



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Ciresa & Ciresa WTHD GmbH, 1180 Wien, Antonigasse 102, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Sigrid Braunsteiner, 1.) vom 23. Dezember 2008 gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 20. November 2008 für die Jahre 2005 und 2006 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide vom 20. November 2008 für die Jahre 2005 bis 2007 sowie 2.) vom 30. September 2010 gegen den Umsatzsteuer- und den Einkommensteuerbescheid vom 27. August 2010 für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 ergehen gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) endgültig.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) lebt und arbeitet in Wien.

Am 21.9.2004 gab er beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt einen Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ab. Die Tätigkeit umfasse den Hochstativverleih und werde ab Jänner 2005 ausgeübt. Umsatz und Gewinn seien noch nicht vorhersehbar.

Am 2.5.2005 gab der Bw. eine Erklärung ab, ab dem Kalenderjahr 2004 auf die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994](#) zu verzichten und seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des [UStG 1994](#) zu versteuern. Unternehmensgegenstand sei „Luftaufnahmen v. Boden/Handelsgewerbe“. Wie sich aus im Akt befindlichen Unterlagen ersehen lässt, werden dabei mit einem bis zu 30 m hohen Stativ vom Boden aus – etwa für Werbematerial der Kunden oder als besonderes Geschenk im Privatbereich - Hochbilder aus einer Perspektive, die sich sonst nur von Fluggeräten aus ergibt, angefertigt, außerdem lassen sich 360 Grad-Panoramaaufnahmen erstellen.

2004

Laut eingereichter Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 wurden keinerlei Umsätze erzielt.

2005

Im Jahr 2005 betrug der Gesamtbetrag der Entgelte € 1.059,23, die abziehbaren Vorsteuern € 4.762,24. Der erzielte Verlust aus Gewerbebetrieb belief sich laut vorgelegter Einnahmen/Ausgabenrechnung (Formular E 1a) € 18.106,32.

Am 7.6.2006 ergingen die erklärungskonformen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide. Die Umsatzsteuergutschrift betrug € -4.550,39, die Einkommensteuer wurde – ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb von € -18.106,32 ohne weitere Einkünfte - mit € 0,00 festgesetzt.

Am 20.11.2008 führte das Finanzamt hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) durch und erließ gleichzeitig geänderte Sachbescheide. Die abziehbaren Vorsteuern wurden von ursprünglich € 4.762,24 auf € 1.843,78 gekürzt, der Verlust aus Gewerbebetrieb mit € 12.276,33 ermittelt.

Begründend wurde hinsichtlich beider Bescheide ausgeführt:

„Die Kfz-Kosten sind, wie schon in der Berufungserledigung 2006 dargestellt, nur zu 1/3-tel abzugsfähig.“

Dem Finanzamtsakt lässt sich entnehmen, dass die Vorsteuer aus der Kfz-Verwendung (Anschaffung, laufende Kosten) € 4.377,69 betragen habe, wovon 2/3 nicht abzugsfähig seien. Bei den Betriebsausgaben seien von der AfA € 2.920,78 und von den laufenden Kosten des Autos € 2.909,21, zusammen € 5.829,99, ausgeschieden worden.

Am 23.12.2008 erhob die steuerliche Vertretung Berufung und führte dazu aus:

„Mit Bescheid vom 20.11.2008, bei uns eingelangt am 26.11.2008, wurden im Zuge eines Wiederaufnahmeverfahrens die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2005 bescheidmäßig neu festgesetzt

In der Bescheidbegründung wurde auf die Berufungserledigung 2006 verwiesen (Einkommensteuerbescheid 2005: „Die Kfz-Kosten sind, wie schon in der Berufungserledigung 2006 dargestellt, nur zu 1/3-tel abzugsfähig.“ Umsatzsteuerbescheid 2005: „Hinsichtlich der gekürzten Vorsteuerbeträge wird auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides verwiesen.“).

Wir berufen gegen die Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005, im Detail gegen die pauschale Kürzung der erklärten Kfz-Kosten (laufende Kfz-Aufwendungen und Kfz-AfA) sowie der Vorsteuerbeträge hinsichtlich des laufenden KfzAufwands und der Kfz-Anschaffungskosten um 1/3.

Auf Basis des geänderten Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheids 2006 wurden sowohl der Umsatzsteuer- als auch der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 20.11.2008 (zugestellt am 26.11.2008) ohne ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren für 2005 neu festgesetzt.

In der Bescheidbegründung im Zuge dieses Wiederaufnahmeverfahrens wurde seitens der Finanzbehörde einerseits nicht ermittelt, ob und wenn ja, in welchem Umfang bereits im Einnahmen-Ausgaben-Abschluss zum 31.12.2005 ein Privatanteil für die Kfz-Aufwendungen berücksichtigt wurde. Andererseits wurde im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens für 2005 seitens der Finanzbehörde nicht überprüft, ob ein Fahrtenbuch 2005 vorliegt.

Die Vorsteuerkürzung um 1/3 wurde seitens der Behörde einheitlich über den gesamten laufenden Kfz-Aufwand vorgenommen. Im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens wurden die laufenden Kfz-Aufwendungen nicht dahingehend überprüft, ob auch Ust-freie Aufwendungen (wie zB Kfz-Versicherungsprämien bzw PKW-Aufwand ohne USt bis zum Ankauf des Toyota Previa) geltend gemacht wurden.

Das gesamte Ermittlungsverfahren im Zuge der Wiederaufnahme ist mangelhaft.

Für das Jahr 2005 liegt seit dem Ankauf des Toyota Previa (29.4.2005) ein Fahrtenbuch vor (Beilage 1). Die Vorlage des Fahrtenbuches für 2005 wurde seitens der Behörde nie verlangt. Die betriebliche Nutzung beträgt 92,2%, also mehr als 50% der Jahreskilometerleistung. Insofern ist das Auto zwingend in das Anlageverzeichnis aufzunehmen. Das bedeutet, dass verpflichtend die Jahresabschreibung und der tatsächliche Aufwand (wie Treibstoff,

Versicherungen, Reparaturen, Mauten, Vignette, Mitgliedsbeiträge etc) anteilmäßig im Ausmaß der betrieblich gefahrenen Kilometer steuerlich anzusetzen sind.

Auf Basis dieses Fahrtenbuches für 2005 wurde bereits im Zuge der Erstellung des Einnahmen-Ausgaben-Abschlusses zum 31.12.2005 und letztendlich auch für die Erstellung der Steuererklärungen ermittelt, in welchem Ausmaß das Auto betrieblich genutzt wurde und entsprechend dieser Nutzung wurde auch aliquot der Privatanteil von den laufenden Kfz-Aufwendungen (getrennt nach ust-pflichtigen und ust-freien KfzAufwendungen wie zB bei der Kfz-Versicherung) und von der Kfz-AfA zzgl 20% USt ermittelt und berücksichtigt (Beilagen 2: Arbeitsprotokoll, Konto-Ausdruck „Privatanteile, Eigenverbrauch 20%" und „Privatanteile, Eigenverbrauch ohne USt; Berechnungsgrundlage Aufteilung betrieblich/privat).

