



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 29. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 27. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der u.a. als Vermögensberater tätig ist, erzielte in den Jahren 2002 und 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Rahmen einer im Jahre 2005 durchgeführten Betriebsprüfung wurden in den Gewinnermittlungen mittels Einnahmen- und Ausgabenrechnung u.a. folgende Betriebsausgaben laut BP-Bericht vom 25. Oktober 2005 nicht anerkannt:

„Tz. 8 Privatanteil Computer

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der im Jahr 2001 angeschaffte Computer incl. Drucker auch privat genutzt wird. Der Privatanteil wurde mit 50 % ermittelt.

...

Tz. 10 Telefondienst Tochter

Lt. Rz. 1143 der ESt-Richtlinien liegt ein familienhaftes Verhältnis vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten

Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitsleistung oder –zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind. In diesem Zusammenhang werden auch Aushilfslöhne an minderjährige Kinder dann nicht als Betriebsausgabe anerkannt, wenn bzw. weil eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Arbeitsleistung nicht besteht (VwGH 13.09.1989, 88/13/0042). Die Erstellung von Adressenlisten in Excel-Tabellen und die Suche von aktuellen Telefonnummern im Internet, sowie telefonische Terminvereinbarungen fallen unter die typischen Beispiele einer familienhaften Mitarbeit.

Tz. 11 Meeting Event

Im Jahr 2003 wurde im Reitclub W. eine Party veranstaltet, wofür Essen und Trinken in Höhe von € 656,72 eingekauft wurde. Diese Aufwendungen fallen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG und sind als Betriebsausgabe nicht anzuerkennen.

Tz. 12 Tanken

Die Benzinkosten im Jahr 2002 übersteigen die betriebliche Kilometerleistung des PKWs und sind daher um € 3.800,00 zu kürzen. Im Jahr 2003 wurden Tankrechnungen in Höhe von € 5.400,00 belegmäßig nicht nachgewiesen und somit als Betriebsausgabe nicht anzuerkennen. ...

Tz. 16 Schadensfälle R. AG

In den Prüfungsjahren 2002 und 2003 wurden unter der Position „Schadensfälle R. AG“ Kreditrückzahlungen in Höhe von € 21.398,44 (2002) und € 26.876,86 (2003) als Betriebsausgabe geltend gemacht. Von Herrn H. wurde bekannt gegeben, dass es sich hier um Rückzahlungen folgender Fremdwährungskredite handelt: B. Nr. 123 und B. Nr. 456. Darlehensrückzahlungen sind als Betriebsausgabe nicht abzugsfähig und mangels Nachweis der Darlehensverwendung ist auch kein anteiliger Zinsaufwand durch die Betriebsprüfung zum Ansatz zu bringen.

Die detaillierte Sachverhaltsermittlung betreffend der R. Aktien ist im Prüfungsbericht der Jahre 1998-2000 vom 9. Jänner 2002 in der Textziffer 23 angeführt.“

Es wurden daher u.a. folgende Gewinnerhöhungen vorgenommen (in €):

	2002	2003
Tz. 8 Privatanteil Computer	598,05	598,05
Tz. 10 Telefondienst Tochter		3.600,00
Tz. 11 Meeting Event		656,72
Tz. 12 Tanken	3.800,00	5.400,00
Tz. 16 Schadensfälle R. AG	21.398,44	26.876,86

In denen mit Datum vom 27. Oktober 2005 für die Jahre 2002 und 2003 erlassenen Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide (Einkommensteuer) wurden u.a. die unter Tz. 8, 10, 11, 12 und 16 angeführten Betriebsausgaben nicht anerkannt.

In der mit Schreiben vom 29. November 2005 dagegen eingebrachten **Berufung** wurde Folgendes von der steuerlichen Vertretung vorgebracht:

„1. Privatanteil Computer: Die Betriebsprüfung stellte fest, dass der im Jahr 2001 angeschaffte Computer sowie der Drucker auch privat genutzt werden. Dieser Tatsache kann zwar im Grundsatz zugestimmt werden, die Höhe von 50 % ist allerdings nur aus der Sicht der Momentaufnahme der Feststellung der Betriebsprüfung 2005 zu beurteilen und mit 50 % sowohl für 2002 als auch für 2003 zu hoch angesetzt.

2. Telefondienst und Erstellung von Excel-Tabellen durch die Tochter: Entgegen der Feststellung der Betriebsprüfung sind die erbrachten Dienstleistungen der Tochter, nämlich die Erstellung von Adressenlisten in Excel-Tabellen und Suche von aktuellen Telefonnummern im Internet sowie telefonische Terminvereinbarungen kein typischer Fall familienhaften Mitarbeit, dann die Tochter ist vielleicht verpflichtet, im Krankheitsfall den Vater mit Medikamenten und sonstigen Tätigkeiten zur Linderung der Krankheit zu unterstützen, aber sicher nicht verpflichtet, im Bereich seiner beruflichen Aufgaben, in denen auch ein fremder Dritter nicht entgeltlos tätig werden würde, gratis tätig zu sein.

