bf die Seminare immer in Wien im Schulungszentrum abgehalten. Ein Nachweis über ein „Seminar B. Exkursion“ in Graz wurde nicht erbracht.

In freier Beweiswürdigung beurteilte das Finanzamt die Angaben im Fahrtenbuch als unglaublich und teilweise nicht nachvollziehbar. Ein Leasingvertrag wurde nicht vorgelegt.

Das Finanzamt ermittelte die Fahrtkosten – analog zum Vorjahr - im Schätzungswege:

Neupreis Volvo lt Eurotaxliste	Euro	27.000
Afa ND 8 Jahre	3.375,00	
24.6.2008 – 6.10.2011 (39 Monate) ges. 54.630 Km (monatlich rd 1.400 Km, in einem Jahr 16.800 Km) Treibstoff 7 l a 1,30 Euro	1.528,80	
Versicherung	1.000,00	
Kosten (Reparatur, Reifen usw)	1.000,00	
Zwischensumme	6.903,80	
Privatanteil 40%	2.761,52	
Betriebliche Kosten laut Schätzung	4.142,28	
Betriebliche Kosten laut Bf	9.714,60	23.130 km
Somit Gewinnerhöhung	5.572,32	

Der Privatanteil wurde vom Finanzamt mit 40% geschätzt, da aufgrund des erwiesenermaßen unrichtigen Fahrtenbuchs nicht angenommen werden könne, dass der Bf alle Fahrten nach Wien mit dem PKW zurückgelegt hat.

Des Weiteren führte das Finanzamt zu den geltend gemacht **Sozialversicherungsbeiträgen** von 5.945,64 Euro aus, dass laut Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Bf nur 5.088,19 Euro bezahlt hat. Der Gewinn ist daher in diesem Punkt um 857,45 Euro zu erhöhen.

Darüber hinaus hat der Bf unter seinen Betriebsausgaben Aufwendungen für **Bank** von 401,54 Euro und für **Zinsen** von 509,18 Euro, für welche mangels Belegen der Nachweis einer betrieblichen Veranlassung fehlt. Das Finanzamt nahm diesbezüglich eine Gewinnerhöhung von 910,72 Euro vor.

Schließlich wies das Finanzamt auf Differenzen zwischen der elektronischen Einkommensteuererklärung und der danach beigebrachten Einnahmen-/Ausgabenrechnung hin. Die Steuererklärung ging von einem Gewinn von 13.513,58 Euro und die Einnahmen-/Ausgabenrechnung von einem Gewinn von 15.454,70 Euro aus.

Das Finanzamt legte somit dem Einkommensteuerbescheid den vom Bf erklärten neuen Gewinn von 15.454,70 Euro zuzüglich der errechneten Gewinnerhöhungen von 7.340,49 Euro und abzüglich des Gewinnfreibetrages, also insgesamt 19.831,82 Euro zugrunde.

Da im Einkommensteuerbescheid nicht alle Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, erhob der Bf eine mit 25. November 2012 datierte **Berufung**.

Ergänzend zur Berufung langten am 21. Dezember 2012 ein Schreiben des Bf und weitere Unterlagen beim Finanzamt ein. Zu den **Zinsen** erläuterte der Bf, es handle sich um Säumniszuschläge für die Umsatzsteuer 2011. Da die Umsatzsteuer keine personenbezogene Steuer sei, seien die Säumniszuschläge Betriebsausgaben.

Zu den **Sozialversicherungsbeiträgen** wiederholte der Bf, er habe für 2011 Beträge von 5.945,64 Euro eingezahlt.

Bei den Aufwendungen für „**Bank**“ handelt es sich um einen Kredit, den er 2004 für die Existenzgründung aufgenommen hat und im Jahr 2010 umschulden musste. Die Zinsen und Kosten für diesen Firmenkredit sind somit Betriebsausgaben.

