



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hans Böck gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf in Wien betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid richtet, Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Im Übrigen wird die Berufung, also im Umfange der Anfechtung der Einkommensteuer, als unbegründet abgewiesen.

Dieser 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

Laut Verständigung der Bezirkshauptmannschaft Wien-Umgebung von der Ausstellung eines Gewerbescheines (am 10. März 1997) für den Berufungswerber (Bw.) war der Wortlaut der Gewerbeberechtigung: "Das Feststellen des Standortes geleaster oder finanzierter beweglicher Güter im Auftrag von Finanzierungsinstituten und anderen Unternehmen, unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit, insbesondere der den Berufsdetektiven und Inkassobüros vorbehaltenen Tätigkeiten."

Der Bw. gab im Fragebogen sowie in der Niederschrift über die Erhebung anlässlich einer Neuaufnahme als genaue Bezeichnung der von ihm ausgeübten Tätigkeit "Detektei, Einziehung von PKW im Auftrag von Banken" an.

Auf den vom Bw. ausgestellten Abrechnungen scheint die Tätigkeitsangabe "Inkasso - Sicherstellung von Objekten von Finanzierungsinstituten und anderen Unternehmen" auf.

Am 28. Dezember 1999 zeigte der Bw. der Wirtschaftskammer Niederösterreich den Nichtbetrieb seiner Gewerbeberechtigung ab 31. Dezember 1999 an.

In den ursprünglich für das Streitjahr abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen sowie der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung waren Einnahmen in Höhe von S 526.678,13 (wobei laut USt-Erklärung die Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 beansprucht wurde) und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 43.658,54 angegeben worden. Als Ausgaben wurden u.a. geltend gemacht: Kilometergeld (S 410.197,13), Autoaufwand (S 42.000,30), Kirche (S 838,14), Handyaufwand (S 7.980,00), Bezirksgericht (S 5.000,00).

Das Finanzamt richtete – abgesehen von nicht berufsgegenständlichen Punkten, nämlich Kirchenbeitragszahlungen, Handyaufwand (S 7.980,00), Bezirksgerichts-Verfahrenskosten (S 5000,00) – folgendes Ersuchen um Ergänzung an den Bw.:

"Da Ihre Umsätze die Grenze von S 300.000,00 übersteigen, kommt die Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG nicht zur Anwendung. Sie werden daher gebeten, eine berichtigte Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung für 2001 sowie eine berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einzureichen.

Als Ausgaben werden Kilometergelder (S 410.197,13) und ein Autoaufwand (S 42.000,30) geltend gemacht. Es können entweder nur die tatsächlich nachgewiesenen Kosten oder das Kilometergeld berücksichtigt werden.

Das amtliche Kilometergeld kann nur für 30.000 gefahrene Kilometer im Kalenderjahr gewährt werden oder bei höheren Kilometerleistungen die tatsächlich nachgewiesenen Kosten. Sie werden daher ersucht, die tatsächlichen Kosten nachzuweisen."

In Beantwortung dieses Ergänzungsvorhaltes legte der Bw. eine berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt berichtigter Erklärungen für das Streitjahr vor. Hinsichtlich der Ausgabenposition Kilometergeld (S 410.197,13) legte der Bw. "betreffend der großen Kilometergeldabrechnungen" Belegkopien für die Monate März, Mai, Juni, Juli, September, Oktober, November und Dezember vor, mit denen er für seine Tätigkeit dem Rechtsanwalt Dr. H.B. insgesamt S 266.152,40 in "Rechnung" stellte. Hinsichtlich der "Kleinbetragsrechnungen" bot er an, diese, falls sie benötigt werden, zur Verfügung zu stellen.

Der Aufwand wurde um den Autoaufwand (S 42.000,30) gekürzt.

Die berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wies Einnahmen von S 502.918,71 (welche sich aus vier Teilbeträgen, nämlich S 115.122,08 von A.M.P., S 951,42 von Rf. GmbH & Co KG, S 2.723,58 von S.J. und S 384.121,63 von Rechtsanwalt Dr. H.B., zusammensetzten) und Ausgaben (gesamt) von S 436.842,06 und somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 66.076,65 aus.

Gemäß dem Vermerk am Ende der berichtigten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seien die Einkünfte neu aufgestellt worden, da es nur bei dem Rechtsanwalt möglich gewesen sei, eine Mehrwertsteuerfaktura zu erstellen. Daher werde die Summe von S 76.824,33 direkt vom Steuerkonto umgebucht.

Dieser Betrag errechnete sich durch Anwendung des 20%-igen Umsatzsteuersatzes auf den unter den Nettoeinnahmen Rechtsanwalt Dr. H.B. ausgewiesenen Betrag in Höhe von S 384.121,63.

Die Umsatzsteuerveranlagung wurde gemäß der berichtigten Erklärung vorgenommen.

Bei Veranlagung zur Einkommensteuer wurde mit folgender Begründung von der Erklärung abgewichen:

"Weist der Steuerpflichtige die tatsächlich durch den Betrieb des Kraftfahrzeuges bedingten Kosten nicht nach, kann das amtliche Kilometergeld auch dann nur für 30.000 Kilometer gewährt werden, wenn die Zahl der beruflich gefahrenen Kilometer im Kalenderjahr 30.000 übersteigt. Da ein diesbezüglicher Nachweis nicht erbracht wurde, konnten nur Kilometergelder für 30.000 Kilometer Berücksichtigung finden.

Mit dem amtlichen Kilometergeld sind sämtliche mit dem Betrieb des Kraftfahrzeuges zusammenhängenden Aufwendungen einschließlich Autobahnvignette sowie Maut- und Parkgebühren abgegolten. ...

Betreffend der erklärten Kilometergelder für rund 83.714 Kilometer war wie folgt zu verfahren: Lt. Rechtsprechung ist amtliches Kilometergeld für maximal 30.000 Kilometer per anno zulässig. Sodann gelten die mit der beruflichen Kfz-Benutzung anfallenden Fixkosten als abgegolten. Es sind somit amtliche Kilometergelder von maximal 147.000,00 möglich. Für

nachweisliche Mehrfahrten (von mehr als 30.000 Kilometern) sind somit lediglich noch Kosten für Benzin und Öl schätzungsweise zu berücksichtigen, wofür jedoch bei aller Erfahrung maximal je 1,- öS pro Kilometer anzusetzen ist, somit für 53.714 Kilometer 53.714 öS (ein vermutlich großzügig bemessener Betrag, da der erklärte Autoaufwand ursprünglich mit insg. 42.000 erkl. wurde). Die Fahrtkosten beziffern sich somit mit 200.714 öS (= 147.000 + 53.714). Der Hinzurechnungsbetrag beträgt folgl. 209.483 (= 410.197 – 200.714). Und der berichtigte Gewinn beträgt somit 275.560 öS. Es wird ausdrücklich vermerkt, dass der Verrechnungsmodus nach geleisteten Fahrt-Kilometern (lt. Rechnungsbelegen) nicht geeignet ist, die o.a. Rechtslage (KM-Geld Limitierung) abzuändern (Modus der Leistungsverrechnung)."

Im Einkommensteuerbescheid waren in den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die von bezugsauszahlenden Stellen gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (245) nachfolgender Lohnzettel enthalten:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum:
Dr. H.B.	01.01. bis 31.12.2001
Beträge in	ATS
Bruttobezüge (210)	60.951,00
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	7.954,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.633,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	51.364,00
Rf. GmbH & Co KG	01.01. bis 31.12.2001
Beträge in	ATS
Bruttobezüge (210)	107.800,00
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	15.400,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	16.817,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	75.583,00
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	2.649,00

Gegen diese Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2001 wurde Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass nach Prüfung durch eine Steuerberatungsgesellschaft dem Bw. mitgeteilt worden sei, dass für Sachaufwendungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses keine Rechnung (mit MwSt) auszustellen gewesen wäre. Auf die

Anweisung des Finanzamtes hin sei eine geänderte Jahreserklärung 2001 mit Mehrwertsteuerbelastung erstellt worden. Dies sei aber in diesem Fall nicht notwendig. Der Bw. ersuchte daher, die Einkommensteuer und Umsatzsteuer auf null zu setzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung ab:

"Bei gegenständlichen Honoraren lt. vorliegenden Rechnungen handelt es sich dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entsprechend nicht um bloße Kostenersätze zu Sachaufwendungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern offenkundig und tatsächlich um Leistungsentgelte, die fahrtleistungsabhängig dem Kunden für im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurden. Der besondere Verrechnungsmodus zur betrieblichen Leistungserbringung ändert nichts am eigentlichen Entgeltcharakter der vereinnahmten Beträge, die als Leistungsentgelte der Umsatzbesteuerung unterliegen.

Auch die Einkünfteermittlung zur unternehmerischen Tätigkeit war demnach zu Recht einer entsprechenden Anpassung zu unterziehen. Die beantragte Nullstellung der Einkommensteuer ist zudem bei Gewahrung der Aktenlage sachlich unbegründet.

Ihrer Berufung war somit der angestrebte Erfolg zu versagen."

Daraufhin wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wie folgt eingebracht:

Der Bw. sei als echter Dienstnehmer geringfügig in der Kanzlei seines ausgewiesenen Rechtsvertreters beschäftigt und erziele aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen dieser Einkünfte sei er mit seinem privaten KFZ unterwegs und verrechne der Kanzlei seines ausgewiesenen Vertreters die anfallenden Kilometer mit € 0,36 (bis Ende 2001 mit S 4,90) pro Kilometer. Diese erbrachte Kilometerleistung sei ein Aufwandersatz und unterliege nicht dem Lohn- und Sozialversicherungsabzug und auch nicht der Umsatzsteuer, und es sei davon daher auch keine Einkommensteuer zu entrichten. Die Ermittlung seiner Einkünfte sei daher zu Unrecht einer entsprechenden Anpassung unterzogen worden. Die weiteren Ausführungen beziehen sich auf das Schuldenregulierungsverfahren des Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (20.1.2000, 95/15/0015, 0019) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzungsmethode frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den

tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB. das Erkenntnis vom 22.2.1995, 95/13/0016, mwN, ÖStZB 1995, 577).

In der Folge sind die (allenfalls ermittelten einschließlich der teilweise) geschätzten Bemessungsgrundlagen der Abgabenbemessung zugrunde zu legen. (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Im Erkenntnis vom 15.7.1998, 95/13/0286, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden muss, die zum Schätzergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen muss.

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. (vgl. für viele etwa E 19.3.1998, 96/15/0005, ÖStZB 1999, 72, und 24.2.1998, 95/13/0083, ÖStZB 1999, 69, jeweils mwN).

Vom Bw. wird die von ihm ausgeübte Tätigkeit ("Einkunftsart") mit "Sicherstellung von Objekten und anderen Unternehmen" bezeichnet. Nach den eigenen Angaben des Bw. im Fragebogen sowie in der Niederschrift über die Erhebung anlässlich der Neuaufnahme handelte es sich bei der von ihm ausgeübten Tätigkeit um "Detektei, Einziehung von PKW im Auftrag von Banken"; einen ähnlichen Tätigkeitsinhalt weist die erteilte Gewerbeberechtigung aus, nämlich das Feststellen des Standortes geleaster oder finanzierter beweglicher Güter im Auftrag von Finanzierungsinstituten und anderen Unternehmen - wenngleich der Nichtbetrieb der Gewerbeberechtigung ab 31. Dezember 1999 angezeigt wurde.

Im Rahmen dieser Tätigkeit, welche der Bw. für seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter, einen Rechtsanwalt, und daneben in geringerem Ausmaß für andere Personen ausübte, war der Bw. seinen unwidersprochenen Angaben zufolge mit seinem eigenem KFZ unterwegs und wurden Kilometergelder verrechnet. Nach dem Inhalt der vorgelegten berichtigten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung standen im Berufungsjahr Einnahmen in Höhe von rund S 503.000,00 – abgesehen von weiteren nicht berufungsgegenständlichen Aufwendungen wie für Taxi, Fachliteratur, Büromaterial, Handy, Computerzubehör und Fax – auf der Ausgabenseite Kilometergelder in Höhe von rund S 410.000,00 gegenüber. Unter Bedachtnahme auf die absolute Höhe und insbesondere auf die relative Höhe der geltend gemachten Ausgaben, also

