



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0503-L/08,
RV/0468-L/10

Bescheid

Die Berufung des Berufungswerbers , vom 17. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 17. Dezember 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO gilt gemäß § 85 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als zurückgenommen.

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 17. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 17. Dezember 2007 betreffend den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

In der am 21. Februar 2007 erstellten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 des Bankangestellten gab der Berufungswerber unter anderem an, den Alleinverdienerabsetzbetrag im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu beanspruchen und bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Aufwendungen für Reisekosten in Höhe von € 5.908,00 gehabt zu haben.

Der in diesen Punkten der Abgabenerklärung entsprechende Einkommensteuerbescheid 2006 wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz am 3. April 2007 erstellt.

Im Vorhalt vom 22. August 2007 wurde der Berufungswerber zu der Art der Verrechnung der Provisionen für die Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit befragt und aufgefordert das Fahrtenbuch, den Kaufvertrag seines Pkw, die Prüfberichte nach § 57a KFG (Kraftfahrzeuggesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967) seit 2005, Service- und Reparaturrechnungen und Servicebuch vorzulegen, sowie die bereits vom Arbeitgeber ausbezahlten steuerfreien Reisekosten in Höhe von € 641,42 € mittels Reisekostenabrechnungen offen zu legen.

Darauf entgegnete der Berufungswerber im Schreiben vom 3. September 2007, dass der Mitarbeiteranteil der Provisionen für die Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen vom Arbeitgeber einbehalten und in Form einer Leistungsprämie jährlich oder halbjährlich ausbezahlt werde, wobei auch andere Faktoren auf die Höhe der Leistungsprämie Einfluss hätten (Entwicklung des Kundenstocks- und Volumens et cetera). Die Hauptaufgabe des Berufungswerbers sei die permanente Kundenbetreuung. Nur diese sichere zufriedene Kunden und Abschlüsse, die oft erst nach dem dritten oder vierten Beratungsgespräch erreicht werden könnten.

Diesem Schreiben beigelegt waren Unterlagen über die Ermittlung und Auszahlung der erwähnten Leistungsprämie und ein 26 Seiten Ausdruck einer im MS Excel – Format erstellten Tabelle, welche die als Werbungskosten geltend gemachten Fahrten mit Datum, Ort, Ziel, Namen des Besuchten und gefahrenen Kilometern angibt, die angeforderten Prüf- und Serviceberichte und eine Aufstellung der vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzen Reisekosten.

Im neuerlichen Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes vom 19. September 2007 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass das vom Berufungswerber vorgelegte Tabelle viele Fragen aufwerfen würde. Es sei unklar, warum es für einen Bankstellenleiter notwendig sei, berufliche Fahrten an Wochenenden und Feiertagen durchzuführen. Aus diesem Grund hätte das Finanzamt Steuerakten anderer Bankstellenleiter in der Umgebung der Bankfiliale des Berufungswerbers auf vergleichbare Reisebewegungen hin zu untersuchen. Es habe aber kein dem Berufungswerber vergleichbarer Fall gefunden werden können, woraus geschlossen werden könne, dass die vom Berufungswerber dargestellte Vorgehensweise ungewöhnlich sei. Der Berufungswerber wurde aufgefordert, zu den in einer Tabelle aufgezählten 107 Fahrten (an Feiertagen und mit Zielen, die eine private Veranlassung nahe legen) Stellung zu nehmen und deren berufliche Veranlassung darzulegen. Insbesonders wurde um Auskunft darüber ersucht, aus welchen Gründen der Berufungswerber bestimmte Kunden 24 (D), 19 (E) und 10 (F) mal aufgesucht habe. Am 21. November habe sich der Berufungswerber laut