Hinsichtlich des **Kilometergeldes** verwies der Bf darauf, dass es keine Einschränkung der Beweismittel gibt. Die Nachweisführung kann nicht nur mit einem Fahrtenbuch oder Reisekostenaufzeichnungen mit konkreten formalen Erfordernissen erfolgen. Außer dem Fahrtenbuch, welches ohnedies nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt, kommen auch andere Beweismittel in Betracht.

Im Jahr 2011 war der Bf nach seinen weiteren Angaben an 238 Schulungstagen und sechs Tagen für Vor- und Nachbereitungsarbeiten für das Schulungsinstitut B. tätig. In seiner Zwei-Zimmer-Wohnung sind Vorbereitungsarbeiten für die IT-Trainings nicht möglich. Er hat auch keine anderen Räumlichkeiten angemietet. Nachbereitungsarbeiten,

Arbeitsberichte, Kursverhalten der Teilnehmer können nur im Institut erfolgen; es sind institutseigene Unterlagen, die nicht entfernt werden dürfen.

Sein Volvo wird – so der Bf. – mehr als 50% privat verwendet. Da die beruflich veranlassten Fahrten unter 30.000 Kilometer liegen, kann Kilometergeld als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. In den Jahren 2010 und 2011 hat der Bf mehrere Fahrzeuge - und nicht nur seinen Volvo - für die Dienstfahrten verwendet. Laut Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 6. Oktober 2011 hatte sein 06/2008 erstmalig zugelassener Volvo einen Kilometerstand von 54.630 Kilometern. Er hat im Jahr 2009 237 Tage, 2010 248 Tage und 2011 244 Tage, also insgesamt 729 Tage bei den Instituten C. und B. absolviert. Daraus errechnet der Bf bei 88 Kilometer pro Tag einen Kilometerstand von 64.152. Bei dieser Rechnung fehlen allerdings noch die tatsächlich beruflich gefahrenen Kilometer, die Fahrten des Zeitraums 7-12/2008 und die privaten Fahrten. Der Bf sieht somit als erwiesen, dass er in den Jahren 2010 und 2011 für seine beruflichen Fahrten zumindest zwei Fahrzeuge verwendet hat. Der beiliegenden Aufstellung sind die mit drei Fahrzeugen durchgeführten beruflichen Fahrten zu entnehmen. Aus den von der Behörde angeforderten Rechnungen der Firma B. gehen die Schulungstage von 238 (2011) und 235 (2010) einwandfrei hervor. Der Bf betonte, dass er bei seinen Trainertätigkeiten immer geringere Kosten bei den Veranlagungen angegeben hat, als er tatsächlich zu tragen hatte.

Bezüglich der **Exkursionen** ergänzte der Bf, dass seitens der Firma B. die Exkursionen der Jahre 2010 und 2011 bereits bestätigt wurden. In den meisten AMS-Ausschreibungen sind Exkursionen verpflichtend vorgeschrieben und auch erwünscht. Diese Exkursionen haben nach dem Vorbringen des Bf einen methodischen Grund. Er habe als Trainer eine Erfolgsquote (Arbeitsaufnahme im ersten Arbeitsmarkt, Weiterbildung oder Ausbildung) zu erfüllen. Auch die Kundenzufriedenheit wird nach jedem Kurs mittels Bewertung durch die Kursteilnehmer erhoben. 85% der Teilnehmer besuchen diese AMS-Maßnahmen nicht freiwillig, sondern um weiter Bezüge zu erhalten. Langzeitarbeitslose Personen haben ihre persönlichen Bedürfnisse extrem reduziert. Aufgabe jeden Trainers ist es, wieder Bedürfnisse, Wünsche und Ziele zu erzeugen.

Der Bf erläutert weiters, dass Aufzeichnungen und Unterlagen über personenbezogene Daten der Kursteilnehmer laut Datenschutzgesetz unzulässig sind. Er hat auch eine Verschwiegenheitsklausel unterschrieben. Aufzeichnungen, Anwesenheitslisten und Berichte hat nur die Firma B.. Seine Aufzeichnungen über Kursteilnehmer unterliegen § 18 ZivMediatG.

