

GZ. RV/2271-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 21. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Intercura Treuhand RevisionsGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12.,13.,14. Bezirk und Purkersdorf in Wien, vertreten durch OR Dr. Klang, betreffend Einkommenssteuer für das Jahr 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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. war im Berufungszeitraum Handelsvertreter. Strittig ist, ob der Kfz-Aufwand (Kraftfahrzeugaufwand) für 1997 in Form von Kilometergeld (erklärungsgemäß für 19.770 km laut erweitertem Berufungsbegehren, das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht wurde) zu berücksichtigen ist.

In der Berufung begehrte der Bw. vorerst das Kilometergeld für die ersten acht Monate 1997 und die anteiligen tatsächlichen Kosten für September bis Dezember 1997.

Ursprünglich wurde erklärungsgemäß unter Berücksichtigung des Kilometergeldes für das gesamte Jahr 1997 veranlagt.

Aufgrund der Bp. (Betriebsprüfung) wurden die anteiligen Fahrzeugkosten angesetzt, wobei die Bp. Folgendes ausführte:

Der Pkw werde laut dem geführten Fahrtenbuch betrieblich genutzt, und zwar über das ganze Jahr 1997 zu 55% und 1998 zu 79%.

Er sei somit dem Betriebsvermögen zuzurechnen, da er überwiegend und nicht nur gelegentlich zu betrieblichen Zwecken verwendet werde. Gehöre das Kfz zum Betriebsvermögen, dann bestehe keine Veranlassung, an die Stelle der tatsächlichen Aufwendungen die pauschale Abgeltung in Form von Kilometergeldern treten zu lassen, wie es bisher geschehen sei (wobei aufgrund von Belegen Aufzeichnungen über die tatsächlichen Kosten des Pkw geführt worden seien).

Es könnten daher nur die im Ausmaß der betrieblichen Nutzung tatsächlich angefallenen Kosten als Betriebsausgaben angesetzt werden.

Der von der Bp. verprobte Dieselverbrauch werde, wie der geschätzte Aufwand an Reparaturen (Belege seien vorhanden), als Betriebsausgabe angesetzt. Die übrigen Aufwendungen würden entsprechend den vorgelegten Unterlagen berücksichtigt werden.

		1997	1998
Diesel		21.830,00	5.090,00
Reparaturen		15.000,00	2.731,00
Versicherung		12.051,00	6.026,00
AfA		16.000,00	8.000,00
Vignette		550,00	550,00
Summe		65.431,00	22.397,00

		davon 55%	davon 79%
betrieblicher Anteil		35.987,00	17.693,00
Parkscheine		3.209,00	900,00
betrieblicher Aufwand lt. BP.:		39.196,00	18.593,00
km-Geld Aufwand bisher:		94.773,00	32.928,00
Gewinnerhöhung lt. BP.:		55.577,00	14.335,00

Angemerkt wird, dass hinsichtlich des Jahres 1998 keine Berufung eingebracht wurde.

**Gegen den auf Grund der Bp. erlassenen Bescheid erhaben der Bw. folgende
Berufung:**

Der PKW sei im Zeitraum 1-8/1997 zu 45% betrieblich genutzt worden, während im Zeitraum 9-12/1997 die betriebliche Nutzung bei 79% gelegen sei. Er beantrage daher, für den Zeitraum 1-8/97 das amtliche Kilometergeld für 11.931 km und für den Zeitraum 9-12/97 die tatsächlichen anteiligen Kosten in Ansatz zu bringen. Der zu versteuernde Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben errechne sich daher folgendermaßen:

Überschuss laut Erklärung ohne Kilometergelder und Kfz-Kosten	S 477.856,53
- 1-5/97 6.999 km à S 4,60	S 32.195,40
- 6-8/97 4.932 km à S 4,90	<u>S 24.166,80</u>
- 9-12/97 Kfz-Kosten lt. BP-Bericht	S 56.362,20
Diesel	S 21.830,00
Reparatur	S 15.000,00
Versicherung	S 12.051,00
Abschreibung	S 16.000,00
Vignette	<u>S 550,00</u>
	S 65.431,00
für 4 Monate	S 21.810,33
davon 79% betrieblich	S 17.230,17
+ Versicherungen laut BP-Bericht	+S 15.982,30
Steuerpflichtiger Überschuss	S 420.246,46

Da der Bw. nicht damit gerechnet habe, die Kfz-Kosten betragsmäßig nachweisen zu müssen, sei zu befürchten, dass vor allem die Treibstoffbelege nicht mehr lückenlos vorhanden seien.

In der Berufung würde die Entscheidung der Betriebsprüfung hinsichtlich des Pkw bekämpft.

Die Bp sei im Prüfungsverfahren zu dem Schluss gekommen, dass der Pkw dem Betriebsvermögen angehöre, und setzte an die Stelle der bisher geltend gemachten Kilometergelder, die (teilweise geschätzten) tatsächlichen Kosten.

Es würde nunmehr eine Aufteilung des Aufwandes für den Pkw für 1997 in Kilometergelder und tatsächliche Kosten begehrte.

(**Angemerkt wird**, dass der Bw. von den Jahres-Kfz-Kosten laut Bp. ausgegangen ist, diese für 3 Monate aliquozierte und den betrieblichen Anteil von 79 % für September bis Dezember 1997 berechnete.)

Dazu gab die Bp. folgende Stellungnahme ab:

Grundsätzlich könne ein Wirtschaftsgut nur entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein (Ausnahme: Gebäude). Für die Beurteilung der Frage ob ein Kraftfahrzeug zum Betriebsvermögen zähle, sei nicht der subjektive Wille des Steuerpflichtigen und die Behandlung in der Buchführung, sondern ausschließlich die objektive Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb maßgebend.

Werde ein Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat genutzt, dann werde auf das Überwiegen abgestellt.

Ein Kraftfahrzeug, das überwiegend zu betrieblichen Zwecken verwendet werde, sei dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Gehöre das Kfz jedoch zum Betriebsvermögen, dann bestehe keine Veranlassung, an die Stelle der tatsächlichen Aufwendungen die pauschale Abgeltung in Form von Kilometergeldern treten zu lassen.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1997 erstrecke sich über den Zeitraum des Kalenderjahres, daher beziehe sich analog der Beobachtungszeitraum hinsichtlich des Kfz auf ein Kalenderjahr.

Für das Kalenderjahr 1997 sei von der Betriebsprüfung aufgrund des vom Steuerpflichtigen geführten Fahrtenbuches ein betrieblicher Anteil von 55% festgestellt worden, weshalb die

bisher geltend gemachten Kilometergelder durch die tatsächlichen Kosten ersetzt werden würden.

Dem Berufungsbegehren, nämlich eine Aufteilung in Kilometergelder und tatsächliche Kosten, könne sich die Betriebsprüfung nicht anschließen.

Zur Bemerkung in der Berufung, der Bw. hätte nicht damit gerechnet, die Kfz-Kosten betragsmäßig nachweisen zu müssen, und es deshalb zu befürchten sei, dass nicht mehr alle Treibstoffbelege lückenlos vorhanden seien, stellte die Bp. Folgendes fest:

Da der Pflichtige die Tätigkeit als Handelsvertreter im besagten Zeitraum ausübte, und diese Tätigkeit darin bestehe potentielle Kunden persönlich aufzusuchen, habe der Bw. grundsätzlich damit rechnen müssen, den Aufwand belegmäßig nachweisen zu müssen, da er den Pkw nicht nur gelegentlich für Betriebszwecke benützte, sondern es das Berufsbild des Handelsvertreters bewirke, dass der Pkw ein unverzichtbares Wirtschaftsgut für die Ausübung seines Berufes darstelle.

Dass möglicherweise nicht alle Treibstoffbelege vorhanden seien, sei von der Bp. insoweit berücksichtigt worden, als der Aufwand für Dieselkraftstoff entsprechend den zurückgelegten Kilometern laut Fahrtenbuch und dem durchschnittlichen Verbrauch des Kfz (VW Golf), sowie den Treibstoffpreisen des Jahres 1997, geschätzt worden sei.

Der Bw. gab zu der Stellungnahme der Bp. folgende Gegenäußerung ab:

Im Laufe des Jahres 1997 sei es zu einer gravierenden Änderung der betrieblichen Nutzung gekommen. Im Zeitraum 1-8/1997 habe die betriebliche Nutzung lediglich 45% betragen, während sie im Zeitraum 9-12/1997 auf 79% angestiegen sei. Es könne somit nicht von einem konstanten betrieblichen Nutzungsanteil ausgegangen werden.