3. Meeting, Event 2003: Im Gegensatz zur Betriebsprüfung sind wir nicht der Auffassung, dass im Jahr 2003 die veranstaltete Incentiveparty nur aus persönlicher Neigung stattgefunden hat, sondern es wurde im Laufe der Betriebsprüfung nachgewiesen, dass mit der Investition von € 656,72 Vertragsabschlüsse initiiert wurden, die ein Vielfaches der investierten Werbungskosten an Provisionen erbracht haben. Wir sind daher der Auffassung, dass diese Betriebsausgabe nicht unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fällt, sondern zur Geschäftsanbahnung unabdingbar war.

4. Tanken: Herr H. fährt beruflich rund 50.000 betrieblich veranlasste Kilometer. Die Benzinkosten im Jahr 2002 entsprechen dieser Kilometerleistung und sind daher nach unserer Auffassung nicht aus der Bemessungsgrundlage als Kürzung zu streichen.

5. Schadensfälle R. AG: Wie schon in der Begründung vom 19.2.2002 in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 sowie im Vorlageantrag zur Berufung über die Einkommensteuer 1999 ausführlich begründet, ist der Grund, warum diese Schadensfälle als Betriebsausgaben in den Perioden reklamiert wurden, dass Herr H. aus Schadenersatzgründen von Kunden, die nach Verfall der R. Aktien in wirtschaftlich schwierige Situationen gekommen sind, diese Aktien zurückgekauft hat. Da er über keine Eigenmittel verfügte, musste er diesen Rückkauf fremd finanzieren. Diese Maßnahme hat zur Folge, dass bei verschiedenen Banken

bis dato Rückzahlungen zu bestreiten sind, die aus betrieblich bedingten Schadenersatzgründen von Herrn H. zu leisten sind. Eines der obersten Prinzipien im Einkommensteuerrecht ist das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit, das sogar einmal auf seine Bedeutung im Verfassungsrang überprüft wurde.

Wir stellen daher folgende Anträge:

- 1. Im Privatanteil Computer nur mit 10 % für die Jahre 2002 und 2003 aus der Bemessungsgrundlage zu streichen, das sind rund € 119,61.*
- 2. Den Telefondienst der Tochter in Höhe von € 3.600,00 2003 in den Betriebsausgaben stehen zu lassen.*
- 3. Das Meeting Event in Höhe von € 656,72 als Betriebsausgabe anerkennen zu wollen.*
- 4. Die Tankaufwendungen 2002 in ihrer Höhe stehen zu lassen und aus den Betriebsausgaben nicht eine Streichung von € 3.800,00 vornehmen zu wollen.*
- 5. Die Schadensfälle in Höhe von € 21.398,44 in 2002 und € 26.876,86 in 2003 als Betriebsausgabe anzuerkennen und somit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002 mit € 142.922,30 festzusetzen, die Bemessungsgrundlage 2003 mit € 46.407,98.“*

In einer **Stellungnahme** der Betriebsprüfung vom 25. Jänner 2008 wird dazu Folgendes ausgeführt:

„1. Privatanteil Computer: Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung war keine Datei auf der Festplatte zu finden, die mit der Tätigkeit des Herrn H. in Verbindung zu bringen ist. Der Computer stand im Zimmer der Tochter. Auf der Festplatte waren Dateien für die Schule (Referatsvorbereitung) abgespeichert und Dateien über Pferde und Reiten. Aus Sicht der Betriebsprüfung ist daher die betriebliche Nutzung in Höhe von 90 % nicht gegeben und der Privatanteil wurde auf 50 % erhöht. Dem in der Berufung angeführten Argument, dass es sich hierbei um eine Momentaufnahme zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung handelt ist entgegenzuhalten, dass Computerdateien normalerweise über mehrere Jahre auf der Festplatte bzw. auf Datenträger gespeichert werden, weil es auf Grund der Aufbewahrungspflicht von Grundaufzeichnungen gesetzlich vorgeschrieben ist.

2. Telefondienst Tochter: Die Erstellung von Adressenlisten in Excel-Tabellen, die Suche von aktuellen Telefonnummern im Internet, sowie die telefonischen Terminvereinbarungen sind Leistungen, die unter die typische Beispiele familienhafter Mitarbeit fallen. Lt. Rz. 1143 der ESt-Richtlinien liegt ein familienhaftes Verhältnis vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitsleistung oder -zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind. In diesem Zusammenhang werden auch

Aushilfslöhne an minderjährige Kinder dann nicht als Betriebsausgabe anerkannt, wenn bzw. weil eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Arbeitsleistung nicht besteht (VwGH 13.09.1989, 88/13/0042).

3. Meeting Event 2003: Im Jahr 2003 wurde im Reitclub W. eine Party um EUR 656,72 veranstaltet. Im Gesetz wird klar zum Ausdruck gebracht, dass das in § 20 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG verankerte Abzugsverbot auch solche Aufwendungen für die Lebensführung mitumfasst, die der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen.

