



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Prodingler & Partner Wirtschaftstreuhand GesmbH, 5760 Saalfelden, Leopold-Luger-Straße 1, vom 3. April 2004 und 5. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 12. Jänner 2004 und 7. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2003 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird teilweise Folge gegeben und der bekämpfte Bescheid für endgültig erklärt.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2002 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2005 unverändert und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen 1998 bis 2003 neben Pensionseinkünften gewerbliche Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Versicherungsagent erzielt.

In den Jahren 1998, 1999, 2001 und 2002 reichte der Bw. Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung, die vom Finanzamt als Einkommensteuererklärungen gewertet wurden, sowie im Jahr 2000 eine Einkommensteuererklärung ein. Aus den Erklärungen, den Provisionsbestätigungen und den Werbungskostenaufstellungen ermittelte das Finanzamt folgende gewerbliche Einkünfte: -7.547,00 S(1998), 515,00 S (1999), -9.085,00 S (2000), 7.099,00 S (2001) und 964,00 € (2002) und berücksichtigte diese bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2001 erklärungsgemäß.

Am 21. Oktober 2001 erfolgte beim Bw. ein Begrüßungsbesuch anlässlich eines im Mai 2003 begonnen Kleinhandels mit Kraftfahrzeugen. Im Zuge dieser Nachschau wurde hinsichtlich der Provisionseinkünfte festgestellt, dass für das Jahr 2003, ebenso wie für die Vorjahre, kein Fahrtenbuch und auch keine Unterlagen über die Reisegebühren vorgelegt werden konnten und die diesbezüglichen Betriebsausgaben vom Bw. geschätzt wurden. Ebenso konnte der Kilometerstand des für die betrieblichen Fahrten genutzten PKW nicht abgelesen werden, da dieser nach Angaben des Bw. nicht zu Hause stand.

Im Dezember 2003 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung über die Jahre 1998 bis 2002 statt. Ua. wurde die vom Bw. im Schätzungswege ermittelten betrieblichen Fahrtkosten (Kilometergelder), für die keinerlei Unterlagen vorgelegt werden konnten, nicht anerkannt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. Jänner 2004 wird unter Tz 12 zur Führung von Aufzeichnungen ua. vermerkt, dass im Prüfungszeitraum vom Bw. keinerlei Aufzeichnungen über die betrieblich veranlassten Fahrten geführt worden seien. Damit Fahrtkosten als Betriebsausgaben absetzbar seien, sei die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches erforderlich. Dieses habe die Aufzeichnung aller betrieblichen sowie privaten Fahrten samt Datum, Ausgangs- und Zielpunkt, Zweck der Fahrt (ausgenommen bei Privatfahrten) sowie die gefahrenen Kilometer zu enthalten und sei fortlaufend und übersichtlich zu gestalten. Die zurückgelegten Fahrten seien den verschiedenen Einkunftsquellen genau zuzuordnen (Vermietung, Versicherung, Einnahmen X , Autohandel, Privatfahrten). Weiters sei darauf zu achten, ob beim Fahrzeug eine überwiegend betriebliche Nutzung vorliege. Sei dies der Fall könnten nur die tatsächlichen Fahrzeugkosten und nicht das Kilometergeld geltend gemacht werden. Die diesbezüglichen anzuerkennenden Betriebsausgaben wurden von der Betriebsprüfung mit dem Kilometergeld geschätzt. Dazu wird unter Tz 13 ausgeführt, dass die betrieblichen Fahrten unter Berücksichtigung der bei der Schlussbesprechung vom Bw. gemachten Angaben mit 8.000 Kilometer (S 39.200,00 bzw. € 2.848,00) pro Jahr geschätzt worden seien.

Das Finanzamt erließ auf der Grundlage der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung - 1998 bis 2001 nach Verfahrenswiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO - Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002.

Nach mehrmals verlängerter Rechtsmittelfrist erhob der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schriftsatz vom 3. April 2004 Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002. Die Schätzung der betrieblichen Fahrten mit 8000 Kilometer liege wesentlich unter den tatsächlich getätigten betrieblichen Fahrten. Der Bw. habe Versicherungskunden in ganz Österreich, was einen entsprechenden Aufwand an Betriebsfahrten zur Folge habe. Seit Oktober 2003 würden diesbezügliche Aufzeichnungen geführt. Das in Kopie beiliegende Fahrtenbuch weise im Zeitraum 22. Oktober bis 31. Dezember 2003 insgesamt 3.306 beruflich gefahrene Kilometer, das seien rund 38 Prozent der gesamt in dieser Zeit mit dem Toyota gefahrenen 8.506 Kilometer, aus. Das Fahrzeug Audi 80 habe per 31. Dezember 2002 einen Kilometerstand von 152.600 Kilometer ausgewiesen. Am 26. Oktober 2003 sei dieses Fahrzeug bei einem Kilometerstand von 190.000 abgemeldet worden. Daraus gehe hervor, dass in der Zeit vom 1. Jänner bis 26. Oktober 2003 insgesamt rund 37.400 Kilometer gefahren worden seien. Insgesamt seien 45.906 Kilometer gefahren worden. Der Bw. habe 1998 12.300 km, 1999 20.346, 2000 17.360, 2001 12.840 und 2002 13.500 – im Durchschnitt 15.269 – betrieblich veranlasste Kilometer geltend gemacht. Aufgrund ähnlicher Verhältnisse würden die seit 2003 geführten Aufzeichnungen durchaus Rückschlüsse zulassen. Lege man die von Oktober bis Dezember 2003 geführten Aufzeichnungen auf ein volles Kalenderjahr um, so ergebe sich ein Jahreswert von rund 17.000 betrieblich gefahrenen Kilometern. Man sei daher der Auffassung, dass die in der Vergangenheit geltend gemachten betrieblich gefahrenen Kilometer durchaus den Tatsachen entsprechen würden. Aus den Prüfungsfeststellungen sei keine Grundlage für eine Kürzung auf 8.000 Kilometer zu ersehen.

In der dazu von der Betriebsprüfung abgegebenen Stellungnahme wird entgegnet, dass das vorgelegte Fahrtenbuch keinesfalls als Grundlage für die Berücksichtigung von Kilometergeldern für frühere Jahre herangezogen werden könne. Das Fahrtenbuch sei offenbar nachgeschrieben worden, weil dies weder bei Prüfungsbeginn am 2. Dezember 2003, noch bei den darauf folgenden Besprechungen vorgelegt worden sei. In der Niederschrift vom 2. Dezember 2003 sei angeführt worden, dass der Bw. keine Fahrtenbücher führe. Wäre dieses bereits geführt worden, wäre dies sicherlich anders in der Niederschrift festgehalten worden. Das Fahrtenbuch sei mangelhaft geführt und weise nicht alle notwendigen Voraussetzungen auf. So würden zB. der Zweck der Fahrten und, mit Ausnahme 22. Oktober und 31. Dezember, die Kilometerstände fehlen. Das Fahrtenbuch beginne mit einem Kilometerstand von 178.000, wobei bei den ersten 3 Stellen eine Ausbesserung vorgenommen worden sei. Es ende am 31. Dezember 2003 mit einem Endstand von 181.306 (wiederum

seien die Tausenderstellen ausgebessert). Mit anderer Schrift sei nach dem 31. Dezember 2003 noch angeführt, dass privat 5.200 Kilometer gefahren worden seien und dass der Kilometerendstand am 31. Dezember 2003 186.506 betragen habe. Im Betriebsprüfungsbericht sei festgehalten worden, dass die zurückgelegten Fahrten den verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen seien. Neben seiner Tätigkeit als Versicherungsvertreter habe der Bw. eine Vermietung in A betrieben, weiters in X Häuser gekauft, renoviert und wieder verkauft. 2003 habe der Bw. zudem einen Autohandel betrieben. Von den angeführten 3.306 Kilometern würden fast die Hälfte der gefahrenen Kilometer Fahrten nach Wiener Neustadt (686 km) und Wien (820 km) betreffen. Bereits im Zuge der Vorbesprechung sei dem Bw. mitgeteilt worden, dass derartige Fahrten nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht der Versicherungsvertretung zuzuordnen seien, weil diese Fahrten in erster Linie der Objektverwaltung in X gedient haben dürften. Laut Bw. sei dort erstmals 2003 ein Haus verkauft worden. Der Bw. habe seine Kunden größtenteils in der Kaserne während seiner dortigen Berufsausübung geworben, daher sei anzunehmen, dass ein Teil der Kundenbetreuung nach wie vor in B abgewickelt werde. Ohne Angabe der Kundennamen sei eine diesbezügliche Überprüfung nicht möglich. Tatsache sei jedoch, dass ein Teil der Versicherungsnehmer Dienst in B verrichte, obwohl deren Wohnsitz woanders liege.