Unser Mandant hat im Jahr 2005, im Alter von 55 Jahren, notgedrungen als Selbständiger aus einer Hilflosigkeit heraus einen Neustart begonnen. Er hat sich nicht „freiwillig" selbständig gemacht, sondern in die Selbständigkeit gedrängt, um seinen Lebensunterhalt notdürftig bestreiten zu können. Unser Mandant, Jahrgang 1950, war mehr als 25 Jahre in einer leitenden Führungsposition bei einem Unternehmen, welches wegen Konkurs geschlossen wurde. Unser Mandant war aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und wegen berufsbedingten Krankheiten in seinem bisherig angestammten Beruf am Arbeitsmarkt .nicht vermittelbar. Aus dieser Krise heraus und mit dem Wunsch, am Arbeitsmarkt tätig zu sein, hat unser Mandant bereits im Jahr 2004 beschlossen, sich mit 2005 selbständig zu machen. Voll ambitioniert hat unser Mandant seit Eröffnung seines Gewerbeunternehmens versucht, sein neues Geschäft mit A (Luftaufnahmen vom Boden über ein Stativ) aufzubauen. Er hat unzählige Unternehmen, Hotels, Betreiber von Gewerbeanlagen etc aufgesucht, um Aufträge an Land zu ziehen. Damit im Zusammenhang fielen dementsprechend viele betrieblich gefahrene Kilometer an.

Das Ermittlungsverfahren der Finanzbehörde im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens ist mangelhaft.

Antrag: Aufhebung des neu veranlagten Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheids 2005 und bescheidmäßige Festsetzung entsprechend der Erstveranlagung - Bescheide vom 07.06.2006.

Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 mit minus EUR 18.166,32; Festsetzung der Vorsteuerbeträge 2005 mit EUR 4.762,24."

2006

Am 29.5.2008 wurden die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen für das Jahr 2006 wegen Nichtabgabe der Erklärung vom Finanzamt im Schätzungswege gem. [§ 184 BAO](#) ermittelt und entsprechende Bescheide erlassen. Der Gesamtbetrag der Entgelte sowie die Summe der abziehbaren Vorsteuern betrage € 0,00. (Das Vorsoll betrug € 1.244,21, somit ergab sich nach der vorgenommenen Schätzung eine Nachforderung von € 1.244,21). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden ebenfalls mit € 0,00 angenommen. Die festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2006 betrug sohin € 0,00.

Mit Schriftsatz vom 26.6.2008 erhob die steuerliche Vertretung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide vom 29.5.2006 das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass sich die Berufung gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 und gegen die Umsatzsteuernachzahlung von € 1.244,21 richte. Der Bw. habe seine Steuererklärungen 2006 ohne Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung selbst erstellt und beim Finanzamt eingereicht. In Anbetracht der negativen Einkünfte habe der Bw. irrtümlicherweise „Nullmeldungen“ eingereicht und die tatsächlichen Einkünfte und Umsätze und Vorsteuerbeträge nicht erklärt. Daher würden berichtigte Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2006 überreicht und beantragt, die Abgaben erklärungsgemäß zu veranlagern.

Der Berufung beigelegt waren jeweils eine berichtigte Umsatz- sowie Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006. Demnach erzielte der Bw. Umsätze in Höhe von € 3.615,82 (Vorsteuern € 1.782,41) und einen Verlust aus Gewerbebetrieb von € -11.822,03.

Am 9.7.2008 versendete das Finanzamt einen Vorhalt, in dem der Bw. gebeten wurde, ein Anlagenverzeichnis vorzulegen, den Nachweis der KfZ-Kosten zu erbringen und ein Fahrtenbuch beizubringen, sowie die Position in der Einnahmen/Ausgabenrechnung „übrige Aufwendungen“ aufzugliedern.

Laut daraufhin am 28.7.2008 vorgelegtem Anlagenverzeichnis wurde Ende 2004 eine Digitalkamera (€ 629,02, AfA € 209,67) sowie ein A Basissystem (€ 15.890,00, AfA € 3.178,00) stand seit dem 30.4.2005 ein Toyota Previa mit dem Anschaffungswert von € 17.524,66 (jährliche AfA € 4.381,17) in betrieblicher Verwendung. Des weiteren wurde im Jahr 2006 ein B Matratzenreinigungssystem (€ 5.665,00, jährliche AfA € 1.133,00) angeschafft. Vorgelegt wurde auch ein Ausdruck des Aufwandskontos „Toyota Previa“, auf dem Treibstoffkosten (20% Vorsteuer) im Betrag von € 3.843,58 verbucht sind. Die Position „übrige Aufwendungen“ wurde aufgegliedert (im Wesentlichen Sozialversicherungsbeiträge und Steuerberatungskosten, insgesamt € 1.949,21).

In einem neuerlichen Vorhalt wurde der Bw. ersucht, das noch ausständige Fahrtenbuch beizubringen und die berufliche Verwendung des Matratzenreinigungssystems zu erläutern.

Wie die steuerliche Vertretung daraufhin am 24.9.2008 mitteilte, läge für das Jahr 2006 kein Fahrtenbuch vor. Außerdem habe der Bw. im Jahr 2006 eine weitere betriebliche Tätigkeit bezüglich Matratzenreinigung gestartet. Als Nachweis werde ein Folder, Visitenkarte und ein Werbeblatt beigelegt, denen sich – neben Werbung für die Notwendigkeit von Matratzenreinigungen – entnehmen lässt, dass der Bw. auch ein B Fachbetrieb sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18.11.2008 wurde die Umsatzsteuer 2006 mit € -546,77 und die Einkommensteuer 2006 mit € 0,00 festgesetzt. Bei der Umsatzsteuer wurden Vorsteuern von € -1.269,93 anerkannt, bei der Einkommensteuer wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -6.338,86 festgestellt.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2006 lautete:

„Nachdem ein Fahrtenbuch zum Nachweis der beruflichen Fahrten nicht geführt worden sei, könne der betriebliche Anteil der Aufwendungen nur im Schätzungswege ermittelt werden. In Anbetracht der Höhe der Umsätze ist davon auszugehen, dass das Kfz maximal zu 1/3 betrieblich genutzt werde. Die Ausgaben seien entsprechend gekürzt worden“.

Hiergegen wurde am 23.12.2008 Vorlageantrag betreffend die Berufung vom 26.6.2008 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 gestellt:

„Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.11.2008, bei uns eingelangt am 22.11.2008, wurden der Umsatzsteuerbescheid 2006 und der Einkommensteuerbescheid 2006 geändert.

Namens und auftrags unseres Mandanten stellen wir gem. [§ 276 Abs. 2 BAO](#) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nach der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 18.11.2008 könnte mangels Vorlage eines Fahrtenbuchs im Jahr 2006 der betriebliche Anteil der Kfz-Aufwendungen nur im Schätzungswege ermittelt werden, wobei die Finanzbehörde in Anbetracht der Höhe der Umsätze ausschließlich davon ausgegangen ist, dass das Kfz maximal zu 1/3-tel betrieblich genutzt worden wäre.

Die laufenden Kfz-Aufwendungen 2006 sowie die Vorsteuern im Bezug auf den laufenden Kfz Aufwand 2006 (ohne Berücksichtigung darauf, ob in diesem Aufwand ust- freie Aufwendungen wie zB Kfz-Versicherungsprämien enthalten sind) wurden im Zuge der Berufungsvorentscheidung pauschal um 2/3-tel gekürzt. Dabei wurde nicht berücksichtigt,

dass im laufenden Kfz-Aufwand auch ust- freie Aufwendungen (wie z.B. Kfz-Versicherungen, Vignette und Kfz-Reparatur) enthalten sind. Eine Vorsteuerkürzung wurde pauschal mit 2/3 über den gesamten Kfz-Aufwand korrigiert. Weiters wurde die Kfz-AfA im Umfang von EUR 4.381,17 in Verbindung mit dem Wiederaufnahmeverfahren 2005 (siehe unten) zu 100% nicht anerkannt.