des geltend gemachten Kilometergeldes gegenüber den Einnahmen, ersuchte das Finanzamt den Bw. unter Hinweis auf den Umstand, dass das amtliche Kilometergeld nur für 30.000 gefahrene Kilometer im Kalenderjahr oder bei höheren Kilometerleistungen die tatsächlich nachgewiesenen Kosten gewährt werden könnten, zu Recht, die tatsächlichen Kosten nachzuweisen.

Die diesbezüglich vorgelegten Kilometergeldabrechnungen haben folgende Inhalte:

Firma (Name des Bw., ab Juni Firma R-M),
 Inkasso - Sicherstellung von Objekten von Finanzierungsinstituten und anderen Unternehmen
 Anschrift des Bw.
 Name und Anschrift des Leistungsempfängers
 Rechnung.Nr.
 Datum
 Betrifft: Kilometergeld-Abrechnung für (Monatsangabe)
 Vereinbarungsgemäß erlaube ich mir für meine Tätigkeit folgende Rechnung zu stellen:
 (Datum, Ortsangabe, Km-Anzahl, Schillingbetrag)

Die Abrechnungen weisen im Einzelnen nachstehende Angaben aus:

Datum	Ort	km	Datum	Ort	km
März			6.	Pertisau	1016
1.	Pistorf	475	7.	Oberwart	292
2.	Steyr	406	7.	Raab	556
9.	Klagenfurt	667	10.	Spital/Drau	848
12.	Silz	1046	11.	BMW	118
14.	Burg	354	12.	Dietersdorf	450
15.	Mörbisch usw.	352	13.	Maurach	960
22.	Graz usw.	692	14.	Graz	426
27.	Lebring	490	17.	Götzis	1368
29.	Reitern usw.	653	19.	Leibnitz	446
Mai			20.	Villach	374
9.	Tullnerbach	117	20.	Bregenz	548
17.	Spital/Drau	848	20.	Wien	686
22.	Himberg	122	21.	Kufstein	759
28.	Oberwart usw.	718	25.	Gröbming	789
31.	Baden	120	27.	Steeg	676
Juni			28.	Klagenfurt	694
5.	Fornach	554	Oktober		

12.	Gröbming	630	1.	Maurach	960
13.	St. Valentin	366	4.	Linz	394
13.	Leibnitz usw.	516	5.	Spital/Drau	848
16.	St. Valentin	366	8.	Raab	556
18.	Wörgl usw.	1153	12.	Dietersdorf	450
19.	Maurach	960	15.	Graz	426
21.	Haag/Hausr.	520	17.	Götzis	1368
22.	Salzburg	678	19.	Oberwart	292
26.	Salzburg	617	22.	Villach	748
29.	Leoben usw.	575	29.	Wr. Neustadt	140
Juli			30.	Bregenz	1372
2.	Linz	452	November		
3.	Feldkirch	1324	5.	Pertisau	1016
5.	Hall i. Tirol	990	8.	Linz	436
6.	Klagenfurt	667	13.	Klagenfurt	667
9.	Silz	1086	16.	Gosau	652
10.	Traismauer	240	22.	Schwaz	978
11.	Linz	436	Dezember		
13.	Silz	1086	3.	Mattighofen	720
17.	Baden usw.	235	5.	Linz	436
19.	Steeg	653	10.	Hallein usw.	960
25.	Feldkirch	1324	12.	Gosau	652
27.	Spital/Drau	848	17.	Schwaz	978
31.	Pertisau	1016	18.	Griesk.	718
September			20.	Leoben	352
3.	St. Georgen	820	21.	Klagenfurt	667
4.	Griesk.	490	27.	Arnoldstein	767
5.	Baden	96	Zwischensumme		<u>28559</u>
Zwischensumme		<u>25758</u>			
Gesamtsumme					54317

Mit der Vorlage dieser Kilometergeldabrechnungen kam der Bw. dem Ersuchen des Finanzamtes nicht nach. Vorzulegen wären die mit der KFZ-Benützung im Zusammenhang

stehenden Ausgabenbelege, insbesondere Tankrechnungen, Service- und Reparaturrechnungen, gewesen.

Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 30.11.1999, 97/14/0174, lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Mit Vorhalt vom 14. September 1995 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten (AfA, Benzin, Reparaturen, etc.) bekannt zu geben. Da der PKW überwiegend beruflich genutzt werde (mehr als 30.000 km im Kalenderjahr), stelle er ein Arbeitsmittel gemäß § 16 "Abs. 7" EStG 1988 dar.

Im angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, das Kilometergeld dürfe dann nicht herangezogen werden, wenn es dadurch zu einer unververtretbaren Abweichung von den tatsächlichen Kosten komme. Da das amtliche Kilometergeld auf eine durchschnittliche Jahresleistung von 15.000 km abstelle, käme es bei höheren Kilometerleistungen zu Verzerrungen, insbesondere im Hinblick auf Fixkosten, wie AfA, Versicherungen, Kfz-Steuer und Schuldzinsen. Diese Auffassung stehe auch mit den Einkommensteuer-Kommentaren von Doralt und Quantschnigg-Schuch im Einklang. Nach Auffassung des BFH sei jedenfalls ab einer Jahresfahrleistung von 40.000 km zu prüfen, ob der Ansatz des Kilometergeldes zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führe. Der Beschwerdeführer beziffere seine beruflich und betrieblich zurückgelegten Fahrten mit 51.946 km. Bei dieser Kilometerleistung sei anzunehmen, dass die Anwendung des amtlichen Kilometergeldes im Vergleich zu den tatsächlichen Kosten zu Verzerrungen und damit zu einer unzutreffenden Besteuerung führe. Die vom Beschwerdeführer ermittelten Kosten erschienen deutlich überhöht, da infolge der hohen Fahrleistung insbesondere die in den Kilometergeldern enthaltenen Fixkosten unangemessen hoch berücksichtigt seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die (in diesem Verfahren erhobene) Beschwerde erwogen:

In seinem Erkenntnis vom 8.10.1998, 97/15/0073, hat sich der Verwaltungsgerichtshof ausführlich mit der hier strittigen Frage auseinander gesetzt. Er ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Gleichwohl könne das amtliche Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Bei höheren Kilometerleistungen würden sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten jedoch degressiv entwickeln. Bemesse man auch in solchen Fällen die

Werbungskosten für PKW-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld, ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweiche.

Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder besteht nach dem Gesagten nicht.

Eine am Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Interpretation ergibt daher ebenfalls, dass Fahrtaufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe (anteilige AfA, Benzinkosten, etc.) als Werbungskosten anzusetzen sind. Bei dieser Interpretation entsprechen die Regelungen für die einkünftermindernde Berücksichtigung von Fahrtaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich jenen im betrieblichen Bereich.

Nach Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Tz. 220 zu § 16 (unter Fahrtkosten) stellt das amtliche Kilometergeld auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 km ab (BMF, ARD 1991/4255/17).

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass der in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemachte Aufwand für die durch den Bw. beanspruchte Jahreskilometerleistung (**rund 84.000 km**) nicht in voller Höhe einen Aufwandsatz darstellt. Gemäß den obigen Ausführungen nimmt bei Fahrtleistungen von über 30.000 km jährlich der Fixkostenanteil bei Ansatz des Kilometergeldes überhand; dies hat das Finanzamt bereits in dem Ergänzungsvorhalt dargelegt. Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise der Berücksichtigung von geschätzten Fahrtaufwendungen kann sich auf Judikatur und Literatur stützen.

Die vom Bw. pro im Rahmen seiner Tätigkeit zurückgelegten Kilometer kassierten Kilometergeldsätze stellen bei ihm eine Einnahme dar, weil sie über einen bloßen Aufwandsatz weit hinausgingen.

