

GZ. RV/3224-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 2. Juni 2004 über die Berufung des OF, vertreten durch Libertas Intercount Revisions GesmbH, , gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien, vertreten durch Oberrätin Dr. Doris Obermayer, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995 und 1996 und Einkommensteuer 1995 und 1996 sowie Berichtigung der Einkommensteuer 1997 gem. § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) vom 15. März 2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (6, je 3 für ATS, je 3 für €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 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

OF wurde seitens der Großbetriebsprüfung Wien einer den Zeitraum 1995 bis 1997 umfassenden Prüfung von Aufzeichnungen (§ 151 BAO) unterzogen, wobei schätzungsweise Hinzurechnungen erfolgten, zu denen im Betriebsprüfungsbericht (BPB) unter Tz 16 folgendes ausgeführt wurde:

"Der Abgabepflichtige bezieht im Prüfungszeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Fa. T, USA, Aufsichtsratsvergütungen ...) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb. (Konsulententätigkeit für die Fa. C, BRD und FF, GB u.a.). Es handelt sich dabei um Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat. Zur Überprüfung der Einnahmen und Ausgaben wurden der Betriebsprüfung nur jene Bankauszüge und Belege vorgelegt, auf denen die betrieblichen Bewegungen erfasst waren. Da es sich jedoch um Bankkonten handelt, auf denen sowohl betriebliche wie auch private Bewegungen erfasst sind, wurde von der Betriebsprüfung darauf hingewiesen (Vorhalt vom 15.6.2000), dass im Fall von gemischten Bankkonten diese nur dann als Grundaufzeichnungen anzusehen wären, wenn der Finanzbehörde alle Kontoauszüge samt den dazugehörigen Einzelbelegen vorgelegt werden. Die konkrete Abwicklung und der tatsächliche Ablauf der einzelnen Beratungsverträge war anhand der nur fragmentarisch vorhandenen Geschäftsunterlagen nicht nachvollziehbar. Die Betriebsausgaben (Reisekosten) wurden anhand einer händischen Aufstellung dokumentiert, Rechnungs- und Zahlungsbelege dazu wurden nicht vorgelegt. Buchhaltungskonten, auf denen die Einnahmen und Ausgaben chronologisch, zeitgerecht verbucht wurden, lagen nicht vor. In der Folge wurden die Bankkontoauszüge von D und CB in lückenloser Reihenfolge zwar vorgelegt, in die dazugehörigen Beilagen wurde die Einsicht mit der Begründung, dass es sich um private Bewegungen handle, nicht ermöglicht. Mit einem Vorhalt vom 24.7.2000 wurde ersucht bekannt zu geben, welche Vorgänge den betragsmäßig genannten Zuflüssen (anhand der Gutschriften der vorgelegten Banknoten) zugrunde liegen sowie Unterlagen (Vereinbarungen, Schriftverkehr etc.) beizubringen, mittels welcher die vereinbarten Leistungen dokumentiert sind. Die Ermittlungen der Betriebsprüfung ergaben, dass aufgrund einer vorgelegten Honorarnote der Fa. C der Schluss gezogen werden konnte, dass eine Abschlagszahlung auf das Bankkonto EZ eingegangen sein muss. Mit einem Vorhalt vom 24.7.2000 wurde die steuerliche Vertretung ersucht, auch dieses Konto vorzulegen. Da die Vorlage der laufenden Kontoauszüge nicht möglich wäre, wurde lediglich eine nachträglich erstellte Kontoübersicht (ohne Einzelbelege) des Bankkontos in Kopie zur Verfügung gestellt.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juli 2000 wurde eine Aufstellung übermittelt, durch welche mittels Hinweise und Ergänzungen angemerkt wurde, welche Grundlage die Zuflüsse auf dem CB - Konto (ursprünglich als private Bewegung dargestellt) haben. Ein Teil der Einnahmen wurde von der BP als (glaublich) privat anerkannt:

Für jenen Teil der Einnahmen, die als Reisekostenersätze angemerkt waren, wurde von der Betriebsprüfung um Vorlage der Belege zum Nachweis der Betriebsausgaben ersucht. Entsprechende Original-

unterlagen, welche die Kosten für die Geschäftsreisen iS der steuerlichen Vorschriften belegen, konnten nicht beigebracht werden. Dabei handelt es sich um folgende Beträge:

	1995	1996	1997
Reisekostenersätze	620.000 S	700.000 S	202.000 S

Als Beweismittel für den Ausgabencharakter der Reisekosten wurde eine Bestätigung der ausländischen Geschäftspartner über die Reisekostenersätze vorgelegt, welche auf die im Anforderungsschreiben konkret angeführten Beträge basieren und diese auch bestätigen.....

Weiters wird darauf verwiesen, dass trotz mehrmaliger Aufforderung, keine schriftliche Dokumentation (oder schriftliches Festhalten im nachhinein aufgrund von mündlichen Vereinbarungen) über die Leistungsvereinbarungen mit den ausländischen Geschäftspartnern vorgelegt wurde.

