



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0042-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Wirtschaftstreuhand- u. Steuerberatungsgesellschaft Dr. Gapp und Mag. Geiger OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahr 1994 – 1996 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 – 1996 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide für 1995 und 1996 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 1994 – 1996 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1994	1995	1996
Einkommen	6.489,68 €	56.626,67 €	0,00 €
Körperschaftsteuer:	2.206,49 €	19.253,07 €	1.090,09 €
Abgabenschuld:	2.078,59 €	18.440,15 €	627,17 €

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 wird teilweise Folge gegeben.

	1994
steuerpflichtiger Umsatz	914.420,53 €

Umsatzsteuer:	81.181,15 €
---------------	-------------

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

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

Bei der Bw., einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Herstellung und die Verlegung von Industrieböden ist, wurde von November 1997 bis April 1998 eine die Jahre 1994 bis 1996 umfassende Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die Bw. dem geschäftsführenden Gesellschafter G.P. und seinem bei der Bw. beschäftigten Vater J.P. nachfolgende Fahrtkosten vergütet hat:

	1994	1995	1996
G.P.	335.133,00 S (72.855 km)	315.238,00 S (68.530 km)	321.737,80 S (69.943 km)
J.P.	282.702,20 S (61.457 km)	311.610,20 S (67.741 km)	318.973,20 S (69.342 km)
Summe	617.835,20 S	626.848,20 S	640.711,00 S

Von diesen Fahrkosten errechnete die Bw. die nachfolgend angeführten Vorsteuern. Die Nettobeträge wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht (Tz. 25 des Bp-Berichtes vom 22.5.1998).

	1994	1995	1996
Vorsteuern:	102.972,53 S	104.474,67 S	106.785,17 S
Nettobetrag:	514.862,67 S	522.373,33 S	533.925,83 S

Der Prüfer erkannte den Vorsteuerabzug nicht an und wies in Tz. 16 des Bp-Berichtes darauf hin, dass ein Vorsteuerabzug aus Kilometergeldern bereits seit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977 nicht mehr möglich sei.

Von den als Betriebsausgaben geltend gemachten Fahrtkosten erkannte der Prüfer das amtliche Kilometergeld nur für nachfolgend angeführte Kilometeranzahl an:

	1994	1995	1996
G.P.	6.000 km	6.000 km	40.000 km
J.P.	12.000 km	12.000 km	12.000 km
Summe	18.000 km	18.000 km	52.000 km

Die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Fahrtkosten wurden vom Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Er führte dazu im Wesentlichen aus, als Aufzeichnungen der geltend gemachten Kilometergelder seien nachgeschriebene Fahrtenbücher vorgelegt worden. Die Originalaufzeichnungen seien angeblich bei einem Diebstahl abhanden gekommen.

J.P. habe angegeben, dass er für die betrieblichen Fahrten seinen privaten PKW der Marke Subaru Legacy verwendet habe. Durchgeführte Erhebungen hätten aber ergeben, dass J.P. die geltend gemachte Kilometerleistung mit diesem Fahrzeug nicht gefahren sein kann. Als Grundlage für diese Beurteilung hätten Kilometerstandaufzeichnungen auf den Servicerechnungen der Fa. K. gedient. Der angeführt PKW sei am 21. September 1995 mit einem Kilometerstand von 49.852 km gekauft worden. Auf der Servicerechnung vom 18. April 1996 weise das Fahrzeug einen Kilometerstand von 58.753 km und auf der Servicerechnung

vom 20. November 1996 einen von 63.964 km. Aus den Servicerechnungen ergebe sich somit eine Fahrleistung von 14.112 km in 14 Monaten, das entspreche einer monatlichen Fahrleistung von 1.008 km. Dem Einwand der Bw., die Kilometerstände könnten nicht stimmen, es fehle die Hunderttausenderstelle, könne nicht gefolgt werden, denn in diesem Falle müsste J.P. in einem Zeitraum von 7 Monaten 108.901 km gefahren sein. Dem Hinweis auf den zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung am 27. April 1998 vorhandenen Kilometerstand von 211.885 sei zu entgegnen, dass eine durchschnittliche Kilometerleistung von 8.700 pro Monat durchaus möglich erscheine, zumal nicht ausgeschlossen werde, dass auch betriebliche Fahrten durchgeführt worden seien.

Der Geschäftsführer G.P. gab an, er habe im Prüfungszeitraum die geltend gemachten betrieblichen Fahrten von 1994 bis März 1996 mit dem PKW (Marke: Daihatsu Cuore) seiner damaligen Frau bzw. mit dem PKW (Marke: VW Golf) seiner Freundin und ab März 1996 mit dem von ihm angeschafften PKW der Marke Ford Galaxy, der zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung einen Kilometerstand von 98.072 aufwies, durchgeführt.

Erhebungen hätten auch hier ergeben, dass G.P. die im Zeitraum vom 1994 bis März 1996 abgerechneten Kilometer mit den angeführten Fahrzeugen, bei Berücksichtigung eines entsprechenden Privatanteiles, nicht gefahren sein kann. Seine damalige Gattin P.P. bestätigte zwar, dass G.P. ihren PKW für betriebliche Fahrten genutzt habe, aber nur für Fahrten im Tiroler Raum. Zum Zeitpunkt des Augenscheines am 7. April 1998 habe der PKW von Frau P.P. einen Tachostand von rd. 44.000 km aufgewiesen. Im Zuge der Schlussbesprechung sei dann erstmals behauptet worden, neben dem PKW von P.P. sei auch noch der PKW (VW-Golf) seiner damaligen Freundin "vorhanden gewesen", dieser wies zum Stichtag 27. April 1998 einen Kilometerstand von 249.031 auf. Hiezu sei zu bemerken, dass dieses Kraftfahrzeug ein Mindestalter von 9 Jahren aufweise (alte, schwarze Nummertafel) und eine jährliche Kilometerleistung von rund 27.000 km für private Zwecke durchaus möglich erscheine.