Hierzu im Einzelnen:

Mit Ergänzungsansuchen vom 09.07.2008 wurde der Bw. aufgefordert für das Jahr 2006 ein Fahrtenbuch vorzulegen. Unser Mandant hat uns, weil er das Fahrtenbuch nur bis Ende November 2006 geschrieben hat, dieses Fahrtenbuch nicht ausgehändigt - ohne uns mitzuteilen, dass zumindest bis Ende November 2006 ein Fahrtenbuch vorliegt. Auf Basis unserer Informationen sind wir davon ausgegangen, dass es für das Jahr 2006 überhaupt kein Fahrtenbuch gäbe. Dementsprechend haben wir auch in der Beantwortung des weiteren Ergänzungsansuchens vom 12.08.2008 mitgeteilt, dass für das Jahr 2006 kein Fahrtenbuch vorläge. Hierzu folgender Hintergrund:

Unser Mandant haften aufgrund seines bisherigen Misserfolgs als selbständiger Unternehmer, seiner fehlenden Umsätze und der erwirtschafteten Verluste in beträchtlicher Höhe im Sommer 2008 massive psychische Probleme und Depressionen. Er war für uns so gut wie nicht erreichbar. Er hat er uns weder die gewünschten Unterlagen für die Beantwortung diverser Ergänzungsansuchen im Sommer 2008 übermittelt, noch uns Auskünfte erteilt. So kamen wir zu dem Schluss, dass für 2006 überhaupt kein Fahrtenbuch vorliegen würde.

2.) Unser Mandant hat mit Ende November 2006 wieder AMS-Bezüge erhalten, weil sein Gewerbebetrieb - wie der Finanzbehörde aufgrund der vorliegenden Erklärungen und Umsätze bekannt ist - nicht einmal ansatzweise den Lebensunterhalt erwirtschaften konnte. Unter der Annahme, dass er mit Erhalt der neuerlichen AMS-Unterstützungen keine weiteren Betriebsausgaben absetzen könnte, hat unser Mandant mit Dezember 2006 aufgehört, das Fahrtenbuch weiter zu führen (Beilage 1: Fahrtenbuch 01.01.2006 bis 30.11.2006).

3.) Wir haben das erst jetzt im Dezember 2008 von unserem Mandanten übermittelte Fahrtenbuch 2006 (Beilage 1: Fahrtenbuch 01.01.2006 bis 30.11.2006) in die betrieblich und privat gefahrenen Fahrten aufgeteilt. Wie die Behörde der ersten Seite des Fahrtenbuchs 2006 entnehmen kann, wurde das Fahrtenbuch vom 31.12.2005 durchgehend weitergeführt. Diese Daten wurden von uns bereits bei der Ermittlung der betrieblich gefahrenen Kilometer im Jahr 2005 als Berechnungsgrundlage herangezogen (siehe beiliegende Berufung gegen die neuveranlagte Umsatz- und Einkommensteuer 2005 vom 22.12.2008 mit dortiger Beilage 1:

Fahrtenbuch 2005) und soll zum Ausdruck bringen, dass es sich beim Fahrtenbuch für 2006 um ein nicht im Nachhinein erstelltes Fahrtenbuch handelt.

Die betriebliche Nutzung auf Basis des Fahrtenbuchs für 2006 beträgt 95,17%, die private Nutzung beträgt 4,83%. Da die betriebliche Nutzung im Jahr 2006 wie im Jahr 2005 mehr als 50% der Jahreskilometerleistung beträgt, ist das Auto zwingend in das Anlagevermögen aufzunehmen. Das bedeutet, dass verpflichtend die Jahresabschreibung und der tatsächliche Aufwand (wie Treibstoff, Versicherungen, Reparaturen, Mauten, Vignette, Mitgliedsbeiträge etc) anteilmäßig im Ausmaß der betrieblich gefahrenen Kilometer steuerlich anzusetzen sind und eine pauschale Kürzung um 2/3 nicht dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt entsprechen würde.

4.) Für den Monat Dezember 2006 hat unser Mandant keine Belege für Kfz Aufwendungen gesammelt und geltend gemacht in der Annahme, dass er diese auch nicht mehr absetzen könnte. Aus diesem Grund ist von uns die private Nutzung im Ausmaß von 4,83% (wie von Jänner bis November 2006) auf die geltend gemachten Aufwendungen im Dezember 2006 ohne Korrekturen auf den Prozentsatz des privaten Anteils wie folgt zu berücksichtigen:

1.	Privatanteil Kfz-AfA:	4,83% von EUR 4.381,17	211,61	
			42,32	zzgl 20% USt
			253,93	
2.	Privatanteil Kfz-Aufwand 0% lt Beilage 3:			
		4,83% von EUR 1.732,60	83,68	
3.	Privatanteil Kfz-Aufwand 20% lt Beilage 3:			
		4,83% von EUR 2.110,98	101,96	
			20,39	zzgl 20% USt
			122,35	

Die Umsatzsteuernachzahlung 2006 für die Kfz-Privatanteile im Ausmaß von 4,83% beträgt insgesamt EUR 62,71. Die Betriebseinnahmen 2006 netto (exkl. Umsatzsteuer) erhöhen sich um EUR 397,25.

5.) Wie bereits in unserer oben erwähnten Berufung gegen die Neuveranlagung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 ausgeführt, hat unser Mandant im Jahr 2005, im Alter von 55 Jahren, notgedrungen als Selbständiger aus seiner Hilflosigkeit heraus einen beruflichen Neustart begonnen. Er hat sich nicht „freiwillig“ selbständig gemacht, sondern wurde in die Selbständigkeit gedrängt, um seinen Lebensunterhalt notdürftig bestreiten zu können. Unser Mandant, Jahrgang 1950, war mehr als 25 Jahre in einer leitenden Führungsposition bei einem Unternehmen, welches wegen Konkurs geschlossen wurde. Unser Mandant war aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und wegen berufsbedingten Krankheiten in seinem bisherig angestammten Beruf am Arbeitsmarkt nicht vermittelbar. Aus dieser Krise heraus und mit dem Wunsch, beruflich tätig zu sein, hat unser Mandant bereits

im Jahr 2004 beschlossen, sich mit 2005 selbständig zu machen. Voll ambitioniert hat unser Mandant seit Eröffnung seines Gewerbeunternehmens versucht, sein neues Geschäft mit A (Luftaufnahmen vom Boden über ein Stativ) aufzubauen. Er hat unzählige Unternehmen, Hotels, Betreiber von Gewerbeanlagen etc aufgesucht, um Aufträge an Land zu ziehen. Wie die Behörde den Umsatzzahlen des Jahres 2005 entnehmen kann, war der Erfolg nicht sehr groß. Aus diesem Grund hat unser Mandant im Jahr 2006 - wie der Behörde seit der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 22.08.2008 bekannt ist - ein weiteres berufliches Standbein aufgezogen (B Matratzenreinigungssystem). Unser Mandant hat also weiterhin intensiv versucht, Aufträge an Land zu ziehen. Seit Mai 2006 zusätzlich für sein weiteres Standbein, der B Matratzenreinigung. Aufgrund dieser massiven Marktbearbeitung und Aquisitionsversuche ist auch erklärbar, warum die Gesamtkilometeranzahl von 2006 gegenüber 2005 höher liegt bzw. auch die betrieblichen Kilometer prozentuell gesehen höher sind als im Jahr 2005.

6.) Auf Basis des geänderten Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheids 2006 wurde Abgabenbehörde erster Instanz ohne weiteres Ermittlungsverfahren für 2005 sowohl der Umsatzsteuer- als auch der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 20.11.2008 (zugestellt am 26.11.2008) neu festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde auf die Berufungserledigung 2006 verwiesen (Einkommensteuerbescheid 2005: „Die Kfz-Kosten sind, wie schon in der Berufungserledigung 2006 dargestellt, nur zu 1/3-tel abzugsfähig.“ Umsatzsteuerbescheid 2005: „Hinsichtlich der gekürzten Vorsteuerbeträge wird auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides verwiesen.“). Im Zuge dieses Wiederaufnahmeverfahrens wurde seitens der Finanzbehörde einerseits nicht ermittelt, ob und wenn ja, in welchem Umfang bereits im Einnahmen-Ausgaben-Abschluss zum 31.12.2005 ein Privatanteil für die Kfz-Aufwendungen berücksichtigt wurde. Andererseits wurde im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens für 2005 seitens der Finanzbehörde nicht überprüft, ob ein Fahrtenbuch 2005 vorliegt. Gegen die Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 wurde mit 22.12.2008 gesondert berufen (Beilage 2: Berufungsschreiben ohne Beilagen).

Wir stellen den Antrag,

- die Umsatzsteuermachzahlung für 2005 auf Basis der tatsächlichen Privatnutzung des Kfz anstatt mit EUR 512,48 nur mit EUR 62,71 festzusetzen,
- die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit minus EUR 8.170,89 (anstatt minus EUR 4.428,22) festzusetzen;

- *das Kfz wieder in das Anlageverzeichnis aufzunehmen und den der privaten Nutzung entsprechenden Anteil als Privatentnahme zu berücksichtigen, da sowohl im Jahr 2005 (92,8%) als auch im Jahr 2006 (95,17%) die betriebliche Nutzung des Kfz weit über 50% liegt.*
- *Weiters stellen wir den Antrag, dass die Einhebung der festgesetzten Umsatzsteuernachzahlung 2006 von EUR 546,77 bis zur Berufungserledigung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgesetzt wird.*

2007

Die Umsatzsteuer 2007 wurde mit Bescheid vom 1.7.2008 mit einer Abgabennachforderung von € 184,51 (Umsätze € 766,66, Vorsteuern € 0,00) veranlagt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 22.7.2008 wies negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -8.628,14 aus, woraus eine Einkommensteuer von € 0,00 resultierte.

Am 20.11.2008 wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 gem. [§ 299 BAO](#) aufgehoben und gleichzeitig ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid vorläufig gem. [§ 200 BAO](#) erlassen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € -4.428,22 (bisher - € 8.568,14) festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung vorläufig erfolge, weil der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Hinsichtlich der Kürzung der Kfz-Kosten werde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen. Für das Veranlagungsjahr 2008 sei für die beiden Tätigkeiten eine getrennte Gewinnermittlung vorzunehmen sowie eine Prognoserechnung zu erstellen.

Am 23.12.2008 erhob die steuerliche Vertretung gegen den vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies wie folgt:

„Nach der Begründung der Behörde wird hinsichtlich der pauschalen Kürzung der Kfz-Kosten um 2/3 auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen ohne zu ermitteln, ob bereits und wenn ja in welchem Umfang im Einnahmen-Ausgaben-Abschluss zum 31.12.2007 ein Privatanteil für die Kfz-Aufwendungen berücksichtigt wurde.

In diesem Zusammenhang verweisen wir auf unsere detaillierten Ausführungen in unserer Berufung gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 22.12.2008 (Beilage 1) und auf unsere detaillierten Ausführungen im Vorlageantrag hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2006, ebenfalls vom 22.12.2008 (Beilage 2).

Die betriebliche Nutzung auf Basis des Fahrtenbuchs für 2006 beträgt 95,17%, die betriebliche Nutzung auf Basis des Fahrtenbuchs für 2005 beträgt 92,2%. Mangels Fahrtenbuch für das Jahr 2007 haben wir unter Berücksichtigung der bisherigen betrieblich veranlassten Kfz-Nutzung in den Vorjahren bereits im Zuge der "Abschlussbuchungen 2007" einen Privatanteil für die Kfz-Nutzung berücksichtigt (Beilage 3: Kopie Arbeitsprotokoll mit Umbuchungen; Kontenausdrucke als Nachweis für die Berücksichtigung eines Privatanteils Kfz-AfA und eines Privatanteils für die laufenden Kfz-Aufwendungen). Wie die Behörde diesen Unterlagen entnehmen kann, wurde der geschätzte Privatanteil - um keine weiteren Diskussionen darüber führen zu müssen - mit (klientenunfreundlichen) 40% angenommen.

Wir stellen den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2007 unter Berücksichtigung der bereits gebuchten Kfz-Privatanteile erklärungsgemäß zu veranlagern und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 mit minus EUR 8.568,14 (anstatt minus EUR 4.139,92) festzusetzen".

2008

Mit Datum 27.8.2010 erging der Umsatzsteuerbescheid und der (vorläufige) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008.

Bei der Umsatzsteuer ergab sich ausgehend von Umsätzen von € 931,29, einem Eigenverbrauch von € 8.692,14 und Vorsteuern von € 0,00 (Vorsteuerberichtigung € 7,45) eine Abgabennachforderung von € 1.932,14.

Bei der Einkommensteuer ergab sich unter Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb von € 0,00, Pensionseinkünften von € 6.749,36 (1.10. – 31.12.2010), unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehalts wegen Krankengeld- und Notstandshilfebezug (Zeiträume außerhalb der Pensionseinkünfte) sowie des Pensionistenabsetzbetrages eine Abgabengutschrift von € 121,47 (Einkommensteuer € 1.527,18, anrechenbare Lohnsteuer € 1.648,65).

Begründet wurde der Einkommensteuerbescheid wie folgt:

„Nachdem im nun abgeschlossenen Beobachtungszeitraum 2004-2008 kein Gesamtüberschuss erzielt wurde, liege gemäß § 1(1) [Liebhabereiverordnung](#) steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Der Verlust ist nicht anzuerkennen."

Hiergegen erhob der Bw. unter Anschluss berechtigter Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen 2008 und weiterer Beilagen Berufung:

„Namens und auftrags unseres Mandanten berufen wir gegen die Steuerbescheide 2008 (Einkommensteuerbescheid 2008: gegen die Nichtanerkennung eines (Teil-)Verlustes aus

Gewerbebetrieb, gegen die Qualifizierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei, gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 0,00; Umsatzsteuerbescheid 2008: gegen den Ansatz eines steuerbaren Eigenverbrauchs, obwohl est-rechtlich bei der Veranlagung seitens der Finanzbehörde eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei angenommen wurde).

Begründung:

1.) Sachverhaltsdarstellung: Wie bereits in unserer Berufung vom 22.12.2008 gegen die Neuveranlagung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 ausgeführt, hat unser Mandant mit Jänner 2005, im Alter von 55 Jahren, notgedrungen als Selbständiger aus seiner Hilflosigkeit heraus einen beruflichen Neustart begonnen. Er hat sich nicht „freiwillig“ selbständig gemacht, sondern wurde in die Selbständigkeit gedrängt, um seinen Lebensunterhalt notdürftig bestreiten zu können. Unser Mandant, Jahrgang 1950, war mehr als 25 Jahre in einer leitenden Führungsposition bei einem Unternehmen, welches wegen Konkurs geschlossen wurde. Unser Mandant war aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und wegen berufsbedingten Krankheiten in seinem bisherig angestammten Beruf am Arbeitsmarkt nicht vermittelbar. Aus dieser Krise heraus und mit dem Wunsch, beruflich tätig zu sein, hat unser Mandant bereits im Jahr 2004 beschlossen, sich mit Jänner 2005 selbständig zu machen. Voll ambitioniert hat unser Mandant seit Eröffnung seines Gewerbeunternehmens versucht, sein neues Geschäft mit A (Luftaufnahmen vom Boden über ein Stativ - Beilage 1: Werbematerial) aufzubauen. Er hat unzählige Unternehmen, Hotels, Betreiber von Gewerbeanlagen etc aufgesucht, um Aufträge an Land zu ziehen. Wie die Behörde den Umsatzzahlen des Jahres 2005 entnehmen kann, war der Erfolg nicht sehr groß. Aus diesem Grund hat unser Mandant im Jahr 2006 - wie der Behörde seit der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 22.08.2008 bekannt ist - ein weiteres berufliches Standbein aufgezogen - Eröffnung eines weiteren Teil-Gewerbebetriebes, der mit der Tätigkeit von A nichts zu tun hat (B Matratzenreinigungssystem - Beilage 2: Werbematerial). Aufgrund dieser zusätzlichen massiven Marktbearbeitung und Aquisitionsversuche ist auch erklärbar, warum unser Mandant sehr viel mit dem Auto unterwegs war.

Unser Mandant hat also auf die am Markt nicht ausreichend akzeptierte Dienstleistung iVm mit A unternehmerisch insofern reagiert, als er ab Frühjahr 2006 - wie bereits erwähnt - mit einer weiteren Dienstleistung (B-Matratzenreinigung) intensiv den Markt bearbeitet hat. Die Ursache dafür, dass Verluste entstanden sind, lag nicht in der schlechten Organisation seiner Betätigung. Unser Mandant hat aktiv Werbung betrieben (siehe Beilage 1+2), intensive Kundenaquisition betrieben, nur leider ohne ersichtlichen Erfolg.

Unser Mandant hat mit Ende November 2006 wieder AMS-Bezüge erhalten, weil seine Gewerbebetriebe - wie der Finanzbehörde aufgrund der vorliegenden Erklärungen und Umsätze bekannt ist - nicht einmal ansatzweise den Lebensunterhalt erwirtschaften konnten. Unter der Annahme, dass er mit Erhalt der neuerlichen AMS-Unterstützungen keine weiteren Betriebsausgaben absetzen könnte, hat unser Mandant mit Dezember 2006 aufgehört, das Fahrtenbuch weiter zu führen (dieser Umstand wurde der Finanzbehörde ebenso in der oben erwähnten Berufung vom 22.12.2008 und im Vorlageantrag des Einkommen- und Umsatzsteuerbescheides 2006, vom 23.12.2008). Aus diesem Grund wurde in der Folge - ab dem Jahr 2007 - der private Anteil des Kfz-Aufwands mit 40% im Schätzungswege angesetzt und die entsprechenden Vorsteuerbeträge im Ausmaß von 40% gekürzt.

Unser Mandant hatte aufgrund seines bisherigen Misserfolgs als Gewerbetreibender, seiner fehlenden Umsätze und der erwirtschafteten Verluste in beträchtlicher Höhe im Sommer 2008 massive psychische Probleme und Depressionen. Mit 01.10.2008 wurde seitens der Pensionsversicherungsanstalt der frühzeitige Pensionsantritt im Alter von 58 Jahren gewährt. Unser Mandant hat mit Pensionsantritt zum 01.10.2008 seine beiden Gewerbebetriebe vollständig aufgegeben. Eine zeitliche Begrenzung der gewerblichen Betätigung aus gesundheitlichen Gründen und iVm mit dem vorgezogenen Pensionsantritt zum 30.09.2008 im Alter von 58 Jahren war im Zeitpunkt der Betriebseröffnung mit Jänner 2005 (A) bzw der Eröffnung eines weiteren Teilbetriebes im Mai 2006 (B-Matratzenreinigung) nicht im vorhinein voraussehbar.

2.) Liebhabereibeurteilung: Gem § 2 Abs 2 LiebVO sind bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LiebVO die in den ersten drei Kalenderjahren anfallenden Verluste steuerlich anzuerkennen. Dies gilt auch für Verluste nach dem Beginn einer Betätigung im Rahmen eines Teilbetriebes. Der Teil-Gewerbebetrieb „B-Matratzenreinigung“ wurde erst ab Mai 2006 neu aufgebaut. Insofern entspricht die im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2008 vorgenommene Qualifizierung, dass der gesamte erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb 2008 steuerlich unbeachtlich wäre, nicht den Bestimmungen der [Liebhabereiverordnung](#). Für den Teil-Gewerbebetrieb „B- Matratzenreinigung“ endet der Beobachtungszeitraum = Anlaufzeitraum erst mit Ende 2008. Aus diesem Grund sind die anteiligen Einkünfte bezüglich des Teil-Betriebes „B-Matratzenreinigung“ in voller Höhe zu veranlagern. Die anteiligen Einkünfte aus dem Teil-Betrieb „A“ sind gem § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 2 LiebVO steuerlich unbeachtlich.

Um die bisher erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb den beiden Teilbetrieben zuordnen zu können - und wie im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20.11.2008 (Beilage 3) gewünscht, haben wir nun für die beiden Tätigkeiten eine getrennte Gewinnermittlung und getrennte E1a-

Beilagen erstellt. Der Berufung legen wir also eine berichtigte E1-Erklärung 2008 und die berichtigten E1a-Erklärungen 2008 für die beiden Teil-Gewerbebetrieb bei, damit die entsprechende Zuteilung der aliquoten Gewerbeeinkünfte auf die beiden Teil-Gewerbebetriebe möglich ist. Wir haben zwar der Vollständigkeit halber auch für den Teil-Gewerbebetrieb A die berichtigte E1a-Erklärung 2008 beigelegt, aber bereits auf der Erklärung angemerkt, dass diese Teil-Einkünfte steuerlich unbeachtlich sind und dies durch Entwertung mittels Durchstreichens dokumentiert. In der berichtigten Einkommensteuererklärung 2008 (E1) haben wir die (Teil)Einkünfte aus dem Teil-Gewerbebetrieb A nicht erklärt, weil wir davon ausgehen, dass diese Einkünfte unter Berücksichtigung der Bestimmungen der LiebVO steuerlich unbeachtlich sind.

Die Ermittlung des Übergangsverlustes zum 30.09.2008 und des Aufgabegewinnes zum 30.09.2008 samt Erläuterungen wird in der Beilage 4 dargestellt (Pkt 1.) und 2.)), ebenso die aliquote Zuteilung auf die beiden Teil-Gewerbebetriebe. Im Pkt 3 der Beilage 4 haben wir auch erläutert, wie wir den Kfz-Aufwand im Jahr 2008 berücksichtigt haben (Korrektur um einen 40%igen Privatanteil wie im Jahr 2007). Um die Positionen in der erstellten Bilanz zum 30.9.2008 nachzuvollziehen (Anlagevermögen - Buchwerte), legen wir auch den Anlagenspiegel, die einzelnen Anlageverzeichnisse samt den Rechnungskopien für die großen Investitionen bei (Beilage 5). Das Auto war zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bereits voll abgeschrieben.

Die beiden Betriebsausstattungen (A - Stativhöhe 30m; B-Matratzenreinigungsgerät) können keiner privaten Nutzung zugeführt werden.

3.) Kfz-Privatanteil: Unser Mandant hat mit Ende November 2006 wieder AMS-Bezüge erhalten, weil seine beiden Gewerbebetriebe - wie der Finanzbehörde aufgrund der vorliegenden Erklärungen und Umsätze bekannt ist - nicht einmal ansatzweise den Lebensunterhalt erwirtschaften konnte. Unter der Annahme, dass er mit Erhalt der neuerlichen AMS-Unterstützungen keine weiteren Betriebsausgaben absetzen könnte, hat unser Mandant mit Dezember 2006 aufgehört, das Fahrtenbuch weiter zu führen, obwohl er weiterhin - bis zur Betriebsaufgabe mit September 2008 - intensiv bemüht war, seine Dienstleistungen im Zuge von unzähligen Kundengesprächen bei Hotels und Pensionen in Wien und Ostösterreich zu vermarkten.

Die betriebliche Nutzung auf Basis des Fahrtenbuchs für 2006 beträgt 95,17%, die private Nutzung beträgt 4,83%. Da die betriebliche Nutzung im Jahr 2006 wie im Jahr 2005 mehr als 50% der Jahreskilometerleistung beträgt, ist das Auto zwingend in das Anlagevermögen aufzunehmen. Das bedeutet, dass verpflichtend die Jahresabschreibung und der tatsächliche Aufwand (wie Treibstoff, Versicherungen, Reparaturen, Mauten, Vignette, Mitgliedsbeiträge

etc) anteilmäßig im Ausmaß der betrieblich gefahrenen Kilometer steuerlich anzusetzen waren und eine pauschale Kürzung um 2/3 nicht dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt entsprechen würde (siehe unsere Berufung vom 23.12.2008 gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007).

Mangels Vorlage eines Fahrtenbuchs im Jahr 2007 und 2008 wurde bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Privatanteil im Schätzungswege großzügig mit 40% angesetzt - im Vergleich zu den Vorjahren ein weitaus höherer Privatanteil (2005: Kfz-Privatanteil: 7,2%; 2006: Kfz-Privatanteil: 4,83%).

4.) Berichtigte Umsatzsteuererklärung: Bei der ursprünglich eingereichten und mit Bescheid vom 27.08.2010 veranlagten Umsatzsteuererklärung 2008 wurde fälschlicherweise in der KZ 001 ein Eigenverbrauch in Höhe von EUR 8.692,14 ausgewiesen. Dieser Betrag entspricht genau der Anlagenabschreibung 2008 - vor Kürzung des 40%-igen Privatanteils für das Kfz (siehe Beilage 5). Dieser irrtümlich erklärte Eigenverbrauch wurde im Zuge der Veranlagung 2008 - trotz Qualifizierung der gewerblichen Einkünfte im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2008 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei - im Bescheid vom 27.08.2010 als steuerbarer Umsatz veranlagt.

Anbei übermitteln wir eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2008. In dieser berichtigten Umsatzsteuererklärung 2008 wird kein Eigenverbrauch angesetzt. Die private Kfz-Nutzung wurde bereits im Zuge der Einnahmen-Ausgaben-Erfassung 2008 als Aufwandsreduktion mit Vorsteuerkürzung verbucht (Vorsteuerberichtigung ausgewiesen unter KZ 067). Bei allen Wirtschaftsgütern, bei denen bisher kein Privatanteil zzgl USt berücksichtigt wurde, wurde unter Berücksichtigung der Betriebsaufgabe zum 30.09.2008 im Zuge der berichtigten Umsatzsteuererklärung 2008 eine Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10+11 UStG vorgenommen (KZ 063). Die beiden Betriebsaustattungen (A-Stativ mit 30 Meter Höhe und die B-Matratzenreinigungsmaschine) haben für unseren Mandanten keinen privaten Wert oder Nutzen.

Antrag: Wir stellen den Antrag,

- *Die Einkünfte 2008 aus dem Teil-Gewerbebetrieb B-Matratzenreinigung (Betriebseröffnung Mai 2006) als steuerlich beachtliche Einkünfte zu qualifizieren (gem § 2 Abs 2 LiebVO innerhalb des 3-jährigen Beobachtungszeitraums ab Betriebseröffnung);*
- *den geschätzten Kfz-Privatanteil mit 40% zu akzeptieren (sowohl das Stativ als auch die Matratzenreinigungsmaschine samt Zubehör können aufgrund der Größe und des Gewichts nicht herumgetragen werden);*

- *die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008 entsprechend der berechtigten E1-Erklärung 2008 und E1a-Erklärung für 2008 mit einem Verlust von EUR 5.206,76 (anstatt EUR 0,00) festzusetzen;*
- *die Einkommensteuer 2008 entsprechend der berechtigten Einkommensteuererklärung 2008 mit einer Steuergutschrift von EUR 1.648,65 festzusetzen.*
- *die Umsatzsteuer 2008 entsprechend der berechtigten Umsatzsteuererklärung 2008 mit einer Steuernachzahlung von EUR 646,91 festzusetzen (anstatt EUR 1.932,14);*
- *bei Qualifizierung eines Teil-Gewerbebetriebs als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei auch die Betriebsaufgabe ust- rechtlich als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu behandeln.*
- *Weiters stellen wir den Antrag, dass die Einhebung der festgesetzten Umsatzsteuernachzahlung 2008 von EUR 1.932,14 bis zur Berufungserledigung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgesetzt wird."*

Der Übergangsgewinn/-verlust zum 30.9.2008 wurde wie folgt ermittelt:

<i>Verbindlichkeiten netto (Steuerberatung 2008)</i>	<i>EUR</i>	<i>475,00</i>
<i>Sonstige Rückstellungen (Steuerberatung für 2008, EAAB, Übergangsgewinn/-verlust, Aufgabegewinn/-verlust, Steuererklärungen 2008)</i>	<i>EUR</i>	<i>528,00</i>
<i>Übergangsverlust</i>	<i>EUR</i>	<i>1.003,00</i>

Der Aufgabegewinn/-verlust wurde wie folgt ermittelt:

Bilanz zum 01.10.2008

AKTIVA	PASSIVA
<i>Anlagevermögen (Buchwerte):</i>	<i>Rückstellungen:</i>
<i>Kto 620/Büromaschinen EUR 0,03</i>	<i>Kto 3060/Sonstige Rückstellungen EUR 528,00</i>
<i>Kto 630/Fuhrpark EUR 0,01</i>	<i>Verbindlichkeiten:</i>
<i>Kto 660/Andere Betr.ausst. EUR 1.589,00 (A) EUR 2.266,00 (B)</i>	<i>Kto 3300/Verb. L+L EUR 475,00</i>
	<i>SALDO- Übergangsgewinn: A: EUR 1.087,53 B: EUR 1.764,52</i>

