



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 14. November 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Christoph Seydl, vom 15. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte mit Bericht vom 15.4.2013 die Berufung der Berufungswerberin (Bw) A B gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor und führte hierzu aus:

„Im Rahmen der BVE vom 17.12.2012 wurden die Fahrt- und Reisekosten auf 1.046,49 Euro geschätzt.

Ein Fahrtenbuch oder ähnliche Unterlagen (Grundaufzeichnungen) wurden nicht vorgelegt. Die behauptete Kilometerangaben (z.B. 38/2011/NA) erweisen sich als unrichtig. Die Strecke ADr1 - ADr2 beträgt nämlich 3,0 km, die Strecke ADr2 - ADr1 3,5 km (61/2011/E).

Die laut Vorlageantrag behaupteten 6.369,5 km (64-79/2011/NA) werden aliquot um 1/14 gekürzt.

Laut VwGH vom 24.2.2005, [2003/15/0073](#) sind PKW ausschließlich nach ihrer überwiegenden Nutzung dem Betriebsvermögen oder Privatvermögen zuzuordnen.

Die Bw behauptet, dass der „Privat-PKW“ zu 50% für private Zwecke benutzt worden ist. Die Abgabenbehörde geht mangels Nachweises (z.B. Grundaufzeichnungen) von einer 50,1%igen betrieblichen Nutzung aus.

Bei zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeugen kann das amtliche Kilometergeld nicht angesetzt werden, die Betriebsausgaben sind gegebenenfalls zu schätzen (UFS, 26.9.2008, RV/0553-L/07): Als Schätzungsgrundlage, die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen soll, sind Belege über Ausgaben in Zusammenhang mit der Verwendung des PKWs heranzuziehen (Treibstoff- und Servicerechnungen, Versicherungsprämien u.ä.).

Die Bw behauptet, dass die Treibstoffkosten 2.675,19 Euro betragen hätten (64/2011/NA).

Bei einem Verbrauch von 6,6 l/km (83/2011/NA) und einem Preis von 1,264 Euro/I (84/2011/NA) ergeben sich allerdings nur Kosten in der Höhe von 493,41 Euro (85/2011/NA).

Der PKW wurde 2011 lt. Bw 2011 „kaputt“, wobei weitere Angaben nicht gemacht wurden. Die Abgabenbehörde schließt daraus, dass er nicht repariert wurde, sondern aufgrund des Zeitwerts kostenneutral entsorgt worden ist.

Eine AfA wurde nicht behauptet. Offensichtlich wurde es nicht mehr in Service gegeben und desgleichen aufgrund des Alters des Fahrzeugs unterlassen.

Die jährliche Versicherungsprämie wird mit 595,97 Euro geschätzt. Für sieben Monate ergibt das 347,65 Euro. Davon sind 49,9% Privatanteil (297,39 Euro) auszuscheiden.

Die betrieblichen PKW-Kosten werden entsprechend der obigen Überlegungen auf 790,80 Euro geschätzt ([§ 184 BAO](#)).

Abweichend von der BVE sind daher nur Fahrtkosten in der Höhe von 790,80 Euro anzuerkennen.

Hinweis: Dem UFS können noch Unterlagen, welche höhere Betriebsausgaben belegen, nachgereicht werden. In diesem Fall wird empfohlen, ehestmöglich Kontakt mit dem UFS (05 0250 577xxx) oder Herrn Dr. S aufzunehmen.“

Dem beigeschlossenen „Notakt“ des Finanzamtes lässt sich entnehmen:

Mit Datum 15.10.2012 erging ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011, dem – neben nichtselbständigen Einkünften – Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 4.552,22 zugrunde gelegt wurden.

Begründend wurde ausgeführt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.531,57 € nicht übersteigen.“

Gemäß § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 680,21 € berücksichtigt.

Bei der Berechnung der Einkünfte wurden die Werkvertragseinnahmen in Höhe von 5.232,43 € hinzugerechnet.“

Mit Eingabe vom 12.11.2012 erhob die Bw unter anderem Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und führte aus:

„.... Anbei übermitte ich Ihnen das Fakturaprotokoll von der X sowie eine km-Liste der gefahrenen Kilometer.“

Die Zeitungen wurden mit dem Auto von Haus zu Haus zugestellt. Es wurden 10.485 km für die Arbeit gefahren, um die Zeitungen vom (ehemaligen) Wohnort L , ADr1 bis zur Abholstelle – siehe Rayon. In Jänner und Februar wurden in L die Zeitungen zugestellt und ab März in L und C (OÖ).“

Beigeschlossen war eine „Aufstellung der gefahrenen Kilometer per PKW für das Jahr 2011“, wobei in den Monaten Jänner und Februar an Einsatztagen pauschal „ca. 20 km“ und von März bis Juli 2011 pauschal „ca. 75 km“ angesetzt wurden. Im Jänner und Februar jeweils 480 km, im März 2025 km, im April 1875 km, im Mai 1950 km, im Juni 1725 km und im Juli 1950 km. Insgesamt ergibt dies 10.485 km.

Ein an D A adressiertes „Fakturaprotokoll“ der X1 vom 30.10.2012 enthält für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.7.2011 folgende Angaben:

Rg Nr / Dat Von – Dat Bis / Art / Rayon / Stück / Betrag

Aufsummiert ergeben die Einzelbeträge den Gesamtbetrag von € 5.232,43.

Das Finanzamt ersuchte hierauf mit Vorhalt vom 15.11.2012 die Bw, eine Einkommensteuererklärung 2011 samt Gewinnermittlung einzureichen und das Fahrtenbuch 2011 vorzulegen.

In der beim Finanzamt eingereichten (der teilweise unleserliche Eingangsstempel weist als Datum 30.11.2012 aus, handschriftlich wurde hingegen vermerkt „abgegeben am 20.9.12“), mit 27.11.2012 unterschriebenen Einkommensteuererklärung 2011 erklärt die Bw Einkünfte aus selbständiger Arbeit von € 5.232,43 und beantragt die Berücksichtigung des Diätfreibetrags „Z“. Handschriftlich ergänzt wurde „Ich habe kein Fahrtenbuch“.

In der Beilage E 1 wurde „Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1“ angekreuzt und bei der Kennzahl 9160 (Reise- und Fahrspesen) ein Betrag von € 4.403, 70 eingetragen. Dieser Betrag entspricht dem Kilometergeld (42 Cent laut [§ 10 RGV](#)) für 10.485 km.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17.12.2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 dahingehend abgeändert, dass diesem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 3.641,77 zugrunde gelegt wurden. Das Finanzamt begründete diesen Bescheid wie folgt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.440,53 € nicht übersteigen.“

Gemäß [§ 10 EStG 1988](#) kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)) in Höhe von 544,17 € berücksichtigt.

Die berufliche Nutzung des Fahrzeuges ist mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der Fahrt, Zweck einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein. Wenn keine Aufzeichnungen über die betrieblichen Kfz-Kosten geführt wurden, sind diese der Höhe nach zu schätzen. Die Schätzung wurde in Höhe von 20 % der erzielten Einnahmen durchgeführt, da Sie laut Vorhaltsbeantwortung kein Fahrtenbuch geführt haben.“

Hiergegen wurde am 27.12.2012 als Berufung bezeichneter Vorlageantrag erhoben.

„Meine Berufung vom 12.11.2012 wurde nicht vollständig berücksichtigt, denn ich habe eine aufgelistete Kilometerliste vorgelegt; ich habe jedoch erfahren, durch einen Bekannten, dass

man eine Listenaufstellung der gefahrenen Kilometer vorlagen kann ohne ein Fahrtenbuch, obwohl ein Fahrtenbuch verlangt wurde, aber es werden nur die Hin- und Rückfahrten ohne komplett gefahrene Kilometer vom FA berücksichtigt.

Ich habe früher auch die Einkommensteuererklärung für meinen Mann und für mich ausgefüllt, samt gefahrene Kilometerliste, ich musste kein Fahrtenbuch vorlegen. Ich habe Ihnen anbei eine korrigierte Aufstellung der gefahrenen Kilometer Monat für Monat für 2011 unter Anführung der gefahrenen Hin- und Rückfahrten abzüglich Feiertage und Sonntage. Es wurde von Montag bis Samstag die Arbeit „Zeitungszustellung“ von 1:00 Uhr bis 2:00 Uhr in der Früh in L und anschließend ab März von 2:30 Uhr bis 5:30 Uhr in C verrichtet; im Ortsgebiet wie C und L Neue Heimat ist man auf Auto angewiesen, wobei in Wien könnte man nicht wegen dem Verkehr.