Weiters stellte der Prüfer fest, dass die vorgelegten Kilometeraufzeichnungen sachlich teilweise unrichtig seien, da an gewissen Tagen Kilometergelder und Tagesdiäten verrechnet worden seien, obwohl sich G.P. lt. Eurocardabrechnungen im Ausland aufgehalten habe.

Zur Notwendigkeit der Durchführung betrieblicher Fahrten mit Privatfahrzeugen, führte der Prüfer aus, nach den Angaben der Bw. benötige J.P., der für die Requirierung der Aufträge, G.P., der für die Bauleitung vor Ort, ein Team, das für die Verlegung und ein weiteres Team, das für die Glättung der Böden zuständig sei, je ein Kraftfahrzeug. Hierzu sei anzumerken, dass mit den Kraftfahrzeugen, die sich im Prüfungszeitraum im Betriebsvermögen der Bw.

befanden, durchaus das Auslangen habe gefunden werden können. In den Berufungsjahren hätten sich folgende Fahrzeuge im Betriebsvermögen der Bw. befunden:

In den Jahren 1994 und 1995: Mazda 626, Fort Transit, Chrysler Voyager 2.5, Chrysler Voyager 2.5 TD LE. Im Jahr 1996: Fort Transit, Chrysler Voyager 2.5, Chrysler Voyager 2.5 TD LE.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren am 27. August 1998 einen neuen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für 1995 und am 31. August 1998 neue Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1994 - 1996 und Körperschaftsteuer für 1994 und 1996.

In den mit Schreiben vom 28. September und 1. Oktober 1998 eingebrachten Berufungen bekämpfte die Bw. die oben angeführten Sachbescheide.

Die Berufungen richten sich gegen die Kürzung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Kilometergelder und gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges. Gleichzeitig wurde betreffend Umsatzsteuer 1994 die Berücksichtigung von bisher nicht geltend gemachter Einfuhrumsatzsteuer von 2.393,94 S als Vorsteuer beantragt. Im Übrigen wurde eine erklärungsgemäße Veranlagung begehrte.

In der Begründung wurde vorgebracht, bezüglich der Kürzung der Vorsteuer aus den Kilometergeldern werde auf die Ausführungen im Durchführungserlass Umsatzsteuer, Abschnitt 99, im Kodex Steuererlässe, Stand 01.09.1996, Seite 49, verwiesen, wonach sich bei Reisekosten die Ermittlung des Vorsteuerabzuges auf der Grundlage von Pauschalbeträgen auch auf die Kilometergelder für die Benützung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftfahrzeuges (§ 13 Abs. 2) erstrecke. Daraus sei abzuleiten, dass für nicht dem Betriebsvermögen zugehörige Kfz der Vorsteuerabzug zulässig sei.

Hinsichtlich der nicht als Betriebsausgaben anerkannten Kilometergelder wird ausgeführt, das Finanzamt bezweifle die "Rechtmäßigkeit der geschriebenen Kilometergelder" und halte die Fahrtenbücher für nachgeschrieben. Dagegen verwehre sie sich auf das Heftigste, es seien laufend Aufzeichnungen geführt worden, welche dann im Büro lediglich "reingeschrieben" worden seien. Wenn das Finanzamt die gefahrenen Kilometer schätze, so habe es die Schätzung annähernd auf die tatsächlichen Werte abzustimmen. Zum Arbeitsablauf und der benötigten Kraftfahrzeuge führte sie aus, der Einbau der Industrieböden erfolge in der Zeit von 7.00 bis 14.00-15.00 Uhr mit drei Bediensteten und G.P., der den Einbau überwache. Nach dem Einbau würden die Maschinen und Geräte noch gereinigt, sodass diese drei Mann

gegen 16.00 Uhr auf der Baustelle fertig seien und die Möglichkeit hätten, heim bzw. ins Quartier zu fahren. G.P. habe die Aufgabe, die nachfolgenden Baustellen so rechtzeitig zu überwachen, dass die vereinbarten Termine auch eingehalten werden könnten und eventuelle Unzulänglichkeiten auf der Baustelle rechtzeitig in Ordnung gebracht werden könnten. Diese Arbeit könne von ihm nicht erst nach 16.00 oder 17.00 Uhr durchgeführt werden. So müsse er beispielsweise von einer Baustelle in Wien bzw. Wien-Umgebung zur nächsten Baustelle nach Linz oder unter Umständen nach Vorarlberg fahren. Gegen Mittag würden zwei Mann mit der Glättung der verlegten Böden beginnen. Die Glättung dauere immer bis Mitternacht, könne aber auch bis zum Morgen dauern. Ein weiterer Mann komme am Tag nach der Verlegung mit der Fugenschneidemaschine an die Baustelle, der den Beton in Felder von ca. 4x4 m schneide und Reinigungsarbeiten durchföhre, sodass dieser Mann immer einen Tag später auf der Baustelle beginne und auch einen Tag später wieder verlasse. Es müssten daher sowohl G.P., die drei Mann, die den Betoneinbau durchführten, der Glättertrupp, da diese oft unverhofft z.B. mitten in der Nacht Treibstoff besorgen müsse und der Fugenschneider, da er mit einer ca. 400 kg schweren Maschine unterwegs sei, ein eigenes Fahrzeug haben. Da sie als Firmenfahrzeuge nur den Ford Transit und zwei Chrysler zur Verfügung gehabt hätten, hätten sowohl G.P. als auch J.P. ihre eigenen Fahrzeuge verwenden müssen. Dass keine zusätzliche Firmenfahrzeuge angeschafft worden seien, beruhe auf wirtschaftlichen Überlegungen. Es wäre wohl unsinnig gewesen, zwei weitere Firmenfahrzeuge anzuschaffen, während ihre Privatfahrzeuge in den Garagen verrostet wären. Daraus ergebe sich zweifelsfrei, dass die geltend gemachten Kilometergelder den Tatsachen entsprächen. Der tatsächliche Arbeitsablauf sei im Zuge der Betriebsprüfung in keinem Punkt widerlegt noch sonst wie berücksichtigt worden. Es könne ihr daher sicher keine verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet werden, zumal G.P und J.P. nur die von ihnen gefahrenen Kilometer geltend gemacht hätten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 1999 wies das zuständige Finanzamt die Berufungen betreffend Umsatzsteuer für 1995 und 1996 und Körperschaftsteuer für 1994-1996 als unbegründet ab. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 gab es in einer Berufungsvorentscheidung vom 27. April 1999 insoweit teilweise statt, als die bezahlte Einfuhrumsatzsteuer von 2.393,94 S als Vorsteuer anerkannt wurde.

Mit Schreiben vom 17. Mai 1999 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Berufungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus, bisher seien die Kilometergelder, da die darin enthaltene Vorsteuer in Abzug gebracht worden sei, nur mit dem Nettobetrag als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Bei der

Berichtigung durch die Betriebsprüfung sei es jedoch zu einer Hinzurechnung mit Bruttobeträgen gekommen. Allein dadurch sei dem Gewinn im Jahr 1994 um 87.102,53 S, 1995 um 87.914,67 S und 1996 um 58.545,17 S zu viel hinzugerechnet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Höhe der Fahrtkostenvergütung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der Bw. dem geschäftsführenden Gesellschafter G.P. und seinem Vater J.P. gewährten Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) zu Recht in der geltend gemachten Höhe als Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen oder Ausgaben dann, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden (vgl. Quanschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz. 36.2 zu § 4).

Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe bzw. eines Aufwandes als Betriebsausgabe setzt grundsätzlich deren Nachweis bzw. Glaubhaftmachung voraus. Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften, denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen hat. Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. – wenn der Nachweis dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden kann – glaubhaft zu machen. Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung nach § 184 BAO berechtigt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, § 4, Tz. 269 f.).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag.

Reisekosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH v. 20.11.1996, 89/13/0259). Der Nachweis von Fahrtkosten (Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Angabe der Anfangs- und Endkilometerstände) das Datum, die Angabe des PKW, den dienstlichen Zweck und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher über die von G.P. und J.P. durchgeführten Reisebewegungen liegen nicht vor. Als Nachweis für die als Betriebsausgaben geltend gemachten Kilometergelder wurden lediglich Reisekostenabrechnungen vorgelegt, die von der Bw. an Hand von Originalaufzeichnungen über die von G.P. und J.P. durchgeführten betrieblichen Reisen erstellt worden sein sollen. Die jeweils für ein Jahr erstellten Reisekostenabrechnungen enthalten aber nur Datum, Zielort, Dauer der Reise und die Anzahl der dabei zurückgelegten Kilometer. Angaben über den für die Reise benützen PKW, Anfangs- und Endkilometerstände, den dienstlichen Zweck und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern sind in diesen Abrechnungen nicht enthalten.

Nach Angaben der Bw. und einer niederschriftlichen Angabe von J.P. vom 6. Februar 2002 seien ihm ein Notizbuch mit den Originalaufzeichnungen der Reisebewegungen der letzten 8 bis 10 Jahre, die er neben diversen Prospekten und anderen Unterlagen in einer Kiste im Fahrzeug mit dem Kennzeichen xy mit sich führte, auf einer Baustelle in Wien im Jahr 1998 gestohlen worden. Die "nachgeschriebenen" Reisekostenabrechnungen beruhten auf täglichen Aufzeichnungen in seinem Notizbüchern, die im Büro nur "reingeschrieben" worden seien. Auch die Grundaufzeichnungen seines Sohnes G.P. seien nicht mehr vorhanden; G.P. habe seine betrieblichen Fahrten mit einem Diktiergerät auf einem Band festgehalten. Diese Bänder seien mittlerweile aber vernichtet worden.

Grundsätzlich lässt sich dazu sagen, dass der Nachweis einer betrieblichen Reise und der Anzahl der dabei zurückgelegten Kilometer nicht nur durch eine ordnungsgemäße Führung eines Fahrtenbuches, sondern auch durch andere Aufzeichnungen erbracht werden kann. Insbesondere eignen sich dazu auch Reisekostenabrechnungen, die die erforderlichen Angaben enthalten (vgl. VwGH v. 23.5.1990, 86/13/0181). Bestehen aber wie im streitgegenständlichen Fall Zweifel darüber, ob die den Reisekostenabrechnungen

zugrundeliegenden Dienstreisen auch tatsächlich im angegebenen Ausmaß durchgeführt worden sind und ob dazu - wie behauptet - private Kraftfahrzeuge verwendet worden sind, so liegt es an der Bw. diese Zweifel durch geeignete Beweismittel auszuräumen. Vermag die Bw. einen entsprechenden Nachweis ihrer Angaben und Behauptungen nicht zu erbringen, so hat sie die Folgen, die sich aus der Nichtanerkennung unbewiesen gebliebener Fakten ergeben können, selbst zu tragen.

Grundaufzeichnungen die Aufschlüsse über die Richtigkeit der Angaben in den Reisekostenabrechnungen hätten bringen können, wurden nicht vorgelegt. Es erscheint zwar nicht gänzlich ausgeschlossen, dass wie J.P. behauptet, ihm die Grundaufzeichnungen auf einer Baustelle gestohlen worden sind, einen Nachweis konnte er aber auch dafür nicht erbringen. Eine polizeiliche Anzeige ist nach den Angeben von J.P. nicht erfolgt. Auch erscheint es dem UFS als äußerst ungewöhnlich, dass Grundaufzeichnungen über mehrere Jahre ständig in einer Kiste in einem PKW mit sich geführt werden. Zudem weisen die Angaben in den Reisekostenabrechnungen eine Reihe von Ungereimtheiten auf, die dem UFS an der Richtigkeit der Aufzeichnungen zweifeln lassen. So hielt sich G.P. wie aus den vorliegenden Kreditkartenabrechnungen zu entnehmen ist, am 4. Juli, 5. September und in der Zeit vom 12. -15. September 1994 nachweislich in Italien auf. An all diesen Tagen wurden von G.P. nach den vorliegenden Reisekostenabrechnungen Kilometergelder und Tagesdiäten geltend gemacht. Nach der Kreditkartenabrechnung war er am 4. Juli 1994 in Torbole am Gardasee. Nach den Angaben in der Reisekostenabrechnung hätte er am 4. Juli 1994 von 6.00-20.00 Uhr eine Dienstreise nach Sergans in der Schweiz durchgeführt und dabei 795 km zurückgelegt. Am 5. September 1994 hätte er sich in der Zeit von 7.00-20.00 Uhr in Thaur aufgehalten und hat dafür Kilometergeld für 123 km geltend gemacht. Am 12. September 1994 hätte er sich in von 8.00 - 16.00 Uhr in Völs und Innsbruck (157 km), am 13. September 1994 von 8.00 -18.00 Uhr in Thaur (296 km), am 14. September 1994 von 8.00 -17.00 Uhr in Völs und Innsbruck (103 km) und am 15. September 1994 von 7.00 - 20.00 Uhr in Ehrwald (160 km) aufgehalten.

Auch J.P. hielt sich nach einer Kreditkartenabrechnung am 27. Juli 1994 auf Kreta auf, gleichzeitig machte er nach der Reisekostenabrechnung für diesen Tag in der Zeit von 9.00 - 18.00 Uh für eine angebliche Dienstreise nach Ehrwald neben den Tagesdiäten für 153 km das Kilometergeld geltend. Aus diesen vom Prüfer nur an Hand einiger weniger Kreditkartenabrechnungen durchgeföhrten und der Bw. vorgehaltenen Überprüfungen, konnte

zweifelsfrei festgestellt werden, dass die Angaben in den Reisekostenabrechnungen zum Teil unrichtig sind.

Auffallend ist auch, dass J.P. obwohl er nach den Angaben zum Teil sehr weite Strecken gefahren ist (z.B. über 1.000), mit einer einzigen Ausnahme in allen Berufsjahren nie auswärts übernachtet haben soll. Beispielhaft werden die Reisen über 1.000 km der ersten Jahreshälfte des Jahres 1994 aufgelistet. Im restlichen Berufszeitraum ist die Situation ähnlich wie in dem unten dargestellten Zeitraum.

Tag	Ort	Zeit	Stunden	Kilometer
10.01.04	Wien	06.00	17	1.100
11.01.04	Wien	07.00	15	1.000
21.01.04	Wien	06.00	17	1.100
22.01.04	Wien	06.01	15	1.100
23.01.04	Wien	07.01	14	1.000
24.01.04	Wien	06.01	15	1.100
25.01.04	Wien	06.00	14	1.000
26.01.04	Wien	06.00	14	1.100
27.01.04	Wien	06.00	12	1.000
28.01.04	Wien	06.00	11	1.000
29.01.04	Wien	06.01	15	1.000
01.02.04	Wien	06.00	14	1.000
02.02.04	Wien	06.00	14	1.000
03.02.04	Wien	06.00	12	1.000
04.02.04	Wien	06.00	11	1.000
05.02.04	Wien	06.01	15	1.000
06.02.04	Wien	06.00	14	1.000
07.02.04	Wien	06.00	15	1.000
11.02.04	Wien	06.00	14	1.000
21.02.04	Wien	07.00	15	1.100
22.02.04	Wien	06.00	14	1.000
23.02.04	Wien	06.00	15	1.000
24.02.04	Wien	06.00	12	1.000
25.02.04	Wien	06.00	15	1.000
26.02.04	Wien	06.00	15	1.000
27.02.04	Wien	06.00	12	1.000
28.02.04	Wien	06.00	11	1.000
29.02.04	Wien	06.00	15	1.000

Es erscheint unglaublich, dass J.P. der für die Verhandlungen mit den Bauherrn, den Abschluss der Verträge sowie für die Kontrolle der Baustellen zuständig ist, in nur so kurzen Zeit von seinen Reisen wieder zurück gewesen sein konnte. Geht man davon aus, dass J.P. für eine Fahrstrecke von 100 km an reiner Fahrzeit rd. einer Stunde benötigt hat, so hätte er in der Regel nonstop fahren müssen, um in der angegebenen Zeit wieder zurück zu sein. Zeit für Besprechungen und Kontrollen an den Zielorten wäre kaum mehr geblieben. Diese Angaben erscheinen derart wirklichkeitsfremd, dass der Senat von deren Richtigkeit nicht überzeugt werden konnte. Die Reisekostenabrechnung konnte daher nicht als Grundlage für das Ausmaß der betrieblich gefahrenen Kilometer herangezogen werden.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die in den Reisekostenabrechnungen angegeben Dienstreisen von G.P. und J.P. tatsächlich durchgeführt worden sind, wäre für die Bw. nichts gewonnen. Der UFS stellt aufgrund der von der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens für die Streitjahre vorgelegten Aufträge, die auf Baustellen in ganz Österreich und den näheren Ausland ausgeführt worden sind, nicht in Abrede, dass sowohl J.P. als auch sein Sohn G.P. eine Vielzahl von Dienstreisen mit einer hohen Kilometerleistung durchgeführt haben. Nach dem vorliegenden Beweisergebnis ist aber nahezu ausgeschlossen, dass diese Dienstreisen – wie von der Bw. behauptet wird - mit den privaten Fahrzeugen von J.P. und G.P. durchgeführt worden sind, vielmehr ist davon auszugehen, dass dafür die firmeneigenen Fahrzeuge der Bw. verwendet und daher von der Bw. zu Unrecht Fahrtkostenvergütungen in dieser Höhe gewährt worden sind.

Wie die Angaben der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Juni 2003 und eine Anfrage bei der Tiroler Gebietskrankenkasse ergeben haben, beschäftigte die Bw. in den Berufsjahren im Jahresdurchschnitt neben G.P. und J.P. weitere 6 bis 8 Arbeiter. Nach den Feststellungen des Prüfers und einer Anfrage bei der Kfz-Zulassungsstelle der BH-X verfügte die Bw. in den Berufsjahren über nachfolgende Fahrzeuge:

1994: Ford Transit, Mazda 626, Voyager 2.5, Voyager 2.5 TD LE, LKW-IVEKO

1995: Ford Transit, Mazda 626, Voyager 2.5, Voyager 2.5 TD LE, LKW-IVEKO, Ford Transit 2.5 TD

1996: Ford Transit 2.5 TD, Mazda 626, Voyager 2.5, Voyager 2.5 TD LE, LKW-IVEKO,

Nach den Ausführungen der Bw. werden bei den Verlegungsarbeiten in der Regel 2 Arbeitsgruppen mit jeweils 2-3 Arbeitern benötigt. Eine Arbeitsgruppe zum Einbau und eine zum Glätten der Böden und ein weiterer Arbeiter, der die Fugenschneidemaschine bedient. Sowohl die beiden Arbeitsgruppen, als auch der Arbeiter, der die Fugenschneidemaschine bediene, müssten über ein eigenes Fahrzeug verfügen, da diese Arbeiten in einem gewissen zeitlichen Abstand durchgeführt und die Arbeiter nach Beendigung ihres Arbeitsganges zur nächsten Baustelle fahren würden. Daneben müssten J.P. und G.P. die für die Organisation und Kontrolle der Arbeiten zuständig seien, jeweils über ein eigenes Fahrzeug verfügen.

Demnach müsste mit 5 Fahrzeugen das Auslangen gefunden werden, über die die Bw. in allen Berufsjahren verfügte. Abgesehen davon dürfte es nur zum Teil zugetroffen haben, dass alle drei Arbeitsgruppen auf verschiedenen Baustellen tätig waren, zumal die Bw. nach den vorgelegten Unterlagen überwiegend größere Aufträge angenommen hat, deren Durchführung

einen längeren Zeitraum (mehrere Tage und Wochen) in Anspruch genommen hat, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die Arbeitsgruppen auch gleichzeitig auf einer Baustelle tätig gewesen sind. Diese Feststellungen sind der Bw. bereits mit Schreiben vom 27. Mai 2003 zur Kenntnis gebracht worden. Sie brachte dazu im Wesentlichen nur vor, der im Betriebsvermögen befindliche LKW sei als reines Transportfahrzeug verwendet worden. Dieser Einwand vermag aber die Feststellungen, wonach die Bw. über genügend eigene Fahrzeuge verfügt hat und daher kaum Bedarf an den von J.P. und G.P. angeblich benützten privaten Fahrzeugen bestanden hat, nicht zu entkräften.

J. P. benutzte nach seinen Angaben ab Ende September 1995 für die betrieblichen Fahrten den damals gekauften und am 22. September 1995 polizeilich angemeldeten, gebrauchten PKW der "Marke Subaru Legacy 4WD" mit dem amtlichen Kennzeichen xx. Dieser wies nach der vorliegenden Rechnung vom 21. September 1995 der Fa. K. zum Zeitpunkt des Kaufes einen Kilometerstand von 49.852 km auf. Nach den Servicerechnungen dieser Firma betrug der Kilometerstand dieses PKW am 16. April 1996 58.753 km und am 19. November 1996 63.964 km. Im Zeitraum von 21. September 1995 bis 19. November 1996 sind mit diesem PKW somit insgesamt 14.112 km gefahren worden, das entspricht bei 14 Monaten einer durchschnittlichen Kilometerleistung von monatlich rd. 1.000 km. Für die Zeit vor dem 21. September 1995 liegen keine Unterlagen über den damals von J. P. benutzten PKW und dessen jährliche Kilometerleistung vor, sodass nur anhand des oben angeführten Zeitraumes die betrieblich gefahrenen Kilometer geschätzt werden können. Jedenfalls erscheint es ausgeschlossen, dass J.P. wie behauptet, für die von ihm gelten gemachten Kilometergelder seinen privaten PKW verwendet hat. Dass J.P. für die betrieblichen Fahrten einen PKW der Bw. benutzt hat, gibt die Bw. letztendlich selber zu verstehen, indem sie in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Juni 2003 unter Pkt. 2 zu den angeblich gestohlenen Fahrtenbüchern ausführt, die Fahrtenbücher des J.P. hätten sich immer in einer Kiste im Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen xy befunden. Bei diesem Fahrzeug handelt es sich aber um den im Betriebsvermögen der Bw. befindlichen PKW der Marke Mazda 626.

Der Prüfer setzte die mit dem privaten PKW gefahrenen betrieblichen Kilometer im Schätzungswege mit jährlich 12.000 km fest. Diese Schätzung wird aber jedenfalls als zu hoch erachtet, da in diesem Fall davon ausgegangen werden müsste, dass J. P. mit seinem PKW überhaupt keine privaten Fahrten durchgeführt hätte. Dies erscheint jedoch lebensfremd und nahezu ausgeschlossen. Nach der Lebenserfahrung kann ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass bei einer jährlichen Gesamtkilometerleistung von nur 12.000 km mindestens die

Hälften dem Privatbereich zuzuordnen ist, sodass für den betrieblichen Bereich 6.000 km anzusetzen sind.

G. P. gab an, für die betrieblichen Fahrten ab März 1996 den damals gekauften und am 8. März 1996 polizeilich angemeldeten PKW der Marke "Ford Galaxy" mit dem amtlichen Kennzeichen xxx verwendet zu haben. Dieser PKW wies nach einer Servicerechnung der Fa. K. am 3. April 1996 einen Kilometerstand von 2.262 km auf und am Tag der Schlussbesprechung am 27. April 1998 einen von 98.072 km. Aufgrund der hohen Fahrleistung von monatlich durchschnittlich rd. 3.800 km erscheint es durchaus glaubhaft, dass dieser PKW auch für betriebliche Fahrten verwendet worden ist. Die vom Prüfer für das Jahr 1996 angesetzten betrieblich gefahrenen Kilometer von 40.000 erachtet der UFS aber ebenfalls als zu hoch bemessen. Zum einen ist dieser PKW erst im März 1996 angeschafft worden, sodass sich für 1996 (bei monatlich rd. 3.800 km) nur insgesamt 38.000 km ergeben würden. Zum anderen kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser PKW nur für betriebliche Zwecke verwendet worden ist. Nach Ansicht des UFS können für das Jahr 1996 im Schätzungswege höchstens 30.000 km als betrieblich bedingt anerkannt werden. Selbst wenn mit dem privaten PKW beruflich bedingte Fahrten von mehr als 30.000 km durchgeführt worden wären – wofür es allerdings keine Anhaltspunkte gibt - so könnte die Bw. nach ständiger Rechtsprechung als Betriebsausgaben nur das amtliche Kilometergeld für 30.000 km oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend machen, da bei so hoher Kilometerleistung die tatsächlichen Kosten erfahrungsgemäß geringer sind als das amtliche Kilometergeld. Das amtliche Kilometergeld stellt auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 km ab; bei höheren Kilometerleistungen würden sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten jedoch degressiv entwickeln. Würde man auch in solchen Fällen die Kosten für PKW-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweicht (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073 od. 30.11.1999, 97/14/0174, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4 Auflage, § 16, Rz 220, Stichwort "Fahrtkosten").

Für den Zeitraum Jänner 1994 bis März 1996 gab G. P. an, für die betrieblichen Fahrten den PKW seiner damaligen Ehegattin P. P. benutzt zu haben. Diese gab auf Befragung durch den Prüfer niederschriftlich an, dass G. P. ihren PKW der Marke "Daihatsu Cuore" mit dem amtlichen Kennzeichen xxxx nur für Fahrten im Nahbereich von Z. verwendet habe. Diese Angaben erscheinen durchaus glaubhaft, zumal der von ihr am 27. Juli 1990 angemeldete PKW am 7. April 1998 erst einen Kilometerstand von 44.000 aufwies. Dies ergibt eine

durchschnittliche jährliche Kilometerleistung von rd. 5.700 km. G. P. kann daher mit diesem Fahrzeug in den Jahren 1994 und 1995 wohl kaum jährlich rd. 70.000 km gefahren sein, wie aus den Angaben in den Reisekostenabrechnungen hervorgeht. Es erschien auch völlig lebensfremd, dass G.P. als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., der nach den Reisekostenabrechnungen ebenfalls wie sein Vater längere Dienstreisen vorwiegend nach Wien und den ostösterreichischen Raum durchgeführt haben soll, dafür den oben angeführten Kleinwagen seiner Ehegattin verwendet haben soll, obwohl ihm dazu auch zwei wesentlich geräumigere, komfortablere und für längere Strecken zweifelsfrei besser geeignete, neuwertige Firmenfahrzeuge der Marke Voyager zur Verfügung gestanden sind.

