



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 28. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 28. April 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Architekt, Ziviltechniker und Sachverständiger tätig und erzielt daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die bei ihm im Jahr 2009 durchgeführte Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2007 ergab u.a. folgende Feststellungen (BP-Bericht vom 28. April 2009):

„Feststellungen zur Umsatzsteuer“

Tz. 1 Steuerpflichtige Privatanteile Chrysler, Telefon

	2005	2006	2007
<i>steuerpf. PA Chrysler lt. Erkl./Bescheid netto</i> <i>+ Erhöhung PA Chrysler lt. AP netto</i>	<i>614,83</i>	<i>821,41</i>	<i>944,97</i>
<i>Steuerpf. PA Chrysler lt. PA netto</i>	<i>2.659,42</i>	<i>1.225,29</i>	<i>1.435,31</i>
	<i>3.274,25</i>	<i>2.046,70</i>	<i>2.380,28</i>

<i>steuerpfl. PA Telefon lt. Erkl./Bescheid netto</i> + Erhöhung PA Telefon lt. AP netto	0,00 333,97	0,00 396,93	0,00 382,90
<i>Steuerpfl. PA Telefon lt. AP netto</i>	333,97	396,93	382,90
<i>Erhöhung Steuerpfl. PA netto gesamt</i>	2.993,39	1.622,22	1.818,21

...

Tz. 3 Abziehbare Vorsteuern

	2005	2006	2007
<i>Abziehbare Vorsteuer lt. Erkl./Bescheid</i>	13.576,54	11.917,56	22.541,42
....
<i>-VSt Garagierungskosten</i>	-52,32	-40,43	-52,32
<i>Abziehbare Vorsteuern lt. AP</i>	13.346,01	11.596,35	22.319,03

Feststellungen zur Gewinnermittlung

...

Tz. 8 Privatanteile Kfz, TelefonKfz

Die ursprünglich vorgelegten Unterlagen, nach denen der Apfl. die Privatanteile für die Nutzung der Kfz ermittelte, wiesen zwei zu hinterfragende Merkmale auf.

- Der erklärten betrieblichen Kilometer standen teilweise in keinem Verhältnis zum einzigen erklärten Zielort.
- An nahezu jedem Tag des Prüfungszeitraumes wurde der Vermerk „Div. D.“ ohne näheren Angaben zu Zielen in der Stadt angeführt, dies führte zu Tageseintragungen wie z.B. „Div. D., 36 Kilometer“.

Der Apfl. wurde daher aufgefordert, erstens aufgrund seines Terminkalenders eventuell vorhandene weitere Reiseziele dem FA bekannt zu geben sowie eine Erläuterung zu den Einträgen „Div. D.“ inkl. Zielbenennung in D. anzugeben. Nach nochmaliger Durchsicht der

jetzt partiell korrigierten Fahrtaufzeichnungen wurde seitens der AP der PA PKW im Schätzungswege ermittelt.

Ferner wurde im Jahr 2005 ein falscher Wert von den Fahrtaufzeichnungen in die Erklärung übernommen.

	2005	2006	2007
<i>PA Astra lt. Erkl.</i>	40,97 %	41,25 %	39,23 %
<i>PA Astra lt. Fahrtenbuch</i>	8,45 %	41,52 %	38,23 %
PA Astra lt. AP	30,00 %	45,00 %	45,00 %
<i>PA Porsche lt. Erkl.</i>	8,35 %	5,95 %	6,28 %
PA Porsche lt. AP	30,00 %	30,00 %	30,00 %
<i>PA Chrysler lt. Erkl.</i>	8,45 %	12,04 %	11,91 %
<i>PA Chrysler lt. Fahrtenbuch</i>	40,97 %	12,04 %	11,91 %
PA Chrysler lt. AP	45,00 %	30,00 %	30,00 %
<i>PA Astra lt. Erkl.</i>	539,47	809,39	510,04
PA Astra lt. AP	395,02	877,23	585,06
<i>PA Porsche lt. Erkl.</i>	231,22	420,25	990,14
PA Porsche lt. AP	830,72	2.118,91	1.503,32
<i>PA Chrysler lt. Erkl.</i>	614,83	821,41	944,97
<i>PA Chrysler lt. Fahrtenbuch</i>	2.981,02	821,41	944,97
PA Chrysler lt. AP	3.274,25	2.046,70	2.380,28

PA Fahrzeuge gesamt lt. Erkl.	1.385,22	2.051,05	2.445,15
PA Fahrzeuge gesamt lt. AP	4.499,99	5.042,84	4.468,66
Differenz lt. AP (EÄ+)	3.114,77	2.991,79	2.023,51

Telefon

Für die außerbetriebliche Nutzung der Telefone wurde bisher kein PA angesetzt. Dieser PA wird im Schätzungswege mit 10 % des Aufwandes zum Ansatz gebracht.

	2005	2006	2007
Aufwand Telefon gesamt p.a.	3.339,69	3.969,33	3.828,96
PA Telefon lt. Erkl.	0,00	0,00	0,00
PA Telefon lt. AP – 10 %	333,97	396,93	382,90
Erhöhung PA Telefon lt. AP (EÄ+)	333,97	396,93	382,90

...

Tz 11 Raummiete, Kto. 7754

Garagierungskosten sind, wenn Wohnort bzw. Ort der Berufsausübung identisch sind, nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung der garagierten Kfzs, höchstens jedoch im Umfang der betrieblichen/beruflichen Nutzung des Gebäudes/Wohnung abzugsfähig.

	2005	2006	2007
Aufwand lt. Erkl.	8.733,87	8.874,76	6.493,04
-Aufwand Garage, Kürzung zu 80 %	261,60	202,16	261,60
Aufwand lt. AP	8.472,27	8.672,60	6.231,44
Kürzung lt. AP (EÄ+)	261,60	202,16	261,60

Feststellungen zur Einkommensteuer

	2005	2006	2007
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Erkl.			

...
+PA Kfz, Telefon lt. Tz. 8	3.448,74	3.388,72	2.406,41
...
+Kürzung Raummiete lt. Tz 11	261,60	202,16	261,60
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. AP	59.321,46	60.556,42	135.241,32
Summe der Erfolgsänderungen	5.301,03	5.701,55	14.953,10

..."

Aufgrund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt am 28. April 2009 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens (betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 und Umsatzsteuer 2007) und neuerliche Sachbescheide. Mit demselben Datum erging ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 (Erstbescheid).

Es wurden folgende Abgaben festgesetzt:

	2005	2006	2007
Umsatzsteuer	29.523,22	32.146,36	46.980,16
Einkommensteuer	21.195,73	21.813,21	58.291,71

Mit Schreiben vom 28. Mai 2008 brachte die steuerliche Vertreterin eine **Berufung** ein und führte begründend aus:

„Laut Tz. 8 wurden Privatanteile für Telefon für die Jahre 2005, 2006, 2007 in der Höhe von € 333,97 (2005), € 396,93 (2006) und € 382,90 (2007) ausgeschieden.

Hiezu wird festgestellt, dass unser Klient neben seinen betrieblichen Telefon noch zwei Privathandys besitzt und außerdem ein Fixtelefon in seiner Wohnung. Diese Telefone werden ebenso teilweise für betriebliche Aspekte genutzt, sodass aus diesen Grund das Ausscheiden eines Privatanteiles unter Berücksichtigung der vorhandenen Privattelefone und der damit verbundenen privaten Kostentragung ungerechtfertigt erscheint.

In Tz. 11 Raummiete, Konto 7754, stellt die Betriebsprüfung fest, dass die Garagierungskosten aufgrund der Identität des Wohnortes und des Ortes der Berufsausübung zu 80 % nicht abzugsfähig sind.

Hier unterliegt die Betriebsprüfung bezüglich der Identität des Berufssitzes und des Wohnsitzes einem Irrtum. Beide Wohnsitze bzw. Berufssitze haben zwar die gleiche Adresse sind jedoch verschiedene Gebäudeteile. Ebenerdig, gleich nach dem Eingang befindet sich das

Büro von Herrn Bw und gleich daneben die Garage. Seine Wohnung befindet sich zwar im gleichen Gebäude, jedoch im 1. Stock der Liegenschaft. Gleich neben dem Betriebsstandort befindet sich die gegenständliche Garage. Es handelt sich hierbei um einen vom Wohnort verschiedenen Betriebsort, wobei aufgrund der räumlichen Lage sich die Garage näher dem Betriebsort befindet. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25.4.2001, GZ 99/13/0221, festgestellt, dass alle Aufwendungen für Abstell- und Garagenplätze in der Nähe des Betriebsortes als zur Gänze betrieblich veranlasst anzusehen sind. Räumlich betrachtet, befindet sich die Garage näher dem Ort der Berufsausübung und wäre daher gänzlich als betrieblicher Aufwand bzw. im Rahmen der privaten Nutzung abzusetzen. Die willkürliche Zuordnung der Garage zu der Wohnung (zum damaligen Zeitpunkt angemietet) bedarf einer Erklärung der Behörde, ebenso wie der Ansatz einer 80%igen Privatnutzung.

In Tz. 8 des Berichtes über das Ergebnis einer Außenprüfung werden folgende Privatanteile für 3 PKW festgestellt:

	2005	2006	2007
Opel Astra	30 %	45 %	45 %
Porsche	30 %	30 %	30 %
Chrysler Voyager	45 %	30 %	30 %

Begründet wird dies damit, dass die erklärten betrieblichen Kilometer teilweise in keinem Verhältnis zum einzigen erklärten Zielort standen bzw. das nahezu an jeden Tag des Prüfungszeitraumes der Vermerk „diverse D.“ ohne nähere Angaben zu Zielen in der Stadt angeführt werden. Dies führt zu einer Tageseintragung wie z.B.: diverse D. 36 Kilometer. Hierzu wird Folgendes festgestellt:

Die betriebliche Notwendigkeit der Kraftfahrzeuge wurde dem prüfenden Organ nachgewiesen. Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergibt sich folgendes Bild:

	2005	2006	2007
Gesamtkilometerleistung	30.573	29.763	27.622
Privatkilometer laut Betriebsprüfung	11.781	9.969	9.282
Privatkilometer laut vorgelegten Fahrtenbüchern	4.821	5.060	4.693

Aus obiger Aufstellung ist ersichtlich, dass die Betriebsprüfung sich veranlasst fühlte aufgrund der oben angeführten Begründungen die Privatanteile um über 100 % zu erhöhen.

Grundsätzlich wird festgehalten, dass Privatanteile, bei Nichtführung eines Fahrtenbuches mit

ca. 20 % festzusetzen sind. Aus obiger Aufstellung ist ersichtlich, dass aufgrund der Aufzeichnungen des Fahrtenbuches Privatanteile im Ausmaß von ca. 16-17 % bereits ausgeschieden wurden. Die Schätzung des Betriebsprüfers kann weder als zweckmäßig noch als billig betrachtet werden und zwar aus folgenden Gründen:

Gattin und Sohn haben ein eigenes Fahrzeug.

Aufgrund der Tätigkeit des Steuerpflichtigen, welche teilweise sowohl an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen betriebliche Tätigkeiten verursachen, können die angeführten Privatkilometer nicht geleistet werden.

Hierbei wird eindeutig dokumentiert, dass die obgenannte Schätzung weder zweckmäßig noch billig sein kann.

Um im Detail auf die Begründung der Außenprüfung einzugehen, wurde im Rahmen der Besprechung zum 1. Absatz der Begründung (die erklärten betrieblichen Kilometer standen teilweise in keinem Verhältnis zum einzigen erklärten Zielort) keinerlei Beispiele bekannt gegeben.

Zum zweiten Teil der Begründung (diverse D.) wird Folgendes festgestellt.

Diverse Fahrten in D. wurden mit folgenden Autos durchgeführt:

	2005	2006	2007
<i>Voyager</i>	<i>14</i>	<i>16</i>	<i>12</i>
	<i>19</i>	<i>28</i>	<i>21</i>
	<i>27</i>	<i>19</i>	<i>5</i>
	<i>35</i>	<i>17</i>	<i>9</i>
	<i>19</i>	<i>12</i>	<i>22</i>
	<i>19</i>	<i>23</i>	<i>8</i>
	<i>16</i>	<i>19</i>	<i>9</i>
	<i>13</i>	<i>22</i>	<i>12</i>
	<i>19</i>	<i>12</i>	<i>8</i>
	<i>24</i>	<i>22</i>	<i>21</i>
	<i>12</i>	<i>19</i>	<i>13</i>
		<i>19</i>	<i>13</i>
		<i>23</i>	<i>21</i>
			<i>17</i>
			<i>5</i>
			<i>11</i>
			<i>19</i>

			13
			22
			17
			19
			16
			13
			8
			2
			18
			16
			21
			16
			16
			13
			7
			18
			21
	217	251	475
Astra	0	28	0
		17	
		21	
		12	
		14	
	0	92	0
Porsche	0	19	24
			12
			14
			12
			13
			21
	0	19	96

Hierbei wird festgehalten, dass es sich bei diesen Fahrten ausschließlich um Fahrten mit dem

Vermerk „diverse D. " handelt. Abschließend wird festgestellt, dass sich aus obiger Aufstellung folgende Gesamtsumme für diverse Fahrten in D. ergeben:

	2005	2006	2007
	217 km	362 km	571 km

Der von der Prüfung festgestellte angeblich nahezu an jeden Tag vorhandene Tageseintrag „diverse D. 36 Kilometer“ ist überhaupt nicht vorhanden. Bei allen anderen Fahrten wurde neben den täglichen Fahrten (Post, Gericht, Baustelle, Ämter, Gemeinden) auch ein anderer Ort angeführt, welcher mit Terminkalendern nachgewiesen wurde. Festgehalten wird außerdem, dass „diverse D. Fahrten“ (wie laut Aufstellung ersichtlich ist zwischen 2 Kilometern und 35 Kilometern) an 73 Tagen in 3 Jahren durchgeführt wurden.

Abgesehen davon, dass es sich hierbei um ein geringfügiges Ausmaß handelt, siehe obige Gesamtkilometer, ist zu berücksichtigen, dass auch auf die örtlichen Gegebenheiten in D. mit Einbahnstraßen bzw. tageszeitlich bedingten Verkehrsaufkommen, welche Umfahrungen aus zeitlicher Sicht günstiger machen, streckenmäßig jedoch erhöhend erscheinen lassen. Nicht berücksichtigt wurde vom Betriebsprüfer, dass sich das Büro in einer Einbahnstraße befindet und Zu- und Abfahrten zusätzliche Fahrtstrecken ergeben.

Die Fahrten, welche in D. durchgeführt werden, und das oft mehrmals am Tag, gehen auf Post, Gerichte, Baustellen, Ämter, Gemeinden und Kunden.

Etliche „diverse D.“ werden auch durch den Terminkalender unseres Klienten bewiesen, in welchen sich dementsprechende Vermerke befinden (z.B. Gericht, Notar usw.).

Aus obigen Darstellungen ist ersichtlich, dass das Verwerfen der Fahrtenbücher durch das Betriebsprüfungsorgan nicht gerechtfertigt ist.

Sogar unter der fälschlichen Annahme, dass die Gesamtsumme „diverse D. " (2005-217 km, 2006-362 km, 2007-571 km) nicht anerkannt werden könnten, könnten maximal diese Kilometer zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von 10 % den Privatkilometern zugerechnet werden.

Falls die Außenprüfung nicht im Besitz der entsprechenden Unterlagen (Fahrtenbücher, Terminkalender) ist, bzw. diese einzusehen beabsichtigt, ersuchen wir um Benachrichtigung.“

Zu der Berufung nahm der Betriebsprüfer am 15. Juni 2009 wie folgt **Stellung**:

„PA Telefon

Von mir wurden lediglich 10 % der gesamten Aufwendungen als PA zum Ansatz gebracht. Die vom Stb. behauptete betriebliche Nutzung des privaten Telefonanschlusses konnte von mir nicht nachvollzogen werden. In der ggst. Berufung wird als Argumentation für die volle Abzugsfähigkeit der Garage darauf hingewiesen, dass sich Büro und Wohnung an derselben

Adresse befinden. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass berufliche Telefongespräche (aktiv, nicht passiv – diese verursachen ja keinen Aufwand) vom privaten Anschluss oder privaten Mobiltelefon geführt werden, wenn ein als beruflich/betrieblich deklariertes Telefon sich quasi in Rufweite befindet und der Gegenstand des Telefonates, falls beruflich/betrieblich bedingt, das Vorhandensein von Bauakten/Computer etc. voraussetzt. Diese Bauakten/Computer etc. befinden sich aber zweifelsfrei nicht in der Privatwohnung des ApfL, sondern in dessen Büro im EG des Gebäudes.

Daher wurde von mir die behauptete berufliche Nutzung der Privattelefone nicht anerkannt, sondern der PA Telefon von ursprünglich 20 % auf 10 % reduziert. Ein darüber hinausgehender Aufwand ist m.E. nicht gerechtfertigt!

Raummiete-Garagierungskosten Pkw

Die ggstl. Feststellung wurde im Einklang mit RZ 509 der ESt-RL. getroffen!

Die Betriebsprüfung unterlag in diesem Punkt bezüglich der Identität des Berufsortes/Wohnortes keinem Irrtum, sondern entschied richtlinienkonform und in Kontinuität zu gleich gelagerten Fällen für alle Veranlagungsjahre ab 2002.

Sowohl das Büro als auch die Privatwohnung befinden sich an derselben Adresse. Da nur ein Eingang zum Grundstück existiert, ist es unerheblich, ob die Entfernung zur Wohnung eine etwas Größere ist oder nicht. Die vom Stb. angesprochene Nähe des Büros zur Garage (beide EG, Wohnung 1. Stock) ist daher irrelevant.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde mit dem Stb. die ggst. RZ 509 diskutiert und ihm die Rechtsmeinung des Prüfers mehrfach zur Kenntnis gebracht. Ferner findet sich eine entsprechende Textierung in besagter Tz. 11, die jede andere Interpretation ausschließt.

PA Pkw

Ich habe im Zuge der Prüfung mehrfach den Stb. als auch einem den ApfL. auf die m.E. völlig ungenügende Fahrtaufzeichnungen hingewiesen und diesen Umstand dem Stb. anhand konkreter Beispiele dargelegt. Ferner räumte ich dem ApfL. die Möglichkeit ein, aufgrund möglicher Kalenderaufzeichnungen etc. die vorgelegten Fahrtaufzeichnungen zu ergänzen. Diese Ergänzung wurde seitens des ApfL. teilweise durchgeführt.

Der Stb. schreibt, dass sich ein Tageseintrag „div. D., 36 Kilometer“ in den Aufzeichnungen überhaupt nicht findet. Der im Bericht zitierte Eintrag stammt vom 16. Juni 2005, Fahrtenbuch Astra 2005 (Var.1).

Die Formulierung „div. D.“ wurde an nahezu jedem Tag, an dem eine berufliche Fahrt aufscheint, verwendet, wenn weitere Ziele vorhanden waren, wurden auch diese angeführt. Die betriebliche Notwendigkeit der Kfz wurde mir NICHT nachgewiesen, ich ging im Zweifel von einer überwiegend beruflichen/betrieblichen Nutzung aus.

Die behaupteten mehrfachen Fahrten pro Tag in D. zu div. Behörden etc. konnten mangels geeigneter Unterlagen von mir kaum verifiziert werden.

Im Detail wurden mir EDV-Listen vorgelegt. In diesen Listen wurden folgende Angaben getätigt: Datum, Ort, Km-Stand Start, Km-Stand Ende, berufl. Km, private Km.

Da es sich um eine Excel-Liste o.ä. handelt, kann dies nicht die Uraufzeichnung sein, sondern nur der Ausfluss handschriftlicher Aufzeichnungen.

Selbst diese EDV-Listen wiesen einen erklärten PA für den Chrysler Voyager von 40,97 % für das Jahr 2005 aus. Aufgrund eines Irrtums bei der Erstellung der Erklärungen wurde dieser vom Apfl. dokumentierte PA aber nicht dem Chrysler, sondern dem Opel Astra zugeordnet. Bei restriktiver Handhabung der einschlägigen Bestimmungen wäre der PA für den Chrysler auf über 50 % angestiegen, somit wäre eine Entnahme inkl. USt die Folge gewesen.

Die von mir angesetzte PA wurde im Schätzungswege ermittelt und stellt eine kulante Lösung für den Apfl. dar.

Sämtliche Unterlagen befinden sich im Arbeitsbogen zur Einsichtnahme."

In einer Gegenäußerung der steuerlichen Vertreterin wurde Folgendes ausgeführt:

„Zu 1:

Der Betriebsprüfer vermutet, dass für Telefongespräche mit Klienten bzw. mit Behörden immer Bauakten bzw. Computer vorhanden sein müssen.

Dies ist in den seltensten Fällen notwendig bzw. wird im Anschluss an Telefongespräche in eventuellen Bauakten Nachschau gehalten.

Es ist jedoch unbestritten, dass der Steuerpflichtige in seltenen Fällen eines seiner zwei Privathandys bzw. ein Fixtelefon für berufliche Telefonate verwendet ebenso wie für Privattelefone in jeden so seltenen Fällen die beruflichen Telefone verwendet werden.

Dies ist als glaubhaft anzusehen, da insbesondere bei den Privathandys bzw. beim Fixtelefon Gesprächskosten entstanden sind. Das Ausscheiden eines Privatanteils unter Berücksichtigung der obigen Sachverhalte wird von uns als Willkür betrachtet.

Zu 2 Raummiete, Garagierungskosten Pkw:

Der Betriebsprüfer behauptet, dass die Feststellungen im Einklang mit Rz. 509 der Einkommensteuerrichtlinien getroffen wurden.

In den Einkommensteuerrichtlinien Rz. 509 wird festgestellt, dass sich, wenn sich eine Garage am Wohnort befindet, die Garagierungskosten auszuscheiden sind. Wie jedoch in der Berufung bereits dargestellt wurde, befindet sich die Garage in der räumlichen Nähe des Betriebsortes (direkt nebenan). Die willkürliche Zuordnung der Garage zum Wohnsitz entspricht nicht den Bestimmungen der Rz. 509 der Einkommensteuerrichtlinien, dies

insbesondere deshalb, weil sich der Wohnort weiter von der Garage entfernt befindet als der Betriebsort. Die Feststellungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 25.4.2001 (GZ. 99/13/0221) hat der Betriebsprüfer nicht einmal eines Kommentares würdig befunden.

Die Feststellung des Betriebsprüfers, dass der Wohnort bzw. der Ort der Berufsausübung identisch sind, entspricht nicht den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten, da es eigene Büroräumlichkeiten, und mit einem anderen Hauseingang eigene Wohnräume gibt.

Zu 3 Privatanteil Pkw:

In der Berufung wird dezidiert angeführt, welche Fahrten ausschließlich unter dem Vermerk „diverse D.“ durchgeführt wurden, ohne dass ein anderer Ort angeführt wurde. Die Feststellung des Betriebsprüfers, dass am 16.6.2005 eine Fahrt mit „diverse D.“ 36 Kilometer eingetragen ist, stimmt nicht, da zu diesem Datum auch V. eingetragen wurde. Hierbei ist zu vermerken, dass die Fahrt nach V. und zurück 16 Kilometer beträgt, sodass für „diverse D.“ maximal 20 Kilometer überbleiben.

Im Rahmen der Berufung wurde dem Betriebsprüfer angeboten, dass er die entsprechenden Terminkalender, welche als Hilfsaufzeichnungen für die Fahrtenbücher anzusehen sind, einsehen kann. Aus diesen Terminkalendern ist ersichtlich, welche diversen Fahrten in D. zu Behörden, Gerichten, Notaren und Klienten durchgeführt wurden. Diese Fahrten werden oft mehrmals am Tag durchgeführt. Bedingt durch die Einbahnregelungen in D. kommt es jedoch zu einem relativ hohen Kilometeranfall. Insgesamt wurden z.B. im Jahr 2005 186 Fahrten beruflicher Natur durchgeführt. Aufgrund der Aufstellung in der Berufung ergibt sich für „diverse D.“ ein durchschnittlicher Wert von 16 Kilometer.

Dies bedeutet, dass im ganzen Jahr 2005 für die „diversen D.“ insgesamt 2.976 Kilometer gefahren wurden.

Sogar unter der fälschlichen Annahme, dass diese Kilometer dem Privatbereich zuzuordnen sind, ist die Schätzung des Betriebsprüfers vollkommen irrelevant. Der Betriebsprüfer erhöhte die Privatkilometer im Jahr 2005 um ungefähr 7.000 Kilometer, im Jahr 2006 um ungefähr 5.000 Kilometer und im Jahr 2007 um ungefähr 4.600 Kilometer. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Fahrten „diverse D.“ bewiesen durch den Terminkalender beruflicher Natur sind. Wie bereits dargestellt, fand es der Betriebsprüfer jedoch nicht der Mühe wert, diese angebotenen Beweismittel zu überprüfen.

Die Feststellungen des Betriebsprüfers, dass der Privatanteil für den Chrysler Voyager laut vorgelegten Fahrtenbüchern 40,97 % beträgt, ist vollkommen falsch. Laut vorgelegten Fahrtenbüchern wurden mit dem Chrysler Voyager im Jahr 2005 17.394 Kilometer gesamt gefahren und davon 1.461 Kilometer privat. Dies entspricht dem in der Erklärung ausgewiesenen Privatanteil von 8,45 %. Tatsache ist, dass für den Opel Astra insgesamt

6.927 Kilometer gefahren wurden und hievon wurden 2.838 Kilometer privat gefahren, laut Fahrtenbuch, dies entspricht dem richtig ausgewiesenen Privatanteil in der Höhe von 40,97 %. Die weitere Feststellung des Betriebsprüfers, dass im Jahr 2005 der Privatanteil über 50 % gestiegen wäre, ist daher vollkommen unrichtig und beruht auf der mangelhaften Kontrolle der Unterlagen durch die Behörde."

Mit Schreiben vom 2. März 2011 wurde der Bw. von der Rechtsmittelbehörde aufgefordert, Folgendes hinsichtlich 1) Privatanteil Telefonkosten und 2) Privatanteil Garagierungskosten bekannt zu geben: „1) Aufzeichnungen über die betrieblich bedingten Telefongespräche von ihrem Telefonanschluss im Büro sind vorzulegen bzw. andere Nachweise, dass ausschließlich betrieblich veranlasste Telefonkosten (100 %) gegeben sind. Wie viele Telefonanschlüsse (Festnetz/Handy) stehen Ihnen und Ihrer Familie (privat/betrieblich) zur Verfügung? 2) Es ist die Höhe der Aufwendungen für Garagenmiete für die Jahre 2005 bis 2007 bekannt zu geben. Weiters ist der Anteil der betrieblich (Büro, Lager bzw. Garage) und privat verwendeten Gebäudeteile (prozentuell und flächenmäßig) des Gebäudes in der Xgasse 11 aufzuschlüsseln und ein Plan oder eine Gebäudeskizze anzuschließen. Wie weit ist die Garage vom Büro bzw. der Wohnung entfernt? Welche Fahrzeuge werden in dieser Garage untergebracht?“

Der Bw. nahm dazu mit Schreiben vom 23. März 2011 bei gleichzeitiger Vorlage eines Planausschnittes von Büro, Garage und Lager wie folgt Stellung:

„zu 1) Das SV-Büro verfügt über einen Telefon- und einen separaten Faxanschluss für rein betriebliche Nutzung. Aufzeichnungen über Telefongespräche bestehen nicht. Die Wohnung verfügt über einen eigenen Festnetzanschluss. Es sind zwei Handys betrieblich im Einsatz. In der Familie gibt es 2 priv. Handys.

zu 2) Die Garagenmiete beträgt für die Jahre 2005 bis 2007 (3 Jahre):

2005 10X27,25 € = 272,50 €

2006 12X27,25 € = 327,00 €

2007 12X27,25 € = 327,00 €.

Es werden keine Gebäudeteile privat verwendet.

Die Garage befindet sich unmittelbar neben dem Büro (Plandarstellung beiliegend). Die Entfernung von Garage zum Wohnungseingang beträgt ca. 35 m. In der Garage ist der PKW Marke Voyager eingestellt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem

Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgem. Tz. 13). Die Betriebsausgaben sind dabei dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Zu den einzelnen Berufungspunkten führt der Unabhängige Finanzsenat aus wie folgt:

Privatanteil Telefon:

Telefonkosten können ihrem Wesen nach sowohl aus betrieblichen, als auch aus privaten Gründen anfallen.

Eine ausschließliche betriebliche Nutzung eines im Büro befindlichen Telefons ist unwahrscheinlich. Es liegt daher am Steuerpflichtigen, durch Aufzeichnungen aller Telefongespräche die ausschließlich betriebliche Nutzung nachzuweisen (VwGH 21.2.96, 93/14/0167). Gleches gilt für die Benutzung eines Handys (Jakom, EStG 3. Auflage, § 4 Tz. 330, „Telefonkosten“). Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des betrieblichen Anteils im Schätzungsweg zu ermitteln.

Nach Angaben des Bw. existieren neben einem betrieblichen Telefon im Büro (Erdgeschoss) noch 2 Privathandys und ein Fixanschluss in der Wohnung (im ersten Stock).

Fest steht, dass der Bw. keine Aufzeichnungen über die betrieblich bedingten Telefongespräche vorgelegt hat.

Es kann also keine konkrete Aufteilung in private und betriebliche Kosten getroffen werden bzw. eine ausschließliche betriebliche Verwendung dargelegt werden.

Der vom Betriebsprüfer angesetzte Privatanteil im Ausmaß von 10 % kann als nicht unüblich hoch und der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechend angesehen werden (vgl. VwGH 26.6.1984, 83/14/0216). Dass auch vom Büro aus private Telefongespräche geführt werden, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Gemäß der zu dieser Thematik ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur wäre eine behauptete (nahezu) ausschließliche betriebliche Verwendung von Telekommunikationsmitteln

durch Aufzeichnung aller Telefongespräche der Behörde gegenüber nachzuweisen (vgl. etwa VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Derartige Aufzeichnungen wurden vom Bw. jedoch nicht geführt.

Mangels anderer Ermittlungs- oder Berechnungsgrundlagen hat daher gemäß § 184 BAO eine Schätzung der Telefonkosten zu erfolgen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1993, 92/14/0144).

Es wäre jedenfalls am Bw. gelegen, weitere betriebliche Telefongespräche, die er von seinen sonstigen privaten Telefonanschlüssen geführt habe, aufzuzeigen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Privatanteil Garagierungskosten:

Strittig ist, ob Aufwendungen für die Garagenmiete als betrieblich veranlasst abzugsfähig sind, wobei das Finanzamt von einer 80%igen privaten Veranlassung ausging.

Die Garage am vom Wohnort verschiedenen Betriebsort ist betrieblich veranlasst. Dagegen ist die Garage am Wohnort unabhängig von der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs durch den Wohnort und damit privat veranlasst (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Ist die Wohnung gleichzeitig Betriebsstätte, dann sind die Kosten der Garagierung nach den EStR 2000 im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs abzugsfähig, höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes (RZ 509) (Doralt, EStG, § 4 Rz. 52 Stichwort „Garage“).

Dasselbe muss nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde gelten, wenn sich die Garage in unmittelbarer Nähe des Wohnortes des Bw. (*„Die Entfernung von Garage zum Wohnungseingang beträgt ca. 35 m“ – Vorhaltsbeantwortung vom 23.3.2011*) befindet. Eine Überprüfung des prozentuellen Ausmaßes der betrieblichen Nutzung konnte mangels entsprechenden Vorbringens im Schreiben vom 23.3.2011 nicht überprüft werden. Da der Bw. an der Betriebsadresse (2500 Baden, Antonsgasse 11) auch seinen Wohnort hat, kann nicht nachvollzogen werden, dass dort keine Gebäudeteile privat verwendet werden.

Die Anerkennung der Garagenkosten konnte daher nach den Ausführungen des Betriebsprüfers höchstens in Höhe der betrieblichen Nutzung am (übrigen) Gebäude entsprechend des Grundbuchs-Auszuges vom 22.4.2009 erfolgen.

Privatanteile Kraftfahrzeuge:

Der Bw. hat laut Anlagenverzeichnis folgende 3 Fahrzeuge im Betriebsvermögen:

- 1) Astra Caravan CD (Anschaffungsdatum 8.7.1992),

2) Porsche 911 gebr. (Anschaffungsdatum 17.2.1997) und
 3) Chrysler Grand Voyager CRD (Fiskal-LKW) (Anschaffungsdatum 28.6.2004). Für deren betriebliche Verwendung hat der Bw. jeweils Fahrtenbücher (in Excel-Tabellenform) vorgelegt und aufgrund deren Aufzeichnungen Kfz-Kosten (unter Abzug eines Privatanteiles) geltend gemacht. Der Betriebsprüfer ist im Zweifel von einer überwiegenden betrieblichen Nutzung ausgegangen, was im Hinblick auf das typische Berufsbild des Bw. als Architekt, Ziviltechniker und Sachverständiger bei der Verwendung von 3 Fahrzeugen ein großes Entgegenkommen ist.

Der Nachweis der Fahrtkosten ist grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches bzw. durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, zu erbringen

Das Verhältnis der privaten zur betrieblichen Nutzung ist an Hand der gefahrenen Kilometer zu ermitteln und vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (zB durch ein Fahrtenbuch oder zumindest glaubhaft zu machen; ansonsten erfolgt eine Schätzung (vgl. Doralt, EStG⁴, § 4 Tz 330, Stichwort "Kraftfahrzeugkosten").

Betrachtet man nunmehr das vom Bw. vorgelegte Fahrtenbuch, so stellt sich dieses - zur Veranschaulichung auszugsweise die Fahrten der drei Fahrzeuge im Jänner 2006 dargestellt - folgendermaßen dar:

DATUM	ORT	START	KM	PRIV	ENDE
FAHRTENBUCH VOYAGER 2006					
02.01.06	S.	25.452	6		25.458
03.01.06	Privat	25.458		16	25.474
04.01.06	Div. D., E.	25.474	38		25.512
05.01.06	Div. D., M., Wien	25.512	135		25.647
09.01.06	Div. D., Sch., M.	25.647	77		25.724
16.01.06	Div. D., Wien, M.	25.724	198		25.922
17.01.06	Div. D., Wien	25.922	139		26.061
18.01.06	Div. D., G., B.	26.061	98		26.159
19.01.06	Div. D., St. Pölten	26.159	134		26.293
20.01.06	Div. D.	26.293	16		26.309
23.01.06	Privat	26.309		27	26.336
25.01.06	Div. D., M.	26.336	62		26.398
27.01.06	Div. D., C.	26.398	47		26.445
...
FAHRTENBUCH ASTRA 2006					
02.01.06	Div. D.	101.954	25		101.979
02.01.06	Privat	101.979		21	102.000
06.01.06	Privat	102.000		262	102.262
10.01.06	Div. D.	102.262	28		102.290
12.01.06	Div. D., T.	102.290	27		102.317
14.01.06	Privat	102.317		38	102.355

22.01.06	Privat	102.355		55	102.410
26.01.06	Div. D., E.	102.410	39		102.449
27.01.06	Privat	102.449		47	102.496
31.01.06	Div. D., Wien	102.496	136		102.632
...

FAHRTENBUCH PORSCHE 2006

11.01.06	Div. D., St.	122.030	269		122.299
13.01.06	Div. D., Ck..	122.299	172		122.471
24.01.06	Div. D., BH Ä.	122.471	157		122.628
30.01.06	Div. D., Wien, M.	122.628	185		122.813
...

An ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch (und damit ein Nachweis der Fahrtkosten) sind folgende Anforderungen zu stellen: Beinhaltung aller beruflichen und privaten Fahrten, fortlaufende und übersichtliche Führung, zweifelsfreie und klare Angaben von Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt. Werden mehrere Orte angefahren, ist der Verlauf der Route genau anzuführen.

Die Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. sind hinsichtlich ihrer Ordnungsmäßigkeit fraglich, weil Fahrten „Div. D.“ mit/ohne Angabe eines weiteren Ortes/weiterer Orte ohne weitere Erklärung pauschal in das Fahrtenbuch eingetragen wurden, ist nach dem Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens (Tz. 8 des BP-Berichtes vom 28. April 2009) evident und wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Beweiswürdigung in den Abgabenbescheiden (BP-Bericht) hingewiesen. Sind Aufzeichnungen (hier über den tatsächlichen Umfang von Privatfahrten) aber mangelhaft, hat die Abgabenbehörde mangels anderer Unterlagen nicht nur das Recht, sondern sogar die Pflicht, Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung zu ermitteln (§ 184 BAO). Da Schätzungen einer mathematischen Exaktheit und Genauigkeit nicht zugänglich sind, ist jeder Schätzung auch eine gewisse Unsicherheit immanent, die sich sowohl zum Vor- als auch Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken kann.

Zum Nachweis der Aufteilung des Verhältnisses zwischen betrieblichen und beruflich veranlassten Fahrten mit einem Kraftfahrzeug dienen Fahrtenbücher, an die bestimmte formale Voraussetzungen geknüpft sind, wobei sich die österreichische Rechtsansicht zur Ordnungsmäßigkeit von Fahrtenbüchern mit jener deckt, die dem Grund nach in BFH-Urteilen (BFH VI R 64/04 v. 16.11.2005, BFH VI R 27/05) zum Ausdruck kommt (Aigner/Renner in SWK 15/2006, S 465).

Der Betriebsprüfer hat in seiner Stellungnahme richtig aufgezeigt, dass die vom Bw. in Form von Excel-Tabellen vorgelegten Fahrtenbücher – also solche mit Hilfe eines Tabellenkalkulationsprogrammes erzeugte Dateien – nur dann als ordnungsgemäß Fahrtenbücher gelten können, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren

Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in den Dateien selbst dokumentiert und offen gelegt sind.

Elektronisch geführte Fahrtenbücher sind dann anzuerkennen, wenn sie die vom BFH genannten Kriterien erfüllen, d.h. sie müssen nachträglich Manipulationen weitgehend ausschließen (abgesehen vielleicht von Fehlerkorrekturen, die aber als solche verzeichnet sein müssen) und sie müssen gewährleisten, dass nachvollzogen werden kann, wann die Aufzeichnungen erfolgt sind. Sind diese Kriterien erfüllt, so müsste den elektronisch geführten Fahrtenbüchern eine umso größere Beweiskraft zukommen, da sie anders als die händisch geführten Fahrtenbücher Manipulationen nahezu gänzlich ausschließen. Jene Aufzeichnungen, die diesen Kriterien nicht entsprechen, sind hingegen grundsätzlich als unzureichend abzulehnen.

Den vorgelegten Fahrtenbüchern steht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats jedenfalls die prinzipielle Anforderung entgegen, wonach diese alle beruflichen und privaten Fahrten zu beinhalten haben, fortlaufend und übersichtlich zu führen sind und insbesondere zweifelsfreie und klare Angabe von Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zu enthalten haben (*Doralt*, EStG⁹ § 16, Tz. 220, Stichwort "Fahrtkosten" mwN.; *Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel*, Das Auto im Steuerrecht², 63 ff, *Aigner/Renner*, SWK 2006, S 465 ff).

Die vorliegenden Fahrtenbücher beinhalten keine Angaben zu Ausgangs- und Zielpunkten (bzw. bei einer Route die einzelnen Punkte) sowie in den Jahren 2005, 2006 und teilweise 2007 zu den Zwecken der einzelnen Fahrten. Die in den Fahrtenbüchern angeführten Angaben zu den Orten sind zu ungenau, weil – wie der Betriebsprüfer richtig ausführt – zu pauschal angegeben wird, wobei die Angaben „Div. D.“ und/oder weitere Orte bei beinahe sämtlichen Fahrten erfolgte. Dass diverse Fahrten in D. nach Ansicht der steuerlichen Vertretung in der Gegenäußerung nur in einem geringfügigem Ausmaß erfolgte (beispielsweise für den Voyager im Jahr 2005 217 km betrug) wird entgegnet, dass nach Überprüfung der Rechtsmittelbehörde nach den Aufzeichnungen für Eintragungen „Div. D.“ im Fahrtenbuch eine Kilometerleistung iHv 882 (Voyager 2005) ergab (882 km lt. FB = 21+19+36+29+24+27+28+14+18+19+48+29+169+27+35+31+36+28+28+19+26+17+19+16+13+19+24+31+32). Berücksichtigt man richtigerweise auch die Eintragungen „Div. D. und weitere Orte“ sind alle Eintragungen (ausgenommen „privat“) im Fahrtenbuch davon betroffen.

Weiters haben sich bei der Überprüfung der verschiedenen Reiseziele durch Eingabe in einem Routenplaner hohe Differenzen ergeben: Beispielsweise wurden Fahrten mit dem Voyager im Jahr 2005 angeführt:

Datum	Reiseziel	KM	KM lt.	Differenz
-------	-----------	----	--------	-----------

	lt. FB	lt. FB	Routenplaner aufgerundet	lt. AP
10.01.2005	D. div., Aa.	47	25	22
12.01.2005	D. div., Oe.	27	15	12
03.02.2005	D. div., G. .	72	48	24
07.03.2005	D. div., F.	85	45	40
31.03.2005	D. div., G. .	96	48	48
02.08.2005	D. div., U.	127	100	27
09.11.2005	D. div., Au.	388	95	273
Ergebnis Stichprobe		822	376	446
in Prozent		100 %	45,74 %	54,26 %
in Prozent ger.		100 %	46 %	54 %

Aus dem Fahrtenbuch sowie den weiteren Ausführungen des Bw. konnte durch die pauschale Angabe zu Fahrtzielen eine betriebliche Veranlassung nicht bewiesen werden.

Auch durch die vorliegenden Kopien aus dem „Gutachtenbuch“ (siehe Arbeitsbogen) konnte kein direkter Bezug zu einzelnen betrieblichen Fahrten hergestellt werden.

Der mit Hilfe eines Computerprogrammes erzeugte Datenbestand ist kein in sich geschlossenes Verzeichnis und damit auch kein Fahrten -"Buch". Das Programm "MS-Excel" eröffnet dem Anwender die Möglichkeit zur nachträglichen Veränderung bereits eingegebener Daten, deren Reichweite in der Datei selbst nicht näher dokumentiert wird. Die Eintragungen können dadurch zu einem späteren Zeitpunkt ohne größeren Aufwand an jedes gewünschte Ergebnis angepasst werden. Der Ausdruck einer solchen Datei ist deshalb zum Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit der erforderlichen Angaben nicht geeignet.

Ein formell ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch über die vom Bw durchgeföhrten Reisebewegungen liegt nicht vor. Die elektronisch geföhrten 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, insbesondere enthalten diese Aufzeichnungen keine Angaben zum Reisezweck (ausgenommen teilweise im Jahr 2007) oder über den Zeitpunkt von Beginn und Ende der Reisebewegungen.

Diesbezüglich war es dem Bw. überlassen durch Vorlage von möglichen Aufzeichnungen (z.B. durch Kalendereintragungen) Nachweise über diverse Reisebewegungen zu erbringen.

Dem Bw. ist es daher nicht gelungen, die behaupteten Kfz-Kosten durch Aufzeichnungen oder andere stichhaltige Beweismittel zu belegen oder glaubhaft zu machen. Das Vorbringen des Bw. ist zu allgemein gehalten und der konkrete betriebliche Einsatz der Kraftfahrzeuge nicht nachvollziehbar.

Wenn der Bw. einwendet, dass eine pauschale Annahme eines Privatanteiles von 30 % bzw. 45 % unrichtig sei, so ist darauf hinzuweisen, dass derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt,

die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss (VwGH 8.9.1992, 89/14/0014). Diese Unsicherheit wird umso größer, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (VwGH 29.4.1992, 90/13/0201).

Bei Anlegen dieser Maßstäbe kann im Hinblick darauf, dass der Bw. bloß pauschale Aufzeichnungen über betrieblich zurückgelegte Fahrten an einem Tag geführt hat und auch kein geeignetes Vorbringen zur Glaubhaftmachung der behaupteten Fahrten erstattet, der Bw. vielmehr keine weiteren konkreten Angaben zu den betrieblichen veranlassten Fahrten gemacht hat, eine pauschal vorgenommene Schätzung nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal der Bw. alleine (siehe Berufung: „*Gattin und Sohn haben ein eigenes Fahrzeug.*“) drei Fahrzeuge betrieblich in Verwendung hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. April 2011