



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hat ihre gewerbliche Tätigkeit unter dem Namen A, B – Handelsagentur am 1. September 2000 begonnen, nachdem sie zuvor nichtselbständig in der Firma ihres geschiedenen Ehegatten tätig gewesen war.

Anlässlich der ersten steuerlichen Erfassung gab die Berufungswerberin an, Provisionen für die Vermittlung im Bereich des Handels mit Verpackungsmaterial zu erhalten.

In der Einnahmen-Ausgabenrechnung, welche der Einkommensteuererklärung 2000 beigelegt war, erklärte die Berufungswerberin Erlöse aus Provisionen in Höhe von S 97.267,72, die zu etwa zwei Drittel ausländischen Provisionserlösen zugeordnet waren. Unter dem Aufwandsposten "Reisekosten, KM-Gelder" waren S 53.254,82 angeführt.

Die als Beilage der Einkommensteuererklärung 2001 vorgelegte Einnahmen-Ausgabenrechnung führte S 1,353.650,85 als Einnahmen an. Diese entfallen ungefähr zu 95% auf Provisionen und dabei wieder zu mehr als 80% auf Auslandsprovisionen. Bei den Aufwendungen finden sich unter anderem S 6.255,55 "Reiseaufwand", S 359.013,17 "Reisekosten, Fortbildung" S 359.013,17 und S 36.546,93 "Werbung".

Mit Schreiben vom 7. Januar 2003 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin auf "Reiseaufwand, Mercedes 220 CDI, Reisekosten, Fortbildung (Fahrtenbuch, Belege), Werbung" zu belegen.

Aus den darauf von der Berufungswerberin vorgelegten ausgedruckten Kontoauszügen geht hervor, dass die "Reiseaufwendungen" für Nächtigungen des Herrn C (25. Mai 2001 S 5.737,50 und 16. Juni 2001 S 927,27) angefallen waren. Aus der beigelegten Rechnung vom 17. Juni 2001 ist ersichtlich, dass Herr F C am 16. Juni 2001 nach D gereist war und dort über Nacht geblieben ist. Dabei hat Herr C, wie das Finanzamt nach Einsicht in das Fahrtenbuch des Arbeitgebers des Herrn C, bei welchem er ganzjährig nichtselbständig beschäftigt gewesen ist, vermerkt hat, bei seinem Arbeitgeber in diesem Zeitraum für einer Reise von H nach I weiter nach D und zurück nach Wels Kosten verrechnet und die Nächtigungspauschale beantragt. Als zweite Rechnung wurde eine auf den Namen der Berufungswerberin ausgestellte des Hyat Regency Köln, welche als Anreise des Herrn C den 23. und Abreisetag den 25. Mai 2001 angibt vorgelegt. Nach dem Fahrtenbuch des Herrn C, welches er für seinen Arbeitgeber geführt hat, war er am 23. Mai 2001 überhaupt nicht, am 24. Mai 2001 von H nach I und zurück unterwegs. Das Fahrtenbuch der Berufungswerberin zeichnet in diesem Zeitraum am 23. Mai eine Reise von H nach J und zurück ,sowie am 25. Mai eine Reise von H nach K über L zurück nach H auf. Aus der Rechnung geht weiter hervor, dass neben Herrn C eine weitere ungenannte Person im genannten Hotel übernachtet hat. Beim Kontoauszug "Reisekosten, Fortbildung" sind Diäten Inland C S 8.863,64, Diäten Ausland C S 22.905,00, Km-Gelder C S 147.000,00, Km-Gelder Beifahrer 9.593,40 angeführt.

Weiter vorgelegt wurde ein Schreiben des F C an den steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin datiert vom 20. Februar 2003 mit folgenden Inhalt:

"Wunschgemäß gebe ich zu den betreffenden Reisekosten-Abrechnungen folgende Erklärung: Auf Grund einer persönlichen jahrelangen Freundschaft zur Berufungswerberin und in Kenntnis ihrer prekären finanziellen Situation habe ich für meine Dienste und Tätigkeiten nur Diäten und Fahrtkostenersätze berechnet. An einigen Dienstreisen nahmen folgende Personen teil: Herr M, Firma N, Frau O Firma P."

Das von der Berufungswerberin vorgelegte Konto Werbung zählt mehr als achtzig Positionen auf, welche sich selbst größtenteils als "Repr" oder "Repräsent" bezeichnen und sich vor allem auf die Firma Q beziehen, wobei die jeweiligen Einzelpositionen zwischen S 36,00 und S 3.166,67 schwanken (Durchschnitt etwa S 450,00). Aus den beigelegten Rechnungskopien geht hervor, dass es sich bei den eingekauften Waren größtenteils um Lebensmittel und auch gelegentlich um Gegenstände des persönlichen Bedarfs gehandelt hat. Auf diesen

Rechnungen ist immer wieder der Vermerk Repräsentation und gelegentlich auch der Name einer Firma angebracht.

Dem Ersuchen des Finanzamtes vom 20. Dezember 2002 folgend legte die Berufungswerberin Belege für die tatsächlich angefallen Kosten des Fahrzeuges R und Beratungsaufwendungen in Höhe von S 145.735,00 vor

Im Schreiben des Finanzamtes datiert vom 7. März 2003 wurde Herr Friedrich C aufgefordert, die Honorare und Kostenersätze, welche er im Jahr 2001 von der Berufungswerberin erhalten habe, lückenlos bekannt zu geben und mit geeigneten Belegen wie Bankauszügen nachzuweisen. Da im Fahrtenbuch keine Zeitangaben gemacht worden seien, solle Herr C die ungefähre Reisezeit bekannt geben. Darüber hinaus wurde Herr C befragt, welche Tätigkeit er bei seinem Arbeitgeber ausführe und welchen Dienstzeiten er unterliege.

Das vorgelegte Fahrtenbuch sowie die Reiseabrechnungen für den Arbeitgeber des Herrn C wurde vom Finanzamt dahingehend untersucht und mit den Reiseberichten für die Berufungswerberin verglichen, wann Herr C Urlaub oder Zeitausgleich hatte beziehungsweise für die Berufungswerberin unterwegs war. Dabei fiel auf, dass dieses Fahrtenbuch ausschließlich Kilometerstände kennt, welche auf null oder fünf enden.

Im weiteren Vorhalt datiert vom 20. Dezember 2002 wurde die Berufungswerberin unter anderem aufgefordert, den Zahlungsfluss an Herrn C nachzuweisen und die von Herrn C betreuten Kunden und die damit in Zusammenhang stehenden Umsätze bekannt zu geben. Um dieser Aufforderung nachzukommen, legte die Berufungswerberin neuerlich die oben beschriebene Bestätigung des Herrn C an den steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin vom 20. Februar 2003 und Kontoauszüge vor, aus denen ersichtlich ist, dass die Berufungswerberin immer wieder Barabhebungen im Jahr 2001 vorgenommen hat. Weiters wurden Provisionsabrechnungen der Firma P, S und N vorgelegt.

Aus der im Steuerakt des Finanzamtes vorhandenen, nicht unterzeichneten oder datierten, Gesprächsnotiz geht hervor, dass der nicht bezeichnete Sachbearbeiter zu einem unbekannten Zeitpunkt mehrere Telefongespräche geführt hat. Nach der telefonischen Auskunft einer Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin beschäftigt sich die Berufungswerberin mit der Vermittlung, dem Vertrieb und dem Verkauf von Kunststoffverpackungen auf Provisionsbasis. Herr C sei verheiratet und bei der Firma T nichtselbständig beschäftigt und habe dessen Lohnsteuerbemessungsgrundlage 2001 S 1,128.344,60 betragen. Telefonisch habe die Berufungswerberin am 7. März 2003 bekannt gegeben, dass sie sich einen neuen Kundenstock aufgebaut habe. Zu diesem Zweck habe sie die Kunden zu Hause bekocht. Es habe sich jedoch um keine Hausmessen gehandelt. Sie sei bis zum 30. Juni 2000 in der Firma G U GmbH, der Firma ihres ehemaligen Ehemannes

nichtselbständig tätig gewesen. Sie sei berechtigt gewesen, jenen Firmenwagen, welchen sie damals erhalten habe, auch noch nach der Scheidung weiterhin zu benutzen. Am 22. Juni 2001 habe sie einen eigenen Wagen angeschafft.

In der im Steuerakt enthaltenen Gesprächsnotiz datiert vom 17. März 2003, deren Verfasser nicht aufscheint, wird festgehalten, dass Herr F C persönlich erschienen sei und ausgesagt habe, dass er von der Berufungswerberin keine Überweisungen erhalten habe. Es seien ihm die Kostenersätze jeweils am Monatsende bar ausbezahlt worden. Er sei Verkaufsdirektor der Firma T und habe keine fixen Dienstzeiten. Für die Berufungswerberin habe er vorwiegend während seines Urlaubs, den er dafür fast vollständig aufgebraucht habe und an Zeitausgleichstagen gearbeitet. Er habe dies bis Mitte 2002 getan. Es habe sich um einen Freundschaftsdienst für die Berufungswerberin gehandelt, da diese in Scheidung gelebt und von ihrem ehemaligen Ehegatten keinerlei Unterhaltszahlungen erhalten hätte. Herr C benutze für seine Fahrten für die Firma T sein privates Fahrzeug und verrechne Kilometergelder. Die Fahrten für die Berufungswerberin seien völlig losgelöst von seiner nichtselbständigen Tätigkeit. Die Firma T handle mit Kunststoffverpackungen insbesondere für Kosmetikartikel, die Berufungswerberin mit Kunststoffverpackungen aller Art insbesondere mit Folien für Fruchtsaftverpackungen. Er besitze ein zweites Fahrzeug für seine Ehegattin. Bei den von ihm verzeichneten Mitfahrern habe es sich um die Geschäftsführer diverser Firmen gehandelt. Es sei in jenen Fällen notwendig gewesen, diese Personen mitzunehmen, wo intensive Preisverhandlungen hätten geführt werden müssen. Nur die Geschäftsführer seien bei derartigen Geschäften Entscheidungsträger. Treffpunkt sei immer H gewesen und wären dann die Kunden angefahren worden.

In einer im Steuerakt befindlichen nicht datierten tabellarischen Aufstellung wurde das weitere Vorgehen des Finanzamtes dargestellt. Danach sollte unter anderem bei den Aufwendungen der Berufungswerberin für das Jahr 2001 S 6.664,77 für den Reiseaufwand (Nächtigungen Herr C), S 188.362,04 (Reisekosten, Fortbildung) und S 36.546,93 Werbung (Repräsentation und Kundengeschenke) den erklärten Einkünften der Berufungswerberin hinzugerechnet werden. Dazu wurde erklärend angemerkt, dass Herr C nach der vorgelegten Bestätigung lediglich einen Kostenersatz, nämlich in der Höhe der Diäten und des amtlichen Kilometergeldes, erhalten habe. Der Geldfluss habe nur unzureichend nachgewiesen werden können, da keine konkret zuordenbaren Überweisungen vorgelegen wären. Das Fahrtenbuch des Herrn C habe Ungereimtheiten aufgewiesen. Auch das Fahrtenbuch der Berufungswerberin habe Anlass zum Zweifel gegeben, da die Seiten zwei und drei die Jahreszahl 2002 anführen würden und die Kilometerstände häufig auf 0, 5, 7 und 2 enden würden. Der Kilometerstand sei trotz dazwischen liegender Zeiträume von mehreren Tagen unverändert. Das Fahrtenbuch des Herrn C weise ausschließlich Kilometerstände auf, welche

auf null oder fünf enden würden. Auch hier seien Kilometerstand zwischen Ankunft und Abfahrt fast immer ident. Herr C sei trotzdem er weder Urlaub noch Zeitausgleich gehabt habe, immer wieder für die Berufungswerberin unterwegs gewesen. Er habe am 12. Januar ein Fahrzeug neu erworben, welches am 17. Dezember 2001 einen Kilometerstand von 61.500 km ausgewiesen habe. Für die Firma T sei er mit diesem Fahrzeug laut Fahrtenbuch 51.286 für die Berufungswerberin 40.840 km unterwegs gewesen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 datiert vom 9. Mai 2003 folgte das Finanzamt diesen zuvor skizzierten Kürzungen und stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 784.361,00 fest. Dies wurde damit begründet, dass der Nachweis von Fahrtkosten bei Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges für Dienstfahrten grundsätzlich durch ein laufend geführtes ordnungsgemäßes Fahrtenbuch beziehungsweise andere Aufzeichnungen, die einem Fahrtenbuch entsprechen würden, erfolgen müsse. Das vorgelegte Fahrtenbuch des Herrn C weise "erhebliche Diskrepanzen" auch zu den Fahrtenaufzeichnungen für die Firma T auf. Es wäre zu Doppelabrechnungen gekommen. Es sei kein ausreichender Nachweis des Geldflusses von der Berufungswerberin an Herrn C erfolgt, da keine zuordenbaren Banküberweisungen vorhanden seien. Aus diesen Gründen sei der Reiseaufwand, nämlich die tatsächlichen Kosten für "Nächtigungen/C" von S 6.664,77 und die übrigen Reisekosten des Herrn C in Höhe von S 188.362,04 nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden. Aufwendungen, welche ganz allgemein dazu dienen würden, geschäftliche Kontakte aufzunehmen, würden unter den Begriff der steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) fallen und wären daher die weiteren S 36.546,93 keine Betriebsausgabe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 11. Juni 2003, in welcher das steuerliche Anerkennen der Aufwendungen für die Nächtigungen C (S 6.664,77), der Reisekosten C (S 188.362,04) und der Repräsentationsaufwendungen (S 36.546,93) begehrt wurde. Dies wurde damit begründet, dass es aus Sicht der Berufungswerberin keinerlei Diskrepanzen zwischen den Fahrtenaufzeichnungen der Firma T und den Fahrten für die Berufungswerberin geben könne, da der Berufungswerberin die Fahrten des Herrn C für die Firma T nicht bekannt seien, beziehungsweise bekannt gewesen seien. Die der Berufungswerberin im Nachhinein vorgehaltenen Doppelabrechnungen des Herrn C könnten nur zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Arbeitslohnes des Herrn C nicht aber zum Verweigern der Anerkennung der laufend bar ausbezahlten Reisekosten führen, deren Empfang bestätigt worden sei. Die von der Berufungswerberin erwirtschafteten Umsätze 2001 in Höhe von Rund S 1,4 Mio. würden zu einem größeren Teil auf den tatsächlichen und betriebsnotwendigen Kundenbesuchen des Herrn C basieren und wäre ohne seinen Einsatz der Umsatz "niemals beziehungsweise nicht in dieser Höhe angefallen". Der Geldfluss von der

Berufungswerberin zu Herrn C sei in bar erfolgt, was Herr C jeweils quittiert habe. Es sei nachweislich genug Bargeld vorhanden gewesen, da die Barabhebungen der Berufungswerberin beziehungsweise "Privatentnahmen" 2001 rund S 900.000,00 betragen hätten. Da es keine Norm gebe, die vorschreibe, dass Betriebsausgaben nur in Form von Banküberweisungen abgewickelt werden dürften, würde die Begründung des angefochtenen Bescheides nicht überzeugen. Von 71 Fahrten des Herrn C für die Berufungswerberin habe er bloß 17 Fahrten gleichzeitig auch für die Firma T unternommen. Vom Finanzamt sei in zwei Fällen nämlich am 4. April 2001 und 6. September 2001 zu Unrecht eine Doppelabrechnung angenommen worden. Bei den Repräsentationsaufwendungen habe die Berufungswerberin den Abzug von 50% der angefallenen Kosten für die Bewirtung der Geschäftspartner geltend gemacht und durch handschriftliche Notizen am Beleg durch die Namen der Geschäftspartner dies nachgewiesen. Es seien auch stets nur 50% dieser Kosten als Betriebsausgabe verbucht worden. Dazu habe das Finanzamt nicht Stellung genommen.

Im Rahmen des am 13. Juni 2003 abgehaltenen Erörterungstermins gemäß § 270 Abs. 3 wurde nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufsbegehrens durch den Referenten anhand mehrerer Flipcharts die Sach- und Rechtslage zu den Nächtigungen des Herrn C (S 6.664,74), den Reisekosten C (S 188.382,04) und Repräsentationsaufwendungen (S 36.546,93), besprochen.

Festgestellt wurde, dass der Sachverhalt zu diesen Punkten vom Finanzamt in detaillierter nahezu dem Ausmaß einer Betriebsprüfung entsprechenden Weise, ermittelt worden ist und sich umfangreiches Belegmaterial im Akt befindet.

Soweit es die angesprochenen Repräsentationskosten angeht, bestätigte die Berufungswerberin, dass es sich dabei um Kosten gehandelt habe, die ihr dadurch entstanden seien, dass sie Lebensmittel und anderes eingekauft habe, um ihre Geschäftsfreunde zu Hause zu bewirten. Die Berufungswerberin erklärte, dies zu Hause getan zu haben, da ihr das Essen Gehen einfach zu teuer gewesen sei.

In diesem Zusammenhang wurden die Rechtsmeinungen der Einkommensteuerrichtlinien 2000, der Judikatur und der Literatur zum § 20 Abs. 1 Z 1, Z 2a und Z 3 EStG 1988 erläutert und diskutiert, wobei die Berufungswerberin anmerkte, dass ihr dieser Themenkreis beziehungsweise diese Rechtsansichten nicht bekannt gewesen seien. Die Berufungswerberin verneinte Hausmessen abgehalten zu haben. Ziel der Bewirtung zu Hause wäre es gewesen, eine engere Kundenbindung zu erreichen. Der Vertreter des Finanzamtes bestätigte aufgrund des Belegmaterials übereinstimmend mit der Berufungswerberin, dass diese Aufwendungen, tatsächlich angefallen seien, verneinte die steuerliche Anerkennung jedoch aus rechtlichen Gründen.

In diesem Zusammenhang führte die Berufungswerberin aus, dass sie mit ihrem ehemaligen Ehegatten seit acht Jahren einen "Rosenkrieg" führe. Ihr ehemaliger Ehemann ignoriere die "oberstgerichtlichen" Entscheidungen und habe bisher an die Berufungswerberin nichts bezahlt, da er sich als "armen Mann" darstelle. Die belastende psychische und finanzielle Lage habe in letzter Zeit zu einem Nervenzusammenbruch und einem Gehörsturz der Berufungswerberin geführt. Das Erzielen von eigenen Einkünften sei daher für die Berufungswerberin notwendig gewesen und die derzeitige Situation existenzbedrohend.

Die Berufungswerberin bestätigte, dass Herr C durch seine Tätigkeit den Großteil der Umsätze der Berufungswerberin von S 1,1 bis 1,3 Mio. jährlich ermöglicht habe beziehungsweise dafür verantwortlich gewesen sei. Dies habe sowohl für 2001 als auch für 2002 gegolten.

Zur Frage, aus welchen Gründen Herr C für die Berufungswerberin so intensiv tätig geworden sei (71 Reisen für die Berufungswerberin 2000), wenn er dafür bloß den Ersatz der Reisekosten und Diäten als Gegenleistung verlangt habe, erklärte die Berufungswerberin, dass sie Herrn C schon seit vielen Jahren, aus der Zeit der Arbeit bei ihrem ehemaligen Ehemann, kenne und sie gemeinsam viele Transporte abgewickelt hätten. In der Zeit nach der Scheidung habe sie nach Möglichkeiten gesucht, Einkünfte zu erzielen. Dabei habe sie mit vielen Leuten gesprochen, da sie nicht gewusst habe, wie es weitergehen hätte sollen. Herr C habe ihr "eben geholfen". Es seien von früheren Zeiten Kunden bekannt gewesen, für die sie Transporte durchgeführt hätten. Gemeinsam hätten sie versucht "irgendwas" zusammenzubringen und auf diese Weise zu beginnen. Herr C kenne einen Großteil der Kunden und habe sich bereit erklärt, der Berufungswerberin zu helfen, da er die Notlage der Berufungswerberin erkannt habe.

Zur Frage der Barzahlungen für den von Herrn C geltend gemachten Ersatz der Fahrtkosten, erklärte die Berufungswerberin, dass Herr C die in den Belegen ersichtlichen Beträge bar erhalten und den Empfang mit seiner Unterschrift bestätigt habe. Es habe zu Herrn C eine gute freundschaftliche Beziehung bestanden, weswegen Herr C bereit gewesen wäre, der Berufungswerberin zu helfen.

Auf Vorhalt, dass ein Fremder für seinen erheblichen zeitlichen Einsatz, der zu messbarem geschäftlichem Erfolg geführt habe, nicht bloß den Ersatz seiner tatsächlichen Aufwendungen, sondern entweder einen Anteil am Erlös oder eine Abgeltung für seine Mühewaltung verlangt hätte, entgegnete die Berufungswerberin, dass er diese Leistung "eben" für die Berufungswerberin erbracht habe.

Vom Vertreter des Finanzamtes wurde die Frage aufgeworfen, ob nicht Herr C gegenüber seinem Arbeitgeber einem Konkurrenzverbot unterliegen würde und ob die Zusammenarbeit mit der Berufungswerberin ein Weg gewesen sei, dieses Konkurrenzverbot zu umgehen. Herr

C sei, wie aus seinen Einkünften erkennbar, ein Verkaufsprofi, der für die Berufungswerberin gerade auf jenem Gebiet tätig geworden sei, das auch der Inhalt seiner nichtselbständigen Tätigkeit bilde. Die Berufungswerberin entgegnete, dass ihr der Arbeitgeber des Herrn C bekannt gewesen sei, da sie viele Firmen auch in Deutschland gekannt habe. Sie habe die Berechtigung des Herrn C, für sie tätig zu werden, niemals hinterfragt. Herr C habe gesagt, er könne dies tun und habe Urlaub oder Zeitausgleich verwendet.

Auf Vorhalt, dass vom Finanzamt im Laufe des Verfahrens die Glaubwürdigkeit der Unterlagen, nämlich der Fahrtenbücher und der angegebenen Reisebewegungen in Frage gezogen worden sei, da Kilometerstände regelmäßig auf 0 und 5 enden würden und Reisebewegungen doppelt verrechnet worden seien, war die Berufungswerberin nach ihrer eigenen Darstellung sprachlos.

Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes sei es zu einem plötzlichen Endes der Umsätze der Berufungswerberin im Jahr 2003 und der gekommen, nachdem die Finanzverwaltung ersten Untersuchungen (Vorhalt vom 7. Januar 2003) angestellt habe. Dies lasse darauf schließen, dass Herr C aufgrund dessen nicht mehr bereit gewesen sei, für die Berufungswerberin weiter tätig zu sein.

Die Berufungswerberin hielt entgegen, dass dies der Zeitpunkt gewesen sei, ab welchem sie ihre altersdemente Mutter habe betreuen müssen und sich deshalb um ihren Betrieb nicht mehr habe kümmern können. Abgesehen von einigen kleineren Geschäftsbeziehungen hätten sich alle aufgelöst. Niemand könne sich vorstellen, wie hart der Konkurrenzkampf sei und deshalb sei Herr C auch so viel unterwegs gewesen. Um solche Geschäfte würden sich Viele bemühen.

Der Vertreter des Finanzamtes bekräftigte die Ansicht des Finanzamtes, dass es weiterhin fraglich sei, ob die verrechneten Reisekosten des Herrn C angefallen und diese auch bar ausbezahlt worden seien. Dies sei aus den zweifelhaften Fahrtenbüchern und dem doppelten Verrechnen von Reisen für den Arbeitgeber des Herrn C und der Berufungswerberin ersichtlich. Dieselben Zweifel würden für die Folgejahre gelten, die jedoch ohne nähere Überprüfung antragsgemäß veranlagt worden wären.

Die Berufungswerberin formulierte ihr Unverständnis dafür, dass vom Vertreter des Finanzamtes die Richtigkeit ihrer Angaben angezweifelt werde. Das zeitliche Zusammentreffen des Rückgangs der Umsätze der Berufungswerberin mit dem Beginn der Ermittlungen des Finanzamtes habe "überhaupt" keinen sachlichen Zusammenhang. Sie habe wegen der Betreuung ihrer Mutter nicht mehr tätig sein können. Es möge sein, dass es sich diese Art der Mithilfe für Herrn C zeitlich nicht mehr in dieser Art möglich gewesen sei. Zu diesem Zeitpunkt habe die Berufungswerberin auch vieles schon "selbst machen" können, da sie durch die

Erfahrung hinzugelernt habe. Ob Herr C sich seinem Arbeitgeber korrekt oder untreu verhalten habe, sei nicht Sache der Berufungswerberin, sondern habe er selbst wissen müssen. Wenn er mehr und in seinem Urlaub gearbeitet habe, so habe die Berufungswerberin dies auch früher schon so gehalten und in ihrem Leben kaum jemals einen Urlaub konsumiert und meist sogar samstags und sonntags gearbeitet. Die strittigen Beträge habe sie bezahlt, ansonsten hätte Herr C die Belege nicht unterschrieben. Ob Herr C bei Fahrten die sowohl seinem Arbeitgeber als auch der Berufungswerberin genützt hätten, die Reisekosten doppelt verrechnet habe, habe die Berufungswerberin nicht gewusst und gehe sie auch nichts an.

Beide Parteien äußerten trotz Aufforderung keine weiteren Wünsche in Hinblick auf weitere aufzunehmende Beweise.

Die Berufungswerberin betonte neuerlich, dass sie die fraglichen Beträge bar an Herrn C bezahlt habe, da er dies so gewollt habe. Sie habe sich nichts dabei gedacht, sondern sei froh gewesen, dass Herr C sie auf diese Weise unterstützt und sie eingeführt habe. Sie könne sich nicht vorstellen, dass ein von Herrn C unterzeichneter Beleg über den Empfang des Geldes weniger überzeugend sein solle, als etwa ein Bankbeleg, welcher den Zahlungsfluss dokumentiere. Bei den Hotelrechnungen habe die Berufungswerberin diese Belege keiner Prüfung unterworfen, sondern die Angaben des Herrn C einfach akzeptiert, da er ja weit reichende Leistungen für die Berufungswerberin erbracht habe. Die Vereinbarungen seien mündlich abgeschlossen worden, da man sich gegenseitig vertraut habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Repräsentationsaufwendungen:

Die Berufungswerberin bezeichnet als Repräsentationsaufwendungen jene Aufwendungen in Höhe von S 36.546,93 die ihr dadurch entstanden sind, dass sie Geschäftsfreunde bei sich zu Hause bewirtet hat. Betrachtet man die vorgelegten 46 Rechnungskopien und den Auszug aus der vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin erstellten Kontoliste, so zeigt sich, dass nur in sieben Fällen der Empfänger der angeschafften Lebensmittel beziehungsweise Blumen und anderer Kundengeschenke angeführt ist. Auch in den angeführten Fällen wurden die Kunden nur mit gekürzten Firmenbezeichnungen genannt, die keinen sicheren Schluss auf die Person des Empfängers zu lassen.

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 (BGBl. Nr. 400/1988) sieht als Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, an. Nach der Judikatur und Lehre sind das jene Aufwendungen, die aus betrieblichen Gründen, also im Interesse des Betriebes, anfallen. Dazu reicht auch ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb. Abzugsgrenzen sind diese Ausgaben jedoch gegenüber der nicht betrieblichen Sphäre. Dies tut der Gesetzgeber

ausdrücklich im § 20 EStG 1988. Darin legt er fest, dass bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt der Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (§ 20 Abs. 1 Z 1 leg. cit.), die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen (§ 20 Abs. 1 Z 2 leg. cit.). Zwar ergibt sich die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Betriebsausgaben und nicht abzugsfähigen Aufwendungen an sich zwar schon aus § 4 Abs. 4 EStG 1988, doch geht die im § 20 EStG 1988 enthaltene Aufzählung, wie später noch erwähnt wird, darüber hinaus.

Aufwendungen, die in erster Linie der Lebensführung dienen, in zweiter Linie auch der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind, werden hier ausdrücklich von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen, sofern sich diese nicht einwandfrei der jeweiligen Sphäre zuordnen lassen.

In der Z 3 der leg. cit. wird festgelegt, dass Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben, jedenfalls nicht abzugsfähig sind. Ausnahmsweise jedoch können Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden als zur Hälfte als Betriebsausgabe steuerlich berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Betrachtet man nun den Fall der Berufungswerberin, so ist als erstes festzuhalten, dass Gelegenheitsgeschenke, wie zum Beispiel Blumen oder Süßwaren, wenn sie nicht der Werbung dienen, entsprechend der Z 3 leg. cit. nicht abzugsfähig sind (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁴, Tz 163, 63 f und die dort zitierte Judikatur). Auf Grund der Tatsache dass die Berufungswerberin in den vorgelegten Belegen nicht ausreichend nachgewiesen hat, wer die Empfänger der angeschafften Gelegenheitsgeschenke waren, kann auch keine Aussage darüber getroffen werden, ob diese der Werbung gedient haben oder nicht. Es wäre Angelegenheit der Berufungswerberin gewesen, nicht bloß zu behaupten, dass diese Aufwendungen der Werbung gedient haben, sondern dafür auch Nachweise anzubieten. Da Zweck der im § 20 EStG 1988 getroffenen Regelung es ist, eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, welche ihre Lebensführung mit ihren beruflichen Tätigkeiten verbinden können, mit jenen Steuerpflichtigen deren Beruf eine solche Möglichkeit nicht bietet, zu verhindern, sind Aufwendungen, die typischerweise den Lebensführungskosten zuzuordnen sind, ohne eindeutigen Nachweis ihres Werbungscharakters nicht abzugsfähig. Insofern besitzen sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten ein finales Element und sind die von der Berufungswerberin als Betriebsausgaben geltend gemachten geltend gemachten Aufwendungen für Gelegenheitsgeschenke steuerlich nicht abzugsfähig.

Gleichartige Überlegungen sind auch hinsichtlich der Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden in den privaten Räumlichkeiten anzustellen. Diese ist der herrschenden Ansicht folgend grundsätzlich nicht abzugsfähig (siehe Doralt aaO. Tz 102). Aber auch wenn man der Ansicht wäre, dass es nicht darauf ankomme, wo der Aufwand anfalle, wären die von der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen mangels Nachweis nicht abzugsfähig. Gerade dann, wenn an Stelle eines Restaurants oder einer Gastwirtschaft im eigenen Haushalt Geschäftsfreunde bewirtet werden, muss an der Nachweis der Bewirtungskosten wegen der Nähe zu den privaten Aufwendungen ein besonders hoher Anspruch gestellt werden. Der Nachweis wäre zum Beispiel dann als gelungen anzusehen, wenn beim jeweiligen Geschäftsessen alle Teilnehmer aufgeführt worden wären, der Zweck der Besprechung genannt worden wäre und auch die Speisenfolge, für welche die Lebensmittel angeschafft worden sind, erläutert worden wäre. Die Berufungswerberin jedoch hat nicht mal bei einem Siebtel der geltend gemachten Rechnungen angegeben, welche Kunden bewirtet hätten werden sollen. Auch dort wo sich ein Vermerk findet, ist ein Firmennamen und sind keine Personen genannt. Hinweise darauf welche geschäftlichen Angelegenheiten besprochen worden sind, fehlen völlig. Ob mit jeweils einer Rechnung ein oder mehrere Geschäftsessen abgedeckt wurden, ist ebenso nicht erkennbar. Legt man daher den strenger Maßstab, der im Rahmen der Abgrenzung von typischen Lebensführungskosten zu Betriebsausgaben angewendet werden muss, an, wird klar, dass im Fall der Berufungswerberin, soweit es die Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden im eigenen Haushalt betrifft, ein steuerliches Anerkennen als Betriebsausgaben nicht möglich ist.

Zusammenfassend kann der festgehalten werden, dass Gelegenheitsgeschenke und Bewirtung von Geschäftsfreunden im eigenen Haushalt nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nur dann als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, wenn deren Werbungscharakter ohne jeden Zweifel feststeht. Die von der Berufungswerberin beigebrachten oben beschriebenen Unterlagen können jedoch keinen Nachweis des Werbungscharakters erbringen und war daher die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

B) Reisekosten und Nächtigungen des Herrn C

Nach der oben von der Berufungswerberin geschilderten Vorgangsweise handelt es sich bei den von der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen um jenen Kostenersatz, welchen Herr C für Nächtigung und Kilometergeld als Gegenleistung für die von ihm für die Berufungswerberin erbrachte Vermittlungsleistung geltend gemacht hat.

Die Berufungswerberin gibt an, dass Herr C durch seinen Einsatz einen Großteil der von der Berufungswerberin erzielten Einnahmen verursacht hat. Dafür habe er Urlaub und

Zeitausgleich verwendet. Hält man diese Darstellung für wahr, so hat Herr C, welcher Verkaufsdirektor einer Verpackungen herstellenden den Firma ist, für eine andere Firma, nämlich jene der Berufungswerberin, den Verkauf von Kunststoffverpackungen vermittelt. Dabei hat er sich auf eine dem Ersatz seiner Kosten entsprechend Entlohnung beschränkt. Bedenkt man, dass die nicht selbstständigen Einkünfte des Herrn C nahezu den Umsatz der Berufungswerberin erreichen, ist es sofern man einen Vergleich mit einem wirtschaftlich denkenden Menschen zieht, schwer verständlich, aus welchem Grund Herr C auf die ertragreiche Möglichkeit aus seiner Nebentätigkeit für die Berufungswerberin selbst Einkünfte zu erzielen, verzichtet. Da der von Berufungswerberin mit Hilfe des Herrn C erzielte Umsatz in etwa dem fünffachen des von Herrn C geltend gemachten Kostenersatzes entspricht, würde man von einem wirtschaftlich denkenden Menschen erwarten, dass er zumindest einen großen Teil des von ihm verursachten Deckungsbeitrages als Erlös seiner Mühewaltung verlangt.

Die Berufungswerberin erklärt das Abweichen von der nach der Lebenserfahrung zu erwarteten Verhaltensweise damit, dass Herr C ihr aus Freundschaft über mehrere Jahre hinweg Einkünfte verschafft habe. Dies stimmt mit der schriftlichen Aussage des Herrn C überein. Geht man nun davon aus, dass der C tatsächlich gleichsam kostenlos, für mehrere Jahre jeweils einen Zeitraum der in etwa einem Drittel des Arbeitsjahres entspricht, tätig war und an den von ihm erwirtschafteten Gewinnen keinen Anteil verlangt hat, muss man annehmen, dass die Freundschaft zwischen der Berufungswerberin und Herrn C eine Tiefe erreicht hat, die einer Beziehung zwischen nahen Angehörigen gleicht. Denn wie bei nahen Angehörigen hat Herr C nicht auf seinen persönlichen Vorteil geachtet, sondern versucht der Berufungswerberin ein Einkommen zuzuwenden.

Das Steuerrecht unterliegt dem Grundgedanken, dass sich die Steuerpflichtigen wirtschaftlich vernünftig verhalten und ihren eigenen Vorteil anstreben. Dort wo dies nicht der Fall ist, wie zum Beispiel bei nahen Angehörigen, hat einerseits der Gesetzgeber und andererseits die Judikatur den Versuch unternommen, den fehlenden Interessensgegensatz zwischen Vertragspartnern die einander nahe stehen auszugleichen.

Für die Frage unter welchen Umständen Verträge und Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen steuerlichrechtlich anzuerkennen sind, hat die Judikatur für den Bereich der Beweiswürdigung folgende Kriterien entwickelt.

Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind dann anzuerkennen, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben unter der Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe etwa VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081, VwGH 115.5.2005, 2001/13/0209).

Von einem nach Außen zum Ausdruck Kommen der Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und Herrn C kann im Fall der Berufungswerberin erst mit dem oben zitierten Schreiben vom 20. Februar 2003 gesprochen werden, in welchem Herr C zum Ausdruck brachte, dass er für die Berufungswerberin aus Freundschaft tätig geworden sei und daher dafür einen bloßen Kostenersatz verlange. Bis dahin haben nach der Aussage Berufungswerberin nur mündliche Vereinbarungen bestanden. Zwar ist für das steuerliche Anerkennen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Schriftform nicht unabdingbar, doch sind dann, wenn keine schriftlichen Verträge vorliegen, höhere Anforderungen an das nach außen zum Ausdruck Kommen der mündlichen Vereinbarung zu stellen. Dafür dass die Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und Herrn C nach außen irgendwie zum Ausdruck gekommen wäre, bevor das Finanzamt sich zwei Jahre nach den zu beurteilenden Geschehnissen nach dem Verhältnis zwischen Berufungswerberin und Herrn C erkundigt hat, gibt es keinen Hinweis. Es fehlt daher schon an der für das Anerkennen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen notwendigen Publizität.

Auch der Inhalt der Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und Herrn C bleibt im Dunklen, da die von Herrn C zu leistenden „Dienste“ nicht umschrieben werden. Es kann daher nicht gesagt werden, zu welchen Leistungen Herr C gegenüber der Berufungswerberin verpflichtet gewesen sein soll. Ebenso unklar ist die Gegenleistung, die Herr C erhalten sollte, da die Berechnung von Diäten und Fahrtkostenersatz nicht näher beschrieben werden. Es bleibt offen, ob diese Diäten, also Tagesgelder, etwa nach dem gesetzlichen Satz, wie für Bundesbedienstete vorgesehen ist, oder etwa nach Kollektivvertrag oder wie auch immer berechnet werden sollten. Gleiches gilt für den Fahrtkostenersatz.

Ein Fremder hätte sowohl was die Schriftlichkeit Vertrages als auch dessen Inhalt angeht auf beweisbare und nachvollziehbare Vorgangsweise bestanden. Nur eine zumindest schriftliche Vereinbarung ist auch vor Gericht jederzeit ohne Probleme einklagbar. Für eine gerichtlich durchsetzbare Vereinbarung hätte ein Fremder wohl eine eindeutige Definition des Vertragsgegenstandes, Festlegen des Anfangs und Ende der Leistungsbeziehung, Regeln für Fehlleistung und Verzug, Bezahlung und Gewährleistung verlangt. Aus dem Vorbringen der Berufungswerberin geht jedoch nicht einmal hervor, ob Herr C nun selbstständig oder nichtselbstständig für den Berufungswerberin tätig gewesen sein soll. Das Bezahlen des Entgelts in bar stimmt auch nicht mit fremdüblicher redlicher Handlungsweise überein, sondern ist eher dort üblich, wo Zahlungsflüsse vor Behörden oder Geschäftspartnern verborgen werden sollen.

Insgesamt gesehen ist festzustellen, dass die Berufungswerberin bei ihren Vereinbarungen mit Herrn C keine der oben erwähnten Kriterien für das steuerliche Anerkennen erfüllt. Darüber hinaus bestehen auf Grund der vom Finanzamt aufgezeigten Mängel bei den vorgelegten

Fahrtenbüchern und Zeitaufzeichnungen Bedenken hinsichtlich der Richtigkeit der von der Berufungswerberin vorgelegten Unterlagen begründete Zweifel. Misst man diesen Sachverhalt an der allgemeinen Lebenserfahrung so lässt dies nur den Schluss zu, dass die von Herrn C für die Berufungswerberin beziehungsweise von der Berufungswerberin für Herrn C erbrachten Leistungen nur mit der persönlichen Nahebeziehung zwischen den beiden erklärt werden können und deshalb dem außerbetrieblichen nicht abzugsfähigen Bereich der Lebensführung zuzuordnen sind, weswegen auch dieser Berufungspunkt entsprechend § 20 Abs. lit. a EStG 1988 abzuweisen war.

Linz, am 16. November 2005