Dementsprechend vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass unter dem Begriff „Repräsentationsaufwendungen“ im Zusammenhalt mit der eigenen Bedeutung dieses Wortes alle Aufwendungen zu verstehen sind, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu repräsentieren“ (VwGH 93/13/0205 vom 15.07.1998).

4. Tanken: Die jährliche Kilometerleistung wurde auf Grund der Servicerechnungen ermittelt und beträgt für das Jahr 2002 durchschnittlich 25.000 Kilometer. Lt. vorgelegten Tankrechnungen wurden 8.025,03 Liter Benzin getankt. Bei einem Verbrauch von 16 Liter pro 100 km ergibt sich eine Kilometerleistung von 50.156 km pro Jahr.

Durch die Betriebsprüfung erfolgte nachstehende Berechnung:

25.000 km x 16 Liter pro 100 km = 4.000 Liter Verbrauch

4.000 Liter x 0,90 EUR = 3.600 EUR

<i>Tankkosten 2002 lt. Bp</i>	<i>3.600,00</i>
<i>Tankkosten 2002 lt. Erkl.</i>	<i>7.320,11</i>
<i>Differenz Tanken 2002</i>	<i>3.720,11</i>
<i>Essen, Trinken Tankrechnung</i>	<i>67,73</i>
<i>Kürzung lt. Bp 2002</i>	<i>3.787,84</i>
<i>Gerundet lt. Bp</i>	<i>3.800,00</i>

5. Schadensfälle R. AG: Die Kreditrückzahlungen bei der B. (Kto. 123 und Kto. 456 Yen-Kredit) betragen im Jahr 2002 EUR 21.398,44 und im Jahr 2003 EUR 26.876,86 und wurden als Betriebsausgabe mit der Bezeichnung „Schadensfälle R. AG“ in Abzug gebracht.

Lt. UFS-Entscheidung RV/3422-W/02 vom 17.07.2007 über die Betriebsprüfung der Jahre 1998-2000 wurde entschieden, dass die Darlehensrückzahlungen keine Betriebsausgabe sein können. Bei einem Darlehen liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor. Es führen weder der Empfang sowie die Rückzahlung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG weder beim Darlehensnehmer noch beim Darlehensgeber zu einer Betriebseinnahme bzw. Betriebsausgabe. Es fehlt eine Gewinnrealisierung. Es können nur die Darlehenszinsen (bei

betrieblich veranlassten Schulden) Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben sein.

Darlehensrückzahlungen haben keine steuerliche Auswirkung (Detaillausführung zu den Darlehensrückzahlungen siehe UFS RV/3422-W/02 Seite 13-17).

In einer **Gegenäußerung** der steuerlichen Vertretung vom 31. März 2008 wird wie folgt entgegnet:

„1. Privatanteil Computer: Zur Klarstellung des Privatanteils des Computers geben wir bekannt, dass die betrieblich notwendigen Daten auf mobilen Datenträgern verarbeitet wurden, da diese jeweils von Herrn H. in der Zentrale benötigt wurden. Es handelt sich dabei auch nicht um Grundaufzeichnungen, sondern um Kundenanlagen, Adressenlisten und die Terminverwaltung des Herrn H..

2. Der Telefondienst der Tochter ist keine typische Leistung familienhafter Mitarbeit, denn die Sachkenntnis für die vermittelten Leistungen des Herrn H. sowie die Kompetenz im Kundengespräch als auch die nötigen psychologischen verkaufstechnischen und Fähigkeiten im Kundengespräch, um zu Terminen zu gelangen, ist bei der Fülle der in der Finanzdienstleistung auf den Kunden einstürzenden Angebote, eine Kunst, die nicht mehr als reine familiäre Hilfstätigkeit beschrieben werden kann.

Auch die Qualifikation, Excellisten zu erstellen und die Kundenunterlagen zu finalisieren, erfordert eine Ausbildung und Einschulung, die weit über das Maß der Mithilfe hinausgeht.

4. Die Tankrechnungen können damit begründet werden, dass Herr H. deutlich mehr als 25.000 km pro Jahr gefahren ist und daher viele Fahrten auch mit dem Privatauto tätigte. Die Schwäche der Argumentation des Steuerpflichtigen liegt bloß in der mangelnden Aufzeichnung, die eine deutlich höhere Kilometerleistung pro Jahr nachzuweisen im Stande gewesen wäre.

5. Schadensfälle R. AG: Das Problem des Steuerpflichtigen in diesem Punkt besteht darin, dass der Schaden schon in Vorperioden eingetreten ist, dass Herr H. zu Abwehr gerichtlicher Verfolgung und Schaden an seiner Reputation als Finanzdienstleister Aktien zurückgekauft hat, die sich im nachhinein als wertlos herausgestellt haben. Da Herr H. die Summen nicht zur Gänze aufbringen konnte, musste er Kredite aufnehmen, die er langfristig in den betriebsgeprüften Jahren zurückbezahlt hat. Der strittige Punkt in dieser Frage liegt darin, wann ist der Schadensfall beim Steuerpflichtigen tatsächlich eingetreten und weniger in der Ursache, dass die Schäden durch Herrn H. tatsächlich ersetzt worden sind.“

Mit **Schreiben** vom 24. Juni 2009 bzw. 31. August 2009 wurde die steuerliche Vertreterin bzw. der Bw. nachweislich aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„1) Ausgaben für Computer: Zu welchen betrieblichen und privaten Zwecken wird der Computer genutzt? Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung ist durch geeignete Unterlagen (Zeitaufzeichnungen, Terminkalender etc.) nachzuweisen.

2) Zahlungen an die Tochter (geb. 18.6.1987): Welche konkrete Tätigkeiten wurden von der Tochter ausgeführt? Welche schriftlichen bzw. mündlichen Vereinbarungen wurden getroffen? Welche Dienstzeit galt für die Tochter? Nachweis der erbrachten Stunden (zB Stundenaufzeichnungen). Angabe, wie der Betrag errechnet wurde (wieviele Stunden – welcher Stundensatz?).

3) Ausgaben für die Party: Für welche konkreten Ausgaben (Metrorechnungen?) wird die Abzugsfähigkeit beantragt? Wann fand die Feier statt? (Juni 2003?) Handelt es sich dabei um die Geburtstagsfeier der Tochter (18.6.)? Zu welchem konkreten Zweck fand die Party statt? Warum fand die Party in einem Reitclub statt? Welche Gäste waren geladen? (Gästeliste) Wenn der Werbecharakter aufrecht erhalten wird, sind die konkreten Vertragsabschlüsse unter Anführung der Namen bekannt zu geben.

4) Tankrechnungen: Wieviele Kfz wurden vom Bw. verwendet? Welche davon sind in welchen Zeiträumen betrieblich genutzt worden? Wieviele Fahrzeuge stehen der Familie zur Verfügung? Von der Betriebsprüfung wurden 25.000 km als betrieblich veranlasst angenommen (durchschnittliche Kilometerleistung zwischen 2 Service- bzw. Reparaturterminen hochgerechnet auf ein Jahr). Es ist die betriebliche Veranlassung der darüberhinausgehenden Kilometerleistung (bis rund 50.000 km) mittels geeigneter Aufzeichnungen nachzuweisen.

5) Schadensfälle R. AG: Laut telefonischer Aussage vom 19.5.2008 wird der diesbezügliche Berufungspunkt nicht mehr aufrecht erhalten. Wird das Berufsbegehren in diesem Punkt eingeschränkt?“

Dieser Vorhalt wurde bis dato weder vom steuerlichen Vertreter noch vom Bw. beantwortet. Auch eine telefonische Kontaktaufnahme verlief ergebnislos.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit oder Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an.

Der Abgabepflichtige hat gemäß § 138 BAO über Verlangen der Behörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen

Können Betriebsausgaben nicht nachgewiesen werden, sind sie zumindest glaubhaft zu machen und gegebenenfalls der Höhe nach gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Der Bw. wurde von der Rechtsmittelbehörde aufgefordert, die strittigen Betriebsausgaben nachzuweisen und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Eine konkrete Stellungnahme des Bw. erfolgte jedoch nicht.

Streitgegenständlich ist zu klären, ob die als Betriebsausgaben begehrten Ausgaben für einen Computer inklusive Drucker, für den Telefondienst durch die Tochter, für Essen und Trinken im Rahmen einer Party in einem Reithof, fürs Tanken und für als Schadensfälle bezeichneten Kreditrückzahlungen als betrieblich veranlasst anzusehen sind, sodass die Abzugsfähigkeit zu bejahen ist.

1. Ausgaben für einen Computer (2002 und 2003):

Der Bw. hat im Juni 2001 einen PC samt Drucker angeschafft, dessen gewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre beträgt (AB S 62). Der Bw. nutzt den PC teils betrieblich, teils privat. Betrieblich wurde der PC für „Kundenanlagen, Adresslisten und Terminverwaltung“ genutzt. Privat wurde der PC u.a. von seiner Tochter für Schulvorbereitungen und für Internetrecherchen (Dateien über Pferde und über das Reiten befinden sich auf dem Computer) verwendet, wobei der Computer bei einer Betriebsbesichtigung im Jahre 2005 auch im Zimmer der Tochter vorgefunden wurde.

Der Umfang der betrieblichen Nutzung wurde von der Betriebsprüfung mit 50 % festgestellt und daraus resultierend eine Afa für die Jahre 2002 und 2003 iHv € 598,05. Strittig ist somit die Höhe des betrieblichen Nutzungsumfanges.

Aufwendungen iZm der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs (Drucker etc.) sind insoweit Betriebsausgaben, als eine betriebliche Veranlassung eindeutig feststeht. Eine betriebliche (berufliche) Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf den Arbeitsplatz ortsfest eingesetzt wird. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche (betriebliche) Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der betrieblichen (beruflichen) Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Der streitgegenständliche Computer ist im privaten Wohnraum des Bw. aufgestellt. Erfahrungsgemäß werden PC auch für private Zwecke genutzt, insbesondere wenn sie sich

nicht am Arbeitsplatz, sondern im Privatbereich befinden. Die Verwaltungspraxis geht von einem mindestens 40 %igen Privatanteil aus, wenn eine niedrigere private Nutzung nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann (Rz. 339 LStR).

Doralt, EStG⁹, § 16 Tz. 220 „Computer“, nennt folgende Umstände, die bei der Ermittlung der beruflichen und privaten Nutzung u.a. zu beachten seien:

- Verwendung berufsspezifischer Programme,
- Verwertungsmöglichkeit der Arbeitsergebnisse von zu Hause auch im Betrieb,
- in Ausbildung befindliche Kinder.

Konkrete Nachweise über den Umfang des betrieblichen Einsatzes von 90 %, die naturgemäß schwer zu erbringen sind, konnte der Bw. nicht vorlegen. Aufzeichnungen hierüber wurden nicht geführt; Beweismittel zur konkreten Glaubhaftmachung dieses Umfanges wurden nicht angeboten.

Für den UFS ist eine betriebliche Verwendung grundsätzlich nachvollziehbar.

Allerdings konnte der Bw. nicht überzeugend darlegen, dass die private Nutzung einen geringeren Anteil als 50 % betragen hat. Im Gegenteil konnte vom Finanzamt eine gewichtige private Nutzung (vor allem durch die Tochter) nachgewiesen werden. Werden betriebliche Daten tatsächlich auf externen Datenträgern gespeichert, so bleibt offen, warum nicht Ausgaben für diese Datenträger geltend gemacht werden, sondern Ausgaben für ein Standgerät.

Es konnten daher in den Jahren 2002 und 2003 lediglich die im Umfang der betrieblichen Nutzung geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung iHv 50 % - wie bereits vom Finanzamt – berücksichtigt werden.

2. Zahlungen an die Tochter (2003):

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein.

Es ist bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist. Ertragsteuerlich wird der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zu Grunde gelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 18.4.07, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörige für den Bereich des Steuerrechts nur als

erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Als nahe Angehörige gelten in diesen Fällen sämtliche, in einer Nahebeziehung stehenden Personen, wie insbesondere Ehegatten, Kinder, Eltern und Lebensgefährten.

Im vorliegenden Fall soll die 16-jährige Tochter im Jahre 2003 einen Betrag von € 3.600,00 für die Erstellung von Adressenlisten in Excel-Tabellen, für die Suche von aktuellen Telefonnummern im Internet und für Terminvereinbarungen erhalten haben.

Ein schriftlicher Dienst- oder Werkvertrag, in dem die normalerweise zwischen einem fremden Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarten Arbeitsbedingungen, wie zB die zu erfüllenden Arbeiten, Arbeitszeiten, Zahlungsmodalitäten, Abgeltung von Mehrleistungen etc. geregelt werden, wurde zwischen dem Bw. und seiner Tochter nicht abgeschlossen. Es erfolgte auch keine, für die Abgabenbehörde erkennbare Fixierung der wesentlichsten Vertragsinhalte.

Somit liegen auch keine nachvollziehbaren nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarungen vor, die der Abgabenbehörde eine Überprüfung ermöglichen, ob die Mitarbeit der Tochter durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit oder durch die familienrechtliche Beziehung veranlasst war. Es erübrigt sich daher auch hier, weitere Überlegungen dahingehend anzustellen, ob der Inhalt eindeutig und klar sei oder ob sie auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Darüberhinaus ist auch bei der Beurteilung des Fremdvergleiches wesentlich, ob der beschäftigte nahe Angehörige eine fremde Arbeitskraft ersetzt. In diesem Zusammenhang ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass im Zeitalter von Handy, Fax, Mailbox und Anrufbeantworter die Beschäftigung von Arbeitskräften für Zwecke der ständigen Erreichbarkeit weder wirtschaftlich sinnvoll noch üblich erscheint (VwGH 21.10.1986, 86/14/0042).

Vielmehr entsprechen die von der Tochter entfalteten Tätigkeiten nicht den nach der Judikatur erforderlichen Voraussetzungen, sodass die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen keine Betriebsausgaben sind.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung gründet sich die Verbindlichkeit von Kindern, die im elterlichen Betrieb mitarbeiten, in der Regel nicht auf einen Dienstvertrag, sondern auf die zwischen Eltern und Kindern bestehenden familienrechtlichen Beziehungen, auf Grund deren die Kinder, solange sie dem Hausstand der Eltern angehören

und von ihnen erhalten werden, verpflichtet sind, den Eltern in einer ihren Kräften und ihrer Rechtstellung entsprechenden Weise im Hauswesen und Geschäft Dienst zu leisten. Auch steht den Kindern für ihre Mitarbeit im Haushalt und Betrieb der Eltern ein Anspruch auf eine angemessene Entlohnung iSd § 1152 ABGB nicht zu. Die bloße Tatsache, dass ein im elterlichen Haushalt lebendes Kind im elterlichen Betrieb mitarbeitet, stellt demnach allein keinen Beweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042). Typische familienhafte Tätigkeiten sind u.a. der Telefondienst oder Botengänge. Es kann daher der vom Finanzamt vertretenen Ansicht vollinhaltlich gefolgt werden.

3. Ausgaben für eine Party im Reitclub W. (2003):

Der Bw. begehrte für Ausgaben aus Metrorechnungen (Lebensmitteln), die für eine im Juni 2003 veranstaltete Party in einem Reitclub angeschafft wurden, die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden. Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen auch Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Nur wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können sie zur Hälfte abgezogen werden.

Die Judikatur versteht unter Repräsentationsaufwendungen solche Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern und ihm somit die Möglichkeit eines "Repräsentierens" erlauben (Doralt/Kofler, EStG¹¹, Tz. 83 zu § 20 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Erkenntnisse). Der VwGH hat weiters in mehreren Erkenntnissen Bewirtungsspesen den Werbecharakter, der einen Abzug der Aufwendungen zur Hälfte zuließe, verneint (vgl. die Beispiele bei Doralt, aaO, Tz. 95 zu § 20, die bspw. die "Einstandsfeier" eines Primararztes betrafen).

Streitgegenständlich konnte eine betriebliche Veranlassung nicht glaubhaft gemacht werden. Vielmehr ist auch eine ausschließliche private Veranlassung (nämlich bei Vorliegen einer Geburtstagsfeier der Tochter) ebenso wahrscheinlich. Eine ausdrückliche Stellungnahme des Bw. – zuletzt wurde ihm die Gelegenheit im Rahmen eines zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens geboten – unterblieb.

Da somit der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der genannten Ausgaben nicht erbracht wurde, ist die Anerkennung dieser Beträge als Betriebsausgaben zu versagen.

4. Treibstoffausgaben (2002):

Strittig sind die nicht anerkannten Bezinkkosten für das Jahr 2002 iHv € 3.800,00.

Die Betriebsprüfung hat schlüssig dargetan, dass die jährliche Kilometerleistung des betrieblichen PKW (BMW X5) aufgrund der Servicerechnungen für das Jahr 2002 durchschnittlich 25.000 km beträgt und die vorgelegten Tankrechnungen über 8.025 Liter Benzin bei einem Verbrauch von 16 Litern pro 100 km eine Kilometerleistung von 50.156 km ergeben würde. Eine tatsächliche Kilometerleistung von 50.156 km konnte der Bw. aber nicht glaubhaft machen.

Die Aussage des Bw., für weitere Fahrten den Privat-PKW zu verwenden, ist eine bloße Behauptung, da der Bw. diese Aussage in keiner Weise präzisiert bzw. keinerlei diesbezüglich Nachweise erbracht hat, obwohl ihm im zweitinstanzlichen Verfahren nochmals Gelegenheit gegeben wurde. Den Aussagen der steuerlichen Vertretung, dass die Schwäche der Argumentation des Steuerpflichtigen in der mangelnden Aufzeichnung liege, kann nur beigeprlichtet werden. Es wurde jedenfalls kein Fahrtenbuch oder sonstige Aufzeichnungen über betrieblich veranlasste Fahrten vorgelegt. Somit konnte diesem Berufungspunkt ebenfalls nicht stattgegeben werden. Es konnten lediglich jene Benzinkosten für das Jahr 2002 anerkannt werden, die die Betriebsprüfung als betrieblich veranlasst bestätigt hat.

5. Schadensfälle R. AG (2002 und 2003):

Hinsichtlich dieses Berufungspunktes wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 17. Juli 2007, RV/3422-W/02; insbesondere die Seiten 8 bis 12, verwiesen.

Da keine ausdrückliche (schriftlich oder zur Niederschrift) Einschränkung dieses Berufungspunktes erfolgte, war auch diesbezüglich darauf einzugehen.

Der Bw. machte im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Rückkauf von R. Aktien Kreditrückzahlungen iHv € 21.398,44 (2002) und € 26.876,86 (2003) bei den gewerblichen Einkünften als Vermögensberater als Betriebsausgaben geltend. Im Rahmen der Tätigkeit als selbständiger Finanzberater hat der Bw. Ende der 80er bzw. Anfang der 90er Jahre R. Aktien und Gewinnscheine vermittelt und auch selbst erworben. Das von ihm an Kunden vermittelte Gesamtvolumen wird vom Bw. mit ca. 125 Mio S beziffert. Da die Kurswerte zu sinken begannen, traten laut Vorbringen des Bw. verärgerte Kunden an ihn heran und drohten mit Klagen und Betrugsanzeige, weshalb vom Bw. ab Ende 1991 diverse Kredite aufgenommen wurden, deren Rückzahlungen streitgegenständlich sind. Ein betrieblicher Verwendungszweck lässt sich aus den vom Bw. vorgelegten Bankunterlagen nicht entnehmen.

