



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 bzw. des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer 2002 vertreten durch MW nach der am 12. August 2008 in 3300 Amstetten, Graben 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages hinsichtlich Einkommensteuer 2002 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in X eine Spenglerei in der Rechtsform eines Einzelunternehmers und ermittelt den Gewinn des Betriebes gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Mit Bescheiden vom 6. Februar und vom 20. November 2001 sowie vom 3. Oktober 2002 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 1999 bis 2001 veranlagt.

Im Zuge einer die Jahre 1999 bis 2001 betreffenden, auf § 147 Abs. 1 BAO basierenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Betriebsprüfer folgende berufungsrelevante Feststellung:

Tz 25 a Nutzungseinlagen:

Im Prüfungszeitraum seien folgende Kilometergelder für Botenfahrten des Vaters des Bw. mit dessen Pkw als Betriebsausgabe geltend gemacht worden:

	1999	2000	2001
Kilometergelder in ÖS	75.072,90	67.816,00	68.134,50
Kilometergelder in €	5.455,76	4.928,38	4.951,53

"Die Erfassung der Kilometergelder als Betriebsausgabe erfolgte in der Form, dass im Zuge der Bilanzierung die Jahressumme der aufgezeichneten Kilometergelder über das Konto Privateinlage (kein Zahlungsfluss) als Aufwand verbucht wurde (Nutzungseinlage).

Mangels Auszahlung der Kilometergelder an den Vater, werden die geltend gemachten Kilometergelder von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt (es ist nicht fremdüblich, dass auf Kilometergelder verzichtet wird). Dem Betrieb des Bw. ist keinerlei Aufwand entstanden."

Eine Nutzungseinlage setze voraus, dass ein im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmers stehendes Wirtschaftsgut im Betrieb verwendet werde. Der Pkw stehe allerdings nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmers (Bw.), sondern im Eigentum des Vaters des Bw.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren am 24. Juni 2003 dieser Feststellung entsprechende neue Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2001.

Mit Schriftsatz vom 24. Juli 2003 erhob der Bw. Berufung und führte begründend aus:

Im Prüfungszeitraum seien obige Aufwendungen für Kilometergelder – Fahrten des Vaters des Bw. für dessen Unternehmen, so etwa Zustellung von Montage- und Ersatzteilen, Botenfahrten, Fahrten für Dokumentationen von Aufmaßen und Anboten und auch für Gewährleistungen – als Betriebsausgabe im Rahmen einer Nutzungseinlage geltend gemacht worden.

Zur Richtigkeit der Nutzungseinlage verweise der Bw. auf die steuerliche Fachliteratur (Bauer/Nolz, Einkommensteuergesetz 1988 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar³). Demzufolge setze das Zuführen von Wirtschaftsgütern voraus, "dass die Wirtschaftsgüter von einer außerbetrieblichen Quelle oder aus einem anderen Betrieb des steuerpflichtigen herrühren. Werden Wirtschaftsgüter, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, betrieblich genutzt, dann liegt eine Nutzungseinlage vor."

Es stehe zweifellos fest, was auch durch die Betriebsprüfung bestätigt worden sei, dