

GZ. RV/1133-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Schmalzl & Partner OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12., 13., 14. und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie 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

Der Bw. ist Betreiber einer Trafik in der HC Straße 30.

Mittels Bedenkenvorhalt vom 22. November 2002 wurde der Bw. seitens des Finanzamtes aufgefordert die Gründe für die nahezu Verdoppelung der PKW- Kosten im Allgemeinen sowie die Berechnungsmodalitäten des Privatanteiles im Besonderen bekannt zu geben, respektive Belege betreffend Instandhaltungen der PKW nachzureichen.

In seinem Antwortschreiben vom 3. Jänner 2003 gab die steuerliche Vertretung des Bw. bekannt, dass am 19. Juni 2001 ein Firmen- PKW geleast worden sei, welcher der ab dem 1. Juli 2001 im Betrieb als Dienstnehmerin tätigen Ehegattin des Bw. sowohl für betriebliche als auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellt worden sei.

Für Zwecke der Privatnutzung sei der Ehegattin ein Betrag von öS 12.943.- in Abzug gebracht worden.

Aus der Beilage des Bw. war ersichtlich, dass sich die (Gesamt) Kosten der Betriebsfahrzeuge im Jahr 2001 auf öS 141.147,20 (PKW des Bw.) bzw. öS 81.082,74 (PKW der Ehegattin) belaufen haben, wobei der Privatnutzung beim KFZ des Bw. im Ausmaß von 20 % (öS 28.229,44), respektive beim Fahrzeug der Ehegattin in Form obangeführter Gehaltsreduktion Rechnung getragen worden ist.

Mit der Begründung, dass die Anschaffung des zweiten KFZ als nicht betrieblich veranlasst zu qualifizieren sei, wurde der erklärte Unternehmensgewinn um den Betrag von öS 81.082,74- erhöht. Darüberhinaus vertrat die Abgabenbehörde erster Instanz die Ansicht, dass der Anschaffungsvorgang des PKW an sich, nur aus der Nahebeziehung zu der Dienstnehmerin erklärbar und sohin insoweit einem Fremdvergleich nicht standalte, als die Zuwendung eines derartigen "Vorteils" einem fremden Dienstnehmer gegenüber als ausgeschlossen zu betrachten sei.

In der gegen den mit 10. Jänner 2003 datierten Einkommensteuerbescheid 2001 wurde am 4. Februar 2003 Berufung erhoben und einleitend ausgeführt, dass die Abgabenbehörde zu Unrecht die gesamten Autokosten ausgeschieden habe, ohne der bereits im erfolgten ertragsmässigen Erfassung der Leasingraten (öS 12.943.-) Rechnung zu tragen.

Desweiteren sei der in der Begründung dargelegten Ansicht, wonach die Anschaffung eines PKW für eine fremden Dienstnehmer als ausgeschlossen zu betrachten insoweit entgegenzutreten, als der Bw. schon ob der Öffnungszeiten seines Betriebs (5.15 Uhr bis 5.30 Uhr) und der daraus resultierenden Unerreichbarkeit des Dienstortes mit öffentlichen Verkehrsmitteln diesen Vorteil auch einem fremden Dienstnehmer gewähren hätte müssen.

Tatsächlich sei wegen der Versorgung der Patienten, der in unmittelbarer Umgebung befindlichen Krankenanstalt mit Zeitungen und Tabakwaren die Anwesenheit des den Frühdienst verrichtenden Arbeitnehmers um 5 Uhr unerlässlich.

Nämlicher (Früh)Dienst werde nunmehr im Wechsel zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin besorgt.

Rückkehrend zur Aufnahme eines fremden Dienstnehmers hätte diesem entweder ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt werden müssen, respektive wären die Unannehmlichkeiten des Frühdienstes mit entsprechend höheren Bezügen abzugelenkt gewesen.

Was nun die Aufnahme einer fremdem Arbeitskraft in praktischer Hinsicht anlange so habe der Bw. während der krankheitsbedingten betrieblichen Abwesenheit seiner Ehegattin die Erfahrung gemacht, dass eine solche ohne die an oberer Stelle beschriebenen Vergünstigungen (z. B. Dienstauto) nicht zu finden gewesen sei.

Zusammenfassend fuße die Anschaffung des zweiten PKW auf betriebsbedingten Gründen und werde demzufolge die Anerkennung der Kosten beantragt.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung bzw. Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

In einem weiteren Bedenkenvorhalt des Finanzamtes vom 11. März 2003 wurde der Bw. unter anderem um Auskunft ersucht die Betriebsnotwendigkeit der Anschaffung eines KFZ für dessen Ehegattin darzulegen und zwar unter dem Gesichtspunkt als diese bereits in den Jahren 1999 und 2000 als Dienstnehmerin des Unternehmens fungiert habe. Zum Zwecke der näheren Prüfung wurde der Bw. um die Mitteilung der Dienstzeiten seiner Ehegattin ersucht.

Desweiteren wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz angemerkt, dass die Kosten betragsmäßig auf nahezu 30 % des Betriebsgewinnes vor Berücksichtigung des Aufwandes lauten, respektive, dass die private Überlassung des PKW in Bezug zur Betriebsgröße nicht fremdüblich erscheine.

Im Antwortschreiben vom 16. April 2003 führte der Bw. betreffend das Dienstverhältnis seiner Ehegattin aus, dass in den Jahren 1999 und 2000 aufgrund geänderter Verhältnisse bei der Zusammenarbeit mit der Krankenanstalt eine andere Situation bezogen auf die Notwendigkeit der Anschaffung eines weiteren KFZ vorgelegen.

Die Dienstzeiten der Ehegattin hätten in vorgenanntem Zeitraum derart divergiert, so dass in keine allgemeine Aussage getroffen werden könne.

Die Öffnungszeiten der Trafik im Jahre 2001 (5.15 Uhr bis 12.30 Uhr; bzw. 14 Uhr bis 18.45 Uhr) hätten die Anschaffung eines zweiten betriebsnotwendigen PKW bedingt.

Das Fahrzeug sei notwendig gewesen um die Trafik um 5.15 Uhr zu erreichen, respektive um abends die "Gelbombe" gesichert zur Bank zu befördern.

Neben diese "Haupttätigkeiten" finde das KFZ auch für Fahrten zu Behörden bzw. zum Zweck der Tätigung betrieblicher Einkäufe Verwendung, wobei anzumerken sei, dass für das Unternehmen des Bw. als "Zweimannbetrieb" ein rationeller Umgang mit der Zeit unumgänglich sei.

Desweiteren bringe es sowohl die langen Fahrtstrecken, als auch die Vielfalt betrieblicher Erledigungen mit sich, dass diese nicht mit einem einzigen, wechselweise benutzten KFZ zu bewerkstelligen seien.

Was die Fremdüblichkeit bzw. Fremdunüblichkeit der Anschaffung des PKW anlange, so sei diese anhand der Gegebenheiten des konkreten Einzelfalles zu beurteilen. Hiezu sei anzumerken, dass der Bw. während der Krankheit seiner Ehegattin den Betrieb allein geführt habe und sämtliche Vorstellungsgespräche mit präsumptiv "fremden" Dienstnehmern an der Frage KFZ gescheitert. Letztendlich habe sich nach erfolgter Genesung der Ehegattin geradezu angeboten, wiederum mit dieser ein Dienstverhältnis zu begründen.

In einem weiteren, mit 29. April 2003 datierten Vorhalt wurde der Bw. aufgefordert, die Anzahl, die Namen bzw. Anschrift der Teilnehmer der gescheiterten Vorstellungsgespräche bekannt zu geben.

In ihrem, mit 16. Mai 2003 datierten Antwortschreiben führte die steuerliche Vertretung des Bw. aus, dass dem Bw. 6 Bewerber erinnerlich seien, jedoch ob Scheiterns der Gespräche deren Namen und Adressen nicht mehr aufbewahrt worden seien.

In Ansehung eines fernmündlichen Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz, wonach gemessen an der Anzahl der in das Rechenwerk des Unternehmens aufgenommenen KFZ dem Umstand der Privatnutzung bis dato in nur unzureichendem Ausmaß Rechnung getragen worden sei (20 % bzw. rund 16 % für das von der Ehegattin des Bw. benutzten Fahrzeuges) gab die steuerliche Vertretung des Bw. mittels Telefax vom 17. Juni 2005 bekannt, dass ob erkannter Unumgänglichkeit der Erhöhung des Privatanteils beim "KFZ der Ehegattin" das Berufungsbegehren nunmehr dahingehend modifiziert werde, als zusätzlich zur bisher ertragsmäßigen Erfassung der Leasingraten von den Gesamtkosten ein (weiterer) Privatanteil von 30 % auszuscheiden sei.

Diesfalls werde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung bzw. Entscheidung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall hatte die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die betriebliche Bedingtheit der Anschaffung des von der Ehegattin des Bw. benutzten KFZ dem Grunde nach, respektive bejahendenfalls über das Ausmaß der als betrieblich anzuerkennenden Aufwendungen zu befinden.

Nach der Diktion des ersten Satzes in § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es der Abgabenbehörde grundsätzlich verwehrt, betreffend die Wirtschaftlichkeit, Angemessenheit und Notwendigkeit einer Anschaffung zu befinden (VwGH v. 7.1. 1981, 418/80), wobei allerdings nicht außer Acht zu lassen ist, dass Unangemessenheit bzw. Unüblichkeit ein Indiz dafür bieten kann, dass die Aufwendungen tatsächlich privat veranlasst und sohin ertragsteuerlich unbeachtlich sind (VwGH v. 12.1. 1983, 81/13/0004).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz war im vorliegenden Fall bei Klärung der Frage nach der Betriebsbedingtheit vor allem auf die Betriebsstruktur (Öffnungszeiten bzw. morgendliche "Versorgung" der Patienten mit Zeitungen und Tabakwaren) sowie auf den Umstand der Länge der Fahrtstrecke (nach aktenkundigen Unterlagen beträgt diese rund 16 Kilometer) der in der G Straße 55 gelegenen Wohnstätte zu dem in der HC Straße 30 befindlichen Betrieb Bedacht zu nehmen war.

Ausgehend von der Berücksichtigung obiger Komponenten war dem vom Bw. vorgebrachten Argument der Notwendigkeit eines rationalen Zeitmanagements seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erfolgreich entgegenzutreten, respektive die ins Treffen geführte betriebliche Veranlassung der Anschaffung eines zweiten Firmenfahrzeuges als schlüssig und nachvollziehbar zu erachten.

Nämliche Schlussfolgerung gründet auf dem Umstand, dass die langen Öffnungszeiten des Betriebes, insbesondere der Beginn des Frühdienstes eine Arbeitsteilung zwischen dem Bw. und seiner als Dienstnehmerin beschäftigten Ehegattin bedingen, wobei die unzweifelhafte Tätigung diverser betrieblicher Fahrten bzw. die Absolvierung der Fahrtstrecke von der G. Straße 55 in die HC Straße 30 erhöhte Mobilität erfordert, wobei diese letztendlich mit der Anschaffung eines weiteren betrieblich genutzten PKW gewährleistet erscheint.

In diesem Zusammenhang ist dem Umstand, dass das Unternehmen des Bw. in den Jahren 1999 und 2000 mit einem PKW "ausgekommen" ist, steht obiger Beurteilung insoweit nicht entgegen, als jeder Besteuerungsabschnitt für sich zu beurteilen ist.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass angesichts der Dauer der Öffnungszeiten für den Bw, welcher in der ersten Jahreshälfte 2001 den Betrieb allein geführt hat, die Aufnahme eines Dienstnehmers letztendlich unumgänglich gewesen wäre, wobei diesem ungeachtet des Naheverhältnis zur Person des Bw. eine Fahrgelegenheit bzw. ein sonstiger den Unternehmensgewinn mindernden Vorteil zur Verfügung zu stellen gewesen wäre.

Insoweit war auch ob dem Vorliegen der oben beschriebenen Betriebstruktur dem in der Bescheidbegründung angeführten Argument der Fremdunüblichkeit der Anschaffung des KFZ der Boden entzogen.

Entgegen den ursprünglichen Berufungsausführungen, wonach - mit dem seitens der Abgabenbehörde erster Instanz irrtümlicherweise unbeachtet gebliebenen – Ansatzes eines Privatanteils von rund 16 % das Auslangen gefunden werden könne, gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Auffassung, dass nämliche Vorgangsweise dem Umstand des Vorhandenseins eines weiteren Betriebs- KFZ nur unzureichend Rechnung getragen worden ist.

In Ansehung des Umstandes, dass für das von der Ehegattin des Bw. benützten KFZ ein Fahrtenbuch nicht vorgelegt worden ist, war das Ausmaß der Privatnutzung im Schätzungswege zu ermitteln.

Hierbei konnte der in der Berufungseinsschränkung angeführten Vorgangsweise den Privatanteil der KFZ- Kosten mit 30 % (im Ergebnis entspricht dies einem Gesamtprivatanteil von rund 46 %) insoweit näher getreten werden, als nämlicher Hundertsatz sowohl das Vorhandensein eines weiteren Firmen- PKW, als auch die betriebliche Agitation der Ehegattin in Relation zur Dauer des Dienstverhältnisses im Streitzeitraum in ausreichendem Maße berücksichtigt.

In rechnerischer Hinsicht waren aufgrund der bereits seitens des Bw. erfolgten ertragsmäßigen Erfassung der Leasingraten von öS 12.943.- die KFZ Kosten von öS 81.082,74 um einen Privatanteil von öS 24.324,82 (30 %) zu kürzen

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 waren daher wie folgt zu ermitteln:

2001	öS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	209.988.-

zuzüglich PA-Anteil KFZ Kosten	24.324,82
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE (gerundet)	234.313.-

Aufgrund der gegebenen Sach- und Rechtslage war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 27. Juni 2005