In seinem Schreiben vom 24. Mai 2004 gibt der Bw. dazu an, dass bei der jährlichen Vorlage seiner Steuerausgleiche nie ein Fahrtenbuch verlangt und er nie aufgefordert worden sei, ein solches zu führen. Ab dem 21. Oktober 2003 habe er die beruflich gefahrenen Kilometer festgehalten und von seiner Tochter für die Berufung in ein Fahrtenbuch übertragen lassen. Das Fahrtenbuch sei nicht mangelhaft geführt, Zweck der Fahrten könnte er noch zum größten Teil nachtragen. Das Fahrtenbuch habe berichtigt werden müssen, da seine Tochter vorerst die Kilometer bei Kauf des Fahrzeuges angeführt habe (170.000 km). Der Kilometerstand habe bei Beginn der beruflichen Fahrten 178.000 betragen. Vorher habe er das KFZ bis zum Verkauf des Audi 80 verliehen. Der PKW Audi 80 habe bei Verkaufsdatum einen Kilometerstand von 190.000 gehabt. Hinsichtlich des Hauskaufes in X und des Autohandels sei lediglich im November eine Fahrt in Verlängerung von Wien nach X absolviert worden um die Heizung aufzudrehen. Ab Oktober habe er ein Probekennzeichen erhalten und die Fahrten „Autohandel“ mit diesem durchgeführt. Der Bw. habe in Wiener Neustadt bei Familie W eine komplette Versicherung der Hausvilla inkl. KFZ zu betreuen und betreue bei der Fahrt dorthin die Kunden von St. Georgen, Taxenbach und Hallein mit. Richtig sei, dass er viele seiner Kunden in der Kaserne geworben habe und nicht zuletzt auch als Judoobmann innerhalb von 24 Jahren als Trainer, Kampfrichter und Mannschaftsführer zu den Bezirks-, Landes- und Staatsmeisterschaften. Viele Jungmänner seien nach Ablauf des Präsenzdienstes wieder in ihre Heimatorte zurückgekehrt und hätten weiterhin betreut werden müssen. Er

habe auch viele Kaderleute, Offiziere und Unteroffiziere während ihres Kursbesuches bei der Jägerschule versichert, so habe er schließlich Versicherungskunden in allen Bundesländern.

Mit Auskunftersuchen gem. § 143 BAO vom 26. August 2004 wurde die V-AG vom Finanzamt um Bekanntgabe der in den Jahren 1998 bis 2003 getätigten Versicherungs-/Bausparkassenabschlüsse bzw. –vermittlungen samt Namen und Anschriften der Kunden sowie um die Zusammensetzung der Provisionen ersucht.

Dazu wurde von der V-AG zunächst telefonisch mitgeteilt, die Kundennamen könnten aus technischen Gründen nicht zur Verfügung gestellt werden. Mit Schreiben vom 24. September 2004 wurde für die Jahre 1998 bis 2001 die Aufgliederung in Abschluss- und Folgeprovisionen und für die Jahre 2002 und 2003 die Gesamtprovisionen bekannt gegeben.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Obwohl sich der Anteil an Abschlussprovisionen von 58 % im Jahr 1998 auf 35 % im Jahr 2001 verringert habe und sich der Anteil an Folgeprovisionen von 42 % im Jahr 1998 auf 65 % im Jahr 2001 erhöht habe, seien 1998 67 %, 1999 90 %, 2000 81 % und 2001 78 % der gesamten Provision als Kfz-Kosten geltend gemacht worden. Es werde angenommen, dass für den Bezug von Folgeprovisionen ein weitaus geringerer Aufwand verbunden sei als für die Erwirtschaftung von Abschlussprovisionen. Die Finanzverwaltung gehe daher davon aus, dass der Bw. einen Teil der von ihm geschätzten Kfz-Kosten unrichtigerweise als Betriebsausgaben angesetzt und somit über Jahre hinweg seine betrieblichen Erträge verringert habe. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass eine Tätigkeit aus beruflichen Gründen über Jahre ohne nennenswerten Ertrag ausgeübt werde. Der Bw. unterstütze seine Tochter bei ihrer Tätigkeit als Mitarbeiterin der V-AG. Weiters halte der Bw. die Beziehungen zu den (ehemaligen) Kunden, die er als Unteroffizier und als Judoobmann innerhalb von 24 Jahren als Trainer, Kampfrichter und Mannschaftsführer geworben habe, aufrecht. Es werde nicht bestritten, dass durch diese Tätigkeiten Fahrtkosten entstehen. Dabei handle es sich jedoch zum Teil um Ausgaben für die Lebensführung und seien nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig. Das vom Bw. für den Zeitraum 22. Oktober bis 31. Dezember 2003 vorgelegte Fahrtenbuch sei mangels Vollständigkeit der von der Rechtsprechung geforderten Eintragungen nicht aussagekräftig und könne weder für diesen Zeitraum noch für frühere Zeiträume als Nachweis für die betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeuges herangezogen werden.

Der Bw. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag. Er sei am 2. Dezember 2003 für die Erhebung der Abgabepflicht zum Finanzamt vorgeladen worden. Ua. sei ihm aufgetragen worden, eine Kundenaufstellung von 1998 bis 2002 vorzulegen, was natürlich absurd sei. Da bei der „Auto-Nachschau“ am 21. Oktober 2003 die Führung eines Fahrtenbuches mit den

dazugehörigen Diäten verlangt worden sei, habe er dies ab diesem Zeitpunkt getan. Es sei unfair, für fünf Jahre zurück wegen des Fahrtenbuches aufgrund von Schätzungen des Finanzamtes die bereits erledigten Steuerbescheide zu Ungunsten des Steuerzahlers zu berichtigen, zumal sich der Steuerzahler nicht wehren könne. In Bezug auf die Berufungsvorentscheidung habe er seine Kundin Frau W angeführt. Es komme ihm wie gerufen, dass er bzw. seine Tochter am 18. Oktober 2004 die Nachricht erhalten habe, dass der Schadensfall vom 8. Oktober 2004 positiv erledigt worden sei. In Bezug auf die geschätzten 8000 beruflich gefahrenen Kilometer seien die Betriebsprüfer zunächst von 6000 Kilometer ausgegangen. Nach seinem Einwand „dies sei der helle Wahnsinn“, sei auf 8000 Kilometer erhöht worden. Er sei bei dieser Schlussbesprechung total überrumpelt worden und habe auch keine Aufzeichnungen gehabt, wie viele Kilometer er in den Jahren 1998 bis 2002 ausgewiesen habe. Was die 45.000 gefahrenen Kilometer im Jahr 2003 betreffe, habe er in einem Schreiben an das Finanzamt erklärt, dass er ca. 8 bis 10 Fahrten nach X gemacht habe. Schätze man diese auf ca. 10.000 Kilometer würden 2003 35.000 privat und beruflich gefahrene Kilometer verbleiben. Das Fahrtenbuch sei nachträglich auch auf die Auswärtskunden berichtet worden. Er halte auch eine prozentuelle Aufteilung nach Folge- und Abschlussprovisionen für falsch. Folgeprovisionen bekomme man nicht geschenkt, diese würden für die Kunden- bzw. Vertragsbetreuung bezahlt. Der Einwand, dass es jeglicher Lebenserfahrung widerspreche, dass eine Tätigkeit aus beruflichen Gründen über Jahre ohne nennenswerten Ertrag ausgeübt werde, sei auf das Schärfste zurückzuweisen. Bei Kundenbeziehungen von über 30 Jahren sei man verpflichtet, auch bei der Kündigung behilflich zu sein. Wenn die Fahrtkosten mit den Ausgaben seiner Lebensführung in Bezug auf seine Judotätigkeit zurückgeführt würden, so teile er mit, dass die Tätigkeit schon 15 Jahre zurückliege und er daher nur noch die Judofreunde, die tatsächlich noch seine Kunden seien, zu betreuen habe. Beigelegt waren ein Frau S zur Kenntnis gebrachtes Schreiben der V-AG an Frau W betreffend Schadensabwicklung vom 14. Oktober 2004, eine Bestätigung der M über den Kilometerstand des PKW Audi 80 sowie die Entgegnung auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung.

Für das Jahr 2003 reichte der Bw. wiederum eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ein. Laut beiliegender Bestätigung der V-AG erzielte der Bw. Provisionseinnahmen in Höhe von 5.124,45 €. Als „Werbungskosten“ machte er 6.675,436 €, davon 5.235,33 € Kilometergelder (14.706 km), geltend. Der erklärte Verlust aus seiner Tätigkeit als Versicherungsagent betrug somit 1.813,67 €.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12. Mai 2004 forderte das Finanzamt den Bw. zur Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches zum Nachweis der geltend gemachten Kilometergelder bzw. Tagesdiäten auf, da ansonsten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in

Anlehnung an die Betriebsprüfung 1998 bis 2002 im Schätzungswege ermittelt würden. Weiters wurde er ersucht, die Einkünfte aus dem seit Mai 2003 betriebenen Kleinhandel mit Kraftfahrzeugen nachzureichen, da diese sonst ebenfalls zu schätzen seien. Schließlich wurde er aufgefordert, die Einkünfte aus dem Hausverkauf in X zur Beurteilung eines eventuellen Progressionsvorbehaltes bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2004 teilte der Bw. ua. mit, das Fahrtenbuch werde erst ab 22. Oktober 2003 geführt. Die vorhergehenden Kilometergelder und Diäten hätten leider im Schätzungswege ermittelt werden müssen. Nach Ausführungen zum Kfz-Handel nahm der Bw. zum Hausverkauf in X Stellung. Er habe das Haus im November 2001 verkauft und dafür im April 2002 ein anderes gekauft. Da der Käufer, ein Wiener, die zweite Hälfte des Kaufbetrages nicht bezahlen habe können, habe er ein weiteres Ratengeschäft eingehen müssen, das noch nicht erledigt sei.

Anlässlich der Abgabe obigen Schriftsatzes am 19. Juli 2004 teilte der Bw. ua. mit, ein Fahrtenbuch liege bereits im Finanzamt auf, die Ergänzungen würden ehest nachgereicht. Weiters gab er an, er sei derzeit Eigentümer von drei Häusern in X, wobei eines von den Kindern für Urlaubszwecke genutzt werde und eines sehr reparaturbedürftig sei und nur vom Bw. benutzt werde. Beim dritten Haus sei er noch grundbücherlicher Eigentümer, da die Kaufsumme noch nicht zur Gänze entrichtet worden sei.

Am 2. September 2004 reichte der Bw. für das Jahr 2003 eine Einkommensteuererklärung ein. Er erklärte einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.810,09 € und einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3.081,98 €.

Am 7. Februar 2005 erging der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2003. Ua. wurde das Kilometergeld auf 2.848,00 € (8.000 km) gekürzt, die Einkünfte aus dem Kfz-Handel mit null € und der Spekulationsgewinn aus dem Verkauf eines Hauses in X zur Ermittlung des Progressionsvorbehaltes mit 8.503,00 € geschätzt.

Der steuerliche Vertreter des Bw. erhob fristgerecht Berufung. Diese richtet sich gegen den Ansatz von Auslandseinkünften zur Progressionsermittlung sowie – mit Verweis auf die Begründung der gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 eingebrachten Berufung – gegen die Kürzung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Fahrtkosten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2005 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich des Ansatzes ausländischer Einkünfte für den Progressionsvorbehalt statt, bezüglich der Kürzung der Kilometergelder wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, in welcher Höhe die geltend gemachten Fahrtkosten als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

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

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgem., TZ 13). Die Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen (glaubhaft zu machen).

Fahrtkosten in Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit sind stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Gleichwohl kann das amtliche Kilometergeld zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich ist. Ein Fahrtenbuch bildet nur dann einen tauglichen Nachweis der Fahrtkosten, wenn es fortlaufend und übersichtlich geführt wird, das Datum der beruflichen Fahrten, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und Ende der Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, enthält (vgl. VwGH 23.5.190, 86/13/0181; 16.9.1979, 030/70). Führt der Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen über die betrieblichen Kfz-Kosten, sind diese der Höhe nach zu schätzen (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0045).