Geht man davon aus, dass dieses Fahrzeug primär von seiner damaligen Ehegattin genutzt worden ist und G. P. dieses Fahrzeug nur gelegentlich im Nahbereich von Z. für betriebliche Fahrten verwendet hat, so erachtet der UFS bei einer durchschnittlichen Gesamtkilometerzahl von jährlich 5.700, betrieblich bedingte Fahrten von jährlich höchstens 2.000 km als noch vertretbar.

Die getroffenen Feststellungen, das Schätzungsergebnis und die entsprechende Begründung ist der Bw. bereits mit Schreiben vom 24. Juli 2003 zur Stellungnahme bekannt gegeben worden.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 29. August 2003 wies die Bw. darauf hin, aus den Reisekostenabrechnungen sei ersichtlich, dass J.P. und G.P. gleicherweise betrieblich unterwegs gewesen seien und damit auch die gleiche betriebliche Nutzung ihrer Kraftfahrzeuge gegeben sei. Aus den Rechnungen der Jahre 1995 und 1996 (die in Kopie beigelegt wurden) sei klar ersichtlich, dass sie tatsächlich Aufträge an den Zielorten ausgeführt hätten. Zu den Service-Rechnungen wurde vorgebracht, die Mitarbeiter der Kfz-Werkstätte könnten sich nach der langen Zeit nicht mehr an Details erinnern, jedoch könne ein Zahlensturz oder eine unkontrollierte Übernahme der Kilometerstände etc. nicht ausgeschlossen werden.

Dass sowohl J.P. als auch G.P. betrieblich unterwegs gewesen sind, ist nie in Frage gestellt worden, ebensowenig, dass die Bw. an den in den Reisekostenabrechnungen genannten Zielorten Auftragstätigkeiten durchgeführt hat. Für den bereits im Prüfungsverfahren erhobenen Einwand, wonach in der Kfz-Werkstätte die Kilometerstände unrichtig übernommen worden sind, gibt es nicht die geringsten Anhaltspunkte. Zudem sind die Kilometerstände von der Kfz-Werkstatt am 21. September 1995 mit 58.753 km und am 18. April 1996 63.963 km aufgenommen worden. Wenn einer dieser Werte besonders aus

dem Rahmen fallen würde, wäre ein Fehler zumindest denkbar. Dass hingegen zweimal ein "Zahlenssturz oder eine unkontrollierte Übernahme" erfolgt sein soll, wie die Bw. zu bedenken gibt, erscheint nahezu ausgeschlossen.

Die oben im Schätzungswege ermittelte von J.P und G.P. mit den privat PKW gefahrenen Kilometer sind daher der Berechnung der als Betriebsausgaben anzuerkennenden Fahrtkostenvergütung zu Grunde zu legen.

Es sind somit folgende mit den privaten Fahrzeugen betrieblich gefahrene Kilometer anzuerkennen:

	1994	1995	1996
G.P.	6.000 km	6.000 km	6.000 km
J.P.	2.000 km	2.000 km	30.000 km
Summe	8.000 km	8.000 km	36.000 km
Km-Geld	36.800 S	36.800 S	165.600 S

Obwohl der Prüfer nach Tz. 25 des Bp-Berichtes die betrieblich gefahrenen Kilometer für die Jahre 1994 und 1995 mit je 18.000 und für 1996 mit 52.000 im Schätzungswege festgesetzt hat, ist auf Grund eines Rechenfehlers im Jahr 1994 das Kilometergeld für 20.700 km, im Jahr 1995 für 21.600 km und im Jahr 1995 für 62.400 km als Betriebsausgabe in Ansatz gebracht worden (siehe Tz. 25 "Zurechnungen").

Die geltend gemachten Fahrtkosten sind somit zu ändern wie folgt:

	1994	1995	1996
geltend gemachte Fahrtkosten lt. Veranl. (netto):	514.862,67 S	522.373,33 S	533.925,83 S
Fahrtkosten lt. BE (brutto):	-36.800,00 S	-36.800,00 S	165.600,00 S
Kürzung Fahrtkosten:	478.062,67 S	485.573,33 S	368.325,83 S

Im Vorlageantrag wendet die Bw. ein, sie habe die gewährten Fahrtkostenvergütungen - nach Abzug der darin enthaltenen Vorsteuer - nur mit dem Nettobetrag als Betriebsausgaben geltend gemacht. Bei der Berichtigung durch den Betriebsprüfer sei es jedoch zu Hinzurechnungen mit Bruttobeträgen gekommen, dadurch sei ein um die Vorsteuer zu hohe Gewinn ausgewiesen worden.

