



GZ. RV/0551-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Weinhandl und Katt WTH KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1995 werden abgeändert.

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

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. bezieht als Handelsvertreterin für Kosmetikartikel der Fa. C. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1990 bis 1995 wurden gravierende materielle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt, und auf Basis der ermittelten nicht erklärten Einnahmen die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages gem. § 184 BAO vorgenommen.

Die wesentlichen und das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen waren folgende:

a) Für den Prüfungszeitraum wären sämtliche Bankbelege des betrieblichen Kontos nicht aufbewahrt und der BP nur Kontoabschriften vorgelegt worden, woraus die Ein- und Ausgänge nicht jedoch die Aussteller und Empfänger der Beträge ersichtlich gewesen wären. Eine Prüfung der Eingänge bzgl. betriebliche Einnahmen hätte somit nicht vorgenommen werden können. Ebenso wären keine Bestellscheine der Fa. C., keine Bestellungen der Kunden, keine Rechnungen an die Kunden, keine Übernahmebestätigungen über die Auslieferung der Produkte an die Kunden sowie Zahlungsbestätigungen der Kunden aufbewahrt worden.

b) Im Zuge der BP wäre festgestellt worden, dass für die Jahre 1990 und 1991 Provisionseinnahmen der Fa. C. i.H.v. S 98.388,67 und S 180.166,94 erhalten, jedoch nicht erklärt worden wären. Die BP hätte in der Folge diese Umsätze festgesetzt und die Ausgaben für die Jahre 1990 und 1991 im durchschnittlichen Verhältnis der Ausgaben zu den Einnahmen betreffend die Jahre 1992 bis 1995 von 63,25 % berücksichtigt. Die durchschnittlich ermittelten Ausgaben wären i.H.v. S 74.880,83 und S 132.930,59 für die Jahre 1990 und 1991 festgestellt worden.

c) Auf Basis der o.a. Mängel der Aufzeichnungen hätte die BP für die Prüfungsjahre 1990 bis 1995 einen Sicherheitszuschlag von S 20.000,-- für das Jahr 1990 und S 30.000,-- für die Jahre 1991 bis 1995 hinzugerechnet.

d) Die BP hätte weiters folgende Aufwendungen gem. § 20 EStG als nicht abzugsfähig festgestellt bzw. wäre der Privatanteil betreffend die geltend gemachten Telefonkosten und Verbrauchsmaterial mit 50 % festgestellt worden.

	1992	1993	1994	1995
Zeitschriften	71,22	0,--	385,--	236,50
Telefon PA	2.782,80	5.471,12	5.215,09	3.256,23

Dekoration	5.038,76	2.848,17	4.540,46	2.376,30
Verbrauchsmaterial	5.194,14	4.806,61	2.759,76	2.563,05

e) Weiters wäre festgestellt worden, dass für der Ankauf einer Büroausstattung vom Lebensgefährten der Bw. ein Afa-Betrag von S 6.250,-- (bzgl. diverse Anlagegüter) nicht anzuerkennen sei, da eine Auflistung bzw. ein Beleg nicht vorgelegt hätte werden können.

Mangels Nachweis der Aufwendungen für Bücher und Fachliteratur auf Grund nur allgemein gehaltener Bezeichnungen der Belege wurden Beträge i.H.v S 567,09, S 541,82, S 2.191,09 und S 769,31 für die Jahre 1992 bis 1995 als nicht betrieblich veranlasst ausgeschieden.

Im Prüfungszeitraum wären weiters Aufwendungen für Seminare mangels betrieblicher Veranlassung bzw. auf Grund privater Veranlassung (z.B. Seminar für Lebensberatung) nicht anerkannt worden. Die Aufwendungen würden somit um S 2.883,33, S 2.316,67, S 7.933,34 und S 22.553,22 für die Jahre 1992 bis 1994 gekürzt.

Ebenso wären die geltend gemachten Aufwendungen für Diäten bzw. Tagesgelder für Reisen zu diversen Treffen mit anderen Koordinatoren und C.-Treffen mangels Nachweiserbringung nicht anerkannt worden, sowie die geltend gemachten Diäten für die Lebensgefährten. Die Aufwendungen wären somit um S 9.945,46, S 22.881,82, S 18.027,28 und S 7.390,90 für die Jahre 1992 bis 1995 gekürzt worden.

Des weiteren wären die Aufwendungen für Hotelkosten der Bw. und ihres Lebensgefährten mangels Nachweises eines betrieblichen Zusammenhanges i.H.v. S 2.100,91, S 3.739,09 und S 359,09 für die Jahre 1993 bis 1995, sowie die Aufwendungen für Provisionszahlungen mangels Anschrift und genauer Bezeichnung i.H.v. S 16.500,-- und S 4.500,-- für die Jahre 1992 und 1993 nicht anerkannt worden.

Für das Jahr 1992 geltend gemachte Aufwendungen betr Fremdbearbeitung und Transporte für "Warenauslieferungen" wären mangels Nennung der Empfänger i.H.v. S 9.500,-- (Transporte S 6.500,-- und Fremdbearbeitung S 3.000,--) nicht anerkannt worden.

f) Das KFZ der Bw. wäre als überwiegend nicht betrieblich genutzt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, und für die Abgeltung der betrieblichen Fahrten Kilometergelder im Ausmaß von rd. 6.000 km pro Jahr im Schätzungswege wie folgt ermittelt worden.

Erfolgsänderungen KFZ-Aufwendungen:

	1992	1993	1994	1995
Betriebskosten gesamt	73.744,34	118.232,02	125.161,20	63.296,82

KFZ Verkauf				- 25.869,--
Privatanteil 30 %	-22.123,30	-35.469,61	-37.548,36	-18.989,05
Kilometergelder	-25.650,--	-25.800,--	-26.550,--	-14.927,--
Gesamt	25.971,04	56.962,41	61.062,84	3.511,77

Kilometergeld von 6000 km/Jahr:			1992	1993	1994	1995
500 km	4,--	1/92	2.000			
5.500 km	4,30	2-12/92	23.650			
6.000 km	4,30	1-12/93		25.800		
3.500 km	4,30	1-7/94			15.050	
2.500 km	4,60	8-12/94			11.500	
6.000 km	4,60	1-12/95				27.600
			-25.650	-25.800	-26.550	-27.600
						12.673
Km-Geld lt. Erklärung						12.673
Erfolgsänderung			-25.650	-25.800	-26.550	-14.927

Gegen die aufgrund der Feststellungen der BP ergangenen Bescheide wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Während der zeitaufwendigen BP von rund einem halben Jahr hätte der Prüfer den Eindruck hinterlassen, dass die Bw. einerseits zu wenig vereinnahmte Provisionen versteuert hätte und andererseits jede einzelne Betriebsausgabe mit umfangreichen Aufzeichnungen, Niederschriften und Nachweisen hätte glaubhaft gemacht werden müssen.

Lt. Ansicht der Bw. könne es nicht im Sinne eines wirtschaftlich denkenden Unternehmers sein, täglich jede einzelne Betriebseinnahme bzw. -ausgabe in diesem vom Prüfer geforderten Umfang zu dokumentieren. Der Prüfer hätte auf seinen Standpunkt bestanden, und seien die Ausführungen lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung, dass "die umseitig angeführten Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen wurden" nicht richtig. Die BP hätte eine Nachzahlung von rd. S 200.000,-- gebracht, und würde dies eine Kleinunternehmerin wie die Bw. in den Ruin führen.

Betreffend die nicht erklärten Einnahmen 1990 und 1991 sei einzuwenden, dass der Lebensgefährte der Bw. (Herr H. P.) die C.-Beratungsstelle ausgeübt und die Einnahmen erklärt hätte. Der BP wäre eine Bestätigung vom 25.2.1993 übergeben worden, dass der Lebensgefährte für die Jahre 1990 und 1991 das unternehmerische Risiko getragen hätte und die Belege nur irrtümlich auf die Bw. ausgestellt worden wären. Betreffend diese Jahre sei Verjährung der festzusetzenden Abgaben gem. § 207 BAO einzuwenden, da das Recht eine Abgabe festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren verjährt wäre. Gem. § 208 Abs. 1 BAO würde die Frist mit Ablauf des Jahres zu laufen beginnen, in dem die Abgabenschuld entstanden sei. Die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 und 1991 sei somit mit 1.1.1997 verjährt, und würde daher die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt.

Betreffend die Sicherheitszuschläge für die Jahre 1992 bis 1995 mangels Aufbewahrung der Originalkonten wendet die Bw. ein, dass gem. § 184 Abs. 3 BAO Sicherheitszuschläge zu schätzen sind, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit dieser in Zweifel zu ziehen.

Die Bw. hätte jedoch als Einnahmen-Ausgaben-Rechnerin kein rein betriebliches Bankkonto geführt, daher würden diese sowohl betriebliche als auch private Ein- und Ausgänge beinhalten. Die Bw. hätte mit enormen Zeit- und Kostenaufwand Kontoabschriften vorgelegt, und hätten weitere Detailnachweise über jede einzelne Bewegung am Konto Kosten von rd. S 100.000,-- verursacht (pro Buchungszeile S 100,--). Die Bewegungen auf dem Bankkonto wären der BP wie folgt detailliert dargestellt worden:

Eingänge:

- Eingang der monatlichen Provision durch die Fa. C.
- Scheckeingänge
- Bezahlung der Produkte durch den Kunden mittels Scheck
- Bareingänge, Eigenerlag durch die Bw., betr. sämtliche Kunden, die Produkte bar bezahlten

Ausgänge:

- Bezahlung der bestellten Produkte
- Auszahlung der Provisionen an die Geschäftspartner aufgrund des zeitweiligen Koordinator-Status.
- usw.

Zusätzlich wäre der BP ein Monat als Beispiel dargelegt worden, d.h. der Kauf der Produkte bei der Fa. C. wäre den Käufern gegenübergestellt worden, die Scheckeinzüge und die Hinzurechnung der Naturalgutschrift. Weiters die Zahlung der Provisionen an die Geschäftspartner, gegenübergestellt den erhaltenen Provisionen als Koordinator der Fa. C..

Die Bw. hätte entsprechend dieser Aufstellung keine zusätzlichen Provisionen erwirtschaftet, auch wären dem Prüfer sämtliche Provisionsabrechnungen direkt von der Fa. C. übergeben worden. Die Sicherheitszuschläge seien daher mangels Zufluss nicht zuzurechnen.

Betr die ausgeschiedenen Aufwendungen gem. § 20 EStG wird eingewendet, dass es sich hierbei um Fachzeitschriften wie Vogue, Cosmopolitan, Chic usw. handelt, für aktuelle Mode- und Schminktipp, die für den C.-Berater in Sachen Schönheit und Ästhetik unerlässlich seien.

Bei den Telefonkosten würde es sich auch um weiterverrechnete Kosten durch den Lebensgefährten handeln, wobei bereits ein Privatanteil von ca. 10 bis 20 % berücksichtigt worden wäre.

Bei den Dekorationskosten Büro würde es sich um Blumen, Faschings-, Oster- und Weihnachtsdekorationen, Bilder, Tücher u. dgl. handeln, um im Pflegeraum eine für die Durchführung von Kosmetikpflege die erforderliche Atmosphäre zu schaffen.

Bzgl. dem Verbrauchsmaterial würde es sich um Taschentücher, Kleenex, Bürsten, Haarkämme, Kissen, Tiegel etc. handeln, sowie diverses Verbrauchsmaterial zur Errichtung von Produktregalen. Diese seien zur Ausstellung von C.-Kosmetikprodukten in Kosmetikproduktregalen wie auch zur Verwendung von Gesichtspflegen nötig.

Betr die Kürzung der Büroausstattung wird eingewendet, dass die Anlagegüter mit 1.1.1992 vom Lebensgefährten in das Anlageverzeichnis mit dem Vermerk "Anlagegüter lt. Liste" übernommen worden wären. In der Beilage zur Berufung wäre eine Detailauflistung der Gegenstände mit 2.1.1992 zum Zeitschätzwert vorgelegt worden. Die Nichtanerkennung der Afa sei daher nicht begründet. Auch würde es sich bei der Fachliteratur zur Gänze um Betriebsausgaben handeln, da die Themengebiete "innere und äußere Schönheit bzw. Ausgeglichenheit, mentales oder geistiges Training, Lebensbuch, die Kraft der Blüten, Selbsterkenntnisse und Harmonie, der Weg zum positiven Denken, Gesund sein und werden" für die C.-Beratungsstelle unerlässlich wären.

Weiters wären in den Jahren 1992 bis 1995 spezielle C.-Seminare bzw. Veranstaltungen besucht worden, zur Gewinnung neuer Kunden bzw. zur Information über neue Produkte

sowie diverse Informationen über die Neuorganisation der Fa. C.. Entsprechend sei das Seminar für Lebensberatung als betrieblich bedingt anzuerkennen, und würde in diesem Zusammenhang auch auf die Fachliteratur betreffend Lebensberatung verwiesen.

Da der Besuch der C.-Seminare zudem verpflichtend sei, wären diese jedenfalls als zu 100 % betrieblich anzuerkennen.

Betr die Provisionen für Warenauslieferungen seien die Ausführungen der BP hinsichtlich Nichtnennung der genauen Anschrift und genauen Bezeichnung zwar richtig, dem Prüfer wäre jedoch eine Liste der Empfänger und Adressen übergeben worden. Diese Personen hätten Provisionen für Kundenvermittlung und Geschäftspartnervermittlung sowie Auslieferung von Kosmetikprodukten erhalten.

Betr die KFZ-Aufwendungen, Diäten und Hotelkosten wendet die Bw. ein, dass die BP das Fahrtenbuch mit der Begründung "die Bw. hätte in das Fahrtenbuch irgendetwas hineingeschrieben, die betriebliche Veranlassung gehe daraus nicht vor" nicht anerkannt hätte. Die BP hätte das KFZ dh. aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, die Reisen hätten jedoch stattgefunden und wären betrieblich notwendig gewesen.

Auch hätten Diäten und Taggelder für Reisen zu diversen Treffen mit anderen Koordinatoren und C. Treffen der BP nicht glaubhaft gemacht werden können. Dem Prüfer wäre in diesem Zusammenhang eine Bestätigung durch den Lebensgefährten übergeben worden, dass diesem auch Diätensätze bezahlt worden wären.

Bezüglich der Hotelkosten würde folgende Auflistung "als Detailnachweis" der Ausgaben eingewendet; bzw. seien die Aufwendungen betrieblich veranlasst.

1993: Promotorentreffen Nr. 1 in Salzburg Anif. – 23./24. April

Promotorentreffen Nr. 2 in Henndorf am Wallersee in Salzburg

1994: 2./3. Jänner – Koordinatorentreffen in Alt Lengbach

5./6. März – Promotorentreffen in Gmunden

11./12. Juni – Promotorentreffen in Gmunden

14./15. Oktober – Koordinatorentreffen in Eigen

1995: 18./19. März – Seminar in Graz

*Wie aus den Einwendungen ersichtlich sei, hätte es dem Prüfer an der Beweislast gemangelt, bzw. hätte die Bw. jede einzelne Betriebsausgabe nachweisen müssen.*

Im Falle der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem. § 284 BAO beantragt.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Die Bw. würde einen Zeitaufwand von einem halben Jahr einwenden, die tatsächliche Dauer der BP hätte jedoch nur 8 Tage betragen, die restliche Zeit hätte in Wartezeiten auf die von der Bw. nachbestellten Kontoauszüge des Bankkontos bestanden. Die Vorlage von Aufzeichnungen und Nachweisen sei nicht als eine besondere Vorgangsweise der BP anzusehen, und wären umfangreiche Niederschriften lediglich über die Schlussbesprechung vorgenommen worden. Das Verlangen von Nachweisen über die betriebliche Veranlassung würde nicht über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehen. Die Prüfungsfeststellungen wären bei der Schlussbesprechung sowie mehrfach mit dem Sachbearbeiter der Bw. besprochen worden. Die Höhe der Nachzahlung (ggstdl. von rd. S 35.000,-- jährlich) sei jedoch nicht von der Wirtschaftslage abhängig.

ad Nichterklärte Einnahmen 1990 und 1991)

In den Jahren 1991 und 1992 wären von der Bw. keine Einkünfte erklärt worden, jedoch die Bw. von Beginn an Vertragspartnerin der Fa. C. gewesen. Es wären auch sämtliche Bestellungen und Abrechnungen zwischen der Fa. C. und der Bw. abgewickelt worden. Eine irrtümlich falsche Ausstellung der Belege auf die Bw. hätte es somit nicht gegeben.

Die Einkünfte für die Jahre 1990 und 1991 wären somit nicht erklärt, und daher als hinterzogene Abgaben festzusetzen. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben 10 Jahre.

ad Sicherheitszuschläge)

Die Einwendung, dass die Wiederbeschaffung des Bankkontos für den Prüfungszeitraum einen großen Zeit- und Kostenaufwand bedeuten würde, würde nicht die Nichtvorlage von Bankauszügen begründen bzw. solcher, aus denen keine Rückschlüsse über die Buchungen zu ziehen sind. Die Bw. hätte somit über Jahre hinweg die Bankauszüge, die sämtliche Geldbewegungen dokumentieren würden, nicht aufbewahrt. Die Verweigerung der Vorlage entsprechender Kopien aus Zeit- oder Kostengründen würde Konsequenzen (z.B. Sicherheitszuschläge) mit sich bringen.

Die Behauptung des steuerlichen Vertreters, dass sämtliche Bewegungen des Bankkontos detailliert erläutert worden wären, würde auch nicht den Tatsachen entsprechen. Es wären der BP keine Bankbewegungen nachgewiesen worden, und auch eine für ein Monat dargestellte



beispielhafte Erläuterung aller Bankbewegungen und Geschäftsvorfälle nicht vorgelegt worden.

ad Aufwendungen gem. § 20 EStG)

Die Aufwendungen für allgemeine Zeitschriften seien nicht absetzbar. Die Höhe der Telefonkosten würde nicht der Lebenserfahrung entsprechen, da eine dreiköpfige Familie i.d.R. (lt. Verwaltungspraxis) nicht mehr als S 500,-- jährlich privat telefoniere. Die Aufwendungen für Dekoration seien nicht betrieblich veranlasst, da die Bw. ihre Tätigkeit in der Privatwohnung ausübe und kein eigener ausschließlich betrieblich genutzter Raum vorliege. Die Dekoration privater Räume sei grundsätzlich nicht betrieblich veranlasst. Die Aufwendungen für Verbrauchsmaterial würden Toiletteartikel des täglichen Lebens betreffen, und daher eine teilweise private Verwendung anzunehmen sein.

ad Büroausstattung)

Laut vorgelegter Liste würde es sich bei den Anlagegütern um Einrichtungsgegenstände des privaten Lebensbereiches handeln. Da jedoch kein ausschließlich betrieblich genutzter Raum vorhanden gewesen wäre, seien diese Aufwendungen nicht absetzbar.

ad Fachbücher)

Die vorgelegten Belege würden nur allgemein gehaltene Bezeichnungen wie Sachbuch, Fachbuch oder Buch enthalten, und die Auflistung von gekauften Büchern diesbezüglich den Nachweis nicht ersetzen.

ad Seminare und Provisionen)

In der Berufung wären keine neuen Nachweise für die betriebliche Veranlassung vorgebracht. Eine Auflistung mit Namen der Provisionsempfänger, Adressen und genaue Angabe der Leistung wäre nicht vorgelegt worden.

ad Kfz-Aufwendungen, Diäten, Hotelkosten)

Die Bw. hätte der BP kein Fahrtenbuch sondern nur lose Blätter vorlegt, mit monatlich abgerechneten Diäten und Vermerke der gefahrenen Kilometer zu den einzelnen Reisen. Es hätten jedoch die Anfangs- und Endkilometerstände sowie die privaten Fahrten gefehlt. Weiters wäre festgestellt worden, dass die aufgezeichneten Kilometer zu den einzelnen Reisen nicht mit den tatsächlichen Entfernungen übereinstimmen würden bzw. meist höher gewesen wären. Da die Bw. keine Nachweise über die Fahrten zu Seminaren erbringen hätte können, wären die betrieblichen Fahrten geschätzt worden.

Die Bw. legte folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vor:

ad Prüfungsablauf)

Es wäre aufwendig versucht worden, die Inhalte der Belege (eines Belegumfanges von ca. 200 Stück) zu erklären, obwohl i.d.R. alles ausgewiesen worden wäre. Wozu jedoch Nachweise zu erbringen seien, wenn ein C.-Spezialseminar besucht worden wäre, erscheine überspitzt. Aussagen, wie "mangels Nachweis" allein seien nicht maßgeblich. Würde von der BP die Korrektheit der Belege angezweifelt, könne sie "das ebenfalls kundtun".

ad Nicht erklärte Einnahmen 1990 und 1991)

Betreffend die nicht erklärten Einnahmen wird ausgeführt, dass laut Aktenlage die Umsatzsteuer für die Jahre 1990 und 1991 durch den Lebensgefährten der Bw. abgeführt worden wäre, die ermittelte Einkommensteuer für die Streitjahre 1990 und 1991 würde lt. BP zudem nur S 0,00 bzw. S 5.693,-- betragen.

ad Sicherheitszuschläge)

Bezüglich die "nicht erklärten Einnahmen 1990/1991" wird ausgeführt, dass die Fa. C. der Bw. für jede Beratungsstelle als auch für jede Koordinatorenstelle genau eine Monatsabrechnung erstellt hätte. Damit gäbe es ein geschlossenes System, und hätte die BP nicht dargelegt, welche anderen Einnahmen noch vermutet worden wären. Die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen wäre daher gesetzeswidrig.

Laut herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung sei ein Sicherheitszuschlag nur dort zu verhängen, wo nachgewiesenermaßen die Umsätze nicht genau ermittelt werden können. Der Sicherheitszuschlag würde somit eindeutig "nicht verbuchte" Beträge voraussetzen, bzw. sich auf der allgemeinen Lebenserfahrung begründe, dass noch andere Beträge nicht erklärt worden wären.

Dies sei im vorliegenden Fall jedoch nicht möglich, und daher die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages rechtswidrig.

ad Nachbeschaffung von Bankauszügen)

Aufgrund der o.a. Ausführungen, ergäbe sich zwingend, dass die Beschaffung von Bankauszügen nicht unbedingt erforderlich gewesen wäre, bzw. wären perfekte Monatsabrechnungen von C. über die Betriebseinnahmen vorgelegen.

ad Besserstellung der Abgabepflichtigen)

Eine Besserstellung der Bw. durch die Nichtaufbewahrung von Bankauszügen läge somit nicht vor, und würde auf die Verhältnismäßigkeit des Aufwandes hingewiesen.

ad Beispielhafte Erläuterung eines Monates)

Es wäre der BP mündlich der zahlenmäßige Ablauf eines Monates erläutert bzw. besprochen worden, die Bw. hätte nicht behauptet, dass dies schriftlich dargelegt worden wäre.

ad Nichtabzugsfähige Ausgaben gem. § 20 EStG)

Für den Falle einer mündlichen Berufungsverhandlung würde sich die Bw. die Vorlage von Beweismaterial aus der Belegsammlung vorbehalten, sowie noch Zeugen namhaft zu machen.

Zum Nachweis der geltend gemachten Ausgaben und Vorlage von Beweisen führte der Steuerberater im Rahmen einer Vorsprache vom 19. Jänner 2004 weiters wie folgend aus:

Die Mehreinnahmen auf dem Bankkonto würden Vermittlungsware betreffen, die über das Bankkonto abgerechnet worden wäre. Der Sicherheitszuschlag sei somit sachlich nicht berechtigt. Sämtliche Provisionsabrechnungen würden vorliegen, und seien die Vorsteuern daher entsprechend anzuerkennen. Die Einkünfte wären jedenfalls dem Ehegatten der Bw. zuzurechnen.

Die Kürzung von Zeitschriften sei anzuerkennen, jedoch wären die Telefonkosten für die Jahre 1993 und 1994 mit einem höheren Anteil zu berücksichtigen. Weiters würden die Dekorationsaufwendungen jedenfalls die betriebliche Sphäre betreffen, ebenso die Aufwendungen für Verbrauchsmaterial. Auch seien für die speziell betriebliche Tätigkeit der Bw. die Einrichtungsgegenstände notwendig gewesen, auch hinsichtlich Spiegel und Kommode. Die Fachbücher wären für die Tätigkeit der Bw. in Hinblick auf den Bereich ganzheitliche Medizin, Haut, Verkaufsstrategie und Motivation notwendig gewesen.

Die Belegausstellung betreffend Marketingseminare durch die Bw. selbst könne nur irrtümlich vorgenommen worden sein. Das Farbseminar würde die fachliche Schminkberatung betreffen, und wären die Psychologieseminare und auch die Lizenzgebühr für das Jahr 1995 für die berufliche Ausübung der Tätigkeit als Intuitionsberaterin bezahlt worden.

Weiters würden nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vom 15.12.1987, Zl. 87/14/0134 für den Lebensgefährten Diäten zustehen, und wären die Provisionen betreffend Kundenvermittlung bzw. betreffend Provisionszahlungen an Frau K. T. und O. M. i.H.v. S 2.000,-- und

S 2.500,-- anzuerkennen. Die Schätzung des betrieblich verwendeten KFZ würde zudem grundsätzlich bestritten.

Zum Nachweis der Angaben wurden die Seminarbelege in Kopie betreffend die Ausbildung zur Dipl. Intuitions-Trainerin inkl. Lizenzgebühr vorgelegt, sowie die Belegkopien betreffend Provisionen, Warenauslieferung und Fremdbearbeitung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

ad Zurechnung der Einkünfte 1990 und 1991)

Die Einkünfte bei der Fa. C. für die Jahre 1990 und 1991 wurden von der Bw. nicht erklärt. Die Bw. wendet ein, dass diese Einkünfte steuerlich dem Lebensgefährten zugerechnet und auch erklärt worden wären. Diesbezüglich wäre vom Lebensgefährten der Bw. eine Bestätigung vom 25. Februar 1993 betreffend die Einkünfte 1991 vorgelegt worden, die dem Steuerberater mit Eingangsvermerk vom 2. März 1992 zugegangen sei. Lt. Bestätigung des Lebensgefährten sei das unternehmerische Risiko daher ihm zuzurechnen gewesen, und die Belege nur irrtümlich auf die Bw. ausgestellt worden. Sämtliche Bestellungen und Abrechnungen wurden jedoch lt. erhobenen Rechnungsbelege bei der Fa. C. von der Bw. als Vertragspartnerin abgewickelt.

Vom Lebensgefährten wären auch die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1990 und 1991 vorgelegt und Umsätze i.H.v. S 98.388,67 und S 154.886,76 bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S – 15.949,-- und S 20.138,-- erklärt worden. Der Lebensgefährte hätte für die Jahre 1990 und 1991 weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. S°296.606,-- und S 308.799,-- bezogen. Im vorliegenden Fall wurden daher im Rahmen der BP die vom Lebensgefährten erklärten Einnahmen i.H.v. S 154.886,76 für das Jahr 1991 auf Basis der lt. Rechnungen bei der Firma C. erhobenen Einnahmen der Bw. von S 180.166,94 festgesetzt und stellt dies insofern eine korrigierende Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dar.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist somit auszuführen, dass die Bw. gegenüber der Fa. C. als Vertragspartnerin und/bzw. Koordinatorin aufgetreten ist, und ihr als Rechnungsausstellerin auch die Einnahmen zuzurechnen sind. Die dem Steuerberater vorgelegte Bestätigung des Lebensgefährten vom 25.2.1993 trägt einen Eingangsvermerk vom 2.3.1992 sowie einen Firmenstempel der Bw. als C.M.-Beraterin lautend auf Fa. S/P. Die Bestätigung betrifft jedoch nur das Jahr 1991 und ist für die Frage der Zurechnung der Einkünfte weiters zu berücksichtigen, dass die Bw. lt. Aktenlage im Rahmen der Bekanntgabe der Eröffnung des Gewerbebe-

etriebes (bzw. Antrag auf eine Steuernummer), beim Finanzamt eingereicht am 7. Februar 1992, Hausfrau als Beruf vor der Eröffnung des Betriebes mit 1.1.1992 angab, obwohl bereits offensichtlich das Gewerbe der Handelsvertretung lt. Rechnungslegung gegenüber der Fa. C. ausgeübt wurde.

Dazu ist ergänzend auszuführen, dass die Weitergabe von Provisionsbeträgen an den Lebensgefährten sowie das Vorliegen von Aufwendungen von der BP im Rahmen anteilmäßig ermittelter Ausgaben auch berücksichtigt wurde. In Hinblick auf das Tätigwerden der Bw. lt. Firmenstempel ist die anteilmäßige Berücksichtigung von Aufwendungen auf Basis der durchschnittlich ermittelten Aufwendungen für die vorliegenden Prüfungsjahre im Rahmen der freien Beweiswürdigung als den Umständen bzw. der Sachlage nach als nicht unrichtig der Höhe nach zu beurteilen. Diesbzgl. wurde in der Berufung auch nicht Gegenteiliges behauptet.

Wenn in der Berufung das Vorliegen von Festsetzungsverjährung eingewendet wird, ist auszuführen, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1a BAO). Im vorliegenden Fall entstand der Abgabenanspruch mit Ende des Jahres 1990, die Festsetzung durch die BP erfolgte mit 29. Mai 1998 also innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

ad Sicherheitszuschlag)

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbezugnis entgegenzuwirken. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, ist aber auch als selbständige Schätzungsmethode möglich. Allerdings soll der Sicherheitszuschlag prozentmäßig umso geringer ausfallen, je größer die Zuschlagsbasis ist, und kann umso höher ausfallen, je geringer die Zuschlagsbasis ist (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0144; 13.9.1989, 88/13/0042 und VwGH 14.2.1998, 84/14/0103).

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. §167 Abs 2 BAO).

Im vorliegenden Fall bekämpft die Bw. die Schätzungsberechtigung bezüglich der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages dem Grunde nach. Die BP hätte auf Basis der Nichtaufbewahrung der Belege (Bestellscheine bei der Fa. C., Bestellscheine der Kunden bei der Bw., Rechnungen an die Kunden, Übernahmebestätigungen über die Auslieferungen der Produkte an die Kunden, Zahlungsbestätigungen der Kunden sowie Bankkontobelege) einen Sicherheitszuschlag zugerechnet. Die Bw. bestreitet diese Mängel grundsätzlich nicht, wendet jedoch ein, dass sämtliche Kopien des Bankkontos vorgelegt worden wären und die Bw. als Einnahmen-Ausgabenrechnerin kein rein betriebliches Bankkonto geführt hätte. Das Konto würde somit sowohl betriebliche als auch private Ein- und Ausgänge enthalten. Die BP hätte jedoch sämtliche Provisionsabrechnungen der Fa. C. ausgehändigt erhalten, und wären daraus eindeutig ersichtlich keine zusätzlichen Provisionen erwirtschaftet worden. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages sei daher nicht zulässig.

Dazu ist auszuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen anzunehmen ist, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten, sondern noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Die Provisionsabrechnungen bei der Fa. C. konnten jedoch zur Gänze erhoben werden und wurden von der Bw. in den Streitjahren 1992 bis 1995 auch sämtliche Einnahmen bei der Fa. C. erklärt. Somit gibt es keine Zweifel an der Vollständigkeit der Einnahmenezugänge. Auch wurde von der Bw. die Zahlungsein- und -ausgänge durch Vorlage des Kontoabschrift glaubhaft dargelegt. Im vorliegenden Fall gibt es somit keine Anhaltspunkte für eine weitere Tätigkeit der Bw.. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages ist daher im vorliegenden Fall mangels Feststellung von Einnahmen bzgl. einer weiteren Tätigkeit der Bw. dem Grunde nach nicht begründet bzw. als sachlich unbegründet zu beurteilen. Der Berufung ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

ad Aufwendungen gem. § 20 EStG)

1) Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften stellen grundsätzlich Kosten der Lebensführung dar, es sei denn, es handelt sich um Berufsgruppen mit "berufstypischen" Informationsbedarf (wie Journalisten, etc.). Diesfalls wird die Absetzbarkeit derartiger Aufwendungen ab der dritten Tageszeitung bzw. Wochen- und Monatszeitschrift zugestanden (Quantschnigg-

Schuch, EStG-Handbuch, S. 16, Tz. 68). Die Aufwendungen für die Mode- und Trendfachzeitschriften Vogue, Cosmopolitan und Chic udgl. sind daher grundsätzlich nicht anzuerkennen.

2) Eine ausschließlich berufliche Verwendung eines privaten Telefonanschlusses widerspricht der Lebenserfahrung, und ist d.h. mangels anderer Anhaltspunkte das berufliche/betriebliche Ausmaß zu schätzen. Eine behauptete ausschließlich betriebliche Nutzung ist lt. Rspr. des VwGH durch Aufzeichnung aller Telefongespräche nachzuweisen bzw. entspricht bei einem Telefonanschluß im Arbeitszimmer des Wohnhauses ein Privatanteil von jährlich rd. S 6.000,-- für einen Erwachsenen und drei Kindern der Lebenserfahrung (EStG-HB, Tz. 39 zu § 4; VwGH 21.2.1996, 93/14/0167; VwGH 20.12.1994, 90/14/0029).

Lt. Berufungseinwendungen wären der Bw. Telefonkosten durch den Lebensgefährten unter Berücksichtigung eines Privatanteiles von 10 bis 20 % weiterverrechnet worden. Lt. Einwendung der Bw. wäre der Lebensgefährte für die Bw. telefonisch als Berater der Fa. C. tätig geworden, und der Bw. daher die Telefonkosten überrechnet worden. D.h. die beantragten betrieblichen Telefonkosten beinhalten somit rd. 180 % Telefonkosten. Das Ausmaß der als betrieblich geschätzten Telefonkosten von 50 % kann daher insgesamt als insgesamt nicht zu hoch beurteilt werden.

3) Gem. § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2a EStG 1988 sind Ausgaben der Lebensführung und den Haushalt betreffend nicht absetzbar. Die Aufwendungen für die Dekoration des Pflegeraumes mit Blumen, Bilder, Tücher und z. B. Weihnachtszeit-Dekorationen sind daher auch unter Verweis auf die Ausführungen betr. Büroausstattung als nicht betrieblich veranlasst auszuscheiden. Die Aufwendungen für Verbrauchsmaterial hinsichtlich Toiletteartikel des täglichen Lebens wurden lt. vorliegenden Sachverhalt in größeren Mengen gekauft. Es handelt sich dabei jedoch nicht nur um Kosmetikartikel wie u.a. Kleenex, Wattepad, Hakletücher, Pinsel, Bürsten und Haarkämme, Tiegel sowie diverses Material zur Errichtung von Produktregalen, sondern wurden u.a. auch Passbilder, Elektrogeräte, eine Tasche, Holzlasur, Tupperware, Teppiche, Audio Cassetten udgl. abgesetzt. Die Kürzung eines Privatanteils von rd. 50 % ist daher als nicht unangemessen zu beurteilen, unter Berücksichtigung der grundsätzlich betrieblich veranlassten Ausstellung von Kosmetikprodukten. Den Einwendungen ist daher in diesem Punkten nicht Folge zu geben.

ad Büroausstattung)

Aufwendungen für ausschließlich betrieblich genutzte Einrichtungsgegenstände können – unter Anlegen eines strengen Maßstabes – als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn der Umfang der Tätigkeit solche Gegenstände erfordert. Zutreffendenfalls sind z.B. Schreibtisch-

sche, Drehsessel, Regale z.B. für Aktenordner oder Fachliteratur absetzbar (aaO, ESt-HB, Tz 39 zu § 4).

Im gegenständlichen Fall gibt es keinen ausschließlich betrieblich genutzten Raum in der Wohnung der Bw.. Bei den lt. vorgelegter Liste genannten Einrichtungsgegenständen handelt es sich um durchwegs den privaten Lebensbereich betr. Gegenstände wie Kommode, Spiegel, Wohnelemente, Vorhänge, Sitzgarnitur sowie Pflegesessel und Aktentasche. Lediglich die Aufwendungen betreffend Pflegesessel und Aktentasche im Ausmaß eines Restbuchwertes von S 1.750,-- sind daher im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bw. als Handelsvertreterin für Kosmetikartikel als betrieblich veranlasst zu beurteilen. Bei den übrigen Einrichtungsgegenständen lt. Anlageverzeichnis handelt es sich grundsätzlich um private Möbelgegenstände, und sind diese daher nicht absetzbar. Insofern wird der Berufung teilweise Folge gegeben, und sind die Aufwendungen für den Pflegesessel und Aktentasche i.H.v. S 1.750,-- betreffend das Jahr 1992 anzuerkennen.

ad Fachbücher)

Aufwendungen für Literatur, die auch für nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen von allgemeinen Interesse sind, stellen nach ständiger Rechtsprechung keinen steuerlich absetzbaren Aufwand dar, ebenso allgemein bildende Nachschlagewerke oder Lexika (u.a. VwGH 9.10.91, 88/13/0121).

Im Rahmen der BP wurde eine Auflistung der für den Zeitraum 1992 bis 1995 gekauften Fachbücher übermittelt. Dabei handelt es sich durchwegs um Bücher, die auch von allgemeinen (Gesundheits- und Wellnessbereich) Interesse sind, wie z.B. "Die Kraft der Blüten", "Meditationsbuch", "Lebensbuch", "Bewegungsübungen", "Naturkosmetik", usw. Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher als Bücher von allgemeinen Interesse nicht anzuerkennen.

ad Seminare)

Fortbildungskosten liegen vor, wenn die bisherigen berufl. Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert werden. Sie dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben, und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Nicht abzugsfähig sind jedoch Aufwendungen für Ausbildungen der privaten Lebensführung (wie Esoterik, Persönlichkeitsbildung, usw.). Fortbildungskosten sind als Betriebsausgaben nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (aaO., ESt-HB, Tz 102 zu § 16).



Im vorliegenden Fall wurden die Aufwendungen für Seminare aufgrund mangelnder Nachweise über die betriebliche Veranlassung nicht anerkannt.

Lt. Angaben auf den Belegen handelte es sich um Seminare der Fa. C. betreffend Stammkundenaufbau, Gala-Karten für Firmenveranstaltungen, Promotorentreffen und Koordinatorentreffen bzw. Zahlungen für gemeinsame Veranstaltungen von C.-Beratern. Von der Bw. konnten zwar keine Unterlagen wie Programme, Skripten, etc. vorgelegt werden, jedoch erscheint in Hinblick auf die diesbzgl. erklärten Erträge lt. Steuererklärungen der genannten Berater die Verrechnung von Seminarkosten durch andere Berater als glaubhaft, bzw. wurden durch die genannten C.-Berater diese Erträge als Schulungsleiter bzw. bzgl. Weiterverrechnung von Saalmiete auch steuerlich erklärt. Die geltend gemachten Aufwendungen sind somit als grundsätzlich glaubhaft anzuerkennen. Lediglich die Aufwendungen ohne Angabe des Empfängers bzw. die geltend gemachten Aufwendungen betr Eigenbelege (S./P.) sind als nicht ausreichend glaubhaft gemacht auszuschneiden. Die Aufwendungen für das Jahr 1993 betr zwei Marketing-Seminare durch Bw. (S./P.) selbst ausgestellt i.H.v. je S 416,67 sowie ein Seminar in L. und ein Seminar betr Conceptpräsentation i.H.v. S 125,-- und S 208,33 sowie für das Jahr 1994 i.H.v. S 166,67, S 100,-- und S 166,67 mangels Nennung der Empfänger sind daher als nicht ausreichend glaubhaft gemacht zu beurteilen.

Bei den geltend gemachten Seminaren für das Jahr 1995 handelt es sich weiters um Seminare den privaten Lebensbereich betreffend Persönlichkeitsentwicklung (Fortbildungsseminar T. und G.D.) wie "Leben aus der Intuition" und "Lebensberatung", die zur Gänze als nicht betrieblich veranlasst zu beurteilen sind. Lt. ergänzender Beweisaufnahme im Rahmen der Vorlage von Belegunterlagen handelt es sich dabei um eine Ausbildung zur Dipl. Intuitions-Trainerin, wobei diesbzgl. als Lizenznehmerin auch eine Lizenzzahlung i.H.v. S 12.000,-- bezahlt worden wäre. Es handelt sich somit um eine zusätzliche Ausbildung im Bereich Persönlichkeitsberatung für eine weitere berufliche Tätigkeit, und sind diese daher als Ausbildungskosten und nicht Fortbildungskosten zu beurteilen. Die Seminare für Lebensberatung im Jahre 1995 i.H.v. insgesamt S 21.833,22 sind daher auch aus diesen Gründen als nicht betrieblich veranlasst auszuschneiden.

Dem Berufungsbegehren wird daher in diesem Punkt insgesamt teilweise Folge gegeben.

ad Diäten und Hotelkosten)

Reisekosten sind steuerlich nur dann absetzbar, wenn die Reise ausschließlich betrieblich veranlasst ist, diesbezüglich können Fahrtkosten, Verpflegung und Nächtigungskosten in nachgewiesener Höhe bzw. Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft abgesetzt

werden. Fahrtkosten sind in der tatsächlichen Höhe absetzbar, Verpflegungskosten können pauschal mittels (aliquoter) Tagesgelder bzw. Diäten abgesetzt werden. Eine Reise liegt nur vor, wenn es sich um größere Entfernungen (über 20 bis 25 km) handelt. Spielen private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar. Steht weiters auch eindeutig der betriebliche Zweck im Vordergrund, sind doch die Kosten für die begleitende Ehegattin auszuscheiden, es sei denn, es liegt ein anerkanntes (fremdübliches) Dienstverhältnis vor (aaO., Est-HB, Tz 39 zu § 4).

Im ggstdl. Fall wurden Diäten bzgl. Tagesgelder für Reisen zu diversen Treffen mit anderen Koordinatoren- bzw. Promotoren geltend gemacht. Die Diät-Beträge werden von der Bw. im Rahmen der KFZ-Aufzeichnungen (Loseblatt-Aufzeichnungen) ausgewiesen, wobei diese teilweise auch für Wien Diäten geltend gemacht wurden. Im Rahmen der BP wurde ergänzend eine zusammenfassende Bestätigung des Lebensgefährten über die "Diätenauszahlung", aufgegliedert nach Jahren (1992 bis 1995) i.H.v. S 360,--, S 8.070,--, S. 3.270,-- und S 300,-- vorgelegt.

Bei den Hotelkosten handelte es sich jeweils um Kosten für zwei Personen, und legte die Bw. als "Detailnachweis" betr die Nächtigungskosten folgende Angaben dar:

1993: 23./24. April – Promotorentreffen Nr. 1 in Salzburg, Anif  
14./15. Mai – Promotorentreffen Nr. 2 in Salzburg, Henndorf

1994: 2./3. Jänner – Koordinatorentreffen in Altlengbach  
5./6. März – Promotorentreffen in Gmunden  
11./12. Juni – Promotorentreffen in Gmunden  
14./15. Oktober – Koordinatorentreffen in Eigen

1995: 18./19. März – Seminar in Graz

Die Bw. legte somit zum Nachweis eine Auflistung der Treffen als sogenannten "Detailnachweis" dar, bzw. wurden die geltend gemachten Diäten für den Lebensgefährten lediglich im Wege einer schlichten Auflistung von Beträgen zum Nachweis vorgelegt. Entsprechend den Ausführungen betreffend die Seminare sind die Diäten zwar grundsätzlich als glaubhaft zu beurteilen, und in Gegenüberstellung der aufgelisteten Treffen zu den beantragten Seminar-kosten zu den genannten Terminen auch Übereinstimmungen bzgl. Aufwendungen für ein Promotoren-Treffen 1993 (Promotorentreffen R.-W.) und ein Koordinatorentreffen in E. für 10/1994 Kosten (KO-Beitrag an G.M.) vorzufinden. Die geltend gemachte Hotelrechnung für 1994 i.H.v. S 1.309,09 ist jedoch grundsätzlich nicht anzuerkennen, da der Rechnungsbeleg an die Fa. C. Austria GmbH ausgestellt wurde.

Bzgl. den geltend gemachten Diäten ist somit auszuführen, dass die Auflistung von Beträgen durch den Lebensgefährten i.H.v. S 360,--, S 8.070,-, S 3.270 und S 300,-- ohne Angabe von Grund und Zweck der Beträge als nicht ausreichender Nachweis zu qualifizieren ist. Diese Beträge sind auch unter dem Aspekt familienhafter Mitarbeit des Lebensgefährten nicht anzuerkennen. Bzgl. der Diäten lt. Fahrtenaufzeichnungen ist weiters auszuführen, dass Diätbeträge auch Fahrten innerhalb von Wien unter 25 km geltend gemacht wurden und diese Diätaufwendungen für den Nahbereich auszuschneiden sind. Diesbzgl. wird auch auf die Ausführungen betreffend Fahrtkosten und Fahrtaufzeichnungen verwiesen. Die Aufwendungen werden daher um die geltend gemachten Beträge betreffend den Lebensgefährten und Nichtvorliegen einer Reise wie folgend dargestellt gekürzt. Der Berufung ist daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Folgende Beträge werden somit anerkannt:

	1992	1993	1994	1995
Diäten lt. BP	9.945,46	22.881,82	18.027,28	7.390,90
abzgl. Lebensgef.	-360,--	-8.430,--	-2.940,--	-330,--
abzgl. unter 25 km	-1.585,46	-2.221,82	-7.167,28	0,00
Diäten lt. BE	8.000,--	12.230,--	7.920,--	7.060,90

	1992	1993	1994	1995
Hotelkosten	0,--	2.100,91	3.739,09	359,09
abzgl. privat, Fa. C.			-1.309,09	359,09
abzgl. Lebensgef.		1.050,45	1.215,--	
Hotelkosten lt. BE		1.050,45	1.215,--	0,00

ad Provisionen, Fremdbearbeitung, Transporte

(Sub)Provisionen stellen soweit sie im betriebl. Zusammenhang anfallen, grundsätzlich Betriebsausgaben dar, es sei denn, es fehlt der Nachweis. Das Fehlen von Unterlagen und das Vorliegen eines Missverhältnisses zwischen erklärten Erlösen und Betriebsausgaben kann nach herrschender Lehre und Rechtsprechung als Versuch der Einnahmenreduzierung gesehen werden (aaO., ESt-HB, Tz 39 zu § 4).

Betreffend die Zahlungen an die Fa. S./P. ist weiters auszuführen, dass (gelegentliche) Hilfsleistungen bzw. Botengänge, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden lt. herrschender Lehre und Verwaltungspraxis nicht anzuerkennen sind (Est-HB, Tz 52.2 zu § 20).

Im vorliegenden Fall ist auszuführen, dass die Belege betr Fremdleistung und Transporte 1992 die Fa. S./P. als Empfänger nennen, es handelt sich somit um Eigenbelege. Im Rahmen der BP wurden somit Eigenbelege betreffend S./P. i.H.v. S 3.000,-- und S 6.500,-- vorgelegt, und handelt es sich um Transporte (wie Botengänge) bzw. Fremdbearbeitung im geringen Ausmaß. Die geltend gemachten Beträge für den Lebensgefährten sind darüber hinaus nur als familienhafte Mitarbeit und daher als nicht absetzbar zu beurteilen.

Die Belege betreffend Provisionen für Kundenvermittlung 1992 wurden weiters nachweislich auf folgende Personen ausgestellt:

R. K.	S 7.000,--	(20 % USt)	17.1.1992
Herr G. (K. H.)	S 3.333,33	(20 % USt)	15.2.1992
Fr. S. B.	S 1.666,67	(20 % USt)	20.3.1992
P. H.	S 2.500,--	(0 % USt)	16.5.1992
C. S.	S 2.000,--	(0 % USt)	20.11.1992
Summe	S 16.500,--		

Bezüglich den Beleg "BU 10" wurden der Abgabenbehörde zweiter Instanz zwei Belege betreffend Provisionen für das Jahr 1993 vorgelegt, eine Provision an Frau T. K., S 2.000,--, ein zweiter Provisionsbeleg an Frau O.M. mit S 2.500,--. Die geltend gemachten Aufwendungen betreffend Provisionen 1992 und 1993 sind somit als glaubhaft anzuerkennen. Insofern wird dem Berufungsbegehren teilweise Folge gegeben.

Im vorliegenden Fall werden somit folgende Beträge anerkannt:

	1992	1993
Provisionen	16.500,00	4.500,00
Fremdbearbeitung	0,00	
Transporte	0,00	

ad KFZ-Aufwendungen)

Aufwendungen für betriebliche Fahrten mit dem KFZ sind als Betriebsausgaben absetzbar. Auch wenn das KFZ zum Betriebsvermögen gehört, können nur die auf die betriebliche Verwendung entfallenen tatsächlichen Kosten abgesetzt werden. Werden durch entsprechende Unterlagen (wie Fahrtenbuch) die Fahrten nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung der Privatanteil im Schätzungswege zu ermitteln (aaO., ESt-HB, Tz 39 zu § 4).

Die Fahrtenbucheintragungen dienen dabei in erster Linie dem Nachweis der Verteilung der insgesamt gefahrenen km auf berufliche und privat veranlasste Fahrten. Weist das Fahrtenbuch jedoch erhebliche Mängel auf, sind somit die betrieblich gefahrenen Km zu schätzen (aaO, EStG-HB, Tz 39 zu § 4; Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Seite 46). Lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes macht in diesem Zusammenhang die Anführung einer Vielzahl von Fortbildungsveranstaltungen allein deren Besuch noch nicht glaubhaft (VwGH 12.6.1985, 83/13/0219).

Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass kein Fahrtenbuch sondern nur lose Aufzeichnungen bzw. Blätter geführt wurden, wobei auch für den Raum Wien Diäten geltend gemacht wurden. Dabei wurden weder Anfangs- noch Endkilometerstände noch privat gefahrene Kilometer verzeichnet. Darüber hinaus stimmen die aufgezeichneten Kilometerstände nicht mit den tatsächlichen Kilometern überein. Es liegt somit kein geeigneter Nachweis vor, und war die BP daher entsprechend der herrschenden Lehre und Rechtsprechung berechtigt, das Ausmaß der betrieblich gefahrenen Kilometer zu schätzen.

Die BP schätzte unter Berücksichtigung der (nicht anerkannten) Seminare, Hotelkosten und Diäten die betrieblich gefahrenen Fahrten im Ausmaß von rd. 6.000 km jährlich bzw. 500 km pro Monat. Lt. vorgelegten Aufzeichnungen betragen die betrieblich gefahrenen Kilometer jährlich 9.934 km, 14.976 km, 9.965 km und 7.548 km für die Jahre 1992 bis 1995, die monatlichen Km-Leistungen lauten auf 828 km, 1.248 km, 830 km und 629 km (durchschnittlich insgesamt 844 km). Zur Verdeutlichung der Aufzeichnungsmängel werden die Angaben des Monates Februar 1993 wie folgt dargelegt:

	Zweck der Fahrt, Strecke	betriebl. gefahrte Km	Reisezeit	h	Diäten
1.2.	Schulung Hotel H., Wien Mitreisender R.S.	(40 km)	18.00 – 24.00	6 h	210,--
6.2.	Marketing Seminar Herr K., Hotel B.	(20 km)	9.00 – 19.00	10 h	330,--
15.2.	Schulung Hotel H. in Wien	(40 km)	18.00-23.00	5 h	180,--

## Mitreisender R.S.

19.2.	Promotoren Gruppentreffen Wb., NÖ	(200 km)	18.00-28.00	6 h	210,--
		150 km			
22.2.	Gruppentreffen Mh.Straße Mitreisender R.S.	(30 km)	19.00-23.00	4 h	150,--
25.2.	Produkte ausliefern	120 km			
28.2.	Termin mit KO/R.-Wien U.B. 16, NÖ Mitreisender R.S.	(270 km)	9.00 – 19.00	10 h	300,-
		200 km			
		720 km			

Wie die BP feststellte, lauten u.a. die Km-Angaben betreffend die Fahrt nach W.b., NÖ nach W. auf 150 km statt 200 km (19. Februar), bzw. 200 km statt 270 km (28. Februar). Lt. Routenplaner des Internet lautet die kürzeste Fahrstrecke von der Betriebsadresse der Bw. nach Mh. Str. auf 7,7 km statt 30 km (22. Februar), bzw. nach W, Hotel H auf 15,1 km statt 40 km (1. Februar). Auch wurde z. B. mit dem Vermerk "Produkte ausliefern" keine weiteren Daten dargelegt und wird mit der Nennung der Bw. als Mitreisende offensichtlich, dass es sich zudem um Fahrten-Aufzeichnungen betreffend das KFZ des Lebensgefährten der Bw. handelt. Die Kilometerangaben betreffen somit offensichtlich nicht das KFZ der Bw., und wurde somit das KFZ zurecht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Lt. festgestellten Ungeheimheiten wurden die geltend gemachten Beträge der Höhe nach überhöht geltend gemacht. Lt. herrschender Lehre und Verwaltungspraxis ist bei Überlassung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Fahrzeuges an den Einzelunternehmer durch den Ehegatten die Verrechnung von Kilometergeldern möglich.

Unter Berücksichtigung der als mangelhaft zu beurteilenden Fahrten-Aufzeichnungen, ist die Schätzung der jährlich gefahrenen Kilometer im Ausmaß von rd. 6.000 km jährlich bzw. 500 km pro Monat auf Basis der amtlichen Kilometergelder als nicht unrichtig der Höhe nach zu beurteilen. So lauten im oben dargestellten Monat Februar 1993 die tatsächlichen Kilometerfahrten darüber hinaus nur auf rd. 350 statt 500 km bzw. im Monat Jänner 1994 auf rd. 510 statt 560 km (eine Fahrt nach G. am 9. Jänner 1994 rd. 380 statt 430 km, eine Fahrt nach St. P. am 15. Jänner 1994 rd. 130 km). Das Berufungsbegehren ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung ist daher insgesamt teilweise Folge zugeben.

1) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden wie folgt ermittelt:

	1992	1993	1994	1995
Einkünfte lt. Erklärung	-18.692,11	9.606,65	48.436,05	-15.023,24
Sicherheitszuschlag	0,00	0,00	0,00	0,00
Aufwend. §20 EStG	13.086,92	13.125,90	12.900,31	8.432,08
Büroausstattung	4.500,--	6.250,--	6.250,--	6.250,--
Fachliteratur	567,09	541,82	2.191,09	769,31
Seminare	0,00	833,34	433,34	22.553,22
Diäten	1.945,46	10.651,82	10.107,28	330,--
Hotelkosten	0,00	1.050,45	2.524,09	359,09
Provisionen/Transporte	9.500,--	0,00	0,00,	0,00
KFZ-Aufwendungen	25.971,04	56.962,41	61.062,84	3.511,77
Gewinn lt. Berufungsentscheidung	+36.878,36	+99.022,39	+143.905,--	+27.182,23

2) Die Umsatz- und Vorsteuerbeträge lt. Berufungsentscheidung lauten wie folgt:

	1992	1993	1994	1995
Umsätze lt. Bw.	188.253,--	219.302,01	271.590,69	136.362,61
Vorsteuerbeträge lt. Bw.	28.636,47	17.314,58	18.071,43	13.627,32
Aufwend. §20 EStG	1.744,39	1.530,96	1.498,54	1.011,52
Fachliteratur	56,71	54,18	219,11	76,93
Seminare	0,00	166,67	86,67	4.510,67
Diäten	194,55	1.065,18	1.010,73	33,--
Hotelkosten	0,00	105,05	252,41	35,91
Provisionen/Transporte	0,00	0,00	0,00	0,00
Fremdbearbeitung	1.900,--	0,00	0,00	0,00
Vorsteuerbeträge lt. Berufungsentscheidung	24.740,82	14.392,54	15.003,97	7.959,20

Beilagen: 20 Berechnungsblätter

Wien, 16. März 2004