Abschließend beantragte der Bf, die Betriebsausgaben von 18.114,91 Euro sowie den Grundfreibetrag von 13% zu berücksichtigen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11. Jänner 2013 teilweise statt.

Hinsichtlich der geltend gemachten **Fahrtkosten** wurde dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben, da die Beweismittel, wie das ursprünglich vorgelegte Fahrtenbuch und

die nachträgliche Aufstellung bezüglich der Benutzung der Fahrzeuge von Schwester und Schwager, nach den Ermittlungen des Finanzamtes unrichtig sind.

Zu den behaupteten Fahrten mit dem Fiesta der Schwester verwies das Finanzamt auf das Gutachten gemäß § 57a KFG vom 10. November 2011 mit einem Kilometerstand von 81.085. Nach der Aufstellung des Bf hatte das Fahrzeug zum 1. Jänner 2011 einen Kilometerstand von 65.900 bzw. zum 31. Dezember 2011 von 81.534 und hat der Bf damit 7.728 Kilometer beruflich zurückgelegt. Da nach den Feststellungen des Finanzamtes der Fiesta von der Schwester erst am 27. Oktober 2011 angemeldet wurde, ist der Bf mit diesem Kfz nachweislich nicht gefahren.

Aus dem Gutachten gemäß § 57a KFG vom 30. Mai 2011 für den Mercedes des Schwagers ermittelte das Finanzamt einen Kilometerstand von 299.461. Nach der Aufstellung des Bf hatte das Fahrzeug zum 1. Jänner 2010 einen Kilometerstand von 246.735, zum 1. Jänner 2011 einen Kilometerstand von 291.433 und zum 31. Dezember 2011 einen Kilometerstand von 309.025. Das bedeutet gefahrene Kilometer von 44.698 (2010) und 17.592 (2011), insgesamt 62.290 Kilometer. Nach seinen Angaben habe der Bf mit dem Mercedes 20.365 (2010) bzw 8.322 (2011) Kilometer beruflich zurückgelegt. Aus zwei Gutachten gemäß § 57a KFG vom 4. Jänner 2010 und 30. Mai 2011 ergeben sich allerdings lediglich 15.853 gefahrene Kilometer in 17 Monaten. Nach dem Vorbringen des Bf wären mit dem Mercedes in diesem Zeitraum hingegen 52.726 Kilometer zurückgelegt worden. Die Angaben des Bf sind daher definitiv und bewusst falsch.

In freier Beweiswürdigung erachtete das Finanzamt das Vorbringen, dass der Bf für die beruflichen Strecken im Jahr 2011 drei Fahrzeuge verwendet hat, als nicht nachvollziehbar. Bei Überprüfung der Beweismittel konnte das Finanzamt unrichtige Angaben feststellen, sodass die Beweismittel als Nachweis der Richtigkeit nicht tauglich sind. Die vom Bf angegebenen beruflich veranlassten Fahrtstrecken sind nachweislich unrichtig. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde nur der eigene PKW für betriebliche Fahrten benutzt und fallweise auch öffentliche Verkehrsmittel.

Zu den **Exkursionen** hat sich der Bf auf die Verschwiegenheitspflicht gemäß § 18 Zivilrechts-Mediations-Gesetz berufen. Für das Finanzamt ist damit nicht nachvollziehbar, warum der angeforderte Nachweis hinsichtlich der Exkursionen nach Graz nicht erbracht werden konnte.

Das Finanzamt hat 5.088,19 Euro als bezahlte **Sozialversicherungsbeiträge** anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die vorgelegten Kontoauszüge der Sozialversicherungsanstalt für die Quartale 1-4/2011 diesen Betrag bestätigen. Die vom Bf errechneten Beträge sind hingegen Vorschreibungen. Das Finanzamt wies daher die Berufung in diesem Punkt ab.

Die Zinsen betreffend den **Verspätungszuschlag** für die Umsatzsteuer in Höhe von 509,18 Euro wurden vom Finanzamt anerkannt.