Der Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass auf das Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung abzustellen sei, schließe sich der Bw. an. Wenn sich jedoch das Ausmaß der betrieblichen Nutzung – wie in diesem Fall – so gravierend unterjährig ändere, könne nicht als Durchrechnungszeitraum das Kalenderjahr herangezogen werden. Es könne daher eine Zuführung des Kfz in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen erst ab 01.09.1997 vorgenommen werden. Aus diesem Grund seien für den Zeitraum 1-8/1997, dem Zeitraum des Überwiegens der privaten Nutzung, Kilometergelder in Ansatz gebracht worden, während für den Zeitraum 9-12/1997, in dem die betriebliche Nutzung mit 79% vorrangig sei, die tatsächlichen Kfz-Kosten geltend gemacht worden seien.

Ergänzend wurde im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung Folgendes vorgebracht:

Der Bw. legte eine Aufstellung über sämtliche im Kalenderjahr 1997 gefahrenen Kilometer (betrieblich, privat) vor, um anhand dieser Aufstellung ersichtlich zu machen, dass es einen Knick betreffend betriebliche bzw. private Nutzung des Kfz ab September 1997 gegeben habe, und zwar in der Form, dass die private Nutzung eklatant zurückgegangen sei. (Angemerkt wird, dass eine vergleichbare Aufstellung bereits aufgrund der Ermittlungen der Bp. aktenkundig ist). Die Referentin gab zu Bedenken, dass sich auf Grund der nunmehr vorgelegten Aufstellung und der bisherigen Aktenlage geringfügige Abweichungen hinsichtlich der gefahrenen Kilometer ergeben. Der Bw. stellte daraufhin außer Streit, dass von der ursprünglich in der Berufung angeführten Anzahl von Kilometern ausgegangen werden könne.

Er dehnte das Berufungsbegehren insofern aus, als er für das gesamte Kalenderjahr 1997 den Ansatz von Kilometergeld begehrte (erklärungsgemäß). Als Grundlage hiefür nannte er die Einkommensteuerrichtlinien (EStRL) 2000, RZ 1613.

Der Vertreter der Amtspartei führte an, dass die vom steuerlichen Vertreter angeführte RZ der EStRL sich auf Kraftfahrzeuge, die sich im Privatvermögen und nicht im Betriebsvermögen befinden, beziehe. Daraus sei ersichtlich, dass für den Zeitraum September bis Dezember 1997 unter keinen Umständen der Ansatz von Kilometergeld zulässig sei, und weiters, dass ein Anspruch auf Kilometergeld überhaupt nicht bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die Aufwendungen müssen nachgewiesen oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden, sonst kann ihnen die Abgabenbehörde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagen, oder sie kann, wenn sie die Betriebsausgaben dem Grunde nach für erwiesen erachtet, gem. § 184 BAO ihre Höhe schätzen. Bei überwiegend betrieblicher Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz ist die Schätzung jedoch nicht anhand des Kilometergeldes vorzunehmen, weil die AfA entsprechend den tatsächlichen Anschaffungskosten und nicht mit den in den Kilometergeldsätzen enthaltenen AfA-Anteilen zu berücksichtigen ist (VwGH-Erk. 114/74,

1.10.1974; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988, § 4 Tz 33 und 35).

Das ganze Jahr 1997 betrachtet beträgt der betriebliche Nutzungsanteil über 50 % (ca. 54,4 %). Dieser Prozentsatz ergibt sich aus den aktenkundigen Kilometeraufzeichnungen des Bw. im Fahrtenbuch.

Der Bw. fuhr laut Aktenlage in den Monaten Jänner bis Dezember 1997 jeweils zwischen 954 km und 2543 km betrieblich. In den Monaten September bis Dezember ist die Privatnutzung des Kfz gegenüber den Monaten Jänner bis August eklatant gesunken, was den Hauptgrund für das prozentuelle Ansteigen des betrieblichen Nutzungsanteils in diesen Monaten darstellt.

Der Bw. fuhr laut Aktenlage in den ersten 8 Monaten in Summe 11.931 km betrieblich, laut Berufung 45 % der Gesamtkilometer (somit 45 % von insgesamt 26.478 km). In den Monaten September bis Dezember des Berufungsjahres fuhr der Bw. laut Berufung 79 % betrieblich (d.h. betrieblich 7839 km von insgesamt 9.893 km, was aktenkundig ist).