SUMME Aktiva: EUR 3.855,04	SUMME Passiva: EUR 3.855,05
-----------------------------------	------------------------------------

2.1.) Ermittlung aliqu. Übergangsgewinn B-Matratzenreinigung:

Büromaschinen (50%)	0,015
Fuhrpark (50%)	0,005
B-Reinigungsmaschine	2.266,000
- Sonstige Rückstellung (50%)	(264,000)
- Verb. L+L (50%)	(237,500)
Übergangsgewinn (anteilig)	1.764,52

2.2.) Ermittlung aliqu. Übergangsgewinn A:

Büromaschinen (50%)	0,015
Fuhrpark (50%)	0,005
A Hochstativ	1.589,000
- Sonstige Rückstellung (50%)	(264,000)
- Verb. L+L (50%)	(237,500)
Übergangsgewinn (anteilig)	1.087,53

Der anteilige Übergangsgewinn für den Teil-Gewerbebetrieb Aist gem § 1 (1) iVm § 2 (2) steuerlich unbeachtlich.

3.) Anmerkungen zum Privatanteil Kfz 40%

Bei den erklärten Kfz-Aufwendungen wurde - wie im Vorjahr 2007 (die Veranlagungsverfahren für 2006 + 2007 sind noch offen) - der gesamte Kfz-Aufwand (laufender Kfz-Aufwand) bereits um einen 40%igen Privatanteil gekürzt. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden ebenso entsprechend gekürzt. Die Kfz-Abschreibung wurde um 40% zzgl 20% USt korrigiert."

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 legte mit Berichten vom 23.3.2009 und vom 22.10.2010 die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz mit dem Bemerkten, strittig seien „Kfz-Aufwendungen“, und ohne weitere Ausführungen zum jeweiligen Vorbringen in den Berufungen bzw. im Vorlageantrag zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 17.5.2011 teilte die Referentin des UFS dem Bw. mit:

„In den vor dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungsverfahren ist die Höhe des Kfz-Privatanteils strittig. Ihre übrigen Vorbringen in den Berufungsverfahren wurden vom Finanzamt offenkundig nicht bestritten.

Während das Finanzamt von einem Privatanteil von 2/3 ausgeht, vertreten Sie die Ansicht, der Privatanteil habe 2005 7,8 %, 2006 4,8 %, 2007 40,0% und 2008 40,0% betragen.

Der Privatanteil 2005 und 2006 soll sich auf Grund von Fahrtenbüchern ergeben.

Der Berufungsbehörde liegt die Kopie eines „Fahrtenbuches“ für den Zeitraum 29.4.2005 – 5.1.2006 sowie 22.12.05 – 30.11.06 vor. Dieser Kopie lässt sich entnehmen, dass in das „Fahrtenbuch“ jeweils das Datum eingetragen wurde, ferner die Abfahrt (jeweils eine volle Stunde, 7:00 Uhr, 8:00 Uhr oder 9:00 Uhr), keine Ankunftszeit (Fahrtende), die Kilometerstände werden jeweils auf 10 km geschätzt angegeben (ebenso die gefahrenen Kilometer), abgesehen von als solchen ausgewiesenen Privatfahrten wird als Fahrstrecke meist nur ein Bezirk oder zwei Bezirke („21 + 22 + Fa“), selten auch eine Adresse angegeben; als Zweck der Fahrt am Anfang entweder „Privat“ oder „Fa“, später fehlt ein Zweck völlig.

Auch inhaltlich sind die Angaben keineswegs schlüssig. Als einige Beispiele für vieles sei herausgegriffen, dass etwa für 4 Fahrten an einem Tag innerhalb Wiens 100 km angegeben (2.5.2005, 10.5.2005, ...) werden, wobei die größte Ausdehnung des Stadtgebiets Nord-Süd 22,8 km und West-Ost 29,4 km beträgt; die Fahrt Betrieb – 14., Hütteldorferstraße – Betrieb soll 60 km betragen haben (27.6.2005, laut Google.Maps ist die Fahrtstrecke in eine Richtung zwischen 17,4 und 21,4 km), ebenso die Fahrt Betrieb – 6., Rahlgasse – Betrieb (29.6.2005, laut Google.Maps ist die Fahrtstrecke in eine Richtung zwischen 10,8 und 16,7 km). Für die Fahrt Betrieb - 16., Ribarzgasse – Betrieb sollen 70 km angefallen sein (1.7.2005, laut Google.Maps ist die Fahrtstrecke in eine Richtung zwischen 16,8 und 18,9 km). Möglicherweise wurden weitere Ziele im 22. Bezirk aufgesucht, dazu fehlen jedoch jegliche Angaben. Privatfahrten finden sich immer nur nach längeren Zeiträumen.

Ich denke, dass es keine weiteren Ausführungen braucht, dass dieses „Fahrtenbuch“ nicht den Anforderungen, die von Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch gestellt werden, genügt.

Ich erachte es als glaubwürdig, dass angesichts der Art der Tätigkeit ein höherer betrieblicher Anteil als 1/3 an den Kfz-Aufwendungen zutreffend und das Kfz Teil des Betriebsvermögens ist.

Mangels brauchbarer Beweismittel für die Jahre 2005 und 2006 erscheint der von Ihnen selbst für die Jahre 2007 und 2008 gewählte Privatanteil von 40 % nach den Umständen des vorliegenden Falles der Realität am nächsten zu kommen.

Im Jahr 2008 ist zu berücksichtigen, dass nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens der Betrieb Luftbildaufnahmen keine Einkunftsquelle mehr darstellt. Daher sind die auf diesen Betrieb Luftbildaufnahmen entfallenden Kfz-Kosten nicht abzugsfähig. Mangels jeglichen Anhaltspunkts für eine Aufteilung geht die Berufungsbehörde davon aus, dass die Kfz-Kosten gleichteilig – wie alle anderen allgemeinen Aufwendungen, siehe die Übergangsgewinnermittlungen des Bw. – auf beide Betriebe entfallen sind, sodass im Jahr 2008 ein Privatanteil bei den Kfz-Kosten von 70 % (40 % „privat“, 30 % nunmehriger Liebhaberei-Betrieb Luftbildaufnahmen) bei der Einkommensteuer auszuscheiden ist (bei der Umsatzsteuer tritt, da es sich um eine unternehmerische Betätigung im Sinne des [UStG 1994](#) handelt, keine Änderung gegenüber den Vorjahren ein).

Die der Berufungsbehörde vorliegenden Unterlagen ermöglichen es dieser jedoch nicht, für alle Jahre die entsprechenden Bemessungsgrundlagen zu ermitteln.

Sie werden daher gebeten, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005, 2006 und 2008 sowie berichtigte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2008 vorzulegen, denen bei der Einkommensteuer eine Nutzungsentnahme in Höhe von 40 % (2005 bis 2007) bzw. von 70 % (2008) der Kfz-Aufwendungen und bei der Umsatzsteuer ein Eigenverbrauch ([§ 3a Abs 1a UStG 1994](#)) in Höhe von 40 % der entsprechenden Kfz-Aufwendungen ([§ 4 Abs 8 lit b UStG 1994](#)) zugrunde gelegt wird, wobei die Ermittlung der Entnahmen bzw. des Eigenverbrauchs gesondert dargestellt werden möge.

Bemerkt wird, dass der Betrieb Luftbildaufnahmen 2008 zwar ertragsteuerlich keine Einkunftsquelle mehr darstellt, umsatzsteuerlich aber weiterhin der Unternehmersphäre zugehört ([§ 6 Liebhabereiverordnung](#)), sodass auch ein allfälliger Eigenverbrauch im Zuge der Betriebsaufgabe bzw. eine allfällige Berichtigung gemäß [§ 12 Abs 10 f UStG 1994](#) – ebenso wie allfällige Umsatzerlöse und Vorsteuern aus diesem Betrieb – zu berücksichtigen ist."

Mit Schreiben vom 20.6.2011 und vom 27.6.2011 legte die steuerliche Vertretung berichtigte Steuererklärungen im Sinne der obigen Ausführungen vor, die diese näher erläuterte. Laut Verteiler ergingen diese Schreiben auch an das Finanzamt (FA).

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie sich aus den Vorlageberichten des Finanzamtes ergibt, wird vom Finanzamt Wien 2/20/21/22 als im Verfahren vor der Berufungsbehörde strittig lediglich die Höhe des Privatanteils für das – steuerlich als Kleinbus anzusehende – Kfz Toyota Previa – angesehen.

Den übrigen Anträgen und Ausführungen des Bw. betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004 bis 2008 wird vom Finanzamt nicht entgegengetreten.

Die Berufungsbehörde legt daher ihrer Entscheidung die unbestrittenen Anträge des Bw. in den Berufungsverfahren zugrunde.

Zum strittigen Privatanteil:

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1988 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 [des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) sind.

Nach dem Vorbringen des Bw. hat die betriebliche Nutzung des Kleinbusses im Jahr 2005 92,2 % und im Jahr 2006 95,17 % betragen. Hierfür lägen Fahrtenbücher (von Ende April 2005 bis Ende November 2006) vor. Für die Jahre 2007 und 2008 geht der Bw. mangels Fahrtenbüchern – um weitere Diskussionen entbehrlich zu machen – von einem Privatanteil von jeweils 40 % aus.

Demgegenüber vertritt das Finanzamt die Ansicht, die betriebliche Nutzung habe in allen Jahren nur € 33,33 ausgemacht, da kein Fahrtenbuch vorläge und angesichts der – geringen – Umsätze ein höherer betrieblicher Nutzungsanteil unwahrscheinlich sei.

Die vorgelegten Kopien des Fahrtenbuchs (22.12.05 – 30.11.06) lassen erkennen, dass jeweils das Datum eingetragen wurde, ferner die Abfahrt (jeweils eine volle Stunde, 7:00 Uhr, 8:00 Uhr oder 9:00 Uhr), keine Ankunftszeit (Fahrtende), die Kilometerstände werden jeweils auf 10 km geschätzt angegeben (ebenso die gefahrenen Kilometer), abgesehen von als solchen ausgewiesenen Privatfahrten wird als Fahrstrecke meist nur ein Bezirk, selten auch eine Adresse angegeben; als Zweck der Fahrt am Anfang entweder „Privat“ oder „Fa“, später fehlt ein Zweck völlig.

Aufwendungen für Kfz, die überwiegend betrieblich verwendet werden und deshalb Betriebsvermögen darstellen, sind im tatsächlich betrieblich genutzten Umfang Betriebsausgaben. Die private Nutzung stellt insoweit eine Entnahme dar, als die

entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgabe abgesetzt wurden. Der Nachweis der Fahrtkosten ist mittels eines Fahrtenbuches bzw. durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, zu erbringen (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 4 Anm 82 „Fahrzeug“). Umsatzsteuerlich liegt hinsichtlich der privaten Nutzung bei zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kraftfahrzeugen ein Eigenverbrauch vor.

In einem Fahrtenbuch oder diesen vergleichbaren Aufzeichnungen ist zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm 26 „Fahrtkosten Allgemeines“), ebenso müssen die jeweiligen Kilometerstände und zurückgelegten Kilometer ersichtlich sein.

Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass das für ein knappes Jahr vorgelegte „Fahrtenbuch“ diesen Anforderungen nicht genügt.

Nun liegt es auf der Hand, dass die Tätigkeit des Bw. – sei es im Vertrieb der Luftbildaufnahmen, sei es im Vertrieb der Matratzenreinigung – im Wesentlichen mittels eines Kraftfahrzeuges ausgeübt wird. Dass gerade in der Anfangsphase eines Unternehmens zahlreiche „leere Kilometer“ zurückgelegt werden, entspricht der Erfahrung des Wirtschaftslebens.

Es erscheint daher der Ansatz eines betrieblichen Anteils von 1/3 als deutlich zu niedrig, andererseits der Ansatz eines betrieblichen Anteils von mehr als 90 % als deutlich zu hoch gegriffen.

Der vom Bw. selbst für die Jahre 2007 und 2008 gewählte Privatanteil von 40 % erscheint nach den Umständen des vorliegenden Falles der Realität am nächsten zu kommen; dieser Privatanteil ist mangels brauchbarer Beweismittel für eine davon abweichende Höhe auch für die Jahre 2005 und 2006 anzuwenden.

Im Jahr 2008 ist zu berücksichtigen, dass nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens der Betrieb Luftbildaufnahmen keine Einkunftsquelle mehr darstellt. Daher sind die auf diesen Betrieb Luftbildaufnahmen entfallenden Kfz-Kosten nicht abzugsfähig. Mangels jeglichen Anhaltspunkts für eine Aufteilung geht die Berufungsbehörde davon aus, dass die Kfz-Kosten gleichteilig – wie alle anderen allgemeinen Aufwendungen, siehe die Übergangsgewinnermittlungen des Bw. – auf beide Betriebe entfallen sind, sodass im Jahr 2008 ein Privatanteil bei den Kfz-Kosten von 70 % (40 % „privat“, 30 % Betrieb Luftbildaufnahmen) bei der Einkommensteuer auszuscheiden ist.

Die Einnahmen und Ausgaben (sowie die Verlustabzüge) waren den beiden Teilbetrieben A und B-Matratzenreinigung entsprechend zuzuordnen (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 20.6.2011).

Da kein Anlass für eine vorläufige Veranlagung gemäß [§ 200 BAO](#) besteht, waren die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 endgültig zu erlassen.

Bei der Umsatzsteuer liegt für die Jahre 2005 bis 2008 ein Eigenverbrauch i.H.v. 40 % der diesbezüglichen Kfz-Kosten vor. Da es sich um eine Betätigung nach [§ 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung](#) mit Einkunftsquellenvermutung handelt, ist umsatzsteuerlich nach § 6 der Verordnung keine Liebhaberei anzunehmen und daher der Eigenverbrauch im Jahr 2008 nicht zu erhöhen.

Aus Anlass der Aufgabe der Teilbetriebe A und B-Matratzenreinigung war gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) bei innerhalb des Berichtszeitraumes angeschafften Wirtschaftsgütern eine entsprechende Vorsteuerkorrektur vorzunehmen (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 20.6.2011).

Im übrigen wird auf den Vorhalt vom 17.5.2001 sowie auf die diesbezüglichen Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 20.6.2011 und vom 27.6.2011 verwiesen.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Juli 2011