



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1200 Wien, vertreten durch Cura Treuhand-und RevisionsgmbH, 1060 Wien, Gumpendorfer Straße 26, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) ist in der medizinisch/pharmazeutischen Kongressorganisation selbständig tätig. Der Gewerbebetrieb wurde 1994 eröffnet. Ihr alleiniger Auftraggeber ist die Firma XY (m. Gesellschaft) in 1.W., F. 6. Ihre Tätigkeit besteht in der Kongressorganisation und Erstellung von Kongressunterlagen, sowie Werbematerial und in der Betreuung der Kongressveranstalter. Die Kongresse finden in ganz Österreich statt, in vereinzelten Fällen auch im Ausland. Am Wohnort in der N.straße befindet sich auch das Büro der Bw..

Soweit aus dem vorliegenden Akt ersichtlich, befand sich seit dem Jahr 1999 ein Kraftfahrzeug im Betriebsvermögen der Bw. Bis zum Juni 2008 handelte es sich dabei um ein Fahrzeug der Marke AA. Ab Juni 2008 wurde ein Fahrzeug der Marke BB geleast. Ein Fahrtenbuch wurde erstmals im Jahr 2010 geführt.

Im Jahr 2009 fand für die Jahre 2004 bis 2007 eine Betriebsprüfung, für die Monate Jänner bis Oktober 2008 eine Nachschau statt. Laut Textziffer 4 des Betriebsprüfungsberichtes vom

23.4.2009 wurde der Eigenanteil am betrieblichen Kfz von 20 % auf 30 % erhöht, da ein solcher wegen der Art der Tätigkeit (Bürotätigkeit) und der durchschnittlichen Jahreskilometerleistung des Kfz den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten gerecht werde. Sowohl im Erstbescheid vom 26.11.2009 als auch in dem gemäß § 299 BAO im Zuge einer Bescheidaufhebung neu erlassenen Sachbescheid vom 16.11.2010 wurde ein Privatanteil von 30 % der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugrunde gelegt. Unter anderem gegen diese Schätzung richtet sich die Berufung vom 30.11.2010 in der die Bw. folgendes vorbringt:

Die Betriebsprüfung verweise zur Begründung der Schätzung des Privatanteiles mit 30 % lediglich auf die Art der Tätigkeit, nämlich "Bürotätigkeit", die konkreten Verhältnisse, etwa die Nutzung des Fahrzeuges für Kundenkontakte, das örtliche Zusammenfallen von Wohn- und Arbeitsort im selben Gebäude, die zu Fuß erreichbaren Einkaufsmöglichkeiten, sowie die Existenz eines weiteren Fahrzeuges in der Familie seien nicht gewürdigt worden. Zum Nachweis der tatsächlichen Verhältnisse habe die Bw. nach Ende der Betriebsprüfung begonnen, die Aufteilung der Kosten aus dem Betrieb des Lkw auf betrieblich und privat veranlasste Fahrten durch Führung eines Fahrtenbuchs zu dokumentieren. Aus den im Jahr 2010 geführten Aufzeichnungen leite sich ein Privatanteil von lediglich 3,3 % der gefahrenen Kilometer ab. Der ermittelte Privatanteil sei auch für das Jahr 2008 als relevant einzustufen. Strukturelle Änderungen in Bezug auf die Nutzung des Lkw in den beiden Jahren bestünden nicht. Eine Bindung an den für die letzten Jahre zur Anwendung gebrachten Eigennutzungsanteil kann angesichts der nachgewiesenermaßen von der ursprünglichen Schätzung des Betriebsprüfers gravierend abweichenden Verhältnisse nicht bestehen. So sei einer Schätzung seitens des Finanzamtes unzweifelhaft der aktuelle Wissensstand zugrunde zu legen. Die Bw. wohne im selben Haus, in dem sie auch ihr Büro habe, weshalb private Fahrten zum Arbeitsantritt wegfallen. Die Tätigkeit in der Kongressorganisation beinhalte zwar auch Bürotätigkeit, bedinge aber regelmäßig die Anwesenheit am Veranstaltungsort, sowohl im Zuge der Vorbereitung, als auch während der Kongresse, und sei damit keineswegs mit einer reinen Bürotätigkeit vergleichbar. Der im Vergleich zur Annahme des Betriebsprüfers deutlich niedrigere Wert decke sich folglich mit dem anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu erwartenden Privatnutzungsanteil. Es sei daher lediglich ein Privatanteil von 3,3 % auszuscheiden.

Nachdem die Berufung in diesem Punkt mit Berufungsvorentscheidung vom 16.2.2011 als unbegründet abgewiesen worden war, stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 1.3.2011 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem räumt die Bw. ein, dass der Nachweis der im Jahr 2008 tatsächlich privat und betrieblich zurückgelegten Kilometer, nicht rückwirkend erbracht werden könne. Sie verweist jedoch auf die

Entscheidung des VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0125, wonach, wenn nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar sei, die Glaubhaftmachung genüge. Die Glaubhaftmachung basiere im konkreten Fall auf folgenden Elementen:

Klarstellung der unmittelbaren Vergleichbarkeit und Art und Umfang der Tätigkeit der Bw. in den vorangegangenen Jahren 2009 und 2008 mit jener in 2010,

Nachweis eines Privatnutzungsanteiles des Firmen-Lkw im Jahr 2010 von 3,3 % durch Führung eines Fahrtenbuches,

Plausibilisierung des niedrigeren Privatnutzungsanteiles durch Darlegung der Lebensumstände und der örtlichen Gegebenheiten, nämlich Büro im Wohnhaus, Einkaufsmöglichkeit über die Straße, zweites privates Fahrzeug in der Familie, etc.,

Aufzeigen der Widersprüche zwischen den der Schätzung durch die Betriebsprüfung zugrunde gelegten Argumenten und den tatsächlichen Verhältnissen:

Ein 30%iger Privatanteil mag zwar für Kongressorganisatoren als branchentypisch gelten, das Zusammenfallen von Wohn- und Arbeitsort verbunden mit dem Wegfall jeglicher Privatfahrten zum und vom Arbeitsort sei im Branchenschnitt jedoch unzweifelhaft nicht berücksichtigt. Die Wahrscheinlichkeit des Zutreffens des niedrigeren Privatnutzungsanteiles von 3,3 % auch für frühere Jahre sei als weitaus wahrscheinlicher einzustufen als der von der Finanz geschätzte Anteil von 30 %. Die im Wege der Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 BAO dargelegten Umstände seien daher einem Nachweis gleichstehend und der Abgabenbemessung zugrunde zu legen.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung wurden dem Unabhängigen Finanzsenat die Fahrtenbücher für die Jahre 2010 und 2011 vorgelegt. Demnach sei die Bw. im Jahr 2010 18.004 km gefahren, was im Verhältnis zu den darin enthaltenen 481,4 privat gefahrenen Kilometern einen Privatanteil von 2,674 % ergebe. 2011 sei sie 14.355 km gefahren, was im Verhältnis zu den 341 privat gefahrenen Kilometern einen Privatanteil von 2,375 % ergebe. Aus den Fahrtenbüchern beider Jahre sind die Fahrten zur Firma XY sowie zu diversen Veranstaltungsorten sowie privat veranlasste Fahrten aufgezeichnet.

Weiters wurden vorgelegt: Die Gutachten gemäß § 57a KFG für den BB vom 6.10.2009, vom 6.9.2010 und vom 4.10.2011, ein Zulassungsschein, ausgestellt auf J. A., geboren am xxx, wohnhaft in 1234 Fb, YZ, für ein Fahrzeug der Marke CC, erstmalig zugelassen am 8.7.1999 mit 74 PS. Aus den, entgegen dem Vorhalt vom 18.2.2013, für dieses Fahrzeug vorgelegten Prüfgutachten nur für die Jahre 2010 bis 2012, ergibt sich anhand der dort angeführten Kilometerstände, dass mit dem Fahrzeug im Zeitraum 18.6.2010 bis 19.8.2011 9.235 km, sowie im Zeitraum 19.8.2011 bis 29.8.2012 5.337 km gefahren wurden. Anzumerken ist, dass

die Begutachtung dieses Kraftfahrzeuges jeweils von Begutachtungsstellen in Fb durchgeführt wurde, also am Wohnort des Zulassungsbesitzers und nicht am Wohnort der Bw..

Ergänzend wurde von der Bw. folgendes ausgeführt: Herr A. J., der Zulassungsinhaber und Schwiegervater der Bw., sei 83 Jahre alt und eher korpulent. Er fahre bereits seit etwa 10 Jahren nicht mehr mit dem Auto. Seine Gattin benutze das Auto selten, etwa zwei bis drei Mal pro Jahr. Sie fahre nicht mehr gerne mit dem Auto. Die Nutzung des BB erfolge nur durch die Bw. Die Nutzung des CC manchmal durch den Gatten, der jedoch eher mit öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. mit dem Rad unterwegs sei. Neben den genannten Personen gäbe es keine weiteren Nutzer, die Tochter habe noch keinen Führerschein. Bezüglich des bis zur Betriebsprüfung ausgeschiedenen 20%-igen Privatanteiles werde darauf hingewiesen, dass dieser Ansatz seitens des damaligen steuerlichen Vertreters in jenem Zeitpunkt als sich die Bw. selbständig gemacht habe, als gängige Schätzung vorgeschlagen worden sei. Der seinerzeit angesetzte Prozentsatz sei in der Folge unverändert fortgeführt worden. Eine detaillierte Prüfung sei erst in Folge der Betriebsprüfung, welche den Privatanteil mit einem der Bw. unrealistisch hoch erscheinenden Anteil von 30 % angesetzt habe, vorgenommen worden. Änderungen der Lebensgewohnheiten hätten sich zwischen 2008 und Folgejahre keine ergeben, weshalb die nachgewiesenen Werte der Folgejahre auch als Schätzungsgrundlage für die Vorperiode heranzuziehen seien. Jedenfalls zeige sich, dass der seitens der Betriebsprüfung angesetzte Wert von 30 % als nicht plausibel einzustufen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie sind nachzuweisen oder falls ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, zumindest glaubhaft zu machen. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 138 BAO, wonach die Abgabepflichtigen zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Betriebsausgaben sind im Zeitpunkt des Geldflusses zu erfassen. Daher ist auch für diesen Zeitpunkt der Nachweis zu erbringen. (Siehe auch UFS vom 19.3.2012, RV/0147-W/11, keine Fahrtenbücher und Vorbringen "in den Vorjahren wären die Verhältnisse grundsätzlich gleich gelegen"). Die Bw. hat im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Kfz-Betriebskosten von insgesamt € 3.920,44 sowie die Leasingkosten in Höhe von € 5.473,9 als Betriebsausgaben geltend gemacht. Bei Wirtschaftsgütern, bei denen ihrer Art nach auch eine private Verwendung denkbar ist, ist der beruflich veranlasste Anteil der Aufwendungen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass der Nachweis für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Kraftfahrzeuges entstehen, mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen hat. Dieses

hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (vgl. z.B. UFS vom 28.12.2009, RV/1076-L/08 und RV/1158-L/07 vom 15.2.2011). Werden solche Aufzeichnungen nicht geführt, ist die Höhe der betrieblich veranlassten Fahrten durch Ausscheiden eines Privatanteiles zu schätzen. Ziel jeder Schätzung gemäß § 184 BAO ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer aber Anlass zur Schätzung gibt, muss die damit verbundene Ungewissheit in Kauf nehmen (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, dritte Auflage, Wien 2005, Tz. 3 zu § 184). Die Unsicherheit wird umso größer, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (UFS vom 12.4.2011, RV/2999-W/09). Tatsache ist, dass die Bw. für das berufsgegenständliche Jahr 2008 kein Fahrtenbuch geführt hat, aus dem der Anteil der privat gefahrenen Kilometer und damit der Prozentsatz der Privatnutzung ermittelt werden könnte, ein Nachweis für dieses Jahr also nicht erbracht werden kann. Darüberhinaus ist die Bw. offensichtlich in Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeuges noch nie ihrer in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nachgekommen; vielmehr wurde der nach ihren Angaben bei Betriebseröffnung gewählte, d.h. der von ihr selbst geschätzte, Privatanteil bis zur Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 im Jahr 2009 unverändert fortgeführt. Die Bw. vermeint jedoch durch die Vorlage von Fahrtenbüchern für die Jahre 2010 und 2011 glaubhaft gemacht zu haben, dass auch im Jahr 2008 kein höherer Privatanteil, als der sich aus diesen Fahrtenbüchern ergebende Prozentsatz von 3,3 % auszuschneiden ist. Dazu ist zunächst die Frage zu klären, ob die Bw. durch die Vorlage von Fahrtenbüchern für die Jahre 2010 und 2011 von ihrer Verpflichtung, die Höhe der Betriebsausgaben für das Jahr der Geltendmachung, nämlich für 2008 nachzuweisen, entbunden ist. Diese Frage ist zu verneinen: Die Bw. verweist im Vorlageantrag selbst auf Literatur und Judikatur, wonach die Glaubhaftmachung nur dann ausreicht, wenn nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar ist. Es ist jedoch für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, warum die Bw. für das Jahr 2008 ihrer Nachweispflicht nicht nachkommen hätte können, nämlich indem sie bereits für dieses Jahr entsprechende Aufzeichnungen geführt hätte. Im Erkenntnis vom 9.12.1992, 91/13/0394 verweist der VwGH darauf, dass ein Sachverhalt dann glaubhaft gemacht ist, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe. Der gegenständliche Sachverhalt bietet jedoch keinen Anhaltspunkt, warum eine Glaubhaftmachung des Privatanteiles ausreichen sollte. Die Bw. hat bis zur Betriebsprüfung im Jahre 2009, soweit aktenkundig, zumindest ab 1999 selbst einen Privatanteil von 20 % ausgeschieden. Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 wurden nicht bekämpft, obwohl die

Betriebsprüfung der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Privatanteil von 30 % zugrunde legte.