Was die **Bankzinsen** betrifft, führte das Finanzamt aus, dass es sich laut Kreditvertrag vom 19. Jänner 2010 um einen Einmalkredit in Höhe von 4.500 Euro handelt. Es sei

nicht ersichtlich, wofür dieser Kredit verwendet wurde. Da nicht nachvollziehbar ist, ob es sich um einen betrieblichen oder privaten Kredit handelt, lehnte das Finanzamt die Berücksichtigung der Zinsen in Zusammenhang mit dem Kreditvertrag ab. Das Finanzamt anerkannte lediglich Bankkontozinsen (Sollzinsen und Kontoführungsspesen) von 40,40 Euro.

Abschließend erläuterte das Finanzamt, dass von den Einkünften aus Gewerbebetrieb laut angefochtenem Einkommensteuerbescheid der Verspätungszuschlag (509,18 Euro) und die Bankzinsen und –spesen (40,40 Euro) in Abzug zu bringen sind.

Der Bf beantragte die **Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Rechtsmittelinstanz**. Zur Bescheidbegründung hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge wendete der Bf ein, dass die Sozialversicherung und die Nachzahlung an die SVA Betriebausgaben sind. Daher sind 5.945,64 Euro abzugsfähig. In diesem Betrag sind keine Vorauszahlungen enthalten.

Bezüglich der Aufwendungen an die Bank erklärte der Bf, dass er im Jahr 2004 einen Umsatz von 7.518 Euro erwirtschaftet hat. Mit dem damals aufgenommenen Kredit hat er Unternehmerlohn, Sozialversicherungsbeiträge, Reisekosten, Notebook, Büromaterial und Kurse bezahlt. Da der Kredit nur für betriebliche Zwecke verwendet wurde, sind die Zinsen und Kosten voll abzugsfähig.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Entscheidung über das gegenständliche Rechtsmittel fällt daher nunmehr in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts.

### **A. Umsatzsteuer 2010**

Dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2010 legte das Finanzamt steuerpflichtige Umsätze von 32.144,52 Euro zugrunde und brachte Vorsteuer von 63,90 Euro in Abzug. Mit Berufungsvorentscheidung berichtigte das Finanzamt die Vorsteuer auf 572,89 Euro. Die versteuerten Umsätze entsprechen laut Aktenlage den Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988. Die in der Berufungsvorentscheidung anerkannte Vorsteuer entspricht dem Antrag des Bf.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wendete der Bf ein, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen von 4.893,16 Euro für 2010 nicht berücksichtigt wurden.

Dazu ist klarzustellen, dass ein Umsatzsteuerbescheid als Abgabenbescheid gemäß § 198 BAO die festgesetzte Umsatzsteuer und die Berechnung der Bemessungsgrundlage enthält. Darüber hinaus ist dem Bescheid auch die „bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer“ zu entnehmen. Dieser Betrag - als „Vorsoll“ bezeichnet, im vorliegenden Fall 6.365 Euro

- ergibt sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen des Steuerpflichtigen. Das „Vorsoll“ entspricht jenem Umsatzsteuerbetrag, der auf dem Abgabenkonto bereits für das betreffende Jahr verbucht wurde.

Der Datenbank der Abgabenbehörde ist zu entnehmen, dass der Bf im Jahr 2011 (am 27. Juni 2011 und am 15. November 2011) wie vom Bf angeführt insgesamt Zahlungen von 4.893,16 Euro an das Finanzamt geleistet hat.

Dem Beschwerdebegehr auf Berücksichtigung dieser Zahlungen ist entgegenzuhalten, dass über die Verrechnung von Einzahlungen auf das Abgabenkonto nicht in einem Umsatzsteuerbescheid abgesprochen werden kann. Über strittige Verrechnungen auf dem Abgabenkonto hätte die Abgabenbehörde auf Antrag des Steuerpflichtigen mit einem Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO abzusprechen. Dem Einwand des Bf kann daher im Rechtsmittelverfahren betreffend Umsatzsteuer nicht Rechnung getragen werden.

Darüber hinaus wurde im Umsatzsteuerbescheid für 2010 ohnehin das Vorsoll in Höhe von 6.365 Euro berücksichtigt, also mit einem Betrag, der über den vom Bf angegebenen Betrag von 4.893,16 Euro hinausgeht. Die Berücksichtigung der „bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer“ führte demgemäß im Umsatzsteuerbescheid vom 30. August 2012 (Berufungsvorentscheidung) zu einer Abgabengutschrift.

Die Höhe der abziehbaren Vorsteuer von 572,89 Euro ist nicht strittig. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid vom 27. Oktober 2011 ist somit wie in der Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2012 zugunsten des Bf abzuändern. Das Mehrbegehr auf Berücksichtigung von Umsatzsteuervorauszahlungen von 4.893,16 Euro ist abzuweisen.

## **B. Einkommensteuer 2010 und 2011**

Strittig ist die Anerkennung von Fahrtkosten und Tagesgeldern als Betriebsausgaben im Jahr 2010 sowie die Anerkennung von Fahrtkosten, Zinsen, Sozialversicherungsbeiträgen und Bankspesen im Jahr 2011.

Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 abziehbar.

### **1. Fahrtkosten und Tagesgelder**

Das Finanzamt hat sich mit dem Thema Fahrtkosten bzw Tagesgelder ausführlich auseinandergesetzt. Auf die oben wiedergegebenen Begründungen der Berufungsvorentscheidung 2010, des Einkommensteuerbescheides 2011 und der Berufungsvorentscheidung 2011 wird verwiesen.

Der Bf war in den streitgegenständlichen Jahren als Vortragender in der Erwachsenenbildung tätig. Die Seminare fanden in den Jahren 2010 und 2011 in Wien in der Regel fünfmal wöchentlich statt.

## a. Kilometergelder 2010 und 2011

Der in D. wohnhafte Bf hat Kilometergelder für 29.125 km (2010) und 23.130 km (2011) in Zusammenhang mit Fahrten zum Fortbildungsinstitut in Wien sowie mit auswärtigen Exkursionen geltend gemacht und entsprechende elektronisch geführte Fahrtaufzeichnungen vorgelegt. Das Finanzamt nahm hingegen eine Schätzung der tatsächlichen betrieblichen Fahrtkosten vor, wobei davon ausgegangen wurde, dass

- die Fahrtaufzeichnungen des Bf nicht den Tatsachen entsprechen,
- der Bf sein KfZ überwiegend betrieblich genutzt hat,
- der Bf keine fremden Fahrzeuge für betriebliche Fahrten verwendet hat und
- im Rahmen der Vortragstätigkeit keine Exkursionen nach Graz, St. Pölten oder Zwettl stattgefunden haben.

Hinsichtlich 2010 hat der Bf die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz ohne weiteres Vorbringen beantragt, insbesondere ohne den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2012 entgegenzutreten. In der Berufung betreffend 2011 bekräftigte der Bf, seinen PKW überwiegend privat genutzt zu haben, mit dem Argument, dass er auch die Fahrzeuge seines Schwagers (in den Jahren 2010 und 2011) und seiner Schwester (im Jahr 2011) für betriebliche Fahrten verwendet habe. In der Berufungsvorentscheidung 2011 hielt das Finanzamt dem Bf vor, dass sein Vorbringen hinsichtlich des Ausmaßes der mit diesen Fahrzeugen privat und betrieblich gefahrenen Kilometer unrichtige Angaben enthält und dass der Bf keine Nachweise für die Exkursionen erbracht hat. Zu diesen Ausführungen des Finanzamtes über die Fahrtkosten nahm der Bf im Vorlageantrag betreffend 2011 keine Stellung und legte auch keine weiteren Unterlagen vor.

In rechtlicher Hinsicht ist im vorliegenden Fall § 138 BAO heranzuziehen, wonach auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Eine Berufungsvorentscheidung, die über die Begründung des Erstbescheides hinausgeht, ist als Vorhalt anzusehen (vgl. *Stoll*, BAO, S 2713 mwN sowie VwGH 24.3.1994, 93/16/0163). Eine derartige Berufungsvorentscheidung erzeugt daher die Bedeutung einer nicht zu beseitigenden Rechtstatsache, mit der die Wirkung verbunden ist, dass der Partei der Wissens- und Meinungsstand zum Sachverhalt und zu den Rechtsfragen rechtswirksam zur Kenntnis langt, worauf diese - soweit geboten - einzugehen hat. Unwiderrprochen gebliebene Feststellungen der Berufungsvorentscheidung bleiben in ihrer Bedeutung als Behördenerklärung existent und erfüllen das Gebot des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO (vgl. *Stoll*, aaO., S 2718 f.).

Tritt ein Abgabepflichtiger den (erstmals) in einer Berufungsvorentscheidung enthaltenen Fakten nicht entgegen, so können diese als richtig angenommen werden (vgl. VwGH 30.4.2003, 99/13/0251).

Im gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass es Sache des Bf gewesen wäre, die Feststellungen und Beweiswürdigung der Berufungsvorentscheidungen durch ein stichhaltiges Vorbringen und allenfalls geeignete Nachweise im Rahmen der Vorlageanträge zu entkräften. Dies hat der Bf unterlassen, die Vorlageanträge enthalten zu den Fahrtkosten keinerlei Ausführungen.

Die vom Finanzamt vorgenommene Darstellung des Sachverhaltes, die Beweiswürdigung und Schätzung der Fahrtaufwendungen (siehe oben) ist nachvollziehbar. Sie wird für richtig erachtet und zum Bestandteil dieser Entscheidung erhoben. Bei der vorliegenden Sachlage kann man zu Recht davon ausgehen, dass der Bf für seine beruflichen Fahrten keine Fahrzeuge von Familienangehörigen verwendet hat, zumal dafür bei Vorhandensein eines eigenen PKW keine Begründung ersichtlich wäre. Daraus folgt eine überwiegend betriebliche Nutzung des eigenen Fahrzeuges.

Die rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes durch das Finanzamt wird ebenfalls bestätigt. Wird ein Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt, befindet es sich im Betriebsvermögen. In diesem Fall sind die tatsächlichen Aufwendungen – allenfalls gekürzt um einen Privatanteil – als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der Ansatz von Kilometergeld ist unzulässig (*Marschner* in JAKOM, EStG 2013, § 4 Rz 330 „Kfz-Aufwendungen“).

Mangels Bekanntgabe der tatsächlichen berufsbedingten Fahrtkosten hat das Finanzamt zu Recht eine Schätzung der betrieblich veranlassten Kfz-Aufwendungen gemäß § 184 BAO vorgenommen. Es ist auch darauf zu verweisen, dass das Finanzamt die Kilometer-Aufzeichnungen des Bf als unrichtig erkannt hat, und sogar der Bf einräumt, dass Fahrtenbücher „nach allgemeinen Erfahrungen“ nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. Wenn der Bf die vom Bildungsinstitut bestätigte Anzahl der Schulungstage als Nachweis heranziehen will, ist dem entgegenzuhalten, dass er damit nicht die Höhe der tatsächlichen Fahrtaufwendungen dargetan hat. Der Bf hat in den Vorlageanträgen gegen die vom Finanzamt ausführlich dargelegten Ausgangspunkte der Schätzung, die Schätzungsmethode und die Berechnung keinen Einwand vorgebracht.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## **b. Diäten 2010**

Der Bf hat Tagesgelder für jeweils eintägige Fahrten nach Graz, St. Pölten und Zwettl geltend gemacht, die an fünf aufeinanderfolgenden Tagen einer Woche (insgesamt sechs Wochen im Jahr 2010) stattgefunden haben sollen. Das Finanzamt hielt dem Bf hingegen in der Berufungsvorentscheidung vor, dass er seine Seminare immer im Schulungszentrum in Wien abgehalten hat.