Dieses Vorbringen erweist sich als unbegründet. Bei der Berechnung des Einkommens (Tz. 26 des Bp-Berichtes) ist zwar der in Tz. 25 enthaltene Bruttobetrag der Fahrtkostenvergütung dem Gewinn hinzugerechnet worden, die vom Prüfer nicht anerkannte Vorsteuer ist bei der Gewinnermittlung (Tz. 23) aber als "Mehrsteuer" unter Tz. 21 wiederum in Abzug gebracht worden, sodass tatsächlich nur der Nettobetrag der nicht anerkannten Fahrtkosten gewinnwirksam erfasst worden ist.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde festgestellt, dass der Prüfer bei der Ermittlung des Einkommens die der Bw. vorgeschriebene Kapitalertragsteuer (1994: 147.404 S, 1995: 148.779 S und 1996: 117.890 S) dem Einkommen hinzugerechnet hat (Tz. 26 des Bp. Berichtes).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 hat es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung zu bleiben, ob das Einkommen im Wege der Ausschüttung verteilt wird. Die Kapitalertragsteueranlastung hat den steuerlichen Gewinn der Bw. nicht gemindert. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer darf daher nicht dazu führen, dass das Einkommen der Bw. um die Kapitalertragsteuer angehoben wird (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180). Die Bemessungsgrundlagen waren daher entsprechend zu berichtigen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich somit wie folgt:

	1994	1995	1996
Einkünfte lt. Erklärung:	2.092.814,00 S	318.597,00 S	-958.169,00 S
Kürzung Fahrtkosten:	+478.062,00 S	+485.573,33 S	+368.325,83 S
Tz. 16, Passivierung nicht anerkannter Vorsteuer:	-1.773,33 S	-25.000,00 S	-53.437,50 S

Einkünfte aus GW. lt. BE:	2.569.102,67 S	779.170,00 S	-643.280,67 S
---------------------------	----------------	--------------	---------------

Vorsteuerabzug aus Kilometergeldern:

Der steuerliche Vertreter der Bw. wendet in der Berufungsschrift ein, der Prüfer habe den Vorsteuerabzug aus dem Kilometergeldern zu Unrecht nicht anerkannt und verweist auf Abschnitt 99, Abs. 1 Z. 1 des Durchführungserlasses zum UStG 1972 des BMF vom 30. Oktober 1972, wonach sich der Vorsteuerabzug auf der Grundlage von Pauschbeträgen auch auf die Kilometergelder für die Benützung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftfahrzeuges (§ 13 Abs. 2 UStG 1972) erstrecke. Aus dieser Bestimmung sei abzuleiten, dass für nicht zum Betriebsvermögen zugehörige Kraftfahrzeuge der Vorsteuerabzug zulässig sei.

Dieser Einwand erweist sich als haltlos.

Die Bestimmungen in § 13 Abs. 2 bzw. Abs. 5 UStG 1972 idF BGBl. 27/1974, die einen Vorsteuerabzug aus Kilometergeldern für die Benutzung eines Kraftfahrzeugs, das nicht zum Betriebsvermögen gehört (§ 13 Abs. 2) oder für die Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges des Arbeitnehmers vorsahen (§ 13 Abs. 5), sind bereits mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977, BGBl. 645/1977, aufgehoben worden. Die Neufassung des § 13 UStG 1972 (Erleichterung des Vorsteuerabzuges bei Reisekosten) im 2. AbgÄG 1977 stand mit der Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 in Zusammenhang, wonach für die Anschaffung, die Miete oder den Betrieb von PKW, Kombi oder Krafträder ein Vorsteuerabzug auch dann ausgeschlossen ist, wenn das Kraftfahrzeug überwiegend Zwecken des Unternehmens dient. Entsprechend dieser gesetzlichen Regelung sah auch der Erlass des BMF vom 22. Dezember 1977, Z. 06 1001/5-IV/6/77, AÖF 286/1977, über die steuerliche Behandlung von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder auf Grund des 2. AbgÄG 1977 unter Pkt. II. 8 (Vorsteuerabzug aus Reisekosten, § 13 UStG 1972) einen Vorsteuerabzug aus Kilometergeldern nicht mehr vor. Die Bestimmung des § 13 UStG 1972 idF BGBl. 410/1988 ist im UStG 1994 unverändert übernommen worden. Ein Vorsteuerabzug aus Kilometergeldern ist daher auch im Geltungsbereich des UStG 1994 für die Berufungsjahre 1995 und 1996 ausgeschlossen. Dem Umstand, dass der Durchführungserlass zum UStG 1972 des BMF vom 30. Oktober 1972, unverändert im Kodex Steuererlässe, Band II, Stand 1.9.1996, abgedruckt ist, kommt keine rechtliche Bedeutung zu.

Hinsichtlich des bereits in der Berufungvorentscheidung vom 27. April 1999 zur Umsatzsteuer 1994 stattgegebenen Berufungspunktes betreffend die Anerkennung von Einfuhrumsatzsteuer

von 2.393,94 S als Vorsteuer, wird auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, die insoweit zum Bestandteil der Berufungsentscheidung erhoben wird, verwiesen.

Beim bekämpften Körperschaftsteuerbescheid für 1995 ist es auf Grund eines Eingabefehler zu Unrecht zum Abzug der bereits im Vorsoll berücksichtigten Mindestkörperschaftsteuer von 15.000 S gekommen. Dieser Eingabefehler war entsprechend zu berichtigen. Bei der Berechnung der Körperschaftsteuer 1996 hat der Prüfer versehentlich die nichtausgleichsfähigen Verluste von 54.942 S nicht zum Ansatz gebracht. Dieser Betrag war daher bei der Berechnung Einkünfte entsprechend zu berücksichtigen.

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben sind betreffend die Körperschaftsteuer 1994-1996 den beiliegenden Berechnungsblättern und betreffend der Umsatzsteuer für 1994 der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 1999 zu entnehmen. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter in €

3 Berechnungsblätter in öS

Innsbruck, 26. November 2003