



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 21. April 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2005 werden mit 4.852,91 EUR festgestellt.

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt auf:

Anton W.	2.426,46 EUR
Agnes W.	2.426,45 EUR

### Entscheidungsgründe

Die Ehegatten Anton und Agnes W. erzielen seit dem Jahr 2002 in der Rechtsform einer GesbR (Berufungswerberin) gewerbliche Einkünfte aus einer Plakatiertätigkeit. Für das Jahr 2005 erklärte die Berufungswerberin (Bw) bei Einnahmen von 9.827 € einen Verlust von 691,34 €. Allein an Fahrtkosten (Kilometergelder) wurden 7.872 € geltend gemacht. Nach

Anforderung einer näheren Aufgliederung der Ein- und Ausgaben erkannte das Finanzamt in dem am 21. April 2006 erlassenen Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005 Ausgaben von insgesamt 1.313,15 € nicht als Betriebsausgaben an, setzte für den angeschaffenen PC einen Privatanteil von 40% an und gelangte somit zu einem Gewinn 915,17 €. In den nicht anerkannten Ausgabenpositionen waren ua enthalten: „Kabel, Steckdosen-Glühlampen“ 29,12 €; „Wäschetrockner“ 5,99 €; „Tauchpumpe, Stromerz.“ 378,99 €; „Nass- und Trockensauger“ 44,99 €; „Gartenpumpe Niro“ 59,99 €, „Spritze, Spiralschlauch, Varterteil mit Bund“ 33,43 €; „Heizkanone und Propangas“ 224,60 € und „Schuhe, Sportsocken“ 37,89 €).

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Kabel, Steckdosen und Glühlampen würden im Lager und in der Garage gebraucht, die nur für die Plakatierung verwendet würden. Der Wäschetrockner (Anm: Wäscheständer) diene als Ablage für die Plakate während des Plakatierens, damit die Plakate im nassen Zustand nicht auf den Boden gelegt werden müssten. Die Tauch- und Gartenpumpe werde zur Entnahme von Bachwasser zur Kleberherstellung und Reinigung des Lagers verwendet. Der Nass- und Trockensauger diene zur Reinigung des Autos. Die Heizkanone und das dazu verwendete Propangas benötige er zum Heizen des Lagers, da eine Kleberherstellung im Winter sonst unmöglich wäre. Die Schuhe und Sportsocken müssten eigentlich zur Arbeitskleidung gehören, da ohne sie wohl kein Arbeiten möglich sei. Eine Besichtigung des Lagers und seiner Garage sei jederzeit möglich.

Im Zuge der weiteren Ermittlungen stellte das Finanzamt fest, dass nach den vorgelegten „Fahrtenbüchern“, die aus einzelnen jeweils für ein oder zwei Monate erstellten Excel-Tabellen bestehen, die Datum, Kilometerstand am Anfang und Ende der jeweiligen Tagesfahrt, Kilometerstrecke, Zielorte(e) der Fahrt und das verwendete Fahrzeug beinhalten, für die betrieblichen Fahrten in den Monaten Mai und Juli bis September das Fahrzeug der Marke „Renault Scenic“ mit dem amtlichen Kennzeichen „AB-xxx“ und in den restlichen Monaten ein Fahrzeug der Marke „Fiat Bravo“ mit dem amtlichen Kennzeichen „CD-xxx“ verwendet worden sein soll. An Hand einer Reparaturrechnung der Fa. S. GmbH vom 21. Juni 2005 stellte das Finanzamt jedoch fest, dass die Rechnung für das Fahrzeug Fiat Bravo auf Edmund W., den Sohn von Anton W. lautet. Edmund W. gab gegenüber dem Finanzamt an, den von ihm gekauften aber auf seinen Vater zugelassene Fiat Bravo im Jahr 2005 für seine täglichen Fahrten zwischen Wohnung und seiner rd. 20 km entfernten Arbeitsstätte in J. verwendet zu haben. Nach den Aufzeichnungen der Bw wäre dieses Fahrzeug in dieser Zeit aber regelmäßig, blockweise 4 bis 7 Tage ohne Unterbrechung durch private Fahrten von Anton W.