Dienstreiseanträge gleichzeitig in A, B und C bei einem Agrar-Workshop und bei Kundenbesuchen befunden. Weiter wurde der namentlich genannte Vorgesetzte des Berufungswerbers aufgefordert dazu Stellung zu nehmen, ob ihm das Ausmaß der Außendiensttätigkeiten des Berufungswerbers mit einer Jahreskilometerleistung von 15.548 km, sowie die Kundenbesuche an Wochenenden und Feiertagen bekannt gewesen seien und ob dieser Mehraufwand an Arbeitstunden in irgendeiner Form abgegolten oder ausgeglichen worden sei. Ebenso wurde der Vorgesetzte des Berufungswerbers aufgefordert eine Stellenbeschreibung des Berufungswerbers beizubringen, aus welcher ersichtlich sei, welche Ausstattung dem Berufungswerber für den Außendienst zur Verfügung gestanden sei und die berufliche Veranlassung der, wie vom Berufungswerber dargestellt, beruflich gefahrenen 15.548 km bestätigt werden.

Darauf antwortete der Berufungswerber im Schreiben vom 16. Oktober 2007, dass er die Firma D deshalb so oft besuche, weil sie der wichtigste Finanzierungskunde seiner Bankstelle sei. Einige gehobene Privatkunden würden wegen ihres Vermögens, des Einkommens oder wegen der Konkurrenz von Mitbewerbern eine Spezialbetreuung benötigen. Dies finde daher sehr oft in den Abendstunden beziehungsweise an Wochenenden statt. Ein Kunde arbeite etwa im Schichtbetrieb und sei daher ein Kontakt zu Banköffnungszeiten selten möglich.

Diesem Schreiben war ein zweite Tabelle im gleichen Format wie schon erstmals vorgelegt angefügt, doch waren die Spalten Ort und Ziel durch die Spalte Info ersetzt. Dabei hat sich die Zahl der vom Berufungswerber als Werbungskosten geltend gemachten Fahrten von 583 auf 104 reduziert, die auf 21 Kundenbesuche, 8 Geschäftssessen, 10 Quartalberichte, 9 sonstige nach dem Titel berufliche und 56 Fahrten entfielen, deren Bezeichnung eine private Veranlassung nahe legen (24 Fahrten mit oder für die Tochter des Berufungswerbers, 8 Krankenhausbesuche, 7 Fahrten zum Gutschein oder Werbemittelkauf und 17 andere).

Auf einem kopierten Kalenderblatt vom 21. November 2006 ist aus den Einträgen ersichtlich, dass der Berufungswerber die oben erwähnten Orte nacheinander besucht hat.

Weiter beigelegt war eine Aufgaben- und Kompetenzdarstellung des Berufungswerbers ohne Angabe des Autors und der von beiden Vertragsparteien nicht unterschriebene Dienstvertrag (Dienstzettel) des Berufungswerbers vom 20. Januar 2004.

Mit dem Bescheid datiert vom 17. Dezember 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben und bei der Begründung hinsichtlich der inhaltlichen Rechtswidrigkeit auf den neuen Sachbescheid gleichen Datums verwiesen.

Darin wurde keine der vom Berufungswerber beantragten Reisekosten anerkannt und der ursprünglich beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag gestrichen. Dies wurde mit folgenden Worten begründet:

„Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).“

Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400 überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheid 2006 vom 17.12.2006, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte inkl. Wochengeld Ihres (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € sind (laut Einkommensteuerbescheid vom 11.09.2007).

Die geltend gemachten Reisekosten konnten nicht anerkannt werden, da eine berufliche Veranlassung der Fahrten nicht gegeben ist. Keine berufliche Veranlassung liegt vor, wenn die Reise nicht ausschließlich durch den Beruf veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nicht ausgeschlossen ist. Offensichtlich werden Privatfahrten (Bewerbung Tochter, Einkaufsfahrten, Arztbesuche, Besuch von Freunden und Bekannten etc.) als Werbungskosten erklärt. Die beruflich veranlassten Reisen werden vom Arbeitgeber ersetzt, sodass keine Werbungskosten verbleiben.“

Die Berufung vom 17. Januar 2008 richtet sich ausdrücklich gegen den „Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006, § 299“. In der Begründung führt der Berufungswerber jedoch an, dass die geltend gemachten Reisekosten 2006 und Vorjahre ausschließlich beruflich veranlasste Fahrten, Fahrten aufgrund seiner Tätigkeit als Gemeinderat der Marktgemeinde C und Fahrtkosten zur auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter, für welche er bis November 2006 Familienbeihilfe bezogen habe. Irrtümlich habe er die Reisekosten für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter im Fahrtenbuch gemeinsam mit den Werbungskosten und nicht bei den außergewöhnlichen Belastungen angeführt. Da „Ausbildungskosten als Belastungen ohne Selbstbehalt gerechnet“ und „damit deren Absetzbarkeit auf die Steuerbemessung mit den Werbungskosten gleich behandelt“ würden, habe er keine Trennung vorgenommen. Er ersuche daher um Neufestlegung der

Einkommensteuer 2006 (und Vorjahre) unter Berücksichtigung der nachgewiesenen erhöhten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen.

Dem Berufungsschreiben war ein Schriftstück beigelegt, bei welchem nicht erkennbar ist, von wem es zu welchem Zeitpunkt erstellt worden ist und den Titel „*Reisekostenersatz*“ für Mitarbeiter trägt. Darin wird erklärt, dass die Bankstelle des Berufungswerbers Reisekosten nur für ausdrücklich beantragte oder angeordnete Dienstreisen nämlich den Besuch von Seminaren, Fahrten zwischen Bankstellen zum Geldtransport und Kundenbesuche außerhalb des Einzugsgebietes der Bank auf Antrag oder Anordnung im besonderen Geschäftsinteresse. Für andere Kundenbesuche würde die Bank egal ob in der Arbeits- oder Freizeit keinen Ersatz leisten.

Als zweite Beilage übermittelte der Berufungswerber ein dritte im MS Excel Format erstellte Tabelle über die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Fahrten. Diese trägt den Stempel der vom Berufungswerber geleiteten Bankstelle und zwei unleserliche Unterschriften. Diese dritte Tabelle folgt dem Schema der ersten Tabelle und nennt Datum, Ort, Namen von Personen und Firmen) und gefahrene Kilometer. Eine Darstellung des Grundes (Info) für die Fahrten des Berufungswerbers wie in der zweiten vom Berufungswerber vorgelegten Tabellen fehlt. Allerdings ist die Anzahl der vom Berufungswerber als Werbungskosten geltend gemachten Fahrten von den 104 der zweiten Tabelle (welche auch die Fahrten mit seiner Tochter enthält) wieder auf 513 gestiegen.

Daneben legte der Berufungswerber ein zweites mal die Darstellung der vom Arbeitgeber ersetzen Reisekosten vor.

Mit Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO datiert vom 31. Mai 2010, nachweislich persönlich übernommen am 6. Mai 2010 wurde dem Berufungswerber aufgetragen, die Mängel der Berufung gegen den Bescheid vom 17. Dezember 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO, nämlich das Fehlen, einer Erklärung, in welchem Punkt der Bescheid angefochten wird, welche Änderungen beantragt werden und der Begründung innerhalb einer Frist von zwei Wochen ab Erhalt dieses Schreibens zu beheben und darauf hingewiesen, dass bei Versäumung dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gilt. Diese Frist endete am 20. Mai 2010.

Eine Antwort des Berufungswerbers auf diesen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 279 Abs. 1 in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO erfolgte nicht.

Im gleichen Schreiben wie der eben geschilderte Mängelbehebungsauftrag wurde der Berufungswerber ersucht, die im Folgenden geschilderten Fragen zu beantworten

beziehungsweise die erbetenen Auskünfte zu geben und zur vorgehaltenen Schätzungsmethode Stellung zu nehmen.

Dabei wurde dem Berufungswerber vorgehalten, dass die Frage, ob die von ihm als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Fahrtkosten überhaupt angefallen seien, im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden sei. Mit dem Vorhalt vom 22. August 2007 (siehe oben) sei er vom Finanzamt unter anderem aufgefordert worden, die behaupteten Fahrtkosten durch ein Fahrtenbuch zu belegen.

Unter einem Fahrtenbuch sei eine fortlaufend und zeitnah geführte Aufzeichnung zu verstehen, welche in der Regel von Hand erstellt werde und Auskunft über das benutzte Fahrzeug, dessen Kilometerstand bei Abfahrt und Ende der Fahrt, den Abfahrts- und Ankunftszeit und den Zweck der Fahrt in kurzen Worten gebe (unter Hinweis auf VwGH 16.9.1970, 0373/70). Fehle ein solches Fahrtenbuch sei die Abgabenbehörde zur Schätzung der Fahrtkosten gemäß § 184 BAO berechtigt (ständige Judikatur; vergleiche etwa VwGH 2.8.2000, 97/13/0019).

Die drei vom Berufungswerber vorgelegten Tabellen im MS-Excel Format, welche voneinander eklatant abweichen würden, könnten die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, da sie nicht fortlaufend zeitnah geführt worden seien, keine Auskunft über Kilometerstände und das benutzte Fahrzeug oder gleichzeitig über Abfahrts- und Zielort und Zweck der Reise geben würden und jederzeit änderbar seien und offenbar auch im Verwaltungsverfahren mehrfach geändert worden seien.

Da der Berufungswerber Grundaufzeichnungen bisher nicht vorgelegt habe und seine Angaben laufend ändere, könnten diese nur mit äußerster Vorsicht als Grundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) herangezogen werden. Da nur die zweite der vom Berufungswerber vorgelegten Tabellen Auskunft über den Zweck der von Ihnen angegebenen Fahrten gebe, biete sich diese als Basis an.

Berücksichtigte man aus der erwähnten Tabellen jene Fahrten, welche als Kundenberatung und Quartalsbericht bezeichnet würden und nehme man da jene, welche nicht auf Wochenenden oder Feiertage fallen würden, ergebe dies folgende Tabelle:

Datum	INFO	Grund	KM	Werbungskosten
Freitag, 06. Jänner 2006	Quartalsbericht	G	42	15,792
Montag, 17. April 2006	Quartalsbericht	H.	54	20,304
Donnerstag, 25. Mai 2006	Kundenberatung	I.	18	6,768
Donnerstag, 15. Juni 2006	Kundenberatung	J.	74	27,824
Montag, 26. Juni 2006	Kundenberatung	K	108	40,608
Mittwoch, 26. Juli 2006	Kundenberatung	L	234	87,984
Sonntag, 20. August 2006	Kundenberatung	G	42	15,792
Donnerstag, 26. Oktober 2006	Quartalsbericht	M	2	0,752

Mittwoch, 01. November 2006	Kundenberatung	N	16	6,016
Dienstag, 21. November 2006	Kundenberatung	O	2	0,752
Dienstag, 21. November 2006	Kundenberatung	G	42	15,792

Aufgrund der äußert unsicheren Beweislage (bloßes sich laufend äderndes Vorbringen ohne Grundaufzeichnungen) sei auf diese sich so unter Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes von € 0,376/km im Jahr 2006 ergebende Summe von € 238,38 noch ein Sicherheitsabschlag von 10% anzuwenden.

Die übrigen Fahrten würden als privat (mit-)veranlasst angesehen (§ 20 Abs. 1 EStG 1988:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
- 2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“)*

Daher würden die Fahrtkosten des Berufungswerbers für das Jahr 2006 mit € 214,55 geschätzt. Dieser Wert liege auch im Rahmen der von anderen Bankstellenleitern der Bankengruppe Ihres Arbeitgebers in der Umgebung geltend gemachten Werbungskosten, während die vom Berufungswerber geltend gemachten Summen ein Vielfaches der Vergleichswerte seien.

Im übrigen wurde der Berufungswerber ersucht, bekannt zu geben, ob ihm bisher aus der Tätigkeit als Gemeinderat Einkünfte zugeflossen seien. In diesem Fall sollte der Berufungswerber bekannt geben, seit wann er diese Tätigkeit ausgrüßt habe und wann er daraus einen Gesamtüberschuss daraus erwarte. Für diesen Fall solle der Berufungswerber eine Prognoserechnung vorlegen und die dafür notwendigen Fahrten 2006 bekannt geben.

Als Letztes wurde der Berufungswerber um Auskunft darüber ersucht, welche auswärtige Ausbildung seine Tochter im Jahr 2006 an welchen Orten in welchen Zeiträumen absolviert habe.

Darauf antwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 17. Mai 2010, dass er sich für die formalen Fehler seiner Berufung entschuldige. Er habe bloß ein Muster aus dem „*Steuerbuch*“ verwendet und die Berufung unzureichend begründet.

Das Fahrtenbuch habe er in den letzten zwölf Jahren in Form einer „*Excel-Tabelle*“ geführt und sei dies vom Finanzamt bisher als ausreichend akzeptiert worden. Er könne nun nachträglich den Kilometerstand bei Abfahrt beziehungsweise der Ankunft nicht eintragen,

jedoch jederzeit Angaben über den Grund der Reise machen (beziehungsweise die Excel-Tablelle ändern). Die Kundenbesuche würden sich nicht nur auf Wochentage beschränken.

Er habe inzwischen (in den Nachfolgejahren) auch keine weiteren Aufzeichnungen vorgelegt, da ihm das Finanzamt hinsichtlich der (gegenständlichen) Berufung immer wieder an den Unabhängigen Finanzsenat verwiesen habe.

Die Tabelle, welche dem Vorhalt vom 6. Mai 2010 zugrunde (für die Schätzung der Reisekosten) gelegen sei, habe er „*nicht bloß laufend und willkürlich geändert, sondern*“ sei diese Tabelle „*ein Auszug aus den Reisekosten 2006*“. Dieser Auszug sei vom Finanzamt angefordert worden.

Er habe das Mandat als Gemeinderat von 1991 bis 2009 (18 Jahre) ehrenamtlich und unentgeltlich ausgeübt. Bis zum Jahr 2015 sei er als „*Ersatz*“ für den Gemeinderat vorgesehen.

Der Berufungswerber erklärte sich ausdrücklich dazu bereit, hinsichtlich der Werbungskosten vom Finanzamt, beziehungsweise vom Unabhängigen Finanzsenat geschätzt zu werden. Er ersuche um Vorschlagswerte für die Jahre 2007, 2008 und 2009. Für das laufende Jahr 2010 werde er ein Fahrtenbuch vorlegen, welches den oben beschriebenen Anforderungen entspreche.

Beigelegt war eine Kopie des Vorhaltes des Finanzamtes vom 19. Juli 2007.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Umfang der Berufung

Als erstes ist zu fragen, gegen welche Bescheide sich die oben geschilderte und zum Teil wörtlich wieder gegebene Berufung vom 17. Januar 2008 richtet.

Nach § 250 Abs. 1 BAO muss eine Berufung die Bezeichnung des Bescheides enthalten, gegen welchen sie sich richtet (lit. a), die Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b), die Erklärung welche Änderungen beantragt werden (lit. c) und eine Begründung (lit. d).

Soweit der Bescheid datiert vom 17. Dezember 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO betroffen ist, bestehen keine Zweifel an der Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, da dieser schon im Titel der Berufungsschrift genannt wird. Allerdings fehlt einen Nennung der angefochtenen Punkte des Bescheides, welche sich nur gegen den Spruch, also die Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 richten kann, ebenso die beantragte Änderungen, die hier nur die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides sein kann. Die Begründung ist zwar unpassend, dies hindert jedoch nicht ihre Existenz.

Es handelt sich daher um eine vorhandene, wenn auch mangelhafte Berufung gegen den Bescheid datiert vom 17. Dezember 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO.

Dem Inhalt der Begründung nach richtet sich die Berufung vom 17. Januar 2008 aber gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 17. Januar 2008. Dies ist auch für eine Bezeichnung des angefochtenen Bescheides im Sinne des § 250 Abs. 1 BAO ausreichend, wenn man berücksichtigt, dass der Berufungswerber steuerlich nicht vertreten ist und er den Einkommensteuerbescheide 2006 datiert vom 17. Januar 2007 in einem Umschlag als gemeinsames Konvolut mit dem Bescheid datiert vom 17. Dezember 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO als Deckblatt erhalten hat. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe etwa schon VwGH 28.1.1998, 96/13/0081, zuletzt VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041) gilt: „*Ziel des § 250 Abs. 1 BAO und des § 275 BAO ist es, dass die Behörde in die Lage versetzt wird, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den im § 250 Abs. 1 BAO bezeichneten Erfordernissen entspricht, ist davon auszugehen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden darf. Es genügt für die Bezeichnung des Bescheides, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet. Wenn die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a BAO Genüge getan (Hinweis Stoll, BAO Kommentar, 2572). Auch eine inhaltlich unzulängliche Begründung des Rechtsmittels stellt eine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO dar.*“

Daran, dass der Berufungswerber mit dem Inhalt des Einkommensteuerbescheides 2006 nicht einverstanden ist, kann aufgrund seines Begehrens, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der nachgewiesenen erhöhten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen neu zu berechnen, kein Zweifel bestehen und ist daher die Berufungsschrift vom 17. Januar 2008 auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 gerichtet. Ebenso sind die oben geschilderten Punkte, in welchen sich der Berufungswerber in seinen Rechten verletzt sieht (Werbungskosten und Sonderausgaben) sowie seine Anträge „Neufestlegung“ der Einkommensteuer 2006 aufgrund der von ihm behaupteten Werbungskosten und Sonderausgaben eindeutig definiert. Das die Begründung dieser Berufung die Anträge nicht

ausreichend stützt (siehe unten) schadet nicht. Der Berufungswerber hat somit auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 berufen.

B) Berufung gegen den Bescheid datiert vom 17. Dezember 2007 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 3. April 2007 gemäß § 299 BAO

Da der Berufungswerber dem oben beschriebenen Auftrag vom 6. Mai 2010 die Mängel der Berufung vom 17. Jänner 2008 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist bis zum 20. Mai 2010 nicht entsprochen hat, - die Entschuldigung für formale Fehler ersetzt nicht eine Erklärung, in welchen Punkt der Bescheid angefochten wird, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung - hatte die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten.

C) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 17. Dezember 2007

a) Fahrtkosten

Der Berufungswerber beantragt die Neufestlegung seiner Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen.

Im angefochtenen Bescheid wurden die Werbungskosten für Fahrten des Berufungswerbers in Höhe von € 5.908,00 nicht anerkannt und begehrt der Berufungswerber , wie aus der dem Berufungsschreiben beigelegten dritten Tabelle, in welcher er schildert, welche Strecken er für seine nichtselbständige Tätigkeit als Bankstellenleiter gefahren sein will, hervorgeht, nunmehr € 2.987,00 an Werbungskosten für Fahrten mit seinem privaten Pkw.

Fahrtkosten, welche bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit anfallen, sind grundsätzlich in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen (vergleiche zuletzt VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Eine Schätzung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes wird bei einer Jahreskilometerleistung unter 30.000 km nach der Judikatur (aaO.) in der Regel nicht rechtswidrig sein.

Die Frage, ob solche Fahrtkosten überhaupt angefallen sind, ist jedoch eine der Beweiswürdigung. Mit dem Vorhalt vom 22. August 2007 (siehe oben) wurde der Berufungswerber vom Finanzamt unter anderem aufgefordert die behaupteten Fahrtkosten durch ein Fahrtenbuch zu belegen.

Unter einem Fahrtenbuch sind, wie schon oben dargestellt, die fortlaufend und zeitnah geführten Aufzeichnungen zu verstehen, welche in der Regel wohl von Hand erstellt werden und Auskunft über das benutzte Fahrzeug, dessen Kilometerstand bei Abfahrt und Ende der Fahrt, den Abfahrts- und Ankunftszeit und den Zweck der Fahrt in kurzen Worten geben

(vergleiche bereits VwGH 16.9.1970, 0373/70). Fehlt ein solches ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Fahrtkosten gemäß § 184 BAO berechtigt (siehe oben).

Die drei vom Berufungswerber vorgelegten Tabellen im MS-Excel Format, welche voneinander eklatant abweichen, erfüllen die oben genannten Voraussetzungen nicht, da sie nicht fortlaufend zeitnah geführt wurden, keine Auskunft über Kilometerstände und das benutzte Fahrzeug oder gleichzeitig über Abfahrts- und Zielort und Zweck der Reise geben und jederzeit änderbar sind und offenbar auch im Verwaltungsverfahren mehrfach geändert wurden. Auch der Berufungswerber spricht in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Mai 2010 davon, dass er die Kilometerstände bei Abfahrt und Ende der Fahrt nicht mehr nachtragen könne und die Excel-Tabelle laufend und willkürlich geändert habe.

Da Grundaufzeichnungen fehlen und der Berufungswerber seine Angaben laufend ändert können diese, wie schon oben gesagt, nur mit äußerster Vorsicht als Grundlage der Schätzung herangezogen werden. Da der Berufungswerber keine sachlichen Einwände gegen die im Vorhalt vom 6. Mai 2010 vorgeschlagene Schätzungsmethode vorgebracht hat, wird, sowohl was die Beweiswürdigung als auch die rechtlichen Überlegungen angeht, auf diese verwiesen.

Der Hinweis, dass das Finanzamt in den letzten 12 Jahren das Führen eines Fahrtenbuches in der Art der oben beschriebenen Excel-Tabelle geduldet habe, hilft nichts bei der Konkretisierung der Fahrtkosten des Berufungswerbers im Jahr 2006. Soweit ersichtlich, hat im Übrigen das Finanzamt die Fahrtkosten des Berufungswerbers in den letzten 12 Jahren keiner näheren Prüfung unterzogen.

Diesen Überlegungen und den Erwägungen im Vorhalt vom 6. Mai 2010 entsprechend, werden die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 gemäß § 184 BAO mit € 214,55 geschätzt, der Berufung in diesem Punkt teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Eine Schätzung der Werbungskosten des Berufungswerbers für berufliche Fahrten des Berufungswerbers in den Jahren 2007 bis 2009 kommt für den Unabhängigen Finanzsenat mangels dafür begründeter Zuständigkeit (§ 2 UFSG [Bundesgesetz über den unabhängigen Finanzsenat, BGBl I 2002/97] iVm. § 260 BAO: „*Über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide hat der unabhängige Finanzsenat (§ 1 UFSG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist.*“) nicht in Betracht und hat der Berufungswerber für diese Zeiträume auch keine Anträge auf ArbeitnehmerInnenveranlagung gestellt, sodass auch das Finanzamt bisher noch nicht tätig werden konnte.

b) Tätigkeit als Gemeinderat:

Wie der Berufungswerber im Schreiben vom 17. Mai 2010 mitgeteilt hat, hat der die Tätigkeit eines Gemeinderates im Jahr 2006 und überhaupt von 1991 bis 2009 unentgeltlich und ehrenamtlich ausgeübt.

Nach § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988), aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988), aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988), aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988), Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988.

Betätigungen, welche nicht geeignet sind, über einen längeren Zeitraum einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, sind keine Einkunftsquelle und können daraus fließende Aufwendungen auch nicht mit den steuerpflichtigen Einkünften ausgeglichen werden (herrschende Lehre und Judikatur; für eine kurze und prägnante Einführung in dieses Thema siehe Jakom, EStG 2010, § 2 Rz 220 ff.).

Eine ehrenamtliche Tätigkeit, aus welcher keine Einnahmen fließen, kann systembedingt niemals zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben führen.

Dementsprechend handelt es sich um keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 und können Fahrtkosten für eine ehrenamtliche Tätigkeit als Gemeinderat grundsätzlich und unabhängig davon, ob diese ausreichend durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen wurden, nicht mit den Einkünften des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ausgeglichen werden und war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

c) Ausbildungskosten der Tochter des Berufungswerbers

Letztlich ist noch zu untersuchen, inwieweit jene Fahrten, welche der Berufungswerber nach seinem Vorbringen unternommen hat, um seine Tochter die Berufsausbildung zu ermöglichen, wie vom Berufungswerber nunmehr beantragt als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können.

Zu den Bedenken hinsichtlich der Aufzeichnungen des Berufungswerbers siehe oben unter B). Aber selbst wenn man diese außer acht lässt, muss berücksichtigt werden, dass der Berufungswerber auf die Frage im Vorhalt vom 6. Mai 2010, welche auswärtige Ausbildung, an welchen Orten in welchen Zeiträumen, die Tochter des Berufungswerbers absolviert hat, keine Antwort gegeben hat.

Aufwendungen für den Unterhalt eines Kindes sind gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 durch die Familienbeihilfe und allenfalls durch den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten und zwar auch dann wenn der im gemeinsamen Haushalt

lebende (Ehe)Partner Anspruch auf diese Beträge hat (Z 1 leg. cit.). Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988). Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988).

Berechtigt zum Bezug der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages für seine Tochter war im Berufungszeitraum der Berufungswerber. Sämtliche Unterhaltsleistungen, wie etwa das Befördern von einem Ort zum anderen, sind daher gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegolten. Dafür, dass bei der Tochter des Berufungswerbers Kosten, wie etwa Krankheitskosten, angefallen wären, welche beim Berufungswerber selbst eine außergewöhnliche Belastung gewesen werden, gibt der Akteninhalt keinen Hinweis und hat der Berufungswerber auch nichts derartiges vorgebracht.

Es bleibt daher nur noch zu prüfen, ob ein Fall des § 34 Abs. 8 EStG 1988 vorliegen könnte, welcher bestimmt, dass Aufwendungen der Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zu einer derartigen auswärtigen Berufsausbildung hat der Berufungswerber trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 6. Mai 2010 keine Angaben gemacht. Soweit dies aktenkundig ist, hat die Tochter des Berufungswerbers im Jahr 2006 ihre Berufsausbildung in A absolviert.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 264/1995 wird im § 1 bestimmt, dass Ausbildungsstätten, welche vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, außerhalb des Einzugsbereiches liegen. Absatz 2 leg. cit. legt in der Form einer Fiktion fest, dass Ausbildungsstätten „*jedenfalls*“ als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, „*wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist*“. Entsprechend § 11 der letztgenannten Verordnung (BGBl. Nr. 605/1993) ist die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort A vom Ort C, dem Wohnort des Berufungswerbers und seiner Tochter zumutbar.

Dementsprechend muss der Fiktion des § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 264/1995 folgend der Studienort A als im Einzugsbereich des Wohnortes der Tochter des Berufungswerbers angesehen werden.

Der Berufungswerber hat nicht entsprechend § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 264/1995 nachgewiesen, dass trotz der Fiktion in § 11 der Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 die tägliche Fahrtzeit von C nach A unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt und kommt daher eine Berücksichtigung der Ausbildungskosten der Tochter des Berufungswerbers auch gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht in Betracht und war daher die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Angemerkt sei, dass im Übrigen die günstigste öffentlichen Verkehrsverbindung der ÖBB zwischen C und A je nach Tageszeit zwischen 30 bis 35 Minuten mit dem Postbus betrug (Quelle: Hacon Fahrplanauskunft Sommer und Winter 2006).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 19. Oktober 2010