



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Firma G. Mayrhofer Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	467.119,-- S	Einkommensteuer	140.007,39 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-20.698,60 S
				119.309,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				8.670,52 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	573.822,-- S	Einkommensteuer	189.996,-- S
				189.996,-- S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				13.807,55 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### 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

Die Bw. ist bereits seit 1992 als Finanzkauffrau tätig und bezog aus dieser Tätigkeit in den berufsgegenständlichen Jahren 1998 und 1999 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Vermittlungsprovisionen).

Die Berechnung des Einnahmenüberschusses aus dieser Tätigkeit als Einzelunternehmerin stellte sie in einer Beilage zur **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998** folgendermaßen dar (Beträge in S):

<b>Betriebseinnahmen</b>		
Vermittlungsprovision	150.000,--	
KEG Gewinnvorwegbezug	<u>100.000,--</u>	
		250.000,--
<b>Betriebsausgaben</b>		
Kilometergeld	134.823,50	
Diäten	17.850,--	

Subprovisionen	<u>60.000,--</u>	
		<u>212.673,50</u>
<b>Betriebsgewinn</b>		<b>37.326,50</b>

Neben diesen Einkünften flossen der Bw. in den berufsgegenständlichen Zeiträumen auch Einkünfte – ebenfalls aus Gewerbebetrieb – aus einer Beteiligung als Kommanditistin bei der Fa. P GesmbH & Co KEG zu.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 wies sie einen entsprechenden Gewinnanteil in Höhe von 305.163,-- S aus.

Über Aufforderung des Finanzamtes legte die Bw. im Rahmen des Veranlagungsverfahrens im Zusammenhang mit ihren Einkünften als Einzelunternehmerin eine Aufstellung der betrieblich veranlassten Reisen (Diäten und Kilometergelder) sowie vier Provisionsgutschriften betreffend ihre Subprovisionsempfänger vor.

Bei sämtlichen mit 8. Oktober 1998 datierten Provisionsgutschriften handelte es sich um von der Bw. verfasste, an den/die jeweilige/n Provisionsempfänger/in adressierte Schreiben, wonach diese für die Vermittlung von verschiedenen Versicherungsverträgen beziehungsweise N Fond-Polizzen ein einmaliges Pauschalhonorar, mit dem auch alle eventuellen Folgeprovisionen abgegolten sein sollten, in einer bestimmten Höhe erhalten hätten.

Laut Provisionsgutschrift wurde der jeweilige Betrag gleichzeitig mit der Übergabe der betreffenden Provisionsgutschrift in bar ausgefolgt.

Als Provisionsempfänger wurden folgende Personen mit den daneben angeführten Beträgen ausgewiesen:

Theresia B	20.000,-- S
Rudolf We	10.000,-- S
Christine Wa	10.000,-- S
Maria K	20.000,-- S

Weiters legte die Bw. Diäten- bzw. Kilometeraufstellungen vor.

Da aus diesen eine jährliche Kilometerleistung von 27.515 km und die Geltendmachung des Kilometergeldes für sämtliche Fahrten hervorging, wurde die Bw. vom Finanzamt in einem

weiteren Vorhalt darauf hingewiesen, dass im Falle einer überwiegenden (mehr als 50 %) betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeuges die Geltendmachung des Kilometergeldes nicht mehr zulässig wäre. Es könnten diesfalls nur die tatsächlichen KFZ-Kosten geltend gemacht werden. Da auf Grund der hohen Kilometerleistung angenommen werden könne, dass die Bw. ihr Fahrzeug überwiegend betrieblich nutze, werde sie um Bekanntgabe der tatsächlichen KFZ-Kosten und belegmäßigen Nachweis ersucht.

In Reaktion auf diesen Vorhalt teilte die Bw. mit, dass sie bei ihren betrieblichen Fahrten nicht immer mit dem gleichen Auto unterwegs gewesen wäre, weshalb es nicht möglich wäre, die tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Bezüglich der Subprovisionen veranlasste das Finanzamt eine Einvernahme der Provisionsempfänger durch ein Organ der Betriebsprüfungsabteilung.

Am 8. September 1999 machten die betreffenden Personen folgende Aussagen:

#### **Maria K**

Maria K gab an, dass sie keinerlei Versicherungsverträge vermittelt und daher auch keine Provisionen erhalten hätte. Dies gelte für 1998 und die Jahre vorher. Sie hätte außerdem den Empfang der Provisionen nie bestätigt.

#### **Theresia B**

##### **(Schwiegermutter der Bw.)**

Auch sie gab an, dass sie keinerlei Versicherungen vermittelt und keine Provisionen erhalten hätte. Da sie 1998 neue Fenster bekommen hätte, hätte die Bw. einen Betrag von 20.000,-- S dazu gezahlt. Versicherungsprovisionen hätte sie von der Bw. aber nie erhalten.

#### **Christine Wa**

Christine Wa gab an, dass sie 1997 und 1998 Adressen und Namen an die Bw. vermittelt hätte. Ob Versicherungsabschlüsse durchgeführt worden wären, könne sie aber nicht sagen. Sie konnte und wollte keine Namen und Adressen nennen, blieb aber dabei, dass sie 1997 und 1998 von der Bw. je 10.000,-- in bar erhalten hätte.

#### **Rudolf We**

Rudolf We gab an, dass er für die Vermittlung von Versicherungsverträgen 1998 eine Provision in Höhe von 10.000,-- von der Bw. in bar erhalten hätte. Namen und Adressen der vermittelten Personen wollte er nicht bekannt geben.

Unter Berufung auf die obigen Aussagen sowie die Tatsache, dass durch die Verweigerung der Namensnennung vermittelter Versicherungskunden durch Christine Wa und Rudolf We

deren Aussagen unglaubwürdig wären, anerkannte das Finanzamt im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1998** vom 18. Oktober 1999 die von der Bw. geltend gemachten Subprovisionen in Höhe von 60.000,-- S nicht als Betriebsausgaben. Ebenso korrigierte es die Diäten geringfügig um jene Beträge, die für Fahrten nach Wien ab dem 16. Tag anfielen.

Schließlich wurden die tatsächlichen Kosten pro Kilometer mit 2,-- S im Schätzungswege ermittelt, da eine Absetzung für Abnutzung, welche im Kilometergeld enthalten wäre, nur für ein eigenes Fahrzeug zustünde, während die Bw. die betrieblichen Fahrten laut eigenen Angaben mit verschiedenen Fahrzeugen unternommen und die tatsächlichen Kosten nicht nachgewiesen hätte.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid für das Jahr **1998** erhob die Pflichtige **Berufung** und begründete diese durch ihren steuerlichen Vertreter nach erfolgter Einsichtnahme in die Einvernahmeprotokolle folgendermaßen:

Vor allem wurde noch einmal betont, dass sie allen vier von ihr benannten Provisionsempfängern **Subprovisionen** für die Nennung von Namen bezahlt hätte. Wieso in den Fällen betreffend Maria K und Theresia B im Zuge der mündlichen Einvernahme von diesen die Provisionszahlungen nicht bestätigt worden wären, sei ihr völlig unverständlich.

Im Falle der Maria K könnte es sein, dass diese aus Gründen der Angst vor den Erhebungsbeamten bzw. allgemein aus Angst gegenüber dem Finanzamt und somit unter psychischem Druck den Empfang dieser Provisionszahlung nicht bestätigen hätte wollen. Maria K hätte für die Nennung von Namen, im konkreten Fall für die Nennung von Walter und Ulrike P, R, eine Zahlung erhalten.

Bei Theresia B dürfte es offensichtlich im Zuge der mündlichen Einvernahme durch den Erhebungsbeamten zu einem Interpretationsproblem der von ihr getätigten Aussage gekommen sein. Bei der Akteneinsicht in das schriftliche Einvernahmeprotokoll wäre festgestellt worden, dass Frau B sehr wohl den Empfang eines Betrages in Höhe von 20.000,00 S bestätigt hätte, diesen aber vielleicht irrtümlich mit der Zahlung von Wohnungsfenstern in Zusammenhang gebracht hätte.

Im schriftlichen Einvernahmeprotokoll wäre ausgeführt worden, dass Theresia B angebe, dass sie keine Versicherungen vermittelt hätte und keine Provisionen erhalten hätte. Da Theresia B neue Fenster bekommen hätte, hätte die Bw. einen Betrag von 20.000,00 S dazugezahlt. Versicherungsprovisionen hätte Theresia B von ihr nicht erhalten.

Aufgrund dieser Aussage, insbesondere wegen Bestätigung einer Zahlung, wäre Theresia B vom steuerlichen Vertreter eingeladen worden, diese im Zuge der mündlichen Einvernahme gegenüber dem Erhebungsbeamten gemachte Aussage nochmals zu relativieren.

Sie hätte bestätigt, dass sie keine Versicherungen vermittelt und auch keine Provisionen erhalten hätte. Im gleichen Atemzug habe sie aber auch betont, dass sie sehr wohl Namen bekannt gegeben hätte, mit denen unter Umständen ein Versicherungsabschluss getätigt hätte werden können. In weiterer Folge hätte Theresia B diese Namen genannt: Annemarie F, U, und Maximilian T, P.

Sie hätte auch betont, dass sie dafür einen Geldbetrag in Höhe von 20.000,00 S erhalten hätte, welcher von ihr in weiterer Folge für die Zahlung von Wohnungsfenstern verwendet worden wäre.

Abschließend hätte sie nochmals bemerkt, dass diese Zahlung für sie keine

Provisionszahlung dargestellt hätte, sondern lediglich eine Zahlung für die Nennung von Namen.

Sowohl Christine Wa als auch Rudolf We hätten, wie bereits erwähnt, im Zuge der mündlichen Einvernahme keine Namen von vermittelten Versicherungen bekannt gegeben. Wie bereits in den beiden ersten Fällen sei auch hier grundsätzlich davon auszugehen, dass direkt keine Versicherungsverträge vermittelt worden, sondern wie in den meisten Fällen üblich, eventuell für die Bw. im Hinblick auf einen möglichen Kaufabschluss interessante Namen genannt worden wären.

In drei Fällen wäre es dann tatsächlich zu einem Kaufabschluss gekommen, sodass schlussendlich sowohl an Christine Wa als auch an Rudolf We eine Zahlung in Höhe von je 10.000,00 S geflossen wäre.

Rudolf We hätte dieses Nenngeld für die Bekanntgabe von Herbert M, W, Christine Wa diese Zahlung für die Bekanntgabe von Walter W, W, und Herbert R, R, bekommen.

Die Erstellung der Einkommensteuererklärung wäre von der Bw. persönlich vorgenommen worden. Im Zuge der Erstellung dieser Erklärung wäre irrtümlich unter den Einnahmen ein "**Gewinnvorwegbezug KEG**" in Höhe von 100.000,00 S angesetzt worden. Gleichzeitig wäre in der Erklärung unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Beteiligte an der Firma P GesmbH & Co KEG ein Betrag in Höhe von 305.163,00 S angesetzt worden. In diesem Betrag wäre konsequenterweise der Gewinnvorwegbezug in Höhe von 100.000,00 S bereits inkludiert gewesen, was im Jahresabschluss der Firma P in der Beilage "steuerliches Ergebnis der Gesellschafter" ebenfalls dokumentiert sei.

Der Gewinnvorwegbezug an dieser Gesellschaft wäre somit irrtümlicherweise „doppelt“ erklärt worden.

In der Einkommensteuererklärung wäre für das Jahr 1998 auch **Kilometergeld** in Höhe von 134.823,50 S beantragt worden. Im Zuge der Veranlagung wäre das beantragte Kilometergeld nur mit 2,00 S pro gefahrenem Kilometer anerkannt worden, da laut Begründung des Finanzamtes die betrieblichen Fahrten mit verschiedenen Fahrzeugen unternommen worden wären. Das Finanzamt führe in seiner Begründung weiters aus, dass eine Absetzung für Abnutzung nur für ein eigenes Fahrzeug zustünde, und die tatsächlichen Kosten nicht nachgewiesen hätten werden können. Es wären somit die Kfz-Kosten im Schätzungswege zu ermitteln. Schlussendlich werde noch ausgeführt, dass auch das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt worden wäre.

Die vom Finanzamt eingeschlagene Vorgangsweise bezüglich Behandlung der Kfz-Kosten entspreche in keiner Weise der Verwaltungsübung. Bei der Verrechnung von steuergesetzlich geregelten Kostenersätzen wie eben beim "Amtlichen Kilometergeld" sei es völlig unbeachtlich, in wessen zivilrechtlichem Eigentum sich das Fahrzeug befände.

Im gegenständlichen Fall hätte die Bw. mit drei verschiedenen Fahrzeugen betriebliche Fahrten durchgeführt, wobei keines dieser Fahrzeuge in ihrem zivilrechtlichen Eigentum gestanden hätte.

Die zivilrechtlichen Eigentümer dieser von ihr genutzten Fahrzeuge wären folgende Personen gewesen:

1. B Gerhard, PKW Mazda 626
2. We Rudolf, PKW VW Passat
3. D Albert, PKW Mazda 323

Diese vorgenannten Personen hätten der Bw. die Fahrzeuge gegen Ersatz des amtlichen Kilometergeldes in Höhe von 4,90 S zur Verfügung gestellt, wobei von allen Kfz-Besitzern eine monatliche Abrechnung an sie gelegt worden wäre. Sie hätte an diese Kfz-Besitzer den jeweiligen Kostenersatz laut Kostenverrechnung bar bezahlt und somit auch die im amtlichen Kilometergeld enthaltene Afa-Komponente an die zivilrechtlichen Kfz-Eigentümer in Form

einer Zahlung ersetzen müssen. Die von den Kfz-Besitzern gelegten Kostenverrechnungen würden diesem Schreiben beiliegen.

Aufgrund der obigen Ausführungen würde Folgendes beantragt:

1. Die Anerkennung der geltend gemachten Subprovisionen in Höhe von 60.000,00 S als Betriebsausgaben,
2. das Ausscheiden des KEG-Gewinnvorwegbezuges in Höhe von 100.000,00 S aus den erklärten Einkünften infolge Doppelerfassung,
3. die Anerkennung der geltend gemachten Kfz-Kosten in Höhe von 134.823,50 S.

Dem Berufungsschreiben wurden 12 an die Bw. gerichtete Rechnungen des Gatten der Bw. Gerhard B über den Kostenersatz für den Mazda 626 für jeweils einen Monat des Jahres 1998 beigelegt.

Die an Gerhard B in bar geleisteten Kostenersätze für die Nutzung des PKW Mazda 626 beliefen sich demnach auf insgesamt 122.039,40 S, das entspricht einer Kilometerleistung von 24.906 km und einem Kilometergeld von 4,90 S pro Kilometer.

Weiters wurden zwei Rechnungen des Albert D an die Bw. über einen Kostenersatz für die Benutzung des PKW Mazda 323 am 10. Jänner (Judenburg; 481 km) sowie am 9. Dezember (Kufstein; 526 km) 1998 über insgesamt 4.934,30 S vorgelegt. Auch diese Beträge waren in bar ausgefolgt worden und entsprachen einer Kilometerleistung von 1.007 km bei einem Kilometergeld von 4,90 S pro Kilometer.

Schließlich wurden auch drei Rechnungen des Rudolf We an die Bw. über den Kostenersatz für dessen VW Passat für die Zeiträume März, April und Juni 1998 im Gesamtausmaß von 7.849,80 S (Zahlung ebenfalls in bar) vorgelegt. Diese entsprachen einer Kilometerleistung von 1.602 km (28.3. München – 561 km; 25.4. Katzelsdorf – 570 km; 20.6. Wien – 471 km) bei einem Kilometergeld von ebenfalls 4,90 S pro gefahrenem Kilometer.

Mit **Vorlagebericht vom 9. März 2000** wurde die gegenständliche Berufung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Juni 2000 langte beim Finanzamt eine **Mitteilung** des Finanzamtes L vom **7. Juni 2000** über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der **Fa. I GesmbH & Co KG** gemäß § 188 BAO für das Jahr **1998** ein.

Aus dieser ging ein Anteil der Bw. am laufenden Verlust der Firma im Jahr 1998 in Höhe von 24.637,00 S hervor. Dieser war laut Mitteilung zur Gänze nicht ausgleichsfähig.

Weiters langte im Jänner 2002 beim Finanzamt eine geänderte **Mitteilung** des Finanzamtes L vom **16. Jänner 2002** über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO der **Fa. P GesmbH & Co KEG** für das Jahr **1998** ein, laut welcher sich der Anteil der Bw. an deren Einkünften auf 22.344,93 € bzw. 307.473,-- S belief.

Während des laufenden Berufungsverfahrens wurde die Bw. vom Finanzamt auch zur **Einkommensteuer für das Jahr 1999** veranlagt.

In einer Beilage zur **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999** stellte sie die Berechnung des Einnahmenüberschusses folgendermaßen dar (Beträge in S):

<b>Betriebseinnahmen</b>		
Vermittlungsprovisionen	100.000,--	
		100.000,--
<b>Betriebsausgaben</b>		
Geschäftsanhaltungsspesen	7.174,--	
Telefon	7.097,94	
Kilometergeld	139.091,40	
Diäten	31.815,--	
Rechtsberatung	15.168,--	
Nicht abziehbare Kosten	- 3.587,--	
		196.759,39
<b>Betriebsgewinn</b>		<b>- 96.759,39</b>

Analog zum Vorjahr korrigierte das Finanzamt den Ansatz des Kilometergeldes, indem es pro gefahrenem Kilometer 2,-- S schätzte. Bei einer Kilometeranzahl von 28.386 km im Jahr 1999 entsprach dies einem korrigierten Abzugsposten von 56.772,-- S gegenüber bisher 139.091,40 S (28.386 km x 4,90 S).

Außerdem wurde nach Prüfung der Km- und Diätenaufstellung das Betriebsergebnis im Hinblick auf die Nichtanerkennung von **zwei dreitägigen Aufenthalten in Kitzbühel** um folgende Beträge (in S) erhöht:

Diäten 8. – 10. Februar 1999	1.080,--
Diäten 10. – 12. Dezember 1999 (29 Stunden)	870,--

KM-Geld 8. – 10. Februar 1999	1.032,--
KM-Geld 10. – 12. Dezember 1999 (518 km)	1.036,--
Hotelrechnung 8. – 10. Februar 1999	2.410,--
Hotelrechnung und Eigenkonsum 10. – 12. Dezember 1999	2.065,--

Ebenso wurde der Aufwand für Eigenkonsum in einem Hotel-Cafe in Wien laut Rechnung vom 2. September 1999 in Höhe von 520,-- S nicht anerkannt.

Daneben wurde auch der Anteil am Betriebsergebnis der **Fa. P GesmbH & Co KEG** in Höhe von 618.600,-- S in Ansatz gebracht; dieser wurde in der **Mitteilung** des Finanzamtes L vom **15. Februar 2002** über die Feststellung der Einkünfte dieser Firma bestätigt. Tarifbegünstigte Einkünfte gingen aus dieser Mitteilung nicht hervor, während die ursprüngliche Bestätigung der Firma P GesmbH & Co KEG auf die Bw. entfallende gemäß § 37 EStG begünstigte Einkünfte in Höhe von 13.463,-- S ausgewiesen hatte, welche auch im angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden waren.

Die Nichtanerkennung der Aufwendungen für die beiden Kitzbühel-Aufenthalte vom 8. bis 10. Februar 1999 sowie vom 10. bis 12. Dezember 1999 wurde damit begründet, dass eine private Mitveranlassung anzunehmen wäre.

Die Bw. hatte für die beiden Aufenthalte nämlich Rechnungen des Hotels T in Kitzbühel vorgelegt, wonach sie im Februar von einer Person (Geltendmachung von nur 1.205,-- S, das entspricht der Hälfte der Aufwendungen, als Betriebsausgaben) und im Dezember von zwei Personen begleitet worden war (Geltendmachung von nur 2.065,-- S, das entspricht einem Drittel der Aufwendungen, als Betriebsausgaben).

Als Grund des Aufenthaltes hatte sie für Februar die ausschließlich Kundenakquisition und –betreuung (z. B. von Michaela K und Hannelore W) angeführt; im Dezember waren nach ihren Angaben allgemeine Bürotätigkeiten zu erledigen.

Mit Schreiben vom 3. November 2000 erhob die Pflichtige auch **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999** und begehrte die Anerkennung der Kilometergelder laut Erklärung sowie der Aufwendungen für die beiden genannten Aufenthalte in Kitzbühel.

Hinsichtlich der Kilometergelder verwies sie auf ihr Berufungsschreiben betreffend das Jahr 1998.

Im Zusammenhang mit den Fahrten nach Kitzbühel betonte sie nochmals, dass diese ausschließlich dienstlichen Zwecken gedient und nicht die geringste private Veranlassung gehabt hätten.

Aus der im Akt aufliegenden Kilometer- bzw. Diätenaufstellung ist ersichtlich, dass die Bw. außer zu den strittigen Terminen auch im April (27. April - 1 Tag) und August (7. bis 8. August - 2 Tage inklusive Nächtigung) 1999 Reisen nach Kitzbühel unternommen hatte.

Im Februar 2001 langte beim Finanzamt eine **Mitteilung** des Finanzamtes L vom **8. Februar 2001** über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO der Fa. **I GesmbH & Co KG** für das Jahr **1999** ein, wonach sich der Anteil der Bw. an deren Einkünften auf einen laufenden Gewinn in Höhe von 5.725,- S belief.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 1999 wurde mit **Vorlagebericht vom 27. Februar 2001** ebenfalls an die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der „**Unabhängige Finanzsenat**“ errichtet (Art. I UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat sei 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie die gegenständlichen – der „Unabhängige Finanzsenat“ zu entscheiden.

Von der der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde in der Folge zunächst Einsicht in den Akt des Finanzamtes L betreffend die Firma P GesmbH & Co KEG genommen.

Die Behauptung der Bw., dass der Vorwegbezug in Höhe von 100.000,- S bereits im Rahmen des Kommanditgewinnanteiles in Höhe von insgesamt 305.163,- S erfasst worden wäre, wurde dadurch bestätigt.

Aus dem Veranlagungsakt der Bw. geht hervor, dass sie schon in den Jahren 1996 und 1997 Vermittlungsprovisionen an Christine Wa geleistet hatte. Diese beliefen sich laut den im Akt erliegenden Belegen über „Vermittlungsprovision“ auf jährlich 9.600,- S (Auszahlung jeweils in bar).

Im **Vorhaltswege** wurde die Bw. schließlich noch zur Beantwortung von sich zu den einzelnen Berufungspunkten ergebenden Fragen ersucht.

Daraus ergaben sich folgende zusätzliche Erkenntnisse:

### **I) Zu den Subprovisionen:**

Auf die Frage, wie und nach welchen Kriterien die Höhe der Provisionen in Höhe von jeweils 10.000,- \$ an Rudolf We und Christine Wa ermittelt worden wäre, gab die Bw. an, dass es sich bei diesen Provisionszahlungen um im Vorhinein mündlich fixierte Honorarvereinbarungen für die Vermittlung von Neukunden gehandelt hätte. Diese Provisionen wären pauschal, analog zu den von ihr selbst erhaltenen Provisionen festgesetzt worden.

Rudolf We wäre der Bruder der Bw., mit Christine Wa wäre sie weder verwandt noch verschwägert.

Schriftliche Vereinbarungen mit den beiden Personen bestünden nicht. Bei diesen Vermittlungen hätte es sich um ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft für Christine Wa und Rudolf We gehandelt. Eine weitere aktive Geschäftsbeziehung mit beiden hätte nicht bestanden bzw. bestünde nicht.

### **II) Zu den Kilometergeldern:**

Der auf ihren Gatten zugelassene Mazda 626 wäre überwiegend von ihr, aber auch von ihrem Ehemann genutzt worden.

Ihr Ehegatte hätte zusätzlich in den angegebenen Jahren einen Passat Kombi und einen 5er BMW zur Verfügung gehabt.

Wenn er den Mazda 626 in den Jahren 1998 und 1999 benützt hätte, dann wäre dies ausschließlich privat erfolgt. Dieses Auto wäre in diesen Jahren von ihm nicht betrieblich genutzt und somit auch keine Kilometergelder als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht worden.

Sie selbst hätte ihre Privatfahrten generell mit dem Mazda 626 unternommen.

Das Ersuchen um eine lückenlose Aufstellung der Nutzung des Mazda 626 in den Jahren 1998 und 1999 (jährliche KM-Leistung/privat; jährliche KM-Leistung/betrieblich bzw. beruflich/Gatte; jährliche KM-Leistung/privat/Bw. bzw. betrieblich/Bw.) beantwortete die Bw. folgendermaßen:

Eine genaue Verifizierung ihrer jährlichen privaten bzw. betrieblichen Kilometerleistungen bzw. jener des Gatten lasse sich im Nachhinein nur mehr sehr schwer feststellen. Die Gesamtjahreskilometerleistung in den Jahren 1998 und 1999 dürfte sich auf 74.500 km belaufen haben, da das Auto, wie sie sich erinnern könne, im Jahr 1999 mit einer Gesamtkilometerleistung von rund 195.000 km verkauft worden wäre. Wenn man davon ausginge, dass sie im Jahr 1998 in etwa 24.900 km geschäftlich geltend gemacht hätte, so dürften sich die Privatfahrten auf cirka 27.000 km belaufen haben. Im Jahr 1999 hätte sie rund 10.600 km geltend gemacht, die Privatfahrten dürften sich also auf etwa 12.000 km belaufen haben.

Eindeutige Belege, aus denen die jährliche Kilometerleistung der Jahre 1998 und 1999 hervorginge, lägen nicht vor.

Eine schriftliche Vereinbarung, mit der ihr Gatte ihr den Mazda 626 zur Verfügung gestellt hätte, gebe es nicht, da es sich um eine gemeinschaftliche Nutzungsmöglichkeit gehandelt hätte, wobei nur einer von den Eheleuten als zivilrechtlicher Eigentümer des Fahrzeuges aufscheinen hätte können.

Die Zulassungsbehörde könne jederzeit bestätigen, dass sich der Mazda 626 zum gegenständlichen Zeitpunkt im Besitz ihres Gatten befunden hätte. Ihr lägen aber leider keine Unterlagen diesbezüglich mehr vor, da sowohl der Typen- als auch der Zulassungsschein bei Verkauf des Fahrzeuges abgegeben worden wären.

Da der Mazda 626 von ihrem Gatten weder beruflich noch betrieblich genutzt worden wäre, gäbe es auch keine definitiven Aufstellungen über laufende Betriebskosten des Fahrzeuges.

### **III) Zu den Reisen/Kitzbüchel 1999:**

Wie dem Finanzamt bereits mitgeteilt worden bzw. aus den Reiseunterlagen ersichtlich wäre, hätte der Aufenthalt in Kitzbühel vom 8. bis 10. Februar ausschließlich der Kundenakquisition bzw. –betreuung gedient. Der Aufenthalt vom 10. bis 12. Dezember 1999 wäre ebenfalls für Zwecke der Kundenbetreuung erfolgt bzw. hätte sie zu diesem Zeitpunkt auch diverse allgemeine Büroaushilfstätigkeiten im Büro der Firma P in Kitzbühel zu erledigen gehabt.

Beim Aufenthalt in Kitzbühel vom 10. bis 12. Dezember 1999 wäre sie von ihrer Tochter Birgit und ihrer Mutter begleitet worden. Beide hätten sie im Zusammenhang mit den Büroaktivitäten dementsprechend unterstützt und an Stelle einer zusätzlichen Honorarleistung wären deren Konsumation bzw. Hotelrechnung von ihr beglichen worden. Eine weitere Vergütung hätte es nicht gegeben.

Bei ihrem ersten Termin wären also hauptsächlich Kundenakquisition und Kundenbetreuungen vorgenommen worden, die allesamt als Auswärtstermine abgehalten worden wären. Beim zweiten Aufenthalt hätten Bürotätigkeit bzw. Aufbereitungsarbeiten für weitere Akquisitionen überwogen. Die betriebliche Tätigkeit wäre in den gegenständlichen Zeiträumen von ca. 9 bis 17 Uhr durchgeführt worden.

Aus ihren Aufenthalten in Kitzbühel wäre unter anderem der Vertrag von Michaela K hervorgegangen. Weiters hätte sie die Betreuung von Hannelore W übernommen. Die nicht erfolgreichen Kundenakquisitionen wäre leider nicht weiters dokumentiert worden.

Der Vorhaltsbeantwortung legte die Bw. Kopien der Polizzen der beiden genannten Versicherungsnehmerinnen bei. Demnach begann der Versicherungsschutz von Michaela K mit 1.1.2000, jener von Hannelore W hatte schon mit 1.2.1997 begonnen.

In **Punkt IV** des Vorhaltes hatte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zum „**Gewinnvorwegbezug KEG**“ der Bw. mitgeteilt, dass die Einsichtnahme in den Akt der Firma P GesmbH & Co KEG ihre diesbezüglichen Berufungsausführungen bestätigt hätten.

Anlässlich zweier Telefonate mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. wurde die Einbeziehung des Kraftfahrzeuges mit der Marke „Mazda 626“ in das Betriebsvermögen der Bw. zur Debatte gestellt, zumal eine betriebliche KM-Leistung von cirka 25.000 km, um nicht zu einer überwiegenden betrieblichen Nutzung zu gelangen, eine private KM-Leistung von über 25.000 km bedingen würde, was aber wiederum bei drei im Haushalt vorhandenen Autos (BMW, Passat Kombi, Mazda 525) kaum vorstellbar wäre.

Der steuerliche Vertreter der Bw. erklärte in diesem Zusammenhang (Telefonat vom 22. Juni 2004), dass eine Schätzung der tatsächlichen Aufwendungen für den Mazda 626 in Höhe von 3,- S pro gefahrenem Kilometer nach den allgemeinen Erfahrungswerten als Untergrenze angemessen erschiene.

Die Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens wurden in der Folge durch Übersendung von Kopien der entsprechenden Unterlagen der Amtspartei mit der Bitte um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Diese teilte mit, dass gegen eine Schätzung der Kilometergelder mit 3,-- S/km keine Einwendungen bestünden.

In Bezug auf die übrigen Berufungspunkte wies sie auf das Erfordernis der tatsächlichen Nachweisführung hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung hin.

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

#### **I) Zu den „Subprovisionen“ (1998):**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Auch Provisionen begründen Betriebsausgaben, sofern die Zahlung betrieblich begründet ist.

Deren betriebliche Veranlassung ist allerdings – wie auch jene aller anderen Betriebsausgaben – durch den Pflichtigen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Im gegenständlichen Fall hatte die Bw. für das Jahr 1998 im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Einzelunternehmerin „Subprovisionszahlungen“ in Höhe von 60.000,-- S als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Zum Nachweis hiefür legte sie vier Provisionsgutschriften (jeweils zwei über 20.000,-- S und zwei über 10.000,-- S) vor, aus denen hervorgeht, dass die darin genannten Personen „für die Vermittlung von verschiedenen Versicherungsverträgen beziehungsweise N Fond-Polizzen ein einmaliges Pauschalhonorar, mit dem auch alle eventuellen Folgeprovisionen abgegolten“ sein sollten, erhalten hätten.

Der Betrag war laut Vermerk auf den Provisionsgutschriften jeweils in bar ausgefolgt worden.

Da die Provisionsgutschriften in Form von Eigenbelegen verfasst waren und keinerlei eigenhändige Unterschrift des jeweiligen Vertragspartners (der jeweiligen Vertragspartnerin) enthielten, entschloss sich die Abgabenbehörde erster Instanz zur Einvernahme der betroffenen Personen.

Dabei ergab sich folgendes Bild:

Jenen beiden Vertragspartnerinnen, die laut Belegen die jeweils höheren Provisionsbeträge (20.000,-- S) erhalten hatten, war von einem Zufluss solcher Provisionen nichts bekannt, während jene beiden Personen, die die jeweils geringeren Beträge in Höhe von 10.000,-- S

erhalten hatten, zwar einen solchen Zufluss bestätigten, aber keine näheren Aussagen zu diesen Vertragsbeziehungen machen konnten oder wollten.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann das Finanzamt von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132; VwGH 26.9.1990, 89/13/0239).

Auf Grund des Umstandes, dass weder von den Provisionsempfängern unterschriebene Belege vorlagen und deren Aussagen die Provisionsflüsse zum Großteil nicht bestätigten bzw. zum anderen Teil deren Fluss auf Grund der mangelnden Nachvollziehbarkeit der Aussagen nur fragwürdig erscheinen ließen, sprachen die Gegebenheiten im gegenständlichen Fall – darin musste dem Finanzamt zugestimmt werden – gegen eine Anerkennung der geltend gemachten Provisionszahlungen.

Die Bw. relativierte nun in ihrer Berufungsschrift die Aussagen der Provisionsempfänger(innen), indem sie auf mögliche Ängste bzw. Missverständnisse anlässlich der Einvernahmen hinwies und Namen, die von den betreffenden Personen nicht genannt werden konnten bzw. wollten, anführte.

Diese Argumente vermögen aber jene Zweifel, die sich aus dem Gesamtbild der Befragung aller Provisionsempfänger(innen) ergeben, nicht zu entkräften, gab es doch nicht eine Aussage, die einen objektiv nachvollziehbaren Provisionsfluss bestätigte.

Vor allem stellt sich die Frage, warum die Empfänger nicht erläutern konnten bzw. wollten, wofür sie die Provisionen konkret erhielten.

Abgesehen davon hätten allfällige Provisionszahlungen an die nahen Angehörigen der Bw. (Theresia B, Rudolf We) schon allein auf Grund einer Prüfung nach den in den letzten Jahrzehnten von Judikatur und Lehre herausgearbeiteten Kriterien zur Problematik der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht anerkannt werden können, da – wie die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung einräumte – weder schriftliche Vereinbarungen vorlagen und die Geldübergabe in bar erfolgt war.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshof können Verträge zwischen nahen Angehörigen jedoch nur anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 2. Aufl., Wien 1985, S. 101f und die dort zit. Judikatur).

Im gegenständlichen Fall fehlte es sowohl mangels Vorliegens einer schriftlichen Vereinbarung und eines entsprechenden nach außen hin ersichtlichen Geldflusses an der ausreichenden Transparenz nach außen als auch am eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt, wenn die Schwiegermutter einerseits selbst die Zahlung mit einem Zuschuss zur Zahlung für ihre neuen Fenster verwechselt und andererseits der Bruder keine genauen Auskünfte über seine konkrete Leistung zu geben vermag.

Dass Maria K aus Furcht vor dem Erhebungsorgan den Empfang der Provision geleugnet hätte, erscheint schon allein auf Grund der Klarheit ihrer Aussage nicht glaubhaft. Zumindest besteht auf Grund des Gesamtbildes des Befragungsergebnisses kein Grund, an ihrer Aussage zu zweifeln.

Allein die nachträgliche Nennung von Namen, die sie angeblich vermittelt hat, kann an dieser Sichtweise nichts ändern, da im Nachhinein kaum verifizierbar sein wird, ob der Versicherungsabschluss auf Grund der bloßen Namensnennung von Personen, die ohnehin in der Nähe der Bw. wohnen, (um eine leichter nachzuvollziehende konkrete Vermittlungsleistung handelte es sich ja laut Bw. nicht !) seitens der Frau Maria K zu Stande gekommen ist.

Was nun vor allem die Provisionszahlung/Christine Wa anlangt, so ergab sich in diesem Zusammenhang schon allein daraus eine Ungereimtheit, dass die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung deren Dienstleistung als „einmaliges Gelegenheitsgeschäft“ bezeichnete, während sie laut im Akt erliegenden Provisionsgutschriften offenbar schon seit 1996 in Geschäftsbeziehungen mit Christine Wa gestanden hatte (Provisionen 1996 und 1997 jeweils 9.600,-- S).

Nach ho. Ansicht müsste man hier jedenfalls schon von einer weiteren aktiven Geschäftsbeziehung sprechen, über die Christine Wa als befragte Auskunftsperson nähere Angaben zu machen im Stande gewesen sein müsste. Zumindest hätte diesfalls nach allgemeinen Erfahrungswerten bereits eine nähere Bestimmung des Leistungs- und Entgeltsumfanges erfolgen müssen, was offenbar – wie die Bw. ausführt – nicht passiert war. Die „Nennung von allfällig interessanten Namen“ als Basis für eine mehrjährige Geschäftsbeziehung erscheint nicht ausreichend, um eine entsprechende Glaubhaftigkeit zu begründen. Dies vor allem auch im Zusammenhang mit den Aussagen der übrigen Provisionsempfänger(innen), von denen – wie bereits ausgeführt – keine einzige einen objektiv nachvollziehbaren Nachweis für eine tatsächlich als „Provision“ zu wertende Zahlung darzustellen vermochte.

Die berufungsgegenständlichen Provisionszahlungen konnten sohin einerseits zum Teil in Anwendung der eindeutigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Erfordernissen

der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, andererseits im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

## II) Zu den Kilometergeldern:

Nach der eingangs zitierten Definition des § 4 Abs. 4 EstG 1988 können auch Aufwendungen für ein betrieblich genutztes Kraftfahrzeug insoweit als Betriebsausgaben anerkannt werden, als sie durch den Betrieb veranlasst sind.

Ist das Kraftfahrzeug nicht Bestandteil des Betriebsvermögens, können diese entweder unter Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes geschätzt oder die auf das betriebliche Nutzungsausmaß entfallenden tatsächlichen anteiligen Fahrzeugkosten geltend gemacht werden.

Wenn das Fahrzeug hingegen zum Betriebsvermögen gehört, können **nur** die auf die betriebliche Verwendung entfallenden **tatsächlichen** Kosten abgesetzt werden (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EstG 1988, Wien 1993, Tz 39 zu § 4, Stichwort „Kraftfahrzeugkosten“).

Im gegenständlichen Fall machte die Bw. für ihre betrieblichen Fahrten das Kilometergeld geltend.

Das Finanzamt anerkannte die Kilometergelder jedoch mit der Begründung, dass die Pflichtige die Fahrten nicht mit einem eigenen Auto durchgeführt hätte, nicht, sondern brachte schätzungsweise 2,- S/km in Ansatz.

Der Bw. ist nun darin zuzustimmen, dass – insbesondere auch im Hinblick auf die neuere Verwaltungspraxis – im Falle eines Kostenersatzes in Höhe des Kilometergeldes an den Eigentümer des Kraftfahrzeuges auch die Afa-Komponente abgegolten ist.

Die Bw. legte auch Belege über solche Kostenersatzes vor.

In Bezug auf die Nutzung des Mazda 626, der offiziell auf den Gatten der Bw. angemeldet war, drängte sich jedoch zunächst in objektiver Betrachtungsweise schon allein im Hinblick auf die Höhe der betrieblichen Kilometerleistung der Bw. unbedingt der Schluss auf, dass dieses Auto nach der im Abgabenrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise tatsächlich der Bw. zuzurechnen wäre.

Diese Schlussfolgerung wurde schließlich auch durch die Antworten der Bw. im Vorhaltsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat untermauert, wenn sie darin eingestanden hat, dass keine schriftliche Vereinbarung mit dem Ehegatten bezüglich Nutzung des Kraftfahrzeuges bestanden hätte, da es sich ohnehin um eine gemeinschaftliche Nutzungsmöglichkeit gehandelt hätte und von den Eheleuten als zivilrechtlicher Eigentümer

des Fahrzeuges nur einer aufscheinen hätte können, und dass dem Ehegatten zwei andere Autos – ein Passat Kombi und ein 5er-BMW – zur Verfügung gestanden hätten.

Diese Aussagen bestätigen auch die allgemeine Lebenserfahrung, wonach bei Ehegatten in vielen Fällen die Anmeldung der Kraftfahrzeuge auf einen der beiden Ehepartner nicht nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentum, sondern nach anderen Kriterien – etwa zum Beispiel der Erlangung günstigerer Versicherungskonditionen etc. – erfolgt.

In weiterer Folge drängte sich die Frage auf, ob das berufungsgegenständliche Fahrzeug – also der Mazda 626 – nicht auf Grund der feststehenden hohen betrieblichen Kilometerleistung von fast 25.000 km im Jahr 1998 überwiegend – also zu mehr als 50 % - betrieblich genutzt worden war, was eine Einbeziehung dieses Autos in das Betriebsvermögen und damit – wie eingangs erwähnt – nur den Abzug der anteiligen tatsächlichen Aufwendungen zur Folge haben musste.

Ein lückenlos geführtes Fahrtenbuch oder ähnliche Unterlagen, die eine annähernde Bestimmung der tatsächlich gefahrenen privaten Kilometer erlaubt hätten, konnte die Bw. weder im Veranlagungs- noch im Berufungsverfahren vorlegen, sodass sich die Behörde in freier Beweiswürdigung bei Beurteilung der Frage, ob im gegenständlichen Fall die betriebliche oder private Nutzung des PKW's Mazda 626 überwogen hatte, von jener Annahme, die nach allgemeiner Lebensanschauung die größere Wahrscheinlichkeit für sich hatte, leiten lassen musste.

Auf Grund der Tatsachen, dass die Bw. einerseits allein im Jahr 1998 schon für ihre betriebliche Tätigkeit cirka 25.000 km gefahren war, andererseits im Haushalt aber noch zwei andere Autos – nämlich der Passat Kombi sowie der 5er-BMW – vorhanden waren, erschien die Annahme, dass der Mazda 626 überwiegend für private Fahrten genutzt worden wäre, als völlig unrealistisch, zumal dies bedeutet hätte, dass mit diesem unbedingt mehr als 25.000 km an Privatfahrten unternommen worden wären, was bei drei Autos im Haushalt und der offensichtlichen intensiven zeitlichen Inanspruchnahme durch betrieblich bedingte Fahrten kaum denkbar ist.

Es sprachen sohin aus objektiver Sicht insgesamt wesentlich mehr Argumente für eine überwiegende betriebliche Nutzung des Fahrzeuges.

Angemerkt muss an dieser Stelle werden, dass der Verwaltungsgerichtshof die Heranziehung des Kilometergeldes als Schätzungsmaßstab – egal, ob sich das Kraftfahrzeug im Betriebsvermögen befindet oder nicht – ohnehin schon ab einer Kilometerleistung von 15.000 km jährlich in Zweifel zieht, da sich bei hohen Kilometerleistungen die tatsächlichen

Kosten im Hinblick auf den hohen Anteil der Fixkosten erfahrungsgemäß degressiv entwickeln (siehe VwGH 17.12.1998, 97/15/0060; 30.11.1999, 97/14/0174).

Eine Schätzung der auf die betrieblichen Fahrten der Bw. entfallenden Aufwendungen an Hand der amtlichen Kilometergelder erschien im Hinblick auf obige Ausführungen demnach nicht vertretbar.

Vielmehr war deren Höhe auf Grundlage der tatsächlich geschätzten Aufwendungen zu bemessen.

An dieser Sichtweise – dies sei hier angemerkt – konnten auch die von der Bw. vorgelegten Belege über monatliche Kostenersätze an ihren Ehegatten nichts ändern, zumal wegen der Übergabe der Beträge in bar und der fehlenden schriftlichen Vereinbarung über die Nutzung schon allein die unter Punkt I) angeführten Kriterien zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (mangelnde Transparenz nach außen !) nicht erfüllt waren.

Im Hinblick auf die gegebene rechtliche Situation erklärte sich auch der steuerliche Vertreter der Bw. mit einer Schätzung der Aufwendungen für betriebliche Fahrten Mazdas 626 auf Grundlage der **tatsächliche** Kosten einverstanden, wobei er als Untergrenze der Aufwendungen pro Kilometer den **Betrag von 3,-- S** betrachtete.

Einschlägige Belege konnten – wie das Vorhaltsverfahren ergeben hatte – nicht mehr beigebracht werden.

Dem vom steuerlichen Vertreter vorgeschlagene Betrag von 3,-- S konnte an Hand folgender Berechnung (Beträge in Schilling; Basis 1998) nach allgemeinen Erfahrungswerten gefolgt werden:

Jährliche AfA (Geschätzte Anschaffungskosten ca. 275.000,-- S; Nutzungsdauer 8 Jahre)	34.400,--
Service, Reparaturen	15.000,--
Versicherungen, Steuer, Maut,...	15.000,--
Sonstiges (Reifen,....)	<u>10.000,--</u>
	74.400,--
Abzüglich 30 % Privatanteil	- 22.320,--
Zuzüglich Benzinkosten (ca. 1,--/km; Basis	<u>25.000,--</u>

1998 ca. 25.000 km)	
Gesamtkosten	77.080,--
Kosten pro Kilometer (Basis: 25.000 km/Jahr 1998)	3,08

Zusätzlich zu den für Fahrten mit dem Mazda 626 geltend gemachten Kilometergeldern legte die Bw. für das Jahr 1998 für eine geringe Kilometerleistung von insgesamt 1.609 km Belege von Kostenersätzen in Höhe des Kilometergeldes an ihren Bruder Rudolf We (1.602 km) und Albert D (1.007 km) vor.

Diese standen im Zusammenhang mit drei (Katzelsdorf, Wien, München) bzw. zwei (Judenburg, Kufstein) längeren Fahrten, die die Bw. mit deren Autos absolvierte.

Diesen Belegen ist insofern nur eine eingeschränkte Beweiskraft zuzubilligen, als diese nicht unterschrieben sind.

Hinzu kommt, dass an eine Vertragsbeziehung mit dem Bruder Rudolf We als nahem Angehörigen – wie unter Punkt I) dargelegt – erhöhte Anforderungskriterien an die Beweislast gestellt werden. Dem steht wiederum die Übergabe der Beträge in bar entgegen.

Schließlich stellt sich noch die Frage, warum bei Vorhandensein von drei Autos im Haushalt ein weiteres von einem Dritten ausgeliehen wurde. Dies ließe sich vor allem nur dadurch erklären, dass dieser Dritte oder ein(e) Familienangehörige(r) dieses Dritten die Bw. auf dieser Fahrt ev. begleitete oder selbst Interesse hieran hatte, was aber gegen den vollen Kilometergeldersatz spricht.

Umgekehrt wird die Durchführung der Fahrt von der ho. Berufungsbehörde nicht angezweifelt.

Es erschien daher auf Grund der gegebenen Unsicherheitsfaktoren insgesamt wiederum eine Schätzung der Aufwendungen für die diesbezüglichen betrieblichen Fahrten gerechtfertigt.

Eine Anlehnung an die geschätzten tatsächlich Kosten pro Kilometer im Zusammenhang mit dem Mazda 626 war nach ho. Ansicht im Hinblick auf die Geringfügigkeit der Beträge am sinnvollsten und wird den tatsächlichen Aufwendungen wohl auch am nächsten kommen.

Die Aufwendungen für die betrieblichen Fahrten wurden daher in den berufsgegenständlichen Jahren insgesamt mit 3,-- S/km geschätzt.

Es ergaben sich demnach in den Jahren 1998 und 1999 anstatt des Postens „Kilometergelder“ an „Kfz-Aufwendungen“ als Betriebsausgaben folgende Beträge:

	<b>Gesamtkilometer</b>	<b>Aufwand/km</b>	<b>INSGESAMT</b>
--	------------------------	-------------------	------------------

<b>1998</b>	27.515 km	3,-- S	82.545,-- S
<b>1999</b>	28.386 km	3,-- S	85.158,-- S

### III) Zu den Reisen nach Kitzbühel (1999):

Grundsätzlich können auch Aufwendungen für Reisen nach der bereits zitierten Norm des § 4 Abs. 4 EstG 1988 als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie betrieblich veranlasst sind.

Andererseits dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988).

Da sich gerade bei Reisen private und betriebliche Zwecke oft vermengen, bedarf es hier einer besonders eingehenden Prüfung, ob es sich bei den entsprechenden Aufwendungen um betriebliche oder solche der privaten Lebensführung handelt.

Für Geschäftsreisen gelten die gleichen Grundsätze wie für sog. Studienreisen (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 345 zu § 4).

Demnach sind die Aufwendungen für solche Reisen nur abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279).

Spielen bei einer Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird.

Eine Reise in Begleitung der Familie ist auch dann der Privatsphäre zuzurechnen, wenn die Reise auch zu Besprechungen mit Geschäftsfreunden genutzt wird (VwGH 11.10.1963, 560/63). Steht bei solchen Reisen eindeutig der betriebliche Zweck im Vordergrund, scheidet sie auf Grund der Begleitung durch die Ehegattin bzw. den Ehegatten nicht aus der betrieblichen Sphäre aus (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 39 zu § 4, Stichwort „Reisekosten“).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Bw. die strittigen Reisen in Begleitung unternommen hat.

Dass dieser Umstand ein gewichtiges Indiz für eine private (Mit-)Veranlassung darstellt, ist

nicht zu leugnen. Hinzu kommt, dass Kitzbühel in den Wintermonaten ohne Frage ein beliebtes privates Urlaubsziel darstellt.

Andererseits berief sich die Bw. darauf, dass bei ihrem ersten Termin im Februar von ihr vor allem Kundenbesuche durchgeführt worden wären, während sie im Dezember überwiegend Bürotätigkeiten erledigt hätte. Als Nachweis legte sie Versicherungspolizzen mit Kitzbüheler-Kundinnen vor.

Diese Argumentation gibt nach ho. Ansicht Anlass zu einer differenzierten Sichtweise der strittigen Kitzbühel-Aufenthalte, zumal die Reisen auch an verschiedenen Wochentagen unternommen worden waren: die Februarreise von Montag bis Mittwoch, jene im Dezember von Freitag bis Sonntag.

Dass die Bw. Geschäftskontakte in Kitzbühel unterhielt, beweisen auch zwei Reisen außerhalb der Skisaison im April und August, wobei sie im August auch einmal nächtigte.

Aus dem Zusammenhalt all dieser Aspekte ist die Argumentation der Bw., dass sie gerade während der Reise im Februar, die an „normalen“ Arbeitstagen durchgeführt worden war, Kundentermine wahrgenommen hat, nicht von der Hand zu weisen.

Die Wochenendreise mit Mutter und Tochter im Dezember erscheint mit der Rechtfertigung „ganztägiger Bürotätigkeiten“ hingegen als zu wenig verifiziert, zumal sich in diesem Zusammenhang überdies die Frage stellte, inwieweit die „Büro“tätigkeiten nicht überhaupt überwiegend mit der Tätigkeit als Gesellschafterin der Fa. P GesmbH & Co KEG in Zusammenhang stehend betrachtet hätte werden müssen. Diesfalls wären die entsprechenden Aufwendungen allenfalls als Sonderbetriebsausgaben im Feststellungsverfahren geltend zu machen gewesen.

Eine allfällige Mithilfe der Familienangehörigen im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit – mehr konnte es ohne Erfüllung der auf Verträge zwischen nahen Angehörigen vorliegenden Kriterien laut Punkt I) (siehe wiederum oben!) ohnehin nicht sein – wird mit dieser Qualifikation nicht in Abrede gestellt. Es konnte jedoch bei den durch die Dezemberreise verursachten Aufwendungen mit dem Argument allgemeiner „Bürotätigkeit“ keine überwiegende Veranlassung durch die betriebliche Tätigkeit als Einzelunternehmerin als erwiesen angenommen werden.

Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkte insgesamt teilweise stattzugeben, indem die Aufwendungen für die Februarreise nach Kitzbühel anzuerkennen waren, jene für die Dezemberreise jedoch nicht.

Die Betriebsausgaben waren im Jahr 1999 aus diesem Titel folgendermaßen zu korrigieren:

Kfz-Aufwendunge/Kitzbüchel/10.-12.12.1999 3,-- S x 518 km	1.554,-- S
Diäten (29 Stunden x 30,-- S)	870,-- S
Hotel lt. Erklärung	<u>2.065,-- S</u>
<b>Gesamtaufwendungen/Kitzbüchel 10.-12.12.1999</b>	<b>4.489,-- S</b>

#### IV) Zum „Gewinnvorwegbezug KEG“ 1998:

Wie bereits im Vorhalt vom 1. April 2004 der Bw. mitgeteilt wurde, war der Betrag von 100.000,-- S, der von ihr im Rahmen ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Einzelunternehmerin erfasst worden war, bereits im Feststellungsverfahren der Fa. P GesmbH & Co KEG berücksichtigt worden.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Solche Vergütungen stellen auch Vorwegbezüge dar, die als Sonderbetriebseinnahmen bei den Einkünften des Gesellschafters zu erfassen sind.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter wie z. B. Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988 sind in diesem Feststellungsverfahren zu berücksichtigen. Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid nicht erfasst, so können sie nicht im abgeleiteten Bescheid (Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters) berücksichtigt werden (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1999, Tz 11 zu § 188 und die dort zit. Lit. und Jud.).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Sonderbetriebseinnahmen der Bw. richtigerweise im Feststellungsverfahren der Fa. P GesmbH & Co KEG berücksichtigt wurden. Eine Erfassung in deren Einkommensteuerverfahren durfte nicht (nochmals) erfolgen.

Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkte stattzugeben.

#### **V) Geänderte Mitteilungen:**

Da infolge obiger Ausführungen eine Abänderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 nötig war, machte die Berufungsbehörde von dem ihr nach § 289 Abs. 2 BAO zustehenden Recht, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern, Gebrauch und verarbeitete die während des laufenden Berufungsverfahrens im Zusammenhang mit den Einkünften der Bw. aus den Firmen P GesmbH & Co KEG und I GesmbH & Co KG eingelangten Mitteilungen gemäß § 188 BAO, die ansonsten im Wege von Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu berücksichtigen gewesen wären.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass sich aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen der §§ 188, 252 und 295 BAO eine unbedingte Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide an die Feststellung der Höhe und der Art der Einkünfte in den entsprechenden Feststellungsverfahren ergibt.

Erfolgen Änderungen im Feststellungsverfahren, so müssen gemäß § 295 Abs. 1 BAO die abgeleiteten Bescheide entsprechend geändert werden und können Einwendungen gegen die Höhe und Art der Einkünfte nur im Feststellungsverfahren, nicht jedoch im Einkommensterverfahren erhoben werden (§ 252 Abs. 1 BAO).

Es waren daher die Beträge laut den während des gegenständlichen Berufungsverfahrens eingelangten Mitteilungen in Ansatz zu bringen. Dies betrifft sowohl die Höhe der Gewinnanteile als auch deren Qualifikation hinsichtlich Ausgleichsfähigkeit oder Tarifbegünstigung (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1999, Tz 10 zu § 188).

Die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb für die berufsgegenständlichen Jahren wurden demnach folgendermaßen (Beträge in Schilling) ermittelt:

#### **1998:**

Vermittlungsprovisionen lt. Erkl.	150.000,--
KEG Gewinnvorwegbezug lt. BE	0,--
- Kfz-Aufwendungen lt. BE	- 82.545,--
- Diäten lt. Erstbescheid (unstrittig)	- 16.740,--

- Subprovisionen lt. BE	- 0,--
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb/ Einzelunternehmen lt. BE</b>	<b>50.715,--</b>
<b>+ Gewinnanteil/Fa. P GesmbH &amp; Co KEG lt. Mitteilung vom 16. Jänner 2002</b>	<b>307.473,--</b>
<b>- Verlustanteil/Fa. I GesmbH &amp; Co KG lt. Mitteilung vom 7. Juni 2000 (nicht ausgleichsfähig)</b>	<b>- 24.637,--</b>
<b>EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB INSGESAMT</b>	<b>333.551,--</b>
<b>Davon nicht ausgleichsfähig</b>	<b>24.637,--</b>

**1999:**

Vermittlungsprovisionen lt. Erkl.	100.000,--
- Geschäftsanbahnungskosten lt. Erkl.	- 7.174,--
- Telefon lt. Erkl.	- 7.098,--
- Kfz-Aufwendungen lt. BE	- 85.158,--
- Diäten lt. Erkl.	- 31.815,--
+ Zurechnung/Diäten lt. BE	+ 4.489,--
+ Zurechnung/Eigenkonsum 1., 2.9.1999 lt. Erstbescheid (unstrittig)	+ 520,--
- Rechtsberatung lt. Erkl.	- 15.168,--

+ Nichtabzugsfähige Kosten lt. Erkl.	+ 3.587,--
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb/ Einzelunternehmen lt. BE</b>	<b>- 37.817,--</b>
+ Gewinnanteil/Fa. P GesmbH & Co KEG lt Mitteilung vom 15. Februar 2002	618.600,--
+ Gewinnanteil/Fa. I GesmbH & Co KG lt. Mitteilung vom 8. Februar 2001	5.725,--
<b>EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB INSGESAMT</b>	<b>586.508,--</b>
Verlustausgleich gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988	-5.725,--

Beilage: 2 Berechnungsblätter für 1998 und 1999 (jeweils in S und €)

Linz, 30. September 2004