Daher fuhr der Bw. insgesamt 19.770 km betrieblich von insgesamt im Berufungsjahr gefahrenen 36.371 km, woraus sich eine betriebliche Nutzung des Kfz von 54,4 % im Veranlagungsjahr 1997, also von über 50 %, ergibt.

Das Kfz wurde somit im Berufungsjahr überwiegend zu betrieblichen Zwecken verwendet.

Laut Berufungserweiterung begehrte der Bw. erklärungsgemäß das Kilometergeld für 19.770 km.

Laut Ansicht des Senats kann es in gegenständlichem Fall nicht zu einer Aufspaltung dahingehend kommen, dass für einen Teil des Jahres das Kilometergeld, und für den restlichen Teil die tatsächlichen (wenn auch aliquotierten und auf den betrieblichen Anteil beschränkten) Kosten angesetzt werden.

Die sogenannten Kilometergeldsätze, auf die sich der Bw. beruft (für die ersten 8 Monate des Berufungsjahres laut ursprünglich eingebrachter Berufung bzw. für das ganze Jahr laut Berufungserweiterung im Zuge der Senatsverhandlung), kommen im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht zur Anwendung, weil das Kfz des Bw. das gesamte Veranlagungsjahr 1997 betrachtet überwiegend betrieblichen Zwecken diente und die Amortisation, die in den Kilometergeldsätzen wesentlich berücksichtigt ist, in einem solchen Fall im Wege der AfA geltend gemacht werden muss. Die Kilometergeldsätze sind daher in einem Fall wie dem gegenständlichen keine taugliche Schätzungsgrundlage (VwGH-Erk. 114/74, 1.10.1974).

Insbesondere bei hohen betrieblichen Fahrtstrecken wird das Fahrzeug idR wegen überwiegend betrieblicher Nutzung zum Betriebsvermögen gehören. Es müssten ebenso viele km privat gefahren werden, um das Fahrzeug zum Privatvermögen bzw. nicht zum Betriebsvermögen (Anmerkung: irrtümlich falsch "zum Betriebsvermögen" in Doralt) rechnen und für die betrieblich bedingten Fahrten das Kilometergeld geltend machen zu können (Doralt, Kommentar zum EStG 1988, 4. Auflage, Tz 330 zu § 4, "Kfz-Kosten"). Dies ist gegenständlich nicht der Fall.

Wird das Kfz im Gegensatz dazu überwiegend privat genutzt, ist der auf die betriebliche Nutzung entfallende Aufwand Betriebsausgabe. Das amtliche Kilometergeld kann in einem derartigen Fall als Schätzungshilfe herangezogen werden. An Stelle des amtlichen Kilometergelds steht es auch hier dem Steuerpflichtigen frei, die tatsächlichen Kosten nachzuweisen (VwGH-Erk. 30. 10. 2001, 97/14/0140). Anzumerken ist, dass mit einem allfällig zur Anwendung kommenden Kilometergeld alle Aufwendungen mit Ausnahme der Reparaturkosten aufgrund außerordentlicher Ereignisse zB Unfallkosten bei Betriebsfahrten abgegolten sind (Doralt, Kommentar zum EStG 1988, 3. Aufl., § 16 Tz 220, S 731):

-Afa

-Benzin, Öl

- Servicekosten, Reparaturkosten
- Winterreifen, Autoradio
- Steuern, Gebühren, Autobahnvignette
- Mitgliedsbeiträge an Autofahrerclubs
- Finanzierungskosten

Aufwendungen für betriebliche Fahrten mit dem KFZ sind als Betriebsausgaben absetzbar. Wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen gehört, können nur die auf die betriebliche Verwendung entfallenden tatsächlichen Kosten abgesetzt werden (VwGH-Erk. 114/74, 1.10.1974). Ist das Kfz nicht Bestandteil des Betriebsvermögens, kann entweder das amtliche Kilometergeld angesetzt werden, oder es können die auf das betriebliche Nutzungsausmaß anteiligen Fahrzeugkosten geltend gemacht werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch (EStG 1988), Tz 39 zu § 4 "Kraftfahrzeugkosten").