im Rahmen seiner Plakatiertätigkeit verwendet worden. Auch fiel dem Finanzamt auf, dass nach den Aufzeichnungen die gleiche Strecke an einem Tag vielfach zwei- und dreimal befahren worden sein soll, das die Bw mit Kapazitätsmangel des Fahrzeuges rechtfertigte, dem aber das Finanzamt keinen Glauben zu schenken vermochte.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2006 führte das Finanzamt aus, die vorgelegten Fahrtenbücher würden aus den angeführten Gründen über keinerlei Beweiskraft verfügen und daher seien die gewerblich zurückgelegten Kilometer im Schätzungsweg ermittelt worden. Dabei ging es davon aus, dass im Jahr 2005 im Zusammenhang mit den Plakatierungen 15.000 km (bei einer für das Fahrzeug „Renault Scenic“ angenommene Jahresgesamtfahrleistung von 29.625 km) zurückgelegt worden sind und vertrat die Ansicht, bei der überwiegenden betriebliche Nutzung des Fahrzeuges wären die tatsächlich entstandenen Fahrzeugkosten in Ansatz zu bringen.

Wegen der fehlenden Belegsammlung setzte das Finanzamt ein reduziertes Kilometergeld von 0,22 € je betrieblich zurückgelegten Kilometer im Schätzungswege an und gelangte somit zu als Betriebsausgaben abzugsfähigen Fahrtkosten von 3.300 €.

Mangels Glaubwürdigkeit erkannte es auch die Aufwendungen für die „Tauchpumpe (378,99 €), den Nass- und Trockensauger (44,00 €), die Gartenpumpe (59,00 €) und die Spritze (33,43 €)“ nicht als Betriebsausgaben an. Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für Schuhe und Socken verwies es darauf, dass es sich dabei um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung handle. Das Finanzamt gelangte somit in der Berufungsvorentscheidung zu einem Gewinn von 5.370,31 €.

Im Vorlageantrag vom 14. Juni 2006 wendete die Bw ein, die tatsächlichen Kosten für die Fahrzeuge Renault Scenic und Fiat Bravo zur Nutzung würden laut Rechnungsbelegen („Tank und Versicherung sowie Leasingkosten“) bei einem betrieblichen Anteil von 44,9% 2.852 € und die anteiligen Kosten für Reparatur und Reifen 1.142 € betragen.

Unter der Bezeichnung „Tauchpumpe, Nass- und Trockensauger, Gartenpumpe, Spritze“ führte er aus, die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Tauchpumpe sei laut Rechnung ein Stromerzeugungsgerät, das in der angemieteten Garage benötigt werde, da sich dort kein Strom befinde. Er müsse noch einmal darauf hinweisen, dass die oben angeführten Gegenstände nur für diesen Zweck verwendet würden. Er ersuche deshalb um die nochmalige Überprüfung anhand der beigelegten Fotos. Gerne könne die Garage, die nur für die Plakatierung verwendet werde, jederzeit auch unangemeldet besichtigt werden.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen oder Ausgaben dann, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden (vgl. Quanschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz. 36.2 zu § 4).

Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe bzw. eines Aufwandes als Betriebsausgabe setzt grundsätzlich deren Nachweis bzw. Glaubhaftmachung voraus. Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften, denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen hat. Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. - wenn der Nachweis dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden kann - glaubhaft zu machen. Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung nach § 184 BAO berechtigt (vgl. *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 4, Tz 269 f).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag.

#### **1) Fahrtkosten**

Reisekosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH v. 20.11.1996, 89/13/0259). Der Nachweis von Fahrtkosten (Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses ist fortlaufend und übersichtlich zu führen und hat die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Angabe der Anfangs- und Endkilometerstände), das Datum, die Angabe des Fahrzeuges, den dienstlichen Zweck und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; *Doralt/Kofler*<sup>11</sup>, EStG, § 16 Tz 220, Stichwort: Fahrtkosten). Ferner ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor allem auch zeitnah zu führen.

Aus Wortlaut, Sinn und Zweck - da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist - folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der

Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine buchförmige äußere Gestalt aufweisen sollen, verlangt der allgemeine Sprachgebrauch, dass die erforderlichen Angaben in gebundener oder jedenfalls in sich geschlossener Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Eine lose Ansammlung einzelner Daten ohne äußeren Zusammenhang kann daher schon begrifflich kein Fahrtenbuch sein (vgl. BFH in den Erkenntnissen vom 16. November 2005, VI R 64/04 und vom 9. November 2005, VI R 27/05).

Ein in dieser Form formell ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch über die von der Bw durchgeführten Reisebewegungen liegt nicht vor. Als Nachweis für die als Betriebsausgaben geltend gemachten Kilometergelder wurden lediglich in loser Form elektronisch geführte tabellarische Reiseaufzeichnungen (Excel-Tabellen) vorgelegt. Diese Aufzeichnungen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen jederzeit möglich machen und ebenso gut nachträglich erstellt worden sein können, bieten keine Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen.

Aber auch materiell erweist sich das „Fahrtenbuch“ der Bw als unrichtig. So hat bereits das Finanzamt festgestellt, dass das Fahrzeug der Marke Fiat Bravo mit dem amtlichen Kennzeichen „CD-xxx“, das nach dem vorgelegten „Fahrtenbuch“ die Bw in den Monaten Jänner bis April, Juli und Oktober bis Dezember 2005 für ihre betrieblichen Fahrten genutzt haben soll, in dieser Zeit nachweislich vom Sohn von Anton W. für seine täglichen Fahrten zwischen seiner Wohnung und der rd. 25 km entfernten Arbeitsstelle genutzt hat. Diese der Bw in der Berufungsvorentscheidung mitgeteilten Feststellungen blieben im Vorlageantrag unwidersprochen. Außerdem erschiene es ja auch äußerst wirklichkeitsfremd ohne erkennbaren Grund für bestimmte Monate das eigene und für andere Monate wiederum ein fremdes Fahrzeug für die eigenen beruflichen Zwecke zu verwenden.

Zudem war nach den im Vorlageantrag vorgelegten monatlichen Treibstoffrechnungen der durchschnittliche monatliche Verbrauch von rd. 130 Liter Diesel für das Fahrzeug der Marke „Renault Scenic“ mit dem Kennzeichen „AB-xxx“ in jenen Monaten in dem es Anton W. für sein betrieblichen Fahrten gar nicht verwendet haben will nicht geringer als in jenen Monaten in denen er es nach dem „Fahrtenbuch“ dafür genutzt hat. Das Fahrzeug mit dem

Kennzeichen CD-xxx ist in der Zusammenstellung der einzelnen Betankungen der monatlichen Treibstoffrechnungen (Sammelrechnung) auch gar nicht angeführt.

Offensichtlich wollte die Bw durch die Anführung eines zweiten Fahrzeuges, obwohl immer nur ein Fahrzeug benutzt worden ist (die Ehegattin und Mitgesellschafterin von Anton W. verfügt über keinen Führerschein), eine höhere betriebliche Kilometerleistung vortäuschen als es den Tatsachen entsprochen hat.

Auch entsprachen die in den Aufzeichnungen zu den einzelnen Fahrten angeführten Anfangs- und Endkilometerstände nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Nach den vorgelegten Aufzeichnungen der Bw hätte der Endkilometerstand für das Fahrzeug der Marke „Renault Scenic“ am 4. Mai 2005 97.570 km betragen, nach einer Bestätigung zur Ausgabe einer Ersatzplakette der Fa. Kfz-Technik-S. GmbH wies dieses Fahrzeug am 6. Mai 2005 aber erst einen Kilometerstand von 95.602 auf. Auch am 29. August 2005 wies dieser Fahrzeug nach den Aufzeichnungen der Bw einen Stand von 104.228 km auf und nach einer Reparaturrechnung vom Autohaus M. GmbH vom 16. September 2005 nur einen Stand von 102.937 km. Ähnliche Differenzen an Kilometerständen zwischen Aufzeichnungen der Bw und den Rechnungen von Kfz-Werkstätten treten auch für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen CD-xxx auf.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die nachweislich unrichtigen Aufzeichnungen der Bw, die eine erheblich überhöhte betrieblich zurückgelegte Kilometeranzahl ausweisen, nicht für die Ermittlung der tatsächlichen Fahrtkosten herangezogen, sondern diese mangels Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen im Schätzungswege ermittelt.

Dabei ging es davon aus, dass im Jahr 2005 bei einer für das Fahrzeug „Renault Scenic“ angenommene Jahresgesamtfahrleistung von 29.625 km rd. 15.000 km im Zusammenhang mit der betrieblichen Plakatiertätigkeit zurückgelegt worden sind.

Tatsächlich sind aber mit dem angeführten Fahrzeug „Renault Scenic“ nach den in den vorliegenden Rechnungen über durchgeführte Reparatur- und Serviceleistungen angeführten Kilometerständen im Jahr 2005 nur rd. 19.000 km zurückgelegt worden. Wie aus den vorliegenden Rechnungen der Kfz-Technik S. GmbH und der Autohaus M. GmbH hervorgeht, wies der Kilometerzähler am 14. Februar 2005 einen Stand von 91.212 km und am 24. November 2005 einen vom 107.398 km auf. Dies ergibt für diesen Zeitraum von rd. 10 Monaten eine Fahrleistung von rd. 16.000 km und auf das ganze Jahr 2005 hochgerechnet von nicht einmal 20.000 km. Auch im Folgejahr hat die Bw mit diesem Fahrzeug annähernd gleich viel Kilometer zurückgelegt. So ist in der vorliegenden