Es werden die rechtlichen Ausführungen aus oben angeführter Berufungsentscheidung wiederholt.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Die Ausgaben oder Aufwendungen sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Verbindlichkeiten gehören dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die laufenden täglichen Geschäftsfälle aufgenommen werden (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz. 68).

Maßgeblich ist das **Veranlassungsprinzip**; die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen. Für die Prüfung der betrieblichen Veranlassung ist auf den Zeitpunkt der Schuldaufnahme abzustellen. Ob ein Kredit eine betriebliche oder private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen.

Die Zuordnung von Verbindlichkeiten zum Betriebsvermögen hat insbesondere für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen Bedeutung.

Aber selbst wenn die betriebliche Veranlassung eines Darlehens unbestritten ist, liegt bei einem betrieblichen Darlehen eine bloße Vermögensumschichtung vor (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz. 214). Es führen daher die Hingabe und der Empfang sowie die Rückzahlung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 weder beim Darlehensnehmer noch beim Darlehensgeber zu einer Betriebseinnahme bzw. Betriebsausgabe; es fehlt eine Gewinnrealisierung. Die Darlehenszinsen können hingegen (bei betrieblich veranlassten Schulden) Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben sein.

Darlehensrückzahlungen haben daher keine steuerlichen Auswirkungen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz. 24.1 und die dort zitierte Rechtsprechung). Der VwGH hält im Erkenntnis vom 1.7.1992, 91/13/0084, ausdrücklich fest, dass der Vermögensabgang, um steuerlich beachtet zu werden, im Zeitpunkt des Abgangs ein endgültiger sein muss, weshalb etwa bei der Darlehenshingabe wegen der von Anfang bestehenden Rückzahlungsansprüche kein Abfluss, sondern eine bloße Vermögensumschichtung anzunehmen ist (vgl. Taucher, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, Wien 1983, 46)

Dem Finanzamt ist daher im vorliegenden Fall zuzustimmen, wenn der Betriebsausgabenabzug der Darlehensrückzahlungen bzw. Abschlagszahlungen an die B. verneint wird.

Der Betriebsprüfer hat im Bp-Bericht vom 9.1.2002 zutreffend ausgeführt, dass nicht der Zeitpunkt der Darlehenstilgung, sondern allenfalls der Zeitpunkt der Ausgabe für die

Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe entscheidend ist, da nach obigen rechtlichen Ausführungen bloß eine Vermögensumschichtung vorliegt.

Zur zeitlichen Zuordnung von Ausgaben wird in § 19 Abs. 2 EStG 1988 festgelegt, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind.

Ein Betriebsausgabenabzug ist daher vom Bw. nur für in den Berufungsjahren bezahlte Ausgaben möglich. Sowohl die Abschlagszahlungen als auch die Ratenzahlungen betreffen Darlehen, die - wie vom Bw. im Schreiben vom 28. November 2000 ausgeführt - im Dezember 1991 (S 650.000,00 C. A.; Beilage 5), im Jänner 1992 (S 1,6 Mio L. D./B. ; Beilage 6), im Juni 1993 (S 1,3 Mio, S. D., Beilage 4) und im Juni 1995 (S 800.000,00; S. D., Beilage 7) aufgenommen wurden. Selbst wenn man von der ausschließlich betrieblichen Veranlassung der fremdfinanzierten Wertpapierrückkäufe ausgehen sollte, wären die Darlehensrückzahlungen in den Jahren 2002 und 2003 nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. In weiterer Folge ist insbesondere zu prüfen, ob die allenfalls als Betriebsausgaben begehrten Zinsen als betrieblich veranlasst anzusehen sind, sodass ihre Abzugsfähigkeit zu bejahen ist. Ob ein Finanzierungsaufwand zu Betriebsausgaben führt, entscheidet sich für Zwecke der Einkommensbesteuerung nach der Mittelverwendung. Dienen die Mittel der Finanzierung von Aufwendungen, die der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, liegen Betriebsausgaben vor; dienen die Mittel der privaten Lebensführung, liegt eine Privatverbindlichkeit vor und die Zinsen sind nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 30.9.1999, 99/15/0106; EStG-Kommentar, Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke; § 4 Anm. 82).

Im gegenständlichen Fall wurden zwar Darlehen durch entsprechende Verträge nachgewiesen, ein Nachweis der Verwendung der Darlehensmittel für ausschließlich betrieblich veranlasste Aufwendungen unterblieb aber in weiterer Folge. In den vorgelegten Verträgen finden sich aber auch Hinweise auf eine private Verwendung. Bei dem am 11. Dezember 1991 abgeschlossenen Kreditvertrag über S 650.000,00 der Vereinigten C (Beilage 5) wird als Verwendungszweck "Privatausgaben" angeführt, der in weiterer Folge abgeschlossene Kreditvertrag vom 21. Juni 1993 (Beilage 4) der S. D. sieht als Verwendungszweck "Kontoabdeckung und Abdeckung C. " vor.