Ich bin insgesamt von Jänner bis Juli 2011 ohne Anrechnung der Haustür-zur-Haustür-Fahrten 7.338 km gefahren.“

Die neue Aufstellung der gefahrenen Kilometer für 2011 gibt für Jänner und Februar an Einsatztagen jeweils 5 km für „hin – Arbeitsstelle: L , ADr2 “ und 5 km für „zurück nach Hause: ADr1 , L an (insgesamt jeweils 240 km), für die Folgemonate jeweils 5 km „hin – Arbeitsstelle: L , ADr2 “, 25 km „hin – nächste Arbeitsstelle: C “ und 24 km „zurück nach Hause: ADr1 , L “ (März 1.458 km, April 1.350 km, Mai 1.404 km, Juni 1.242 km, Juli 1.404 km).

Das Finanzamt erhab hierauf im Routenplaner www.viamichelin.at, dass die Strecke Wohnung – Auslieferungsstelle L – Wohnung 6,5 km betrage und hielt der Bw am 19.1.2013 vor:

„Sie werden gem. § 143 BAO höflichst um folgende Auskünfte ersucht:

- 1. Laut Routenplaner beträge die Fahrtstrecke ADr1 – ADr2 - ADr1 6,5 km. Laut Ihren Aufzeichnungen wären es 10,0 km. Nehmen Sie dazu bitte Stellung!*
- 2. Geben Sie, bitte, die Adresse der Arbeitsstelle in C bekannt! 3. Mit welchem Fahrzeug haben Sie diese Strecken bewältigt?*
- 4. Stellen Sie, bitte, die tatsächlichen Kosten übersichtlich dar (Treibstoff, Abschreibung etc.)!*
- 5. Stellen Sie bitte die private Nutzung des Fahrzeuges dar!"*

Dieser Vorhalt wurde am 20.2.2013 folgendermaßen beantwortet:

„Zu 1.) Lt. Routenplaner „Via Michelin“ beträgt die Hinfahrt von ADr1 , L bis ADr2 , L - wie angegeben - nicht ADr2; 3,5 km und zurück 3,5 km; sohin insgesamt 7 km.

Zu 2.) Die Adresse in C lautet ADr5 -von ADr1 , L bis ADr5 , C - Hinfahrt 22 km und zurück 22 km; sohin insgesamt 44 km.

Zu 3.) Mit dem Privat-PKW Toyota Avensis mit dem Kennzeichen xxx, welcher im Jahr 2011 kaputt wurde.

Zu 4.) Treibstoff- Diesel; tatsächliche Kosten: EUR 2,675,19 (siehe Details - Liste der gefahrenen Km und Kosten im Anhang).

Zu 5.) Der Privat-PKW, welcher zu 50 % für private Zwecke benutzt wurde."

Beigeschlossen waren neue Listen, denen $2 \times 3,5 \text{ km bzw } 3,5 \text{ km}, 22 \text{ km und } 22 \text{ km}$ zugrunde lagen. Eine Aufstellung über den Dieselverbrauch wurde nicht vorgelegt, die Aufstellungen multiplizieren die Kilometer mit dem Kilometergeld.

Das Finanzamt stellte via durchblicker.at Haftpflichtversicherungsprämien zwischen € 596 und € 857 fest, einen Verbrauch von 6,6 l/100 km laut Hersteller bzw. 6,4 l/100 km tatsächlich bei einem Toyota Avensis 2.0 TD Combi (autoplenum.at) und schließlich einen durchschnittlichen Dieselpreis von € 1,264 am 24.11.2011 („Tank-Paradies Österreich“).

Das Finanzamt nahm unter Bezugnahme auf den Vorlageantrag unter Berücksichtigung eines Kilometerfehlers 6.369,5 km an, dividierte diese durch 7 und multiplizierte mit 6,5, woraus sich ein Wert von 5.914,5 ergab. Unter Annahme eines Verbrauchs von 6,6 l je 100 km und einem Preis von € 1,264 ergäbe dies Dieselkosten von € 493,41.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die UFS hatte sich schon mehrfach mit der Gewinnermittlung von Zeitungszustellern zu befassen.

In der Entscheidung UFS 21.4.2009, RV/0922-W/09 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von € 10.875,95 im Schätzwegweg ([§ 184 BAO](#)) Ausgaben für Kfz-Kosten von € 5.329,45 (= 49% der Einnahmen) und für sonstige Aufwendungen von € 1.372 (= 12,6% der Einnahmen, darin enthalten € 1.150 für Vertretung) festgestellt.

In der Entscheidung UFS 11.1.2008, RV/2190-W/07 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von „rd. € 10.000“ im Schätzwegwag ([§ 184 BAO](#)) pauschal 30% Ausgaben angesetzt, insbesondere für Pflichtversicherungen. Ob der dortige Zusteller ein Kfz verwendet hat, lässt sich aus der Entscheidung nicht entnehmen.

In der Entscheidung UFS 17.5.2011, RV/0562-I/09 wurden 60% des amtlichen Kilometergeldes für die angegebenen Kilometer berücksichtigt, da sich das verwendete

Fahrzeug nicht im Eigentum der Zustellerin, sondern im Eigentum ihres Ehegatten befunden hat.

In der Entscheidung UFS 12.1.2012, RV/0356-W/11 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von € 8.800 im Schätzweg ([§ 184 BAO](#)) Ausgaben für Tragtaschen, Telefon und Fahrtkosten von € 3.852,40 (= 44% der Einnahmen) festgestellt.

In der Entscheidung UFS 31.5.2010, RV/0707-L/08 wurden „nach den Erfahrungssätzen des Finanzamtes“ und vom UFS bestätigt pauschal 30% der Einnahmen als Betriebsausgaben bei Zeitungszustellung mit dem eigenen Kfz angesetzt.

Auch in der Entscheidung UFS 20.12.2012, RV/0439-L/10 wurden unter Hinweis auf UFS 11.1.2008, RV/2190-W/07 pauschal 30% der Einnahmen als Betriebsausgaben bei Zeitungszustellung mit dem eigenen Kfz angesetzt.

In der Entscheidung UFS 15.7.2013, RV/0093-L/10 wurden 20 Cent je angegebenen Kilometer berücksichtigt.

In der Entscheidung UFS 26.9.2008, RV/0553-L/07 wurden – mit Einverständnis des Steuerpflichtigen - 60% des amtlichen Kilometergeldes für die angegebenen Kilometer berücksichtigt.

In der Entscheidung UFS 16.1.2008, RV/0727-L/07 wurde das amtliche Kilometergeld berücksichtigt („Da die Belege für den KFZ-Aufwand nicht vorgewiesen werden konnten, war die Schätzung gem. [§ 184 BAO](#) gerechtfertigt. Der Unabhängige Finanzsenat geht allerdings anders als die Finanzverwaltung - nach den Angaben des Steuerpflichtigen davon aus, dass ein Privatfahrzeug vorlag, das betrieblich genutzt wurde, wobei aber eine überwiegende betriebliche Nutzung nicht zwingend anzunehmen ist. Die Finanzverwaltung hat dafür auch keine Nachweise erbracht. Der Ansatz der KFZ-Kosten konnte aus diesem Grund mit dem Kilometergeld erfolgen.“). Die Ausgaben wurden so im Ergebnis insgesamt mit im Durchschnitt rund 40% der Einnahmen geschätzt.

In der Entscheidung UFS 25.4.2012, RV/0773-W/12 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von € 8.349,16 im Schätzweg ([§ 184 BAO](#)) Ausgaben von € 3.853,92 (= 46% der Einnahmen) festgestellt.

In der Entscheidung UFS 10.11.2004, RV/0173-G/04 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von € 8.349,16 im Schätzweg ([§ 184 BAO](#)) Ausgaben von € 3.853,92 (= 46% der Einnahmen) festgestellt.

In der Entscheidung UFS 31.7.2009, RV/0176-F/08 pauschal 68% der Einnahmen als Betriebsausgaben bei Zeitungszustellung mit dem eigenen Kfz angesetzt.

In der Entscheidung UFS 24.5.2007, RV/1003-L/05 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von € 12.175,67 im Schätzweg ([§ 184 BAO](#)) Ausgaben von € 4.658 (= 38% der Einnahmen) festgestellt.

In der Entscheidung UFS 23.11.2009, RV/0608-G/08 wurden bei Einnahmen aus Zeitungszustellung von € 15.392,87 im Schätzweg ([§ 184 BAO](#)) Kfz-Kosten von € 11.400 (= 74% der Einnahmen) festgestellt.

Im gegenständlichen Fall steht lediglich fest, dass die Bw mit einem „Privat-PKW“ Zeitungen in L und in C zugestellt hat, wobei die Entfernung zwischen ihrer damaligen Wohnung und dem Auslieferungslager in L 3,5 km und die Entfernung zwischen ihrer damaligen Wohnung und dem Auslieferungslager in C 22 km betragen haben dürfte.

Es steht weder fest, wie viele Kilometer die Bw tatsächlich betrieblich und privat zurückgelegt hat (der PKW soll „zu 50% für private Zwecke“ verwendet worden sein), noch in wessen Eigentum sich der „Privat-PKW“ befand.

Die im Vorlagebericht anregte Schätzung der Fahrtkosten scheitert schon daran, dass die betrieblich veranlassten Fahrten konkret nicht feststehen. Geht man von den Angaben der Bw aus, sie sei nicht nur zu den Auslieferungslagern gefahren, sondern habe den PKW auch für die einzelnen Zustellungen verwendet, sind auch die Zustellfahrten innerhalb der einzelnen Städte zu berücksichtigen.

Nimmt man die ursprünglichen Angaben der Bw über eine Gesamtkilometerzahl von 10.485 km und geht von tatsächlichen Aufwendungen von 20 Cent je angegebenen Kilometer bei älteren, preisgünstigen Fahrzeugen aus (UFS 15.7.2013, RV/093-L/10), ergäbe dies Fahrtkosten von € 2.169. Mit dem Betriebsausgabenpauschale nach [§ 17 Abs 1 EStG 1988](#) (12% von € 5.232,43 = € 627,89) ergäbe dies Gesamtausgaben von € 2.796,89, was rund 53% der Betriebseinnahmen entspräche.

Angesichts der hinsichtlich der maßgeblichen Fahrtstrecken verbundenen Unsicherheiten (die Angaben wechselten im Verfahren), der Ungewissheit über die näheren Verhältnisse hinsichtlich des verwendeten Kfz (auch ob dieses überhaupt, wie das Finanzamt vermutet, dem Betriebsvermögen angehört) und im Hinblick auf die oben dargestellte Bandbreite von Betriebsausgabenschätzungen bei Zeitungszustellern zwischen (mehrfach) 30%, 38%, 40%, 44%, 46%, 62% und 74% - im Durchschnitt rund 40% der Betriebseinnahmen – erscheint im gegenständlichen Fall angesichts der zahlreichen Unsicherheiten in Bezug auf die

tatsächlichen Betriebsausgaben einerseits und dem Umstand, dass die vom Finanzamt angeregten Betriebsausgaben nur rund 27% der Einnahmen betragen würden, was bei der Verwendung eines PKW zur Zeitungszustellung jedenfalls zu gering bemessen erscheint (das Finanzamt setzt bei den Fahrtkosten neben Treibstoffkosten nur die geschätzte niedrigste anteilige Versicherungsprämie an) – ein grifweise geschätzter pauschaler Betriebsausgabensatz von 45% der Betriebseinnahmen für angemessen.

Hieraus ergeben sich folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einnahmen: € 5.232,43

Ausgaben: € 2.354,59 (45% von 5.232,43)

Gewinn: € 2.877,83

Gewinnfreibetrag gemäß [§ 10 Abs 1 Z 2 EStG 1988](#): € 374,12 (13% von 2.877,83)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: € 2.503,71.

Der Berufung war daher im Ergebnis teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. September 2013