Dazu ist festzustellen, dass der Bf einen Nachweis für auswärtige Seminare, beispielsweise eine Bestätigung des Bildungsinstituts, nicht vorgelegt hat. Die im Akt befindlichen Bestätigungen des Schulungscenters bescheinigen lediglich die Beschäftigung des Bf als freiberuflicher Trainer im Rahmen konkret angeführter AMS-Maßnahmen ab Mitte 2009.

Eine allenfalls bestehende Verschwiegenheitspflicht des Bf bezüglich der Kursteilnehmer entbindet den Bf nicht davon, für einen Nachweis Sorge zu tragen, dass tatsächlich Exkursionen stattgefunden haben. Eine Glaubhaftmachung genügt gemäß § 138 BAO nur, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, was hier nicht der Fall ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG zählen zu den Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Es wird aus den angeführten Gründen davon ausgegangen, dass der Bf im Rahmen seiner Vortragstätigkeit im Jahr 2010 keine Exkursionen nach Graz, St. Pölten und Zwettl durchgeführt hat und dem Bf daher keine Mehraufwendungen für Verpflegung entstanden sind.

Davon abgesehen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und auch der Entscheidungspraxis des UFS - im Gegensatz zur Verwaltungspraxis - für eintägige Fahrten idR keine Tagesgelder zu berücksichtigen. Das wird damit begründet, dass allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für die ersten Tage Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl VwGH vom 28.1.1997, 95/14/0156).

Es sind daher keine Tagesgelder anzuerkennen.

## **2. Sozialversicherungsbeiträge 2011**

Der Bf hat Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 5.945,64 Euro als Betriebsausgaben geltend gemacht. Das Finanzamt errechnete anhand der vom Bf übermittelten vier Kontoauszüge der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hingegen einen tatsächlich bezahlten Betrag von insgesamt 5.088,19 Euro.

Strittig ist die Höhe der als Betriebsausgaben abziehbaren Sozialversicherungsbeiträge im Jahr 2011.

Aus den vorliegenden Kontoauszügen der Sozialversicherungsanstalt sind folgende Daten festzustellen:

Kontoauszug vom	Gutschrift/Einzahlung	Saldo/Vorschreibungen
22. Jänner 2011	631,12	-1.484,70

16. April 2011	1.484,70	-1.486,83
16. Juli 2011	1.487,83	-1.484,54
22. Oktober 2011	1.484,54	-1.487,57
Summe	5.088,19	-5.943,64

Wenn der Bf den jeweils vorgeschriebenen Betrag beglichen hat, ist das im Kontoauszug des folgenden Quartals (unter Gutschrift/Einzahlung) ersichtlich. Dem Bf wurde beispielsweise im 1. Quartal ein Betrag von 1.484,70 Euro vorgeschrieben, im Kontoauszug des 2. Quartals ist die entsprechende Einzahlung vermerkt.

Nach telefonischer Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Niederösterreich, vom 20. Jänner 2014, gingen die Zahlungen des Bf an folgenden Tagen bei der Sozialversicherung ein:

3.1.2011	631,12
6.4.2011	1.484,70
5.7.2011	1.487,83
11.10.2011	1.484,54
3.1.2012	1.488,57

Hinsichtlich der Zahlungseingänge vom 3. Jänner 2011 und vom 3. Jänner 2012 bestanden Zweifel, in welchem Kalenderjahr die entsprechenden Beträge als Ausgaben zu erfassen sind. Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts übermittelte der Bf mit Schreiben vom 23. April 2014 einen Bankauszug, aus dem die Abbuchung des Betrags von 1.488,57 Euro vom Bankkonto des Bf am 31. Dezember 2011 hervorgeht.

Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung gelten gemäß § 4 Abs. 4 Z 1a EStG 1988 als Betriebsausgaben.

Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn mittels Einnahmen-/Ausgabenrechnung - wie der Bf - sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 Ausgaben in dem Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Ausgaben sind dann abgeflossen, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden ausgeschieden ist (VwGH 19.5.1992, 92/14/0011, *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 19 Anm 38). Bei Überweisungen ist der Zeitpunkt der der tatsächlichen Abbuchung vom Bankkonto maßgeblich (JAKOM, EStG § 19 Rz 26 "Überweisungen"). Es ist hingegen nicht relevant, ob es sich um Zahlungsvorschreibungen für das Jahr 2010 oder 2011 handelte.