Mit dieser Beurteilung steht nachfolgende Überlegung in Einklang: Aus den vom Bw. vorgelegten "großen Kilometergeldabrechnungen" allein – mit welchen lediglich eine Fahrtleistung von rund 54.300 km, also von nicht einmal 2/3 der geltend gemachten Kilometerzahl, abgedeckt wird - sind schon 83 Fahrten für Rechtsanwalt Dr. H.B. ersichtlich, wovon sich 59 Fahrten auf Entfernungen von 450 km oder weit darüber (bis 1.368 km) erstreckten und bloß 10 Fahrten unter 300 km betrugen. Es bedarf keiner weiteren Erörterungen, dass mit diesen Fahrtbewegungen ein beträchtlicher Zeitaufwand verbunden war. Diesen stehen jedoch – ginge man nicht von weit über einen bloßen Aufwandsatz hinausgehenden kassierten Beträgen aus – keine auch nur einigermaßen entsprechenden Geldleistungen gegenüber. Laut der berichtigten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übersteigen die Einnahmen das Kilometergeld nur um rund S 93.000,00 und verbleiben nach Abzug der

übrigen Ausgabenpositionen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von rund S 66.000,00; die Jahres-Bruttobezüge bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von Rechtsanwalt Dr. H.B. betragen auch lediglich S 60.951,00.

Die Berufung war daher hinsichtlich der Einkommensteuer als unbegründet abzuweisen.

Soweit die Berufung die Umsatzsteuer betrifft, ist Folgendes auszuführen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sprechen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Ein weiteres Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgaben- seite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend gestalten zu können.

Jedoch kennzeichnet das Kriterium der Weisungsgebundenheit nicht jedes Dienstverhältnis in gleicher Weise. Es dient vielmehr vornehmlich der Abgrenzung gegenüber einer selbständig ausgeübten Tätigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Eine weitestgehende zeitliche Ungebundenheit ist nicht ausschließlich ein Argument gegen die Nichtselbständigkeit, da sie beispielsweise bei vielen im Außendienst tätigen Angestellten nicht ausgeschlossen wird.

Der durch die hohen Fahrtleistungen ersichtliche ständige Einsatz des Bw. für die Kanzlei seines ausgewiesenen Rechtsvertreters Rechtsanwalt Dr. H.B. weist auf eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Kanzlei des Rechtsanwaltes hin.

Die Argumentation des Bw., wonach dieser als Dienstnehmer in der Kanzlei seines ausgewiesenen Rechtsvertreters beschäftigt sei, stimmt mit den dem Finanzamt gemäß § 84 EStG 1988 übermittelten Lohnzetteln überein.

Aus dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Umstand, dass der Bw. Rechnungen erstellt habe, kann deshalb auf eine unternehmerische Betätigung nicht geschlossen werden, weil es sich tatsächlich bloß um Kilometergeld-Abrechnungen handelte und eine Umsatzsteuer nicht ausgewiesen wurde.

Eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes wurde somit vom Bw. nicht gelegt.

Auch das sich aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ergebende Bild der Aufwendungen lässt nicht zwingend auf eine unternehmerische Betätigung schließen. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen enthalten nämlich – abgesehen von der oben beurteilten Position

Kilometergeld – nur mehr oder weniger geringfügige Posten wie für Taxi, Fachliteratur, Büromaterial, Handy, Computerzubehör, Fax etc.

Der Bw. war im Rahmen seiner Tätigkeit mit seinem eigenem KFZ unterwegs und verrechnete pro gefahrenem Kilometer Kosten in Höhe des Kilometergeldsatzes.

Gegen das Tragen eines Unternehmerrisikos spricht, dass der Bw. mit der Abrechnung der Kilometergelder pro gefahrenem Kilometer für Fahrten für den Rechtsanwalt keine ins Gewicht fallende Möglichkeit hatte, die Höhe seiner Einnahmen zu gestalten; die gewählte Abrechnung nimmt nicht auf unternehmerische Leistungen des Bw. oder einen bestimmten persönlich geschuldeten Erfolg Bezug.

Abschließend sei bemerkt, dass für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. die im Streitzeitraum aufrechte Anzeige des Nichtbetriebes der Gewerbeberechtigung des Bw. spricht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. Mai 2003