In den Streitjahren 1998 bis 2003 schätzte der Bw. seine betrieblichen Fahrten mit 12.300 km (60.270,00 S), 20.346 km (99.695,50 S), 17.360 km (85.064,00 S), 12.840 km (62.916,00 S), 13.500 km (4.860 €) und 14.700 km (5.235,33 €). In diesen Jahren erzielte er Provisionseinnahmen in Höhe von 89.948,00 S (1998), 110.907,00 S (1999), 105.160,00 S (2000), 81.017,00 S (2001), 8.535,89 € (2002) und 5.124,45 € (2003). Die geltend gemachten Kilometergelder betrugen 1998 67 %, 1999 90 %, 2000 81 %, 2001 78 %, 2002 57 % und 2003 103 % der Provisionseinnahmen. Laut Abgabenerklärungen erzielte der Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 saldiert einen Gesamtverlust von 1.504,59 € aus seiner Tätigkeit als Versicherungsagent. Über die, in Relation zu den Einnahmen außergewöhnlich hohen Fahrtaufwendungen, führte der Bw. bis zum 21. Oktober 2003 keine Aufzeichnungen. Zu den

durchgeführten Fahrten konnten überhaupt keine Unterlagen vorgelegt werden. Auch die vom Finanzamt verlangte Kundenaufstellung für die Jahre 1998 bis 2002 wurde nicht beigebracht. Für das Jahr 2003 legte er ein Fahrtenbuch vor, in das seine Tochter anlässlich der Berufung die vom Bw. ab 21. Oktober 2003 festgehaltenen betrieblichen Fahrten übertragen hatte. Darin sind bis zum 31. Dezember 2003 3.306 betrieblich gefahrene Kilometer ausgewiesen. Diese Aufzeichnungen entsprechen aber nicht oben angeführten Voraussetzungen eines ordnungsmäßig geführten Fahrtenbuches. Das Fahrtenbuch wurde nicht laufend geführt und enthält lediglich die betrieblichen Fahrten, wobei die Kilometerstände zu Beginn und Ende der einzelnen Fahrten nicht erfasst wurden. Es beginnt am 22. Oktober 2003 mit einem Kilometerstand von 178.000 und weist am 31. Dezember 2003 einen Kilometerendstand von 181.306 aus, ergänzend wurde festgehalten, dass privat 5.200 km gefahren worden seien und dass der Kilometerendstand am 31. Dezember 2003 186.506 betragen habe. Auch im Juni 2004 konnte der Bw. dem Finanzamt kein ordnungsmäßiges, aktuelles Fahrtenbuch vorlegen. Trotz Darstellung der Erfordernisse eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuches im Betriebsprüfungsbericht vom 12. Jänner 2004 wurden wiederum nur diesen Anforderungen nicht entsprechende Aufzeichnungen geführt.

Es wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Frage gestellt, dass der Bw. in den Streitjahren Versicherungskunden in ganz Österreich hatte. Damit sind die ohne Nachweis geltend gemachten Fahrtkosten aber noch nicht glaubhaft gemacht. Bei fehlenden Fahrtaufzeichnungen wäre zumindest die Bekanntgabe der in den Streitjahren betreuten Kunden erforderlich gewesen, um die beantragten Fahrtkosten überprüfen und als glaubhaft beurteilen zu können. Eine Kundenaufstellung über die Streitjahre wurde vom Bw. aber trotz Aufforderung des Finanzamtes nicht vorgelegt. Diesen Auftrag bezeichnete er im Vorlageantrag sogar als absurd. Dem ist entgegenzuhalten, dass die der Gewinnermittlung zugrunde liegenden Aufzeichnungen und Belege nach § 132 BAO über einen Zeitraum von sieben Jahren aufzubewahren sind. Es hätte für den Bw. daher ohne weiteres möglich sein müssen, die angeforderte Kundenaufstellung beizubringen. Diesbezügliche weitere Ermittlungsschritte des Finanzamtes bei der V-AG zeigten gleichfalls keinen Erfolg, da die Versicherungsgesellschaft die gewünschten Daten aus technischen Gründen nicht zur Verfügung zu stellen vermochte. Somit liegen aber keine Unterlagen vor, die Aufschluss über die bei der Betreuung der in größerer Entfernung wohnhaften Kunden angefallenen Fahrtaufwendungen geben könnten.