Das Argument, der niedrige Privatanteil lasse sich durch das Vorhandensein eines zweiten Kraftfahrzeuges, das für private Fahrten verwendet werde, nicht rechtfertigen. Dieses Kraftfahrzeug ist auf den Schwiegervater der Bw. mit Wohnhaft in Fb zugelassen. Dieses Fahrzeug wurde laut den vorgelegten Prüfberichten im Jahr 2010/2011 9.235 km und im Jahr 2011/2012 5.337 km gefahren.

Diese geringen Kilometerleistungen entsprechen jedoch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens für ein Kraftfahrzeug, das gleichsam das "Familienauto" der immerhin dreiköpfigen Familie der Bw. ist. Der niedrige Privatanteil des im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges wird ja damit argumentiert, dass sich ein zweites, privat genutztes Kraftfahrzeug in der Familie befinde (siehe Vorlageantrag vom 1.3.2011). Dass sich Einkaufsmöglichkeiten in unmittelbarer und zu Fuß erreichbarer Nähe befinden und Wege innerhalb der Stadt mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder mit dem Rad erledigt werden ist ein Sachverhalt, der auf sehr viele Bewohner einer Großstadt zutrifft und die dennoch ein Kraftfahrzeug für größere Einkäufe, Urlaubsfahrten, Wochenenden usw. unterhalten. Im Übrigen tragen die Ausführungen im Schriftsatz vom 18.3.2013, nämlich dass der Gatte "eher" mit öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. mit dem Rad fahre sowie dass die Schwiegermutter das Zweitauto "eher" selten benutze nicht dazu bei, den von der Bw. im Berufungsverfahren offensichtlich beabsichtigten Eindruck zu bestätigen, dass ein Kraftfahrzeug in ihrer Familie so gut wie gar nicht erforderlich sei. Im selben Schriftsatz wird aber auch ausgeführt, dass die Schwiegermutter der Bw. "zumindest zwei bis drei Mal im Jahr" dieses Kraftfahrzeug benutzt haben soll. Anzumerken ist weiters, dass die entgegen des Vorhaltes vom 18.2.2013 nur für die Jahre **2010** bis **2012** vorgelegten Prüfgutachten für das "Zweitauto" nicht zur Klärung der Frage beitragen könne, ob im Jahr **2008** ein weiteres Kraftfahrzeug für die Familie zur Verfügung stand und wie viele Kilometer mit diesem gefahren wurden. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass ein Privatanteil von 20 %, der im Übrigen von der Bw. über Jahre hinweg, ebenfalls ohne Nachweis, unverändert fortgeführt worden war, nach den Umständen des Einzelfalles die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat. Dafür spricht auch, dass die Einkommensteuerbescheide, die im wiederaufgenommenen Verfahren nach Abschluss der Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 ergangen waren und in denen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ein Privatanteil des im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges von 30 % zu Grunde gelegt wurde, von der Bw. nicht angefochten wurden.

Die KFZ-Betriebskosten sind daher neu zu berechnen. Im Jahresabschluss zum 31.12.2008 wurde in Anlehnung an die Betriebsprüfung ein 70%-iger betrieblicher Anteil an den

Gesamtkosten angenommen, nämlich für den PKW € 1.847,81 und für den LKW 2.072,63. Die Gesamtkosten lassen sich daher für den PKW mit € 2.639,73 und für den LKW mit

€ 2.960,90 berechnen. Der der vorliegenden Berufungsentscheidung zu Grunde liegende Privatanteil von 20 % und somit betrieblich verursachte Kosten von 80% führen somit zu Kosten für den PKW in Höhe von € 2.111,78 und für den LKW in Höhe von € 2.368,72, die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen sind.

Der Leasingaufwand von bisher € 3.073,09 erhöht sich, ausgehend von Gesamtkosten von € 4.390,13 unter Anwendung eines 80%-igen betrieblichen Anteiles auf € 3.512,10.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb belaufen sich daher auf € 27 657,39 statt bisher € 28.656,46.

Wien, am 17. April 2013