

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde vom 16.8.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA FA vom 23.6.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 zu Recht erkannt:

I)

Der Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

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

II)

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Nach Auflösung des unabhängigen Finanzsenates zum 1. Jänner 2014 (Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG) ging die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Strittig sind die Höhe von Fahrtkosten bei den betrieblichen Einkünften (aufgrund eines nachträglich erstellten Fahrtenbuches), Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die Anerkennung von Aufwendungen für ein Segelseminar bei der Tätigkeit als Lehrerin.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) führte das Finanzamt im Vorlagebericht Folgendes aus:

"Die Beschwerdeführerin (Bf) ist Lehrerin an der KMS (genaue Adresse ist aktenkundig), mit voller Lehrverpflichtung; daneben bezieht sie als Vertreterin einer Kosmetikfirma (Name der Kosmetikfirma ist aktenkundig) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in den angefochtenen Bescheiden irrtümlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranlagt).

Im Rahmen einer Außenprüfung (AP) wurden die von der Bf bisher geltend gemachten Aufwendungen entsprechend ihrer Veranlassung den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb zugeordnet.

Die Bf machte ua 80% der tatsächlichen Kosten für ihren PKW je zur Hälfte bei den beiden Einkunftsarten geltend. Die Bf gab gegenüber der Betriebsprüferin an, dass sie kein Fahrtenbuch geführt habe, sodass die Fahrtkosten gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden. Dabei ging das Finanzamt von einer geschätzten Gesamtkilometerleistung von 11.000 km/Jahr aus. Es ergab sich im Rahmen der Schätzung eine betriebliche Verwendung des PKW von 23,8%; da der PKW daher nicht überwiegend betrieblich genutzt wird, befindet er sich nicht im Betriebsvermögen der Bf.

Da mangels Führung eines Fahrtenbuches oder anderer geeigneter Aufzeichnungen kein Nachweis der betrieblichen Fahrten erbracht werden konnte, die betriebliche Nutzung des PKW jedoch glaubhaft ist, ging das Finanzamt im Schätzungswege von PKW-Aufwendungen in Höhe von jährlich 1.260 € aus und berücksichtigte diese als Betriebsausgaben. Bei Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes von 0,376 € (gerundet 0,38 €) bzw 0,42 € (ab 1.7.2008) ergibt sich somit eine jährliche betriebliche Nutzung von 3315 km bzw 3000 km/Jahr.

Im Rahmen der Beschwerde („Einspruch“) gegen die aufgrund der Außenprüfung (AP) wiederaufgenommenen nunmehr beschwerdegegenständlichen Einkommensteuer (ESt)-Bescheide 2006-2008 legte die Bf Fahrtenbücher für die Beschwerdejahre vor und beantragte damit höhere PKW-Aufwendungen sowie Diäten für betriebliche Reisen. Weiters beantragte sie die Berücksichtigung von Seminarkosten sowie km-Gelder und Diäten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 24.1.2011 wurde dem Begehren der Bf teilweise stattgegeben und die beantragten Diäten im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit berücksichtigt; hinsichtlich der höheren Fahrtkosten wurde die Beschwerde abgewiesen. Im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2007 wurden teilweise Fahrtkosten und Diäten für den Besuch eines Seminars berücksichtigt; es wurden jedoch die Kosten für den Besuch des Seminars „Grundelemente des Katamaransegelns, Trapezsegeln“ als Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG ausgeschieden.

Mit „Berufung“ (gemeint Antrag auf Vorlage der Beschwerde an den UFS; kurz: Vorlageantrag) vom 23.2.2011 werden wiederum Fahrtkosten entsprechend den vorgelegten Fahrtenbüchern (im Rahmen des Gewerbebetriebes und auch für Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) sowie die Aufwendungen für das genannte Segelseminar beantragt.

Dazu ist Folgendes anzumerken:

1. Fahrtenkosten als Betriebsausgaben: Die Bf gab im Rahmen der AP an, kein laufendes Fahrtenbuch geführt zu haben (siehe AP-Bericht). Im Rahmen der Beschwerde legte sie Fahrtenbücher und ergänzende Aufstellungen mit Namen und Adressen der Ziele der Fahrten vor; die Bf gab gegenüber der Betriebsprüferin zu, diese Aufzeichnungen nachträglich erstellt zu haben.

Nach der Rechtsprechung sind Reisekosten steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Der Nachweis von Fahrtenkosten (Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses ist fortlaufend und übersichtlich zu führen und hat die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Angabe der Anfangs- und Endkilometerstände), das Datum, die Angabe des Fahrzeuges, den dienstlichen Zweck und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Ferner ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor allem auch zeitnah zu führen (zB UFS 21.8.2009, RV/0652-I/06; 24.7.2006, RV/4290-W/02).

Die Bf gibt im Vorlageantrag an, sie habe ein Fahrtenbuch geführt, allerdings sei irrtümlich vergessen worden, dies im Zuge der Abfassung der Niederschrift betreffend die AP bekannt zu geben. Dieses Vorbringen widerspricht den früher getätigten Aussagen der Bf und ist somit unglaubwürdig.

Die zitierte UFS-Entscheidung vom 24.7.2006, RV/4290-W/02 betrifft im Übrigen einen anders gelagerten Sachverhalt und Rechtsfrage: Es wurden zeitnah (tagfertig) Fahrtenbücher geführt, jedoch Grundaufzeichnungen (Aufnahmen auf Diktiergeräten) nicht aufbewahrt. Im vorliegenden Fall wurden jedoch keine laufenden, zeitnahen Aufzeichnungen geführt, sondern diese nachträglich erstellt. Diese Aufzeichnungen bieten keine Gewähr für deren Vollständigkeit und Richtigkeit sowie für die tatsächliche Durchführung der betrieblichen Fahrten.

Die Aufzeichnungen enthalten auch keine genauen Angabe der Ziele der getätigten Fahrten, eine ergänzende Aufstellung mit Namen und Adressen der besuchten Kunden wurde erst im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens vorgelegt. Weiters stimmen – insbesondere in den Jahren 2007 und 2008 – die gefahrenen km laut km-Stand und die Summe der angeführten betrieblichen und privaten Fahrten sowie Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht überein (siehe Beilagen). Laut diesen nachträglich erstellten Aufzeichnungen hat die Bf pro Jahr durchschnittlich 5.000 km betrieblich zurückgelegt. Die Abweichung zu den geschätzten 3.000 km jährlich kann durch die nachträglich erstellten Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden.

Abweisung der Beschwerde wird beantragt.

2. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Schule): Es wurden laut nachträglich erstelltem Fahrtenbuch täglich 14,4 km zurückgelegt. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km sind gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten und können somit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Abweisung der Beschwerde wird beantragt.

3. Aufwendungen für das Seminar „Grundelemente des Katamaransegelns, Trapezsegeln“:

Laut Vorlageantrag war der Besuch dieses Seminars für die geplanten Projektwochen an der Schule für die Bf verpflichtend. Als Beweis wurde eine Bestätigung des Dienstgebers vorgelegt. Aus dieser Bestätigung geht jedoch lediglich hervor, dass die Bf das Seminar besucht und die Prüfung abgelegt hat; von einer Verpflichtung wird nicht gesprochen. Auf Anfrage des Finanzamtes gab auch der Stadtschulrat für Wien bekannt, dass es keine Verpflichtung gibt, solche Segelseminare zu besuchen und den Grundschein zu erlangen; vielmehr würden geprüfte Segellehrer die Betreuung der Schüler bei den Projektwochen übernehmen (102/2008/E).

Da beim Besuch eines Segelseminars der private und der berufliche Nutzen untrennbar vermischt sind und die private Veranlassung überwiegt, sind die Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig, sondern fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG."

Die angefochtenen aufgrund der AP ergangenen wiederaufgenommenen **Bescheide** wurden im Wesentlichen wie oben aus dem umfassend ausgeführten Vorlagebericht des Finanzamtes hervorgeht begründet.

Tz. 2 Kfz-Kosten

Bisher wurden 80% der tatsächl. Kosten geltend gemacht. Diese wurden dann zu je 50% als Werbungskosten (nSA) und Ausgaben bei der Kosmetikberatertätigkeit angesetzt.

Die Fahrten zw. Wohnung u. Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Die tatsächl. Kosten können nur dann als Ausgabe bei der selbständigen Tätigkeit angesetzt werden, wenn das KFZ zum Betriebsvermögen gehört und überwiegend, d. h. mehr als 50% betriebl. genutzt wird. Dies ist im gegenstl. Fall nicht gegeben. Die Berechnungen des Finanzamtes (FA) ergaben:

Gesamtfahrten Whg/ Arbeitsstätte	3.880	km/Jahr
Privatfahrten geschätzt	4.500	km/Jahr
nicht betriebl. gefahrene km daher	8.380	km/Jahr
Gesamtkilometerleistung pro Jahr rd.	11.000	km/Jahr
Betrieblich gefahrene km daher	2.620	km/Jahr
Das entspricht einer betriebl. Nutzung	23,80%	

Da ein Fahrtenbuch oder ähnliche Aufzeichnungen nicht geführt wurden, aber tatsächlich betriebliche Fahrten getätigt wurden, wird seitens des FA ein Kilometergeld iHv Euro 1.260,00 pro Jahr eingestellt.

Die Bf. wurde auf die Notwendigkeit der Führung eines Fahrtenbuches hingewiesen, damit die tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer dokumentiert werden und nicht im Schätzungswege ermittelt werden müssen.

	2006	2007	2008
Selbstständige Tätigkeit			
Fahrtkosten lt. Erklärung	1.983,10	1.890,00	1.736,46
Fahrtkosten lt. Beh.	1.260,00	1.260,00	1.260,00
Bewirtung	723,10	600,00	478,46
Werbungskosten			
Fahrtkosten lt. Erklärung	1.983,10	1.890,00	1.736,46
Fahrtkosten lt. Beh.	0,00	0,00	0,00
Berichtigung der Wk lt. Beh.	-1.983,10	-1.890,00	-1.736,46

Die **Beschwerde** gegen die ESt-Bescheide 2006, 2007 und 2008 wurde wie folgt begründet:

Ad Tz 2 (des AP-Berichts) Kilometergeld :

Da die beruflich gefahrenen Kilometer auf einer Schätzung beruhen, habe ich Fahrtenbücher beigelegt (Beilage).

Ad Tz 4 (des AP-Berichts) :

Die Seminarkosten 2007 fallen definitiv in die unselbständige Tätigkeit. (Beilage).

Es handelt sich um Selbstbehalte die der Arbeitgeber nicht übernimmt. Sie dienen zum Erwerb neuer Qualifikationen. Eine Bestätigung diesbezüglich kann Anfang September gerne nachgereicht werden. (Ferien)

Ad Tz 8 (des AP-Berichts) :

2008 fehlen die Beträge aus Büro, Telefon und Internet meiner Ansicht nach gänzlich.

Bitte um Klärung."

Die teilweise stattgebende **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** wurde folgendermaßen begründet:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

1) Kilometergelder:

Im Zuge der Betriebsprüfung konnte festgestellt werden, dass keinerlei Aufzeichnungen, betreffend die betrieblich veranlassten Fahrten, geführt wurden. Sie haben sowohl bei Ihrer nichtselbständigen, als auch bei Ihrer selbstständigen Tätigkeit die tatsächlichen Kfz - Kosten geltend gemacht. Die Aufteilung der Zuordnung erfolgte in einer nicht nachvollziehbaren Weise.

Es konnte seitens der Beh. nachgewiesen werden, dass das Kfz zu weniger als 50% betrieblich genutzt wird, jedoch musste der Umfang der betrieblichen Nutzung infolge fehlender Grundaufzeichnungen geschätzt werden (vgl. Betriebsprüfungs (Bp.) - Bericht Tz.2).

Sie haben in der Beschwerde nunmehr Km - Geld in folgender Höhe beantragt:

	2006	2007	2008
Km - Geld lt. Berufung	2.168,28	1.921,00	1.950,00
Km – Geld lt. Beh. bisher	1.206,00	1.206,00	1.206,00

Als Nachweis der betrieblich gefahrenen Kilometer wurde im Rahmen des Beschwerdeverfahrens für jedes Jahr ein "Fahrtenbuch" vorgelegt.

Dazu ist auszuführen:

Fahrtenbücher sind nach Judikatur laufend zu führende Aufzeichnungen.

Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrten, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen/beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen/beruflichen Fahrt und die Anzahl

der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein; ist dies nicht der Fall, ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (vgl. VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 16.9.1979, 0373/70).

Wie Sie mündlich angaben, haben Sie die Fahrtenbücher aufgrund Ihres Terminkalenders im Zuge der Beschwerdeerstellung angefertigt.

Es werden zwar in den gegenständlichen Aufzeichnungen Kilometerstände angeführt, jedoch kann nicht nachvollzogen werden, wie diese von Ihnen nachträglich ermittelt werden konnten. Überdies entsprechen die vorgelegten Aufzeichnungen nicht den von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, so fehlt z.B. jedes Mal die Adresse des Zielortes. Es ist lediglich der Bezirk bzw. die Postleitzahl des Zielortes angegeben.

Es liegen somit nicht Grundaufzeichnungen vor, die einen Sachverhalt dokumentieren, sondern eine von Ihnen nachträglich durchgeführte Schätzung der betrieblich veranlassten Fahrten.

Seitens der Beh. wurden die gesamt gefahrenen Kilometer lediglich der Einkommensart zugeordnet, aus der sie hervorgehen und ein Privatanteil von 4.500 km jährlich ausgeschieden.

Da die im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Fahrtenbücher nicht den Voraussetzungen für ordnungsgemäße Aufzeichnungen entsprechen und keine Nachweise für die durchgeführten Fahrten vorgelegt wurden, wird die Beschwerde abgewiesen.

2) Diäten selbständige Tätigkeit:

Die beantragten Diätensätze wurden glaubhaft dargestellt und bei der Ermittlung des Gewinnes berücksichtigt.

	2006	2007	2008
Diäten selbstständige Tätigkeit daher	78,60	150,70	173,69

3) Diäten/Kilometergeld unselbständige Tätigkeit 2007:

Die beantragten Kilometergelder (lt. Berufung € 581,21) und Diäten (lt. Berufung € 266,50) entstanden anlässlich von besuchten Seminarveranstaltungen.

Diäten in Höhe von € 110,00, sowie Kilometergeld in Höhe von € 201,60 werden gemäß den vorgelegten Unterlagen bzw. dem Beschwerdebegehren entsprechend als Werbungskosten angesetzt.

Diäten und Kilometergelder für das Seminar in Ort1: "Grundelemente des Katamaransegelns, Trapezsegeln" können keine Berücksichtigung finden, da Aufwendungen für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG darstellen, auch wenn die Teilnahme für die Tätigkeit als Lehrer förderlich sein kann.

Bisher wurden € 264,00 seitens der Behörde als Seminarkosten bei der Gewinnermittlung der selbstständigen Tätigkeit in Abzug gebracht. Im Zuge der Beschwerdebearbeitung stellte sich durch die vorgelegten Unterlagen heraus, dass es sich um das o. a. Seminar betreffend Katamaransegeln handelt. Die bisher als Ausgabe berücksichtigten Seminarkosten in Höhe von € 264,00 sind auszuscheiden.

Darstellung:

Werbungskosten 2007 lt. Beh. zusätzlich	311,60
Ausgabenkürzung selbstständige Tätigkeit	-264,00

Darstellung der Änderungen lt. Beh. aufgrund des Beschwerdebegehrens; Teilweise Stattgabe:

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

	2006	2007	2008
Gewinn lt. Beh. bisher	1.915,32	724,61	223,24
Diäten (Tz.1)	-78,60	-150,70	-173,60
Segelseminar (Tz.3)		264,00	
Gewinn neu lt. Beh.	1.836,72	837,91	49,64

Werbungskostenermittlung 2007:

	2007
Werbungskosten bisher lt. Beh.	2.214,71
Diäten/Km – Geld (Tz.3)	311,60
Werbungskosten neu lt. Beh.	2.526,31

Ad Beschwerdeeinwendungen bezüglich Telefon- und Internetkosten für alle beschwerdeanhängigen Jahre:

Diese Ausgaben wurden im Zuge der Außenprüfung (AP) nicht aus den Werbungskosten bzw. Aufwendungen ausgeschieden und wurden demgemäß wie erklärt (auch in der Beschwerdeverentscheidung) berücksichtigt."

Der **Vorlageantrag** (Antrag auf Vorlage der Beschwerde an den UFS) wurde begründet wie folgt:

1. Kilometergeld

Ein Fahrtenbuch wurde geführt, allerdings wurde irrtümlich verabsäumt, dies in der Niederschrift der Betriebsprüfung bekannt zu geben. Das Fahrtenbuch wurde im Zuge der Beschwerde auch vorgelegt, welches in den jeweiligen Jahren laufend geführt wurde. Aus Vereinfachungsgründen wurde in den jeweiligen Jahren die Postleitzahl der Zielorte angegeben, die entsprechende Erläuterung ist in einer eigens geführten Beilage zum Fahrtenbuch ersichtlich. Somit sind die Voraussetzungen für ordnungsgemäße Aufzeichnungen erfüllt.

(Zitat: UFSW. GZ RV/4290-W/02 vom 24.07.2006):

Als formale Voraussetzung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar. § 16 Tz 220 und VwGH vom 16. September 1970, Zl. 373/70) muss ein Fahrtenbuch, um aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs - und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Dass zu einem Fahrtenbuch Grundaufzeichnungen zu führen sind, lässt sich aus den Abgabenvorschriften nicht entnehmen.

Wir beantragen somit die Anerkennung der beruflich gefahrenen Kilometer als Betriebsausgabe für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie der für die Schule gefahrenen Kilometer als Werbungskosten für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2. Diäten selbständige Tätigkeit

wurden vom Finanzamt (FA) berücksichtigt

3. Diäten/Kilometergeld unselbständige Tätigkeit 2007

Als Beilage *erhalten* Sie eine Bestätigung der Schule, aus welcher Sie ersehen können, dass die Fortbildung „Grundelemente des Katamaransegelns, Trapezsegelns für die geplanten Projektwochen verpflichtend war.

Somit beantragen wir die Anerkennung der Seminarkosten in Höhe von EUR 264,00 sowie der mit dieser Fortbildung verbundenen Reisespesen (Kilometergeld und Diäten) in Höhe von EUR 159,50."

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht (BFG) geht vom aktenkundigen Sachverhalt aus, dass die Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat (s. Vorlagebericht des Finanzamtes.)

Weiters geht aus der Aktenlage hervor, dass die Fahrtenbücher die Beschwerdejahre betreffend zur von der Bf. angestrebten Nachweisführung der von ihr geltend gemachten Kilometergelder im Zuge der AP nicht vorgelegt wurden bzw. von der Bf. nicht vorgelegt werden konnten.

Weiters geht das BFG betreffend den Beschwerdepunkt „Seminarkosten und Diäten“ vom Sachverhalt laut Aktenlage aus, dass seitens der Schulbehörde lediglich die Teilnahme jedoch nicht die zwingende Notwendigkeit zur Teilnahme an dem gegenständlichen Segelseminar bestätigt wurde.

Rechtslage

§ 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF:

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

§ 16 EStG 1988 idgF:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ...

a)

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

§ 20 EStG 1988 idgF: Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

(1) 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.

Erwägungen

Ad 1: Fahrtkosten/Kilometergeld

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28. Februar 1964, Zl. 2176/63 und vom 16. September 1970, Zl. 373/70). Als formale Voraussetzung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 16 Tz 220 und VwGH vom 16. September 1970, Zl. 373/70) muss ein Fahrtenbuch, um aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteils erforderlichen Tatsachen einwandfrei feststellen zu können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben.

Damit entsprechen die nunmehr erst im Beschwerdeverfahren vorgeschriebenen "Fahrtenbücher" nicht den von der Judikatur geforderten genannten Erfordernissen, wonach Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar erkennbar sein müssen. Wie das Finanzamt - wie oben ausgeführt - feststellte, haben die nachträglich vorgelegten Fahrtenbücher gravierende Mängel, etwa sind die Zielorte nicht klar und zweifelsfrei angegeben und betreffend km-Ständen und gefahrenen Kilometern weisen die Fahrtenbücher Divergenzen auf (vgl. o.a. AP-Bericht).

Zur Anforderung welche an die Führung von Fahrtenbüchern gestellt werden, hat der Bundesfinanzhof in den Erkenntnissen vom 16. November 2005, VI R 64/04 und vom 9. November 2005, VI R 27/05 Stellung genommen. Auszugsweise wird, da sich die Ausführungen in den BFH Erkenntnissen mit der österreichischen Rechtsansicht deckt, angeführt: Aus Wortlaut und Sinn und Zweck - da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen.

Das Bundesfinanzgericht sieht es als erwiesen an, dass die beschwerdegegenständlichen Fahrtenbücher nicht fortlaufend zeitnah geführt sondern nachgeschrieben wurden.

(s. o.a. Ausführungen im AP-Bericht.) Damit bieten die nunmehr von der Bf. im Beschwerdeverfahren - in Kenntnis der Rechtslage - vorgelegten Fahrtenbücher nicht ausreichend Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit hinsichtlich der Führung dieser Fahrtenbücher. Das Bundesfinanzgericht ist zu der Ansicht gelangt, dass die nicht fortlaufend geführten sondern nachgeschriebenen Fahrtenbücher, schon allein aus dem Grund der nicht zeitnahen sowie nicht laufenden Führung, nicht die Anforderungen an Fahrtenbücher erfüllen, und somit nicht als Nachweis für die von der Bf. als Ausgaben beantragten Fahrtkosten heranzuziehen sind.

Dazu wird angemerkt, dass es im Zuge der Beweiswürdigung den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, wenn **den ursprünglichen Angaben der Bf.** im Rahmen der Außenprüfung (AP bzw. Bp), dass sie keine Fahrtenbücher geführt habe, bzw. auch im Beschwerdeverfahren, dass sie das Fahrtenbuch nachgeschrieben habe, vom Bundesfinanzgericht **mehr Glauben geschenkt wird**, als den späteren Angaben der Bf. - in Kenntnis der Rechtslage - dass die Bf. im Zuge der Niederschrift zur Schlussbesprechung anlässlich der AP vergessen habe, Fahrtenbücher vorzulegen. Diese letzte Angabe widerspricht auch aufgrund der Tatsache, dass die Fahrtkosten ein Prüfungspunkt des AP-Verfahrens waren, den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Mit den nunmehr im Beschwerdeverfahren vorgelegten nicht ordnungsgemäß geführten "Fahrtenbüchern" kann die Schätzung der Fahrtkosten durch die AP nicht widerlegt werden.

Da keine ordnungsgemäßen Fahrtenbücher zeitnah geführt wurden, und im Zuge der AP ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher auch nicht vorgelegt werden konnten, ist die Schätzung der Fahrtkosten zu Recht erfolgt, zumal aus der Aktenlage hervorgeht, dass betriebliche Fahrten grundsätzlich durchgeführt wurden.

Hinsichtlich der vom BFG im Sinne der Beschwerdevorentscheidung iVm dem AP-Bericht anzusetzenden Fahrtkosten wird auf die o.a. Ausführungen hingewiesen. (vgl. Tz 2 Kfz-Kosten, AP-Bericht sowie BVE).

Die o.a. ordnungsgemäße Schätzung der AP kann durch die nicht ordnungsgemäß geführten "Fahrtenbücher" nicht widerlegt werden, weshalb dieser Beschwerdepunkt insgesamt abzuweisen ist.

Zu Kosten der gefahrenen Kilometer (Fahrtkosten) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Schule): Es wurden laut nachträglich erstelltem Fahrtenbuch täglich 14,4 km zurückgelegt. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km sind gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten und können somit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weshalb die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen ist.

Insgesamt ist daher dieser Beschwerdepunkt sowohl die Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit als auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit betreffend aus genannten Gründen abzuweisen.

Ad 2: Diäten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (selbständige Tätigkeit)

	2006	2007	2008
Diäten Einkünfte aus Gewerbebetrieb	78,60	150,70	173,69

werden wie bereits in der BVE anerkannt.

Angemerkt wird, dass von der Bf. diesen Beschwerdepunkt betreffend gegen die Beschwerdevorentscheidung keine Einwendungen vorgebracht wurden. Auf die o.a. Begründung des FA in der BVE (s. Punkt 2) in der BVE) wird hingewiesen.

Diesem Beschwerdepunkt ist wie bereits in der BVE die beschwerdegegenständlichen Jahre betreffend stattzugeben (§ 4 EStG 1988 idgF).

Ad 3: Diäten/Kilometergeld unselbständige Arbeit 2007

Die beantragten Kilometergelder (lt. Berufung € 581,21) und Diäten (lt. Berufung € 266,50) entstanden anlässlich von besuchten Seminarveranstaltungen.

Diäten in Höhe von € 110,00, sowie Kilometergeld in Höhe von € 201,60 werden gemäß den vorgelegten Unterlagen bzw. dem Beschwerdebegehren als Werbungskosten wie bereits in der BVE anerkannt bzw. angesetzt.

Diäten und Kilometergelder für das Seminar in Ort1: "Grundelemente des Katamaransegelns, Trapezsegeln" können keine Berücksichtigung finden, da Aufwendungen für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung gemäß

§ 20 EStG darstellen, auch wenn die Teilnahme für die Tätigkeit als Lehrer förderlich sein kann.

Sportausübung: Grds Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, gleichgültig, ob die Betätigung dem Erlernen oder der Verbesserung vorhandener Kenntnisse dient (VwGH 30.5.01, 2000/13/0163 Lehrerin). S auch „Fitness-Studio“.

(Peyerl in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 20).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. für viele das VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Vor diesem Hintergrund ist es nicht rechtswidrig, wenn das FA den Aufwendungen für den Sportkurs (Segelkurs) die Anerkennung als Werbungskosten versagt hat. Bei Aufwendungen für die Sportausübung handelt es sich um Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen. Dabei ist es gleichgültig, ob die Sportausübung dem Erlernen oder der Verbesserung von bereits vorhandenen Sportkenntnissen dient. Dass die Teilnahme an dem gegenständlichen Sportseminar bzw. -kurs (Segeln) aus der Sicht der Einkunftserzielung zwingend erforderlich war, ist darüber hinaus aus der beschwerdegegenständlichen Aktenlage nicht erkennbar.

Bei dieser Sach- und Rechtslage musste die belangte Behörde keine Erhebungen darüber anstellen, ob dem von der Beschwerdeführerin absolvierten Kurs ein "vergnüglicher Aspekt" innewohnte. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Studienreisen hingewiesen, wonach der anstrengende Charakter der Programmgestaltung kein entscheidendes Kriterium zur Abgrenzung beruflich veranlasster Reisen von solcher privater Natur ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28. März 2001, 2000/13/0194, mwN).

Die Teilnahme der Beschwerdeführerin an dem vom Pädagogischen Institut veranstalteten Segelkurs (Grundelemente des Katamaransegelns, Trapezsegeln) mag für die Tätigkeit der Bf. als Lehrerin, insbesondere allenfalls für die Begleitung von einschlägigen Schulkursen, förderlich gewesen sein. Dies schließt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 aber die Einordnung der darauf entfallenden Aufwendungen zu solchen der Lebensführung nach dem oben wiedergegebenen Grundsätzen nicht aus. Zusammenfassend ist jedoch zu betonen, dass die Schulleitung selbst angab, dass eigens ausgebildete "Segellehrer" und nicht das eigene Lehrpersonal bei allfälligen Schulsportkursen zum Ausbilden der Schüler bei der Sportausübung herangezogen werden. (VwGH 30.5.01, 2000/13/0163).

Bisher wurden € 264,00 seitens des FA im beschwerdegegenständlichen Bescheid als Seminarkosten bei der Gewinnermittlung der gewerblichen Tätigkeit (Selbständigkeit) in Abzug gebracht. Im Zuge der Beschwerdebearbeitung stellte sich durch die vorgelegten Unterlagen heraus, dass es sich um das o. a. Seminar betreffend Katamaransegeln handelt. Die bisher als Ausgabe berücksichtigten Seminarkosten in Höhe von € 264,00 sind nicht als Ausgaben anzuerkennen und daher bei den Werbungskosten auszuscheiden.

Diesen Beschwerdepunkt betreffend wird der Einkommensteuerbescheid 2007 aus angeführten Gründen wie bereits im Zuge der BVE abgeändert.

Folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Selbständigkeit) ergeben sich aufgrund des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts (BFG): (Beträge in Euro)

	2006	2007	2008
Gewinn lt. ESt-Bescheide	1.915,32	724,61	223,24
Diäten (Tz.1)	-78,60	-150,70	-173,60
Segelseminar (Tz.3)		264,00	
Gewinn lt. BFG	1.836,72	837,91	49,64

Die Werbungskosten 2007 laut Erkenntnis des BFG betragen:

	2007
Werbungskosten lt. ESt-Bescheide	2.214,71
Diäten/Km – Geld (Tz.3)	311,60
Werbungskosten laut BFG	2.526,31

Insgesamt sind die beantragten Aufwendungen bzw. Ausgaben bei beiden Einkunftsarten der Bf mit den Beträgen wie in der Beschwerdeentscheidung anzuerkennen.

Insgesamt ist daher im Sinne der BVE spruchgemäß zu entscheiden.

Nichtzulassung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Da die gegenständliche Beschwerdesache keine Rechtsfrage darstellt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs.4 B-VG zukommt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Insgesamt wurde (wie in der Beschwerdeentscheidung) spruchgemäß entschieden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter (jeweils 2 Seiten)

Wien, am 30. Juni 2018