Bei gemischt genutzten Kfz gilt Folgendes:

Dient das Wirtschaftsgut überwiegend dem Betriebszweck, dann ist es notwendiges Betriebsvermögen, was laut Ansicht des erkennenden Senates gegenständlich für das Veranlagungs-

jahr 1997 der Fall ist. Ist im Falle einer Mischnutzung kein Überwiegen feststellbar (betriebliches und privates Nutzungsmaß gleich), steht die Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. zum Privatvermögen in der Wahl des Steuerpflichtigen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 9 zu § 4). Wie bereits oben ausgeführt (vgl. Doralt, a.a.O., 4. Aufl., Tz 330 zu § 4, "Kfz-Kosten") müssten im Berufungsjahr ebenso viele Kilometer privat wie beruflich gefahren werden, um das Kfz dem Privatvermögen zuzuordnen, und das Kilometergeld für die betrieblich gefahrenen Kilometer lukrieren zu können. Diese Voraussetzungen sind jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Der Bw. ist das gesamte Jahr 1997 betrachtet über 50 % (54,4%) der Gesamtkilometer betrieblich gefahren, weshalb das Kfz aufgrund der überwiegenden betrieblichen Nutzung dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Kraftfahrzeug zum Betriebsvermögen zählt, ist nicht der subjektive Wille des Steuerpflichtigen und die Behandlung in der Buchführung, sondern ausschließlich die objektive Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen maßgebend. Ein Kraftfahrzeug, das ausschließlich oder überwiegend zu betrieblichen Zwecken verwendet wird, ist dem Betriebsvermögen zuzurechnen, während ein nur gelegentlich für Betriebszwecke genutztes Fahrzeug nicht zum Betriebsvermögen zählt (Dollak/Bauer/Simon/Zaussinger, Das Einkommensteuergesetz, Stand 1.1.1986, § 4, Seite 112).

Der Berufungssenat ist der Ansicht, dass als Beurteilungszeitraum für das Überwiegen der betrieblichen Nutzung das Veranlagungsjahr 1997 heranzuziehen ist. So wird auch in diesbezüglichen VwGH-Erkenntnissen immer wieder auf das "Streitjahr" Bezug genommen (VwGH-Erk. vom 8.10.1998, 97/15/0073). Auch die Kilometergeldsätze werden auf der Grundlage einer "jährlichen Fahrtstrecke" errechnet (VwGH-Erk. 114/74, a.a.O.).

Die ursprünglich vom Bw. beantragte Teilung in Kilometergeld für die ersten 8 Monate und anteilige (tatsächliche) Kfz-Kosten für die letzten 4 Monate des Berufungsjahres ist bereits deshalb abzulehnen, da im Kilometergeld die Kosten, wie etwa die AfA-Komponente, linear enthalten sind, und daher eine Mischung von Kilometergeldern und anteiligen (tatsächlichen) Kosten zu einem verzerrten Ergebnis führen würde. Abgesehen davon stellt das Kfz Betriebsvermögen dar, weshalb schon aus diesem Grund wie bereits o. a. die (tatsächlichen) Kosten anzusetzen sind (VwGH-Erk. 114/74, a.a.O.).

Begeht ein Stpfl mit einer hohen Jahreskilometerleistung das amtliche Kilometergeld, dann kann die Behörde einen niedrigeren Wert ansetzen. Das amtliche Kilometergeld stellt auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 km ab. Bei einer höheren Kilometerleistung führt es im Vergleich zu den tatsächlichen Kosten zu Verzerrungen, vor allem im Hin-

blick auf die Fixkosten wie Versicherungen, Kfz-Steuer usgl. (Doralt, 3. Aufl., a.a.O., § 16, Tz 220; S. 731; auch § 26 Tz 81). Auch in diesem Berufungsfall ergäben sich bei Anwendung des Kilometergeldes für das gesamte Jahr 1997 um ATS 55.577,00 höhere Aufwendungen (d.h. statt ATS 39.196,00 (laut Bp.) ATS 94.773,00, was um rd. 142 % höhere Fahrtkosten ergäbe) als bei Ansatz der (tatsächlichen) Kfz-Kosten.

Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gehört zu den wesentlichen Merkmalen der Einkommensteuer; es bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, wenn in einem Teilbereich vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen werden soll. Die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw entwickeln sich bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv. Werden die Werbungskosten für Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergibt sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht (vgl. Doralt, a.a.O., 3. Aufl., Seite 731).

Eine am Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Interpretation ergibt daher ebenfalls, dass Fahraufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe (anteilige AfA, Benzinkosten, etc.) als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzusetzen sind.