Die Meinung des steuerlichen Vertreters des Bw., wonach die von Oktober bis Dezember 2003 geführten Aufzeichnungen auf Grund ähnlicher Verhältnisse Rückschlüsse auf die Vorjahre zuließen, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Nachdem der Bw. für diese Zeiträume keinerlei Fahrtaufzeichnungen und nicht einmal die der Glaubhaftmachung

dienenden, einer Überprüfung zugänglichen Kundenaufstellungen vorgelegt hat, fehlen zur Beurteilung auch dieser Frage jegliche Grundlagen. Zudem entsprechen die vorgelegten Aufzeichnungen, wie oben dargestellt, nicht den Erfordernissen eines ordnungsmäßig geführten Fahrtenbuches. So ist zum Beispiel wegen des fehlenden Ausweises der Privatfahrten nicht erkennbar, ob die ausgewiesenen zwei Fahrten nach Wien bzw. Wiener Neustadt in Fahrten nach X eingebunden waren und möglicherweise der privaten Lebensführung oder anderen Einkünften zuzurechnen wären. Der Bw. räumt in diesem Zusammenhang selbst ein, dass im November eine Fahrt in Verlängerung von Wien nach X absolviert worden sei, um dort die Heizung aufzudrehen. Damit zeigt sich aber, dass in den Streitjahren als Betriebsausgaben geltend gemachten Fahrtkosten durchaus etliche der Privatsphäre zuzurechnende Fahrten enthalten sein können. Auch aus diesem Grund können die vorgelegten Aufzeichnungen weder der Glaubhaftmachung der Fahrtkosten im restlichen Streitzeitraum dienen, noch stellen sie für den Zeitraum 22. Oktober bis 31. Dezember 2003 einen Nachweis der betrieblichen Kilometerleistung dar.

Weiters ist festzuhalten, dass der Bw. seine Tochter, Frau S, bei ihrer Tätigkeit als Mitarbeiterin der V-AG unterstützt. Diesen Ausführungen der Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltcharakter zukommt, ist der Bw. nicht entgegen getreten. Im Gegenteil, im Vorlageantrag verweist er auf den Schadensfall der Kundin Frau W (Wiener Neustadt), wo er bzw. seine Tochter die Nachricht erhalten habe, dass der Schadensfall positiv erledigt worden sei. So ist auch nicht auszuschließen, dass in den geltend gemachten Fahrtkosten Aufwendungen enthalten sind, die bei Unterstützung seiner Tochter angefallen sind und daher beim Bw. nicht einkunftsmindernd berücksichtigt werden können. Auch dieses Frage lässt sich auf Grund der fehlenden Unterlagen und Aufzeichnungen nicht klären.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es bei der gegebenen Sachlage nicht möglich ist, festzustellen, in welcher Höhe dem Bw. letztendlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Versicherungsagent erwachsen sind. Nachdem der Bw. die geltend gemachten Fahrtaufwendungen weder durch Führung eines Fahrtenbuches noch auf andere Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht hat, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung von der vom Finanzamt eingeschlagenen Vorgangsweise – Schätzung der jährlichen betrieblichen Kilometerleistung mit 8.000 - abzuweichen. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. zB. VwGH 19.3.2002, 98/14/0026 und 27.8.2002, 96/14/0111).

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 war im Sinne der vorläufigen Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2005 – keine Berücksichtigung ausländischer Einkünfte zur Ermittlung eines Progressionsvorbehaltes - teilweise stattzugeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert und mögen dieser entnommen werden.

Endgültigerklärung des Einkommensteuerbescheides 2003

Das Finanzamt hat die Einkommensteuer 2003 vorläufig veranlagt. Die Endgültigerklärung des Einkommensteuerbescheides 2003 erfolgt, da kein gesetzlicher Grund für dessen Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO vorliegt. Die Änderungsbefugnis der zweiten Instanz umfasst auch die Endgültigerklärung von Bescheiden. Diese Berechtigung bzw. Verpflichtung ergibt sich insbesondere aus § 279 Abs. 1 BAO und § 280 BAO (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0097 und 21.1.2004, 99/13/0187).

Salzburg, am 18. Dezember 2008