Der von der L. /B. (unter der Kontonummer 234) am 21. Jänner 1992 gewährte Kredit iHv S 1.621.100,00 (mit Vorsaldo von über S 3,1 Mio) wurde laut Schreiben der B. vom 28. Juli 1999 (Akt S 73/1999) mittels außergerichtlichem Vergleich durch Zahlung einer Rate von insgesamt S 1,5 Mio. am 18. Juni 1999 erfüllt. Ein Verwendungszweck ist nicht ersichtlich und ein Nachweis über die seinerzeitige Verwendung der Darlehenszuzahlungen wurde nicht erbracht.

Die vorliegenden Kreditverträge belegen eine erfolgreich ausverhandelte Folge von Umschuldungen, deren Ursprung zumindest im Fall des Kreditvertrages vom

11. Dezember 1991 (über S 650.000,00) für Privatausgaben aufgenommen wurde. Das Vorliegen eines geforderten betrieblichen Verwendungszweckes konnte jedenfalls nicht glaubhaft gemacht werden, zumal dazu überhaupt keine Angaben gemacht wurden. Wie der Betriebsprüfer im Bp-Bericht vom 9. Jänner 2002 zutreffend ausführt, wäre es notwendig gewesen, Nachweise über Wertpapierrückkäufe (durch Vorlage von Depotauszügen, Bekanntgabe der Empfänger und der Zahlungsflüsse) vorzulegen. Mit Ausnahme einer behaupteten Rücknahme einer kleinen Summe von Wertpapieren (Beilage 8) Ende 1993 erfolgten überhaupt keine Angaben zu den Summen der Wertpapierrückkäufe bzw. den daran beteiligten Personen. Es wäre jedenfalls Aufgabe des Bw. gewesen, nähere Angaben zu den angeblichen Wertpapierrückkäufen zu machen.

Der Abgabepflichtige hat gem. § 138 BAO über Verlangen der Behörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln die Betriebsausgaben durch schriftliche Belege nachzuweisen, die auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen sind oder, wenn dies nicht möglich ist, zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 30.1.2001, 96/14/0154; VwGH 9.12.1992, 91/13/0094). Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Streitgegenständlich fehlt es schon am Vorliegen von schlüssigen Behauptungen.

Dem Parteiengehör iSd § 115 BAO wurde im gegenständlichen Verfahren insofern Rechnung getragen, als dem Bw. hinreichend Gelegenheit gegeben worden ist, sich zu den behördlichen Sachverhaltsannahmen zu äußern bzw. Stellung zu nehmen. Die entscheidungsrelevanten Fragestellungen wurden dem Bw. vor Durchführung einer Betriebsprüfung und vor Ergehen von Berufungsvorentscheidungen nachweislich bereits mit Vorhalt vom 28. November 2000 mitgeteilt.

Da nicht bewiesen werden konnte, ob Wertpapierrückkäufe stattfanden, erübrigt sich eine nähere Prüfung zur Freiwilligkeit oder erzwungenen Rücknahme aufgrund von berechtigten Schadenersatzverpflichtungen des Bw. In der Argumentation des steuerlichen Vertreters ist jedoch aufgefallen, dass der Bw. einerseits aufgrund massiver Drohungen von verärgerten Kunden gezwungen sein soll, Wertpapiere zu einem höheren Kurs zurückzukaufen, aber andererseits dieselben zurückgekauften Wertpapiere wieder an neues Publikum - wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Februar 2001, Seite 2 ausgeführt - weiterzuverkaufen trachtete.

Der Bw. hat zwar Darlehensaufnahmen durch entsprechende Verträge nachgewiesen, ein Nachweis der Verwendung der Darlehensmittel für betrieblich veranlasste Zwecke unterblieb jedoch im gesamten Verfahren.

Auch wenn der Verfall der Aktienkurse glaubhaft gemacht wurde, so ist damit ein betrieblich bedingter Zusammenhang mit aufgenommenen Darlehen nicht hergestellt worden.

Mangels Beibringung geeigneter Beweismittel bleibt das Vorbringen des Bw. über den betrieblichen Einsatz von Darlehenszahlungen zu allgemein gehalten und geht über die Ebene bloßer Behauptungen nicht hinaus.

Die vorgelegten Unterlagen reichen für eine Glaubhaftmachung der beantragten Wertpapierrückkäufe bzw. deren Fremdfinanzierung jedenfalls nicht aus.

Dem Argument der steuerlichen Vertretung, dass nach einem Prinzip der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein Betriebsausgabenabzug zu gewähren wäre, wird entgegnet, dass eine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Voraussetzung für das Vorliegen von Betriebsausgaben ist. Aus vorangeführten Gründen - insbesondere auf Grund des mangelnden Nachweises des Wertpapierrückkaufes - kam auch die Berücksichtigung eines Zinsaufwandes nicht in Betracht.

In den Wertpapierrückkäufen kann auch keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 - mangels Vorliegens von Zwangsläufigkeit der mit dem Darlehen finanzierten Ausgaben - erblickt werden. Eine Zwangsläufigkeit liegt nämlich dann nicht vor, wenn die Belastung eine unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige selbst entschlossen hat.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. Oktober 2009