Aufzeichnungsmängel – Zusammenfassung

- Bezuglich der Konsulententätigkeit wurden keine schriftlichen Verträge bzw. Vereinbarungen vorgelegt.
- Bei sog. gemischten Bankkonten, die sowohl betriebliche als auch private Bewegungen aufweisen, gilt die Sammlung der Bankkontoauszüge nur dann als Aufzeichnung, wenn der Abgabenbehörde in alle Auszüge und die dazugehörigen Einzelbelege Einsicht gewährt wird.
- Die in Rechnung gestellten Spesenersätze wurden nicht erfasst und die Belege nicht aufbewahrt (keine Detaillierung Flugk. Telefon, Bewirtung)
- Es liegen keine Aufzeichnungen betr. Dauer, Ziel u. Zweck der einzelnen Reisen vor.
- Reisekosten können belegmäßig nicht nachgewiesen werden.
- Spesenersätze sind tw höher als das Honorar (T, USA).
- Die im Jahre 1997 geltend gemachten Reisespesen sind den erklärten Einnahmen nicht zuordenbar (z.B.: Progressionseinkünfte,...). Darüber hinaus wurden die Zahlungsbelege und Rechnungen für div. Flugtickets nicht vorgelegt.
- Durch die Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales i.H. v. 12 % d. Einnahmen aus Gewerbebetrieb im Jahre 1996 wären nach Ansicht der Bp sämtliche Betriebsausgaben als abgegolten zu betrachten.
- Kein Nachweis über Leistungsvereinbarungen.

Aufgrund der vorliegenden Aufzeichnungsmängel und Nichtaufbewahrung von Unterlagen werden die als Reisekostenersätze zugeflossenen Beträge als Einnahmen erfasst. Die Reisekosten und sonstigen Spesen werden von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg in Abzug gebracht.

Tz 17

Nachstehende Beträge werden den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet:

	1995	1996
<i>Einnahmen T</i>	240.000	220.000
Spesenersätze T	606.000	312.000
Gesamtvergütung T	846.000	532.000
abzüglich 20 % für Reisek. u. Spesen	169.200	106.400
vorläufiger Gewinn T lt. bereits erklärt	676.800 240.000	425.600 220.000
Zurechnung gem. § 184 BAO	436.800	205.600
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Vlg	419.106	458.198
Erhöhung lt. Bp	436.800	205.600
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bp	855.906	663.798

Tz 18

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Aufgrund der Ausführungen lt. Tz 16 werden nachstehende Beträge hinzugerechnet.

	1996	1997
restliche Reisekostenersätze	388.000	202.000
davon 50 % im Schätzungswege als Aufwand anerkannt	194.000	101.000
Gewinnerhöhung lt. Bp	194.000	101.000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Konsulententätigkeit :

	1995	1996	1997
lt. Erkl.		2,034.120	
lt. Vlg/BVE		0,00	2,032.221
Berichtigung gem. § 293 BAO		2,034.120	
Erhöhung lt. Bp		194.000	101.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb-Konsulententätigkeit	0	2,228.120	2,133.221
Einkünfte aus Gewerbebetrieb-Beteiligungen	912.598	-13.875	-384.310
VG (verteilt auf 3 Jahre)	-121.877
Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	912.598	2,214.245	1,627.034

Das Finanzamt erließ am 21. März 2001 die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer für 1995 und 1996 (§ 303 Abs. 4 BAO) und im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1996 und einen gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1997, worin die Feststellungen der Großbetriebsprüfung Wien vollinhaltlich Berücksichtigung fanden.

OF erhob gegen diese Bescheide am 25. Juli 2001 das Rechtsmittel der Berufung, worin beantragt wurde die in den Tz 17 und 18 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Gewinnerhöhungen aus den Besteuerungsgrundlagen auszuscheiden. In der Begründung wurde insbesondere die aus der Sicht des Bw. unsachliche und lediglich auf die Erzielung eines Mehrergebnisses abstellende Vorgangsweise der Betriebsprüfung kritisch beleuchtet und dargetan, dass sich seine Tätigkeit ausschließlich auf Transaktionen im Ausland bezogen habe, weshalb kostspielige Auslandsreisen angefallen seien. Die entsprechenden Kosten seien den Auftraggebern bekannt gegeben und die Originalbelege übermittelt worden. In den Überschussrechnungen seien weder die Ausgaben für die Reisen, noch die Kostenersätze durch die Auftraggeber erfasst worden. Dieser Umstand und die Tatsache, dass Originalbelege nicht vorgelegt worden seien, habe die Betriebsprüfung dazu veranlasst die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Zudem wurde darauf hingewiesen, im Rahmen diverser Besprechungen mit der Betriebsprüfung (BP) habe diese den Eindruck erweckt nur an einem hohen Mehrergebnis interessiert zu sein und beabsichtigte Zuschätzungen nur deshalb um etwa 50 % erhöht zu haben, weil der Berufungswerber (Bw.) nicht bereit gewesen sei die ursprünglich in Rede gestandenen Zuschätzungen unter Rechtsmittelverzicht anzuerkennen.

Bezüglich der Geschäftsbeziehungen zu T wurde vorgebracht, dem Schreiben des P vom 11. Juni 2001, dem damaligen Präsidenten und Generaldirektor von T, sei zu entnehmen, dass OF in den Jahren 1995 und 1996 im Zusammenhang mit dem Verkauf von T an Tr tätig gewesen sei. Dem Schreiben sei auch eine Liste der Sitzungen und Gespräche, die in diesen beiden Jahren geführt bzw. abgehalten wurden, angeschlossen. OF sei sechsmal nach San Francisco und einmal nach New York geflogen, wobei jedes Mal die 1. Klasse in Anspruch genommen worden sei. Es seien allein aus diesem Titel reine Flugkosten von über 500.000 S angefallen, die von T ersetzt worden seien. Dazu kämen noch Hotelkosten, Taxi- Telefon- und andere Spesen, die gleichfalls mit Beleg an T gemeldet worden und ersetzt worden seien. Keinerlei derartige Spesen seien als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Eine Hinzurechnung der von T getragenen Reisekosten zu den Einnahmen hätte zwangsläufig Ausgaben

in gleicher Höhe zur Folge gehabt, da T, wie den Bestätigungen zu entnehmen sei, tatsächliche Reisekosten und kein zusätzliches Honorar überwiesen habe.

Zudem seien der Berufung Schreiben des K und des G, einem Partner einer der angesehenen Anwaltsfirmen von San Francisco und einem angesehenen Vertreter der amerikanischen Eisenbahnindustrie, beigegeben, denen Hinweise auf die Transaktion T und Tr und auf die Tätigkeit des OF für die T zu entnehmen seien. Leider habe aber keine der beteiligten Personen dem Wunsch des Bw. auf Rückgabe der Originalbelege entsprechen können, da die Unterlagen, wie dem beiliegenden Schreiben des L, dem Vizepräsidenten der Tr, zu entnehmen sei, nicht mehr existierten. Zusätzlich zu diesen Personen, die sich bislang geäußert haben, seien auch die weiteren Mitglieder des damaligen Direktoriums BF, GT und EA bereit zu bestätigen, dass OF, abgesehen von den erklärten Honoraren, nur die belegten Spesenersätze erhalten habe.

Schließlich werde auch darauf hingewiesen, dass ein Spesenersatz in Höhe von 14.000 S nicht den Spesenersätzen nach Zi 17 des BPB, sondern jenen der Zi 18 zugerechnet worden sei.

Zu den Feststellungen betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bemerkt der Bw. vorerst, dass in der 50 % igen Zurechnung lt. BPB ein Betrag von 44.674,24 S (4.280 \$) enthalten sei, der einen Scheck der MB betreffe, der bereits in den Einnahmen des Jahres 1996 lt. Steuererklärung enthalten und daher seitens der BP doppelt erfasst worden sei.

Für alle anderen unter dem Titel Reisekosten und Spesen enthaltenen Beträge lägen Bestätigungen der Auftraggeber darüber vor, dass es sich um Kostenersätze gehandelt habe. In einzelnen Fällen (F) gebe es detaillierte Reiserechnungen, denen die einzelnen Ausgabeposten zu entnehmen seien.

Die BP habe die vorgelegten Unterlagen als nicht glaubwürdig bezeichnet und ohne nachvollziehbare Begründung den Besteuerungsgrundlagen 50 % der Reisekostenersätze zugerechnet, wobei sie offensichtlich davon ausgegangen ist, dass die Unternehmungen zusätzlich zu den Honoraren Reisekostenersätze bezahlen und bestätigen, obwohl gar keine Kosten angefallen sind.

Die Großbetriebsprüfung Wien (GBPW) bezog zur vorstehenden Berufung mit Schreiben vom 29. Oktober 2001 Stellung, wobei vorerst die Stichhaltigkeit jener Vorwürfe des Bw. betreffend die mangelnde Objektivität der Prüfungsorgane und deren vorrangiges Bestreben ein Mehrergebnis zu erreichen, in Abrede gestellt wurde.

Soweit Schriftstücke vorgelegt worden seien, seien dies Bestätigungsschreiben von Personen gewesen, deren Funktion und Position in den jeweiligen Unternehmen nicht überprüft werden konnten. Ein Schriftstück, das im Jahre 2000 Vorgänge aus den Jahren 1995 und 1996 bestätige und eine Firma betreffe (T), die nicht mehr existiere, müsse angezweifelt werden, zumal die angeforderten Unterlagen und entsprechenden Kontenbewegungen in der Buchhaltung aus dieser Zeit nicht mehr greifbar gewesen seien. Das der Berufung beigelegte Schreiben von L bestätige, dass alle erforderlichen Beweismittel vernichtet worden seien.

Zu den erfolgten Schätzungen wurde bemerkt, dass diese auf Grund materieller (Nichterfassung von Einnahmen, Fehlen von Belegen) und formeller Mängel notwendig geworden seien.

Dem Vorbringen, dass es sich bei den auf den Konten verbuchten Einnahmen um Kostenersätze handle, sei insoweit Rechnung getragen worden, als die Reisekosten im Verhältnis zu den jeweiligen Einnahmen geschätzt wurden (T: 20 % der Einnahmen). Die auf dem CB – Konto eingegangenen Beträge in Höhe von insgesamt S 3,244.000 (1995 -1997) wurden als private Kontenbewegungen im Zuge der Glaubhaftmachung anerkannt. Wie im Berufungsschreiben angeführt, sei seitens der BP über Ersuchen der steuerlichen Vertretung ein Kompromiss dahingehend, 50 % der nicht erfassten Reisekostenersätze als Betriebsausgaben ohne Nachweis anzuerkennen, vorgeschlagen worden.

Der Bw. habe im Zuge des Ermittlungsverfahrens immer wieder dargelegt, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen mit den Unternehmungen getroffen worden seien, sondern nur solche mündlicher Natur bestanden hätten. Derartige mündliche Vereinbarungen seien aber auch nicht schriftlich erfolgt, sondern nur behauptet worden, in diesen Positionen sei es üblich Leistungsvereinbarungen so zu gestalten. Die in beigelegten Schreiben aufgelisteten „Board Meetings“, an denen der Bw. teilgenommen hat, bestätigten noch nicht erforderliche Leistungsvereinbarungen- und abgeltungen. Die einzige gesicherte Dokumentation von Beweismitteln seien die Banküberweisungen.

Die BP habe neben der Nichtvorlage der Originalbelege auch die Nichtvorlage von Aufzeichnungen betreffend die Reisekosten und die Reisekostenersätze, die Nichtvorlage entsprechenden Schriftverkehrs sowie die Nichtvorlage von Zahlungsnachweisen hinsichtlich der behaupteten Ausgaben beanstandet.

Da für die Jahre 1995 und 1996 zunächst keine Unterlagen (für 1997 lediglich eine Aufstellung der Reisekosten auf Basis der vorhandenen Flugtickets, ohne Angabe von Ziel und Zweck der einzelnen Reisen, keine Zahlungsnachweise) über die Reisetätigkeit des Bw. vorlagen,

erschien es der BP angebracht auf die Vorlage von Aufstellungen der beruflichen Reisen zu drängen. Diesem Ersuchen wurde jedoch nicht entsprochen.

Weiters sei auf die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche des OF und die damit im Zusammenhang stehenden Besprechungsorte hinzuweisen. Der Bw. sei neben seiner Funktion als Vorstandsdirektor der CB bis Juli 1995 (zuständig für das Auslandsgeschäft) Direktor verschiedener Organisationen gewesen (z.B. BI, GB, BB, EI ...). Zudem sei festzuhalten, dass einige Auftraggeber, angesiedelt in so genannten Steueroasen, den Vermerk „Treuhandfirma“ aufwiesen (z.B. MA, EF).

Der Vollständigkeit halber weise die GBPW auf die Akontorechnung vom 2. September 1996, überwiesen am 23. Jänner 1997, für Beratungsleistungen der C hin. Die Abrechnung enthalte ein pauschales Zeithonorar für die Zeit vom 15. Juli 1996 bis 1. September 1996 über 150.000 DM sowie ein Auslagenpauschale für Flüge, Hotels, Taxi über 17.500 DM. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sei lediglich ein Betrag von 150.000 DM erfasst worden. Das Auslagenpauschale sei bei den Einnahmen aus Gewerbebetrieb 1997 nicht mit 17.500 DM (d.s. 120.925 S – Umrechnungskurs 6,91) enthalten gewesen.

Zu den in der Berufung bemängelten Berechnungsfehlern wurde in der Stellungnahme der GBPW folgende Berichtigung der Bemessungsgrundlagen vorgenommen:

	1996	1997
	S	S
Eink. aus selbst. Arb. (BP)	663.798	
Zuzüglich 50 % v. 14.000	7.000	
Eink. Aus selbst. Arb. (BP)	670.798	
Eink. aus Gw lt. BP	2,214.245	1,627.034
abzügl. 50 % v. S 14.000	7.000	
abzügl. 50 % v. S 44.674 MB	22.337	
zuzügl. 50 % v. S 120.925		
Spesen C		60.462
Eink. aus Bw lt. BP (n. Bfg.)	2,184.908	1,687.496

In der Stellungnahme zur Berufung führt die GBPW weiter aus, dass nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen steuerfrei behandelt werden können. Eine Glaubhaftmachung reiche jedoch schon deshalb nicht aus, weil über die einzelnen Dienst-

reisen keine tauglichen und zeitnahen Aufzeichnungen erbracht worden seien. Reisekostenersätze bzw. damit im Zusammenhang stehende Ausgaben stellten keine durchlaufenen Posten dar und seien daher nach dem Zuflussprinzip zu erfassen gewesen.

Die Berufungsbehörde ersuchte den Bw. mit Schreiben vom 31. März 2003 jene Beträge, deren Bezahlung P mit Schreiben vom 11. Juni 2001 bestätigt hatte, durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen (Belege, Aufzeichnungen, Aktenvermerke). Derartige Unterlagen müssten insbesondere beim Vertragspartner aufliegen, da P die Zahlung der konkreten Beträge bestätigt ("... habe ich die oben angeführten Beträge ... persönlich autorisiert ...") und eine derartige betragsmäßige Angabe allein aus der Erinnerung nicht wahrscheinlich sei.

Der Bw. teilte der Berufungsbehörde mit Schreiben vom 21. Mai 2003 mit, andere Unterlagen als jene, die bereits im Verfahren der Finanzbehörde vorgelegt worden seien, stünden nicht zur Verfügung. Belege betreffend die T, die 1996 von einem amerikanischen Großkonzern übernommen worden sei, seien bei der aufnehmenden Gesellschaft nicht mehr auffindbar. Da Reiseaufenthalts- und Telefonkosten nicht von OF getragen worden seien, habe dieser auch keine Aufzeichnungen geführt. Eine zusätzliche Bestätigung des Sachverhalts könne allerdings dadurch erfolgen, dass die Finanzverwaltung die in der Korrespondenz angegebenen Personen (z.B. P) unmittelbar befrage.

Zu den "Restlichen Reisespesen" wurde vorerst angegeben, dass bezüglich der Reisespesenverrechnung Ba (37.830 S) die Bank ersucht worden sei die entsprechenden Unterlagen zu übermitteln.

Der Betrag von \$ 4.280 (richtig wäre: \$ 4.290) sei im Zuge der Einkommensteuererklärung für 1996 erfasst worden, weshalb die diesbezügliche Feststellung der BP eine Doppelerfassung darstelle.

Hinsichtlich der nachversteuerten Reisespesen C habe OF im Zuge zweier Rechnungen Pauschalspesen verrechnet, die, wie aus den Steuererklärungen und den Beilagen hervorgehe, den Einnahmen zugerechnet worden seien. Obwohl hier angefallene und von OF bezahlte Kosten ersetzt worden seien, die in den Betriebsausgaben nicht enthalten waren, habe die BP eine Zurechnung vorgenommen und zu den vorgelegten Unterlagen keine Stellungnahme abgegeben. Gleiches gelte auch für die C – Reisespesen des Jahres 1997. Hingewiesen werde auch auf den Umstand, dass in den Jahren 1996 und 1997 vereinnahmten und versteuerten C - Honorare DM 500.000 betragen hätten.

Zu den Reisespesen EF wurden drei Schreiben der Gesellschaft vorgelegt, worin lt. Auffassung des Einschreiters bestätigt werde, dass hiemit Reisespesen ersetzt würden. Die diesbezüglichen Sitzungsgelder seien in den Betriebseinnahmen enthalten.

Bei den Reisespesen W handle es sich um Kosten für ein Meeting am 17. November 1996 in Rom, an dem OF teilgenommen habe. Es sei ein unrunder Betrag, wie dem Kontoauszug zu entnehmen sei, ersetzt worden, andererseits habe OF für diese Reisekosten keine Betriebsausgaben geltend gemacht. Das maßgebliche Honorar sei in den Betriebseinnahmen des Jahres 1996 enthalten.

Zu den Reisespesen OBF wurden ein Schreiben des Managers R vom 19. September 2000 sowie sieben Rechnungen an die Gesellschaft vorgelegt. Dazu bemerkte der Bw. die diesbezüglichen Belege seien der OBF übermittelt worden. Da die Gesellschaft mittlerweile aufgelöst worden sei, seien die Originalbelege nicht mehr greifbar. R sei aber bereit persönlich zu bestätigen, dass die Reisekostenabrechnungen anhand der Originalbelege erstellt worden seien, auf Basis derer die Zahlungen erfolgt wären. OF habe auf Grund dieses Beratungsvertrages 1997 1.194.108 S eingenommen und versteuert. Im Jahr 1998 sei ein Betrag von 1.236.688 S eingegangen.

Die Berufungsbehörde ersuchte den Bw. in der Folge (E-Mail vom 28. Mai 2004) jene Betriebsausgaben, die für den Fall des Verzichts auf das Betriebsausgabenpauschale für 1996 in Ansatz zu bringen seien, durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen (Personenkraftfahrzeug, Telefonspesen, Arbeitszimmer). Die überwiegend betriebliche Nutzung des Personenkraftfahrzeuges (Mercedes S 350 DT) möge gleichfalls nachgewiesen werden (E-Mail vom 1. Juni 2004).

Der Bw. übermittelte der Berufungsbehörde am 1. Juni 2004 (Fax) diverse Unterlagen betreffend die beim Finanzamt erfolgte steuerliche Geltendmachung von Betriebsausgaben für das Personenkraftfahrzeug, für Telefonspesen und das Arbeitszimmer hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997.

Zu den das Personenkraftfahrzeug betreffenden Betriebsausgaben wurde in der Eingabe der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 14. Mai 1999 ausgeführt, dass nach Auskunft ihres Mandanten das Fahrzeug u.a. für die berufliche Tätigkeit desselben in Wien und Salzburg verwendet worden sei. Zahlreiche Fahrten seien zum und vom Flugplatz in Wien und Salzburg angefallen. Für Privatfahrten stünden zwei weitere Personenkraftfahrzeuge zur Verfügung, für die gelegentliche Nutzung des Firmenfahrzeuges werde zusätzlich ein Privatanteil von 30 % ausgeschieden.

In der am 2. Juni 2004 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wies AD Osztovits darauf hin, dass ihr zu Beginn der Prüfung keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestanden seien, die es erlaubt hätten eine Zuordnung bestimmter Spesen zu den einzelnen Einkünften des OF durchzuführen. In diesem Zusammenhang wendete Frau Mag. Rausch ein, dass zu Beginn der Prüfung sehr wohl gewisse Unterlagen, die eine Zuordnung zu bestimmten Einkünften möglich gemacht haben, vorgelegen sind, wie z. B. Flugtickets, die nunmehr auch der Berufungsbehörde vorgelegt wurden.

AD Osztovits gab dazu an, Zahlungsnachweise über die besagten Tickets seien nicht vorgelegen.

Werner Floquet stellte sodann als steuerlicher Vertreter des Bw. den Antrag hinsichtlich des Jahres 1996 die tatsächlichen Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Vom Betriebsausgabenpauschale werde Abstand genommen. Weiters gab Werner Floquet bezüglich der betrieblichen PKW- Fahrten in Wien und Salzburg an, diese Fahrten seien mit anderen als den nichtselbstständigen Einkünften im Zusammenhang gestanden (selbstständigen und gewerblichen Einkünfte).

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde vom Referenten mit der Verkündigung beendet, dass die Entscheidung über die Berufung der schriftlichen Ausfertigung der Berufungentscheidung vorbehalten bleibe.

Der Bw. übermittelte der Berufungsbehörde am 15. Juni 2004 eine Aufstellung der betrieblich vorgenommenen Fahrten für die Jahre 1996 und 1997 aus denen der jeweilige Tag der Fahrt und der angefahrene Zielort, manchmal auch unter Nennung der jeweiligen Kontaktperson, angegeben waren.

Hieraus ergaben sich für 1996 insgesamt gefahrene Kilometer von 24.100, wovon als privat gefahren 7.000 km angegeben wurden, 11.600 km wurden 19 erfolgten Fahrten zwischen den beiden Arbeitsorten Wien und Salzburg (jeweilige Bürostandorte) zugeordnet. 1997 habe die Gesamtfahrleistung 27.800 km betragen, 8.000 km seien davon privat gefahren worden, eine Fahrleistung von 14.000 km betreffe 23 Fahrten zwischen den beiden Büros in Wien und Salzburg.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gem. § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gem. § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind, oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (Stoll, BAO - Kommentar, S 1906). Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 28. Februar 1995, 94/14/0157).

Im vorliegenden Fall begründet das Finanzamt die von der GBPW in Anspruch genommene Schätzungsbefugnis damit, dass bislang nicht als Betriebseinnahmen erfasste Reisekostenersätze nicht aufgezeichnet und entsprechende Belege nicht aufbewahrt worden seien, weshalb diese Betriebseinnahmen, vermindert um einen geschätzten Betriebsausgabenanteil (20 bzw. 50 %) der Besteuerung zu unterziehen gewesen seien.

Hiebei ist vorerst zu beachten, dass die in Rede stehenden Reisekostenersätze vom Bw. nicht getragen worden waren, sondern die Abrechnung dergestalt erfolgte, dass der Einschreiter die entsprechenden Reisekosten- und Spesenbelege dem jeweiligen Auftraggeber übermittelte, der dann für die Bezahlung dieser Beträge Rechnung trug. Eine Retournierung der Belege sei aber nicht erfolgt, dieselben derzeit auch nicht mehr greifbar.

Die vom Bw. vertretene Auffassung, in diesem Fall seien weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben zu erfassen, kann sich, da diesfalls Aufzeichnungsmängel im Sinne des BPB (Tz 16, letzte Seite) vorliegen, auf eine Rechtsgrundlage nicht stützen und ist damit rechtsunrichtig.

Dessen ungeachtet ist dieser Buchführungsmangel jedoch nicht ausreichend um eine Schätzungsbefugnis zu begründen, da eine solche Befugnis bzw. Verpflichtung (vgl. Soll a.a.O., S 1912) voraussetzt, dass es der Behörde unmöglich ist, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

Dies ist im vorliegenden Fall aber schon deshalb in Abrede zu stellen, weil die in Rede stehenden Reise- und Spesenersätze, die seitens der Vertragspartner des Bw. geleistet und somit getragen wurden, einerseits Betriebseinnahmen darstellen, andererseits aber in derselben Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, da die Höhe der maßgeblichen Beträge im Betriebsprüfungsverfahren unstrittig geblieben ist und demnach die für jedwede Schätzungsmaßnahme erforderliche Voraussetzung, dass nämlich die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden können, nicht vorliegt.

Steht nämlich außer Streit, dass die gezahlten Reise- und Spesenersätze tatsächlich den getätigten diesbezüglichen Aufwendungen entsprechen, gelangt man bei der vom Bw. gewählten, den formalen Buchhaltungsvorschriften allerdings widersprechenden, Vorgangsweise zum selben wirtschaftlichen Ergebnis (nämlich: 0), wie bei Berücksichtigung der in Rede stehenden Ersätze als Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben. Allfällige Feststellungen dahingehend, dass im Zuge der Reise- und Spesenersätze auch über derartige Ersätze hinausgehende Einkommenskomponenten enthalten seien, wurden jedoch seitens der BP nicht getroffen, weshalb das wirtschaftliche und steuerliche Ergebnis dieser Zahlungsvorgänge jeweils mit 0 S anzusetzen ist und auch der Umstand, dass mangelhafte Buchhaltungsaufzeichnungen vorliegen, den Ansatz eines anderen Ergebnisses nicht rechtfertigen würde.

Bei korrekter buchhalterischer Behandlung dieser Vorgänge wäre ein anderes wirtschaftliches und steuerliches Ergebnis nämlich schon deshalb nicht zu Tage getreten, weil die entsprechenden Reise- und Spesenersätze in derselben Höhe als Betriebseinnahmen erfasst worden wären, wie die diesfalls in Ansatz zu bringenden Betriebsausgaben.

Durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG liegen aber nicht vor. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass als durchlaufende Posten, die für Bereiche des Einkommensteuerrechtes gleichermaßen wie im Umsatzsteuerrecht auszulegen sind (vgl. VwGH 22. Oktober 1991, 91/14/0034), nur solche Beträge angesehen werden können, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt oder verausgibt.

Im vorliegenden Fall steht aber außer Streit, dass der Bw. jene beruflich bedingten Ausgaben, die im Zusammenhang mit seinen Auslandsaufenthalten stehen, im eigenen Namen und für eigene Rechnung getätigten hat und nur ein Ersatz dieser Kosten durch den jeweiligen Auftraggeber bzw. Vertragspartner erfolgt ist.

Zum Jahr 1996 ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der Einschreiter das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 Abs. 1, Teilstrich 2 EStG in Höhe von 12 % der Umsätze geltend gemacht hat, was jedenfalls mit dem Ansatz von tatsächlichen Betriebsausgaben - als solche sind die vorliegendenfalls durch die BP im Schätzungswege ermittelten Betriebsausgaben anzusehen - unvereinbar ist.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung hat allerdings der steuerliche Vertreter des Einschreiters den Antrag gestellt für 1996 die tatsächlichen Betriebsausgaben, die bereits im Zuge der Eingabe vom 12. Mai 2004 betragsmäßig konkretisiert worden waren (380.452,43 S), in Ansatz zu bringen.

Der Ansatz dieser Ausgaben als Betriebsausgaben ist wohl – jedenfalls hinsichtlich der Fahrt- und Reisespesen - nicht als formal einwandfrei erbracht anzusehen aber doch als glaubhaft gemacht zu beurteilen, weil vergleichbare Tätigkeiten im Regelfall Aufwendungen dieses Ausmaßes mit sich bringen, wobei die entsprechende Berücksichtigung als Betriebsausgaben schon deshalb vertretbar war, weil eine sich an den konkret verwirklichten Umständen orientierte Schätzung kaum eine anderes Ergebnis gezeigt hätte. Im Übrigen wird auch auf den Umstand verwiesen, dass im Zuge des vom Finanzamt abgewickelten Berufungsverfahrens, das mit rechtskräftig gewordener Berufungsvorentscheidung abgeschlossen wurde, diese das Jahr 1997 betreffenden Ausgaben als Betriebsausgaben Anerkennung gefunden haben.

Bezüglich der vorgelegten Aufstellung der betrieblich vorgenommenen Fahrten mit dem Personenkraftfahrzeug der Marke „Mercedes S 350 DT“ kann aber wegen der mangelhaften Aufzeichnungen – der berufliche Zweck der Fahrten ist nur fallweise erkennbar – nur die Hälfte dieser Aufwendungen im Schätzungswege als betrieblich veranlasst angesehen werden, wobei die Betriebsausgabeneigenschaft der Kosten für die 19 bzw. 23 Fahrten zwischen den Büros Wien und Salzburg als durchaus glaubhaft angesehen wird, was bezogen auf die Gesamtkilometerleistung mit diesem Fahrzeug eine betrieblichen Anteil von etwa 60 % ergibt, weshalb in Abweichung zu den diesbezüglichen Erklärungen des Bw. ein Privatanteil in Höhe von 40 % in Ansatz gebracht wird.

1996:

Insgesamt 1996 gefahrene Kilometer	24.100 km
50 % von 5.500 km lt. Aufstellung	2.750 km
2.750 km + 11.600 km (Fahrten zwischen Wien und Salzburg) = 14.350 km	= ca. 60 % d. Gesamtkilometerleistung

--	--

1997:

Insgesamt 1997 gefahrene Kilometer	27.800 km
50 % von 5.800 km lt. Aufstellung	2.800 km
2.800 km + 14.000 km (Fahrten zwischen Wien und Salzburg) = 16.800 km	= ca. 60 % d. Gesamtkilometerleistung

Die Besteuerungsgrundlagen wurden daher wie folgt ermittelt:

1995:	
Einkommen lt. BP	6,074.926 S
Erhöhung BP	- 436.800 S
	5,638.126 S
Progressionseinkünfte	672.768 S
gerundetes Welteinkommen	6,310.900 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3,029.110 S
Gem. § 33 EStG 48 % v. 4,938.907 S	2,370.675,36 S
Gem. § 37 Abs. 1 EStG 24 % v. 699.219 S	167.812,56 S
Steuer sonstige Bezüge	35.359,20 S
Einkommensteuerschuld	2,573.847,12 S
Lohnsteuer	- 2,098.810,90 S
Kapitalertragsteuer	- 118,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer	474.918 S

1996:	
Einkommen lt. BP	4,462.827 S
Erhöhung f. selbst. Einkünfte lt. BP	- 205.600 S
Erhöhung f. Einkünfte aus Gw -Betrieb lt. BP	- 194.000 S
M B lt. Stellungnahme d. BP	- 22.337 S
Bisheriges Betriebsausgabenpauschale	277.380 S
Tatsächliche Kosten als Betriebsausgaben	- 380.452 S
Differenz 30 %/40 % Privatanteil PKW (31.275,99 S/ 41.701,32 S)	10.425 S
	3,948.243 S
Progressionseinkünfte	662.400 S
gerundetes Welteinkommen	4,610.600 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2,178.960 S
§ 33 EStG 47,26 % v. 3,948.243 S	1,865.939,64 S
Steuer sonstige Bezüge	6.539,22 S
Einkommensteuerschuld	1,872.478,86 S
ausländische Steuer	- 262 S
anrechenbare Lohnsteuer	640.964,20 S
Kapitalertragsteuer	- 77 S
festgesetzte Einkommensteuer	1,231.176 S

1997:	
Einkommen lt. BP	4,863.600 S

Zuschätzung BP	- 101.000 S
Differenz 30%/40 % Privatanteil – PKW (55.056,32 S / 73.408,43 S)	18.352 S
	4.780.952 S
Progressionseinkünfte	723.009 S
Gerundetes Welteinkommen	5.504.000 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.634.500 S
§ 33 EStG 47,87 % v. 4.780.952 S	2.288.641,72 S
Steuer sonstige Bezüge	28.896,36 S
	2.317.538,08 S
Anrechenbare Lohnsteuer	-
	1.386.296,80 S
Festgesetzte Einkommensteuer	931.241 S

Eine Erhöhung der Einkünfte 1997 aus Gewerbebetrieb um das Spesenpauschale von 60.5462 S (vgl. Stellungnahme der BP v. 29. Oktober 2001) konnte deshalb nicht erfolgen, weil entsprechende Betriebsausgaben mangels Tragung der Kosten durch den Bw. nicht geltend gemacht wurden und das steuerliche Ergebnis bei Berücksichtigung entsprechender Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dasselbe gewesen wäre, wie das hier vorliegende. Feststellungen, wonach Teile dieser Vergütungen nicht tatsächlich entstandene Reiseaufwendungen betroffen haben, sondern beispielsweise bislang nicht deklarierte Beratungshonorare, sind aber seitens der BP nicht getroffen worden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

1 Niederschrift vom 2. Juni 2004

Wien, 23. Juni 2004