Ergibt sich nun, dass Fahraufwendungen stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, so wird es dennoch vielfach, mangels vorliegender Informationen über die exakte Höhe der Aufwendungen, zu einer Schätzung der Höhe dieser Aufwendungen kommen. Dabei wird die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen – jedoch nicht in allen - zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Auch in gegenständlichem Fall ergäbe sich ein falsches Ergebnis, da bei Ansatz des Kilometergeldes für das gesamte Jahr 1997 Fahrtkosten geltend gemacht werden würden, die wie o.a. um rd. 142 % über den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Kosten liegen würden.

Wenn der Bw. in gegenständlichem Fall anstatt der (tatsächlichen) Kfz-Kosten das Kilometergeld heranziehen will, ist dem weiters entgegenzuhalten, dass eine derartige Wahlmöglichkeit nicht besteht. In seinem Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, 97/15/0073 führt der VwGH aus, dass Fahraufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Bei höheren Kilometerleistungen würden sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv entwickeln. Bemesse man auch in solchen Fällen die Werbungskosten für PKW-Fahrten mit dem amtli-

chen Kilometergeld, ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweiche (VwGH-Erk. 97/14/0174, 30. 11. 1999).

Angemerkt wird, dass die Aussagen hinsichtlich früherer Einkommensteuergesetze (wie etwa in genanntem VwGH-Erk. 114/74, a.a.O.) die streitgegenständlichen Punkte betreffend auch Gültigkeit für das im Berufungsjahr geltende EStG 1988 haben. Dies wird damit bestätigt, dass z.B. genanntes Erkenntnis in diversen Fachartikeln und Kommentaren (z.B. Quatschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 39 zu § 4 "Kraftfahrzeugkosten") zum EStG 1988 angeführt wird.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass aus dem Hinweis des Bw. auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStRL) 2000 für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden kann, zumal der erkennende Senat aufgrund des Legalitätsprinzips an die Anwendung der geltenden Gesetze gebunden ist, und aus genanntem Erlass keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können. Darüber hinaus kann aus den EStRL 2000 Rz 1613 für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden, da diese ausführen, dass bei einem nicht im Betriebsvermögen befindlichen Kfz die Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (VwGH-Erk. 30.11.1999, 97/14/0174). Weiters wird in den EStRL bemerkt, dass bei Überwiegen der betrieblichen Nutzung das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, was laut o. a. Ansicht des Berufungssenats auch für gegenständlichen Fall zutrifft, weshalb wie bereits erwähnt jedenfalls die tatsächlichen Kosten anzusetzen sind.

Hinsichtlich des Einwandes, der Bw. befürchte, dass vor allem die Treibstoffbelege nicht mehr lückenlos vorhanden seien, ist zu entgegnen, dass, wie die Bp. ausgeführt hat, diese den Aufwand für Dieselkraftstoff entsprechend den zurückgelegten Kilometern laut Fahrtenbuch und dem durchschnittlichen Verbrauch des Kfz des Bw. (VW Golf) sowie den Treibstoffpreisen des Jahres 1997 geschätzt hat. Angemerkt wird, dass der Bw. die von der Bp. geschätzten Kosten selbst als Grundlage für sein ursprüngliches Berufungsbegehren, nämlich die tatsächlichen Kosten für die Monate September bis Dezember 1997 anzusetzen, genommen hat (nämlich ATS 65.431,00 für das gesamte Jahr, woraus sich für 4 Monate ATS 21.810,33 ergeben würden, davon 79 %) und überdies während des Berufungsverfahrens keine substantiierten Äußerungen hinsichtlich der von der Bp. angesetzten Kfz-Kosten gemacht hat (vgl. VwGH-Erk. 114/74, a.a.O.).

Aus diesem Grund kann aus diesem Vorbringen für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden. Angemerkt wird, dass die Ausgaben für Versicherung, AfA, Vignette sowie Parkscheine aufgrund von Belegen angesetzt wurden.

Aus oben angeführten Gründen ist der erkennende Senat zu der Ansicht gelangt, dass das Kfz im Berufungsjahr aufgrund der überwiegenden betrieblichen Nutzung im Jahr 1997 zum Betriebsvermögen gehört, weshalb keine Veranlassung besteht, an die Stelle der tatsächlichen Aufwendungen die pauschale Abgeltung in Form von Kilometergeldern treten zu lassen (VwGH 114/74, a.a.O).

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Oktober 2003