Servicerechnung vom 16. September 2005 ein Kilometerstand von 102.934 und in einer Rechnung vom 25. September 2006 von 122.335 ausgewiesen. Diese Kilometerleistung wird auch durch die vorliegenden Treibstoffrechnungen bekräftigt. So ist nach den Beilagen zu diesen Rechnungen das oben angeführte Fahrzeug im Jahr 2005 insgesamt mit 1.450 Liter Diesel betankt worden, das entspricht bei einem durchschnittlichen Verbrauch von 7 Liter pro 100 km einer Fahrleistung von 20.700 km.

In Anbetracht der Gesamtjahresfahrleistung von rd. 20.000 km erachtet der Unabhängige Finanzsenat die vom Finanzamt im Schätzungsweg mit 15.000 km angenommen betrieblichen Fahrten als durchaus großzügig bemessen, zumal auch die Bw im Vorlageantrag (offensichtlich in Anlehnung an die Schätzung in der Berufungsvorentscheidung) auch nur einen betrieblichen Anteil von rd. 50% angenommen hat. Unter Berücksichtigung dieser Umstände wird auch der vom Finanzamt ermittelte betriebliche Fahrtkostenanteil von 3.300 € (unter Ansatz von 22 Cent pro Kilometer) keineswegs als zu niedrig erachtet.

Fahrtaufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (siehe zuletzt VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Dem Finanzamt kann somit nicht entgegengetreten werden, wenn es den Ansatz des amtlichen Kilometergeldes (im Hinblick auf die überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeugs) abgelehnt hat. Dass die tatsächlichen Kosten den vom Finanzamt angesetzten Betrag von 3.300 € überstiegen hätten, hat die Bw nicht aufgezeigt.

Im Vorlageantrag hat sie zwar behauptet, unter der Annahme einer betrieblichen Nutzung von 44,9% würde der tatsächliche betriebliche Kostenanteil für die beiden Fahrzeuge Renault Scenic und dem Fiat Bravo 3.994 € betragen, einen Nachweis dieser Kosten hat sie aber nicht erbracht. Zudem wurde im Streitjahr von der Bw – wie bereits das Finanzamt erwiesen hat – nur das Fahrzeuge Renault Scenic betrieblich genutzt. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **2) Betriebsausgaben für Stromaggregat, Wasserpumpe udg.**

Hinsichtlich der vom Finanzamt ohne nähere Begründung als Betriebsausgaben nicht anerkannten Ausgaben von 517,40 € für ein Stromaggregat (378,99 €), einen Nass- und Trockensauger (44,99 €), eine Gartenpumpe (59,99 €) und einer Spritze mit Spiralschlauch (33,43 €) wurde bereits in der Berufung vorgebracht, dass diese Geräte zur Entnahme von Wasser aus den angrenzenden Dorfbach zur Kleberherstellung benötigt würden.

Anton W. gab auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates dazu an, dieses Lager, das sich abseits seiner Wohnung am Ufer des Dorfbaches befinde und nicht in massiver Bauweise ausgeführt, sondern lediglich ein ausgebauter Schuppen sei, verfüge weder über einen Strom- noch Wasseranschluss. Diese Angaben, wonach es sich bei diesem Lager nur um einen Schuppen ohne Strom- und Gasanschluss handelt, wurden in einer telefonischen Anfrage auch vom Leiter des in der Nähe befindlichen Bauhofes der Gemeinde K. bestätigt. Aufgrund dieser Angaben und den von der Bw im Vorlageantrag zu Dokumentationszwecken beigelegten Fotos über den Einsatz dieser Geräte, besteht für den Unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel, dass die Bw diese Wirtschaftsgüter im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeit benötigt und daher die dafür angefallenen Anschaffungskosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die Nichtanerkennung der Ausgaben für Schuhe und Socken in der Höhe von 37,89 €, die unzweifelhaft zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG gehören, ist im Vorlageantrag nicht mehr bekämpft worden.

### 3) Berechnung

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2005 erfahren somit folgende Änderung:

Einkünfte lt. Berufungsvorentscheidung:	5.370,31 EUR
abzüglich der in Pkt. 2 angeführten Ausgaben:	- 517,40 EUR
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung:	4.852,91 EUR

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt auf:

Anton W.	2.426,46 EUR
Agnes W.	2.426,45 EUR

Innsbruck, am 21. August 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei