



GZ. RV/3215-W/10,
miterledigt RV/3216-W/10,
RV/3359-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 24. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch FAVertreter, vom 13. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie vom 14. Februar 2008 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2004 und 2005 vom 11. Jänner 2008 im Beisein der Schriftführerin Schrift nach der am 27. März 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, bezog in den Jahren 2001 bis 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, solche aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit, resultierend aus ihrer Tätigkeit als (staatlich geprüfte) Eiskunstlauftrainerin.

Aus der letztangeführten Tätigkeit erzielte die Bw. Einnahmen in folgender Höhe:

2001: ATS 43.510,-- d. s. € 3.162,--

2002: € 3.264,--

2003: € 2.450,--

2004: € 2.248,33

2005: € 2.240,--.

Hinsichtlich dieser Tätigkeit machte die Bw. im Jahre 2001 u. a. Fahrtspesen im Ausmaß von ATS 24.010,-- sowie in den Jahren 2002 und 2003 Fahrtspesen iHv jeweils € 1.744,40,-- als Betriebsausgaben geltend.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 28. September 2006 forderte das Finanzamt die Bw. unter Hinweis darauf, dass die Reisekosten bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in den Jahren 2001 bis 2003 stets in gleicher Höhe - € 1.744,40 - geltend gemacht worden seien, um Bekanntgabe, wie diese ermittelt worden seien, auf.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der steuerliche Vertreter der Bw. bekannt, dass jährlich Kilometergeld für 4.900 km geltend gemacht worden sei und legte dem diesbezüglichen Schreiben folgende Aufstellung bei.

Kilometergeldverrechnung	1)	2)	1) X 2)
	KM	Fahrten	KM
1111	28	96	2.688
A ca. 5 Mo 1x/Wo	120	19	<u>2.280</u>
			4.968

Das Finanzamt erließ die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001, 2002 und 2003 jeweils am 13. Dezember 2007 und versagte in diesen den von der Bw. geltend gemachten Kilometergeldern die Anerkennung mit der Begründung, dass weder die Fahrten an sich, noch deren berufliche Veranlassung nachgewiesen worden sei.

In der mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 – eingelangt beim Finanzamt am 24. Dezember 2007 – gegen die im vorigen Absatz erwähnten Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. unter Verweis auf die o. e. Vorhaltsbeantwortung aus, dass die Bw. seit Jahrzehnten Eislaufrainerin sei und dass diese auf Grund dieser Tätigkeit entsprechende Reise- und Fahrtspesen (Kilometergelder) jeweils für 4.900 km geltend gemacht habe. Der steuerliche Vertreter der Bw. legte diesem Berufungsschreiben wiederum die im vorletzten Absatz erwähnte Aufstellung betreffend der von der Bw. zurückgelegten Kilometer bei.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001, 2002 und 2003 mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2008 als unbegründet ab und führte in der mit gesondertem Schreiben ergangenen diesbezüglichen Begründung aus, dass der Berufung gegen die vorgenannten Bescheide die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung übermittelte o. e. Aufstellung der Kilometergelder angeschlossen worden sei. Aus dieser sei weder ersichtlich, ob eine Fahrt überhaupt mit dem PKW oder etwa mit einem öffentlichen Verkehrsmittel vorgenommen worden sei bzw. wann welche Fahrten vorgenommen worden seien und ob die einzelnen Fahrten privat oder beruflich veranlasst gewesen seien.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. Mai 1990, Zl. 86/13/0181, führte das Finanzamt weiters aus, dass der Nachweis der Fahrtkosten durch ein Fahrtenbuch oder durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung hinsichtlich der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Fahrtkosten ermöglichten, erbracht zu werden habe.

Ein solcher verlässlicher Nachweis sei trotz Aufforderung nicht erbracht worden, daher hätten die geltend gemachten Fahrtkosten steuerlich nicht anerkannt werden können.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2008 - eingelangt beim Finanzamt am 14. Februar 2008 – beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Vorlage der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass in der diesbezüglichen abweisenden Berufungsvorentscheidung begründend ausgeführt worden sei, dass aus der Ermittlung der geltend gemachten Kilometergelder nicht ersichtlich sei, ob eine Fahrt überhaupt mit dem PKW oder mit einem öffentlichen Verkehrsmittel vorgenommen worden sei bzw., wann welche Fahrten vorgenommen worden seien und ob die einzelnen Fahrten privat oder beruflich veranlasst gewesen seien.

Die Nichtanerkennung der Kilometergelder sei außerdem mit dem Hinweis auf die o. e. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes begründet worden. In dieser werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Nachweis der zurückgelegten Kilometer nicht nur durch ordnungsgemäße Führung und Vorlage eines Fahrtenbuches sondern auch auf andere Weise erbracht werden könne.

In diesem Sinne seien auch die Einkommensteuerrichtlinien RZ 1098 bis 1102, wonach Betriebsausgaben auch dann anzuerkennen seien, wenn diese glaubhaft gemacht werden würden, zu verstehen. Da die Glaubhaftmachung durch die dem Finanzamt vorliegende Aufstellung der Kilometergelder ausreichend dargestellt worden sei, sei der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt worden.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Betreffend ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Eiskunstlauftrainerin machte die Bw. im Jahre 2004 Fahrtspesen im Ausmaß von € 1.334,01 und im Jahre 2005 solche iHv € 1.785,17 als Betriebsausgaben geltend.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 13. Dezember 2007 forderte das Finanzamt die Bw. hinsichtlich der im vorigen Absatz erwähnten Fahrtspesen - € 1.334,01 bzw. € 1.785,17 - auf, die einzelnen Fahrten und die damit zusammenhängenden Kosten sowie die berufliche Veranlassung dieser Fahrten nachzuweisen. Für den Fall des Nichterbringens entsprechender Nachweise wies das Finanzamt die Bw. darauf hin, dass die Fahrtspesen nicht oder nicht in der von dieser erklärten Höhe anerkannt werden könnten.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens führte die Bw. mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 aus, dass es sich dabei um Kilometergelder für ihre Eislauftainerstätigkeit für die Fahrten in die Halle1, Halle2 und die Eislauhalle A handle. Diesbezüglich werde auf die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2007 hingewiesen.

Die Bw. legte diesem Schreiben folgende Aufstellungen bei:

Reise- und Fahrtspesen (KZ 9160)			2004
Kilometergelder für Eislauftainerstätigkeit			
	KM	Fahrten	KM
1111	28	96	2.688
A ca. 5 Mo 1x/Wo	120	19	<u>2.280</u>
			<u>4.968</u>
1-12	KM Geld	1.768,61	4.968
Reise- und Fahrtspesen (KZ 9160)			2005
Kilometergelder für Eislauftainerstätigkeit			
	KM	Fahrten	KM
1111	28	96	2.688
A ca. 5 Mo 1x/Wo	120	19	<u>2.280</u>
			<u>4.968</u>
1-10	KM Geld	1.473,84	4.140
11-12	KM Geld	<u>311,33</u>	828
		<u>1.785,17</u>	

Angemerkt wird, dass vom Finanzamt durchgeführte Recherchen ergaben, dass die Bw. im gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum über (zumindest) einen PKW verfügte.

Das Finanzamt erließ die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005 jeweils am 11. Jänner 2008 und führte in der diesbezüglich mit gesondertem Schreiben ergangenen Begründung aus, dass in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13. Dezember 2007 Ermittlungen der geltend gemachten Kilometergelder vorgelegt worden seien. Aus diesen sei weder ersichtlich, ob eine Fahrt überhaupt mit dem PKW oder etwa mit einem öffentlichen Verkehrsmittel vorgenommen worden sei, wann welche Fahrten vorgenommen worden seien und ob die einzelnen Fahrten privat oder beruflich veranlasst gewesen seien.

Der Nachweis habe durch ein Fahrtenbuch oder durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung hinsichtlich der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Fahrtkosten ermöglichen, erbracht zu werden (so auch VwGH 86/13/0181). Ein solcher verlässlicher Nachweis sei trotz Aufforderung nicht erbracht worden. Daher hätten die geltend gemachten Fahrtkosten nicht anerkannt werden können.

In den mit jeweils gesonderten Schreiben vom 13. Februar 2008 eingebrachten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005 führte der steuerliche Vertreter der Bw. unter Bezugnahme auf die o. e. diesbezügliche Bescheidbegründung u. a. aus, dass in der dort erwähnten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass der Nachweis der zurückgelegten Kilometer nicht nur durch ordnungsgemäße Führung und Vorlage eines Fahrtenbuches sondern auch auf andere Weise erbracht werden könne.

In diesem Sinne seien auch die Einkommensteuerrichtlinien RZ 1098 – 1102, wonach Betriebsausgaben auch dann anzuerkennen seien, wenn diese glaubhaft gemacht werden würden, zu verstehen.

Da die Glaubhaftmachung durch die dem Finanzamt vorgelegte Ermittlung der Kilometergelder ausreichend dargestellt worden sei, beantrage die Bw. im Berufungswege, die Kilometergelder wie erklärt anzuerkennen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 12. Oktober 2010 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Angemerkt wird, dass die Zustellung der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung an den mit Beschluss des BG BG vom 1.1., bestellten Sachwalter der Bw. erfolgte. In dieser

Ladung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Fernbleiben der Partei der Durchführung der Verhandlung gemäß § 284 Abs 4 BAO nicht entgegenstehe.

Angemerkt wird weiters, dass eine am 18. März 2013 per Telefax vom Sachwalter der Bw. an den UFS gerichtete Anfrage um Information, ob der mit dem 27. März 2013 festgesetzte Termin für die Berufungsverhandlung von dessen Kurandin (der Bw.) zu wahren sei – diesen Termin könne der Sachwalter nicht persönlich wahrnehmen – oder ob eine Verlegung erfolge, vom UFS unter Verweisung auf den im vorigen Absatz erwähnten Hinweis in der Ladung, wonach ein Fernbleiben der Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegenstehe, am 19. März 2013 per Telefax dahingehend beantwortet wurde, dass eine diesbezügliche Verlegung nicht erfolge. Angemerkt wird diesbezüglich außerdem, dass in diesem Telefax weiters ausgeführt wurde, dass der im vorigen Absatz erwähnte Beschluss des BG BG, wonach die Angelegenheiten Vermögensverwaltung und sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Vertretungshandlungen sowie Vertretung vor Ämtern, Behörden und Gerichten betreffend der Bw. vom Sachwalter zu besorgen seien, der Wahrnehmung des o. e. Verhandlungstermines durch die Bw. entgegenstehe.

Im Zuge zweier Telefonate, beide wurden mittels Aktenvermerkes dokumentiert, gab der steuerliche Vertreter der Bw. u. a. bekannt, dass zwar kein Fahrtenbuch existiere, es jedoch auf der Hand liege, dass die Fahrten nach A sowie zur Halle1 bzw. zur Halle2 mit dem Auto zurückgelegt worden seien. Daher seien die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen als glaubhaft zu beurteilen. Dem UFS stünden sämtliche relevante Unterlagen – die o. e. Aufstellungen betreffend der nach A sowie zur Halle1 bzw. zur Halle2 unternommenen Fahrten – zur Verfügung.

Da weder der Sachwalter der Bw. noch deren steuerlicher Vertreter zur am 27. März 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung erschienen wurde der Bw. die Teilnahme an dieser unter Hinweis auf den o. e. Beschluss des BG BG vom 1.1 verwehrt. In der Berufungsverhandlung gab der FA-Vertreter an, dass die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Fahrtkosten nach Meinung des Finanzamtes durch die Kilometergeldaufstellungen des steuerlichen Vertreters weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden seien. Ob derartige Fahrten tatsächlich durchgeführt worden seien, könne durch diese Aufstellungen nicht bewiesen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht Folgendes fest:

Die Bw. war im berufungsgegenständlichen Zeitraum in A sowie in B als (selbständige) Eiskunstlauftrainerin tätig und verfügte im gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum über (zumindest) einen auf ihre Person zugelassenen PKW. Hinsichtlich der aus der im vorigen Satz genannten Tätigkeit resultierenden Einnahmen sowie betreffend der dafür geltend gemachten Fahrtkosten wird auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Laut ÖAMTC-Routenplaner beträgt die Standardroute vom Wohnort der Bw. zum Halle3 bei einer Fahrtdauer von 43 Minuten rund 58 Kilometer, jene zur Halle1 bei einer Fahrtdauer von 24 Minuten rund vierzehn Kilometer sowie jene zur Halle2 bei einer Fahrtdauer von acht Minuten rund vier Kilometer.

Laut VOR-Fahrplanauskunft beträgt die Fahrtdauer vom Wohnort der Bw. zum Halle3 bei zweimaligem Umsteigen zwischen 48 und 67 Minuten.

Laut Fahrplanauskunft der Wiener Linien beträgt die Fahrtdauer vom Wohnort der Bw. zur Halle1 bei ein- bis zweimaligem Umsteigen zwischen 44 und 47 Minuten sowie jene vom Wohnort der Bw. zur Halle2 bei ein- bis dreimaligem Umsteigen zwischen 29 und 34 Minuten.

Von der Bw. wurde kein Fahrtenbuch geführt. Hinsichtlich der nach A sowie zur Halle1 bzw. zur Halle2 unternommenen Fahrten existieren lediglich die o. e. diesbezüglichen Aufstellungen die dem Finanzamt vom steuerlichen Vertreter der Bw. im Zuge der Beantwortung der Ergänzungsersuchen vom 28. September 2006 sowie vom 13. Dezember 2007 übermittelt wurden.

Das Beweisverfahren wird vor allem u. a. beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Im Berufungsfall nimmt es der unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass die Bw. die Fahrten zu den o. e. Eishallen mit auf ihre Person zugelassenen PKW's zurücklegte, dass

jedoch die in den o. e. Aufstellungen genannte Anzahl der diesbezüglichen Fahrten nicht den Tatsachen entspricht.

Diese in freier Beweiswürdigung getroffene Annahme gründet sich, soweit dies das für die in Rede stehenden Fahrten benutzte Verkehrsmittel betrifft, auf den Umstand, dass die Bw. im gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum über zumindest einen eigenen PKW verfügte sowie darauf, dass die Fahrtdauer vom Wohnort der Bw. zu den in Rede stehenden Eishallen bei Benützung eines KfZ wesentlich geringer als bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Die weitere in freier Beweiswürdigung getroffene Annahme, wonach die in den o. e. Aufstellungen genannte Anzahl der von der Bw. zu den Eishallen zurückgelegten Fahrten nicht den Tatsachen entsprach, gründet sich auf den Umstand, dass diese (Anzahl) laut den beiden o. e. Vorhaltsbeantwortungen in sämtlichen der in Rede stehenden Jahre – 2001 bis 2005 – in gleicher Höhe – jeweils jährlich neunzehn Fahrten betreffend die sich in A befindlichen Eishalle bzw. 96 Fahrten betreffend der sich in B befindlichen Eishallen – angegeben wurde obwohl sich die von der Bw. im Zuge ihrer Eiskunstlauftrainertätigkeit in den einzelnen Jahren erzielten Einnahmen teilweise beträchtlich - auf die obige Darstellung der Einnahmen der Bw. der Jahre 2001 bis 2005 wird hingewiesen – unterschieden.

Es entspricht nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass aus einer Tätigkeit wie der gegenständlichen resultierende Einnahmen einerseits deutlich sinken, andererseits jedoch die diesen gegenüberstehenden Betriebsausgaben – im vorliegenden Fall Fahrtkosten – gänzlich unverändert bleiben. Dass sich die Einnahmen der Bw. in den Jahren 2003, 2004 und 2005 gegenüber jenen der Jahre 2001 und 2002 beträchtlich verminderten, führt die erkennende Behörde darauf zurück, dass die Bw. ihre Trainertätigkeit in den letztangeführten Jahren beträchtlich einschränkte. In Anbetracht dessen ist weiters davon auszugehen, dass sich die Anzahl der in diesen von der Bw. durchgeführten Fahrten ebenfalls reduzierte.

In Ansehung der Ausführungen der letzten beiden Absätze war der Schluss, wonach die in Rede stehenden Fahrtspesenaufstellungen nicht mit dem tatsächlichen Geschehen übereinstimmten, zu ziehen.

Schlussendlich ist diesbezüglich anzumerken, dass der Umstand, dass die Bw. in der Einkommensteuererklärung des Jahres 2004 Fahrtspesen im Ausmaß von € 1.334,01 geltend machte und dass dieser Betrag im o. e. Ersuchen um Ergänzung vom 13. Dezember 2007, in dem die Bw. aufgefordert wurde, die einzelnen Fahrten und die damit zusammenhängenden Kosten sowie die berufliche Veranlassung dieser Fahrten nachzuweisen, vom Finanzamt

ausdrücklich angeführt wurde und dass im diesbezüglichen Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. Dezember 2007, w. o. ausgeführt, € 1.768,61 als Reise- und Fahrtspesen aufscheinen, den Schluss, dass die in den o. e. Aufstellungen bekannt gegebene Anzahl der von der Bw. zu den Eishallen unternommenen Fahrten im vorliegenden Fall mit der Realität nicht übereinstimmt, in überzeugender Weise untermauert. Dies deshalb, da in diesem Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters der Bw., die eigene Einkommensteuererklärung (2004) ignorierend bzw. dieser widersprechend - wie in den Jahren 2001, 2002, 2003 und 2005 - die Zahl der von der Bw. nach A unternommenen Fahrten mit neunzehn sowie jene, die die Bw. zu den sich in B befindlichen Eishallen unternahm, mit 96 angeführt wurde. Eine derartige Vorgangsweise spricht für sich und bedarf keiner weiteren Erläuterungen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen oder Ausgaben dann, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 36.2 zu § 4 EStG 1988).

Aufwendungen für betriebliche Fahrten mit dem Kfz [Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte und für (sonstige) Betriebsfahrten] sind daher als Betriebsausgaben absetzbar.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 4 Tz 269).

Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 4 Tz 269/1).

Aus den obigen, die Anzahl der von der Bw. zu den Eishallen vorgenommenen Fahrten betreffenden Ausführungen geht hervor, dass die diesbezüglichen Angaben des steuerlichen Vertreters der Schlüssigkeit entbehrten und dass im vorliegenden Fall insofern von einer Glaubhaftmachung nicht gesprochen werden kann.

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen (glaubhaft zu machen); steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt (§ 184 BAO). Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu

schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat, oder zB auch bei der betrieblichen Nutzung von Privatvermögen (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 4 Tz 270).

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs. 1).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, § 184 Rz. 6 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Infolge der oben dargestellten Umstände können die Besteuerungsgrundlagen im vorliegenden Fall zweifelsfrei nicht ermittelt werden. Daher steht die Schätzungsbefugnis bzw. die Verpflichtung zur Schätzung in diesem außer Frage.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Im Hinblick auf die oben dargestellten Umstände sowie auf die in Rede stehende Tätigkeit kommt die erkennende Behörde zum Schluss, dass das Ziel einer Schätzung, den wahren

Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, im vorliegenden Fall verlässlich nur im Wege der Schätzung eines auf die von der Bw. in den einzelnen Jahren erzielten Einnahmen abstellenden Fahrtkostenanteiles zu erreichen ist.

Bei dessen Berechnung wird zunächst von einem Stundenhonorar von € 12,-- sowie weiters davon, dass eine Trainingseinheit vier Stunden andauerte, ausgegangen. Bezogen auf die im Jahre 2002 erzielten Einnahmen iHv € 3.264,-- gelangt man somit zu 68 absolvierten Trainingseinheiten.

Aus den gegenständlichen Reise- und Fahrtspesenaufstellungen ergibt sich, dass die dort aufscheinende Anzahl – neunzehn - der A betreffenden Fahrten in etwa ein Sechstel der dort insgesamt 115 verzeichneten Fahrten darstellt.

Bezogen auf 68 Trainingseinheiten ergeben sich (19:115) aufgerundet zwölf Fahrten nach A . Daraus ergeben sich - $58 \times 2 \times 12$ - 1.392 Kilometer.

Die verbleibenden 56 Trainingseinheiten werden, mangels diesbezüglicher Konkretisierung in den in Rede stehenden Aufstellungen, im Verhältnis 1:1 auf die sich in B befindlichen Eishallen aufgeteilt. Daraus ergeben sich - $14 \times 2 \times 28$ – 784 Kilometer für die Halle1 und – $4 \times 2 \times 28$ – 224 Kilometer für die Halle2 betreffende Fahrten.

Insgesamt ergeben sich somit 2.300 Kilometer. Daraus resultiert ein - theoretisches - Kilomtergeld iHv € 818,80 ($2.300 \times 0,356$). Dieses stellt rund 25 % der von der Bw. im Jahre 2002 erzielten Einnahmen iHv € 3.264,-- dar ($818,80:3.262$ ergibt 0,2508).

Der auf die von der Bw. in den einzelnen Jahren erzielten Einnahmen abstellende Fahrtkostenanteil wird von der erkennenden Behörde somit auf 25 % geschätzt.

Hinsichtlich dieser Schätzung wird angemerkt, dass ein Stundenhonorar iHv € 12,-- in Anbetracht dessen, dass es sich bei der Bw. um eine staatlich geprüfte Eiskunstlauftrainerin handelt, als absolute Untergrenze anzusehen ist. Bereits aus diesem Grund ist die vorgenommene Schätzung als moderat zu bezeichnen.

Betreffend des von der erkennenden Behörde ermittelten Fahrtkostenanteiles an den von der Bw. erzielten Einnahmen und damit der nachstehend zu ermittelnden Betriebsergebnisse wird außerdem darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 94/17/0140).

Aus den oben angeführten Gründen war dem Berufungsbegehren der Bw. teilweise der Erfolg zu versagen.

Die Einkünfte der Bw. aus selbständiger Arbeit der Jahre 2001 bis 2005 sind wie folgt zu berechnen:

2001:

ATS 43.510,00 (Einnahmen) x 25% = ATS 10.877,50

ATS 31.797,00 (Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid) - ATS 10.877,50 = **ATS 20.919,50**

Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Berufungsentscheidung

2002:

€ 3.264,00 (Einnahmen) x 25% = € 816,00

€ 2.531,62 (Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid) - € 816,00 = **€ 1.715,62 Einkünfte**

aus selbst. Arbeit lt. Berufungsentscheidung

2003:

€ 2.450,00 (Einnahmen) x 25% = € 612,50

€ 2.288,76 (Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid) - € 612,50 = **€ 1.676,26 Einkünfte**

aus selbst. Arbeit lt. Berufungsentscheidung

2004:

€ 2.248,33 (Einnahmen) x 25% = € 562,08

€ 1.916,47 (Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid) - € 562,08 = **€ 1.354,39 Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Berufungsentscheidung**

2005:

€ 2.240,00 (Einnahmen) x 25% = € 560,00

€ 1.897,47 (Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid) - € 560,00 = **€ 1.337,47 Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Berufungsentscheidung**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 30. April 2013