Aufgrund der vorgenommenen Ermittlungen steht nunmehr fest, dass folgende Sozialversicherungsbeiträge im Jahr 2011 vom Bankkonto des Bf abgebucht wurden und als Betriebsausgaben abziehbar sind:

Zahlungseingang am	Betrag
06.04.2011	1.484,70
05.07.2011	1.487,83
11.10.2011	1.484,54
03.01.2012	1.488,57
Summe (Euro)	5.945,64

Dem Begehrten des Bf war in diesem Beschwerdepunkt Folge zu geben. Der Differenzbetrag (5.945,64 Euro minus 5.088,19 Euro) von 855,45 Euro ist zusätzlich gewinnmindernd zu berücksichtigen.

### **3. Verspätungszuschlag 2011**

Dieser Abzugsposten wurde in der Berufungsvorentscheidung in Höhe von 509,18 Euro anerkannt und ist nicht mehr strittig.

### **4. Bankzinsen 2011**

Unter dem Posten „Bank“ verzeichnete der Bf Aufwendungen in Höhe von 401,54 Euro. Davon anerkannte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung einen Betrag von 40,40 Euro als betrieblich veranlasst. Dieser Betrag ist nicht mehr strittig.

Ein weiterer Betrag von 357,96 Euro betrifft Zinsen und Spesen für einen Kredit über 4.500 Euro (Kreditvertrag vom 19. Jänner 2010). Nach dem Vorbringen des Bf handelt es sich um einen im Jahr 2004 für die Existenzgründung aufgenommenen Firmenkredit, der im Jahr 2010 umgeschuldet wurde. Da für das Finanzamt eine betriebliche Verwendung des Kredits anhand der vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar war, erfolgte keine Berücksichtigung unter den Betriebsausgaben.

Finanzierungskosten sind dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die zugrunde liegende Schuld betrieblich veranlasst ist (*Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 330 „Finanzierungskosten“).

Im vorliegenden Fall ist aus dem Kreditvertrag vom 19. Jänner 2010 und den übermittelten Kontoauszügen weder ersichtlich, dass eine Umschuldung vorgenommen wurde, noch dass ein Betriebskredit vorliegt. Anlässlich des Vorlageantrages hat der Bf keine weiteren Nachweise vorgelegt, sondern lediglich sein Vorbringen wiederholt, dass der Kredit aus 2004 nur für betriebliche Zwecke verwendet wurde.

Die Behauptungen des Bf sind in keiner Weise objektivierbar, sodass die Annahme einer betrieblichen Veranlassung der Bankzinsen und –spesen nicht gerechtfertigt ist. Es wäre im Rahmen der Mitwirkungspflicht am Bf gelegen, behauptete Betriebsausgaben in geeigneter Weise nachzuweisen.

Wenn der Bf die Finanzierung u.a. von „Unternehmerlohn“ mittels im Jahr 2004 aufgenommenen Kredit behauptet, sei im Übrigen darauf verwiesen, dass Unternehmerlohn keine Betriebsausgabe darstellt.

Die Beschwerde war daher, was die Zinsen und Spesen des Kreditvertrags vom 19. Jänner 2010 betrifft, abzuweisen.

## 5. Berechnung Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011

Gewinn lt. Einkommensteuerbescheid vom 25.10.2012	22.795,19
Differenz Sozialversicherungsbeiträge	-855,45
Verspätungszuschlag	-509,18
Bankzinsen	-40,40
Gewinn neu	21.390,16
Gewinnfreibetrag 13%	-2.780,72
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	18.609,44

## C. Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes die Revision nur dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis gründet sich hinsichtlich keiner der angefochtenen Bescheide auf die Beurteilung einer klärungsbedürftige Rechtsfrage in diesem Sinn. Es ist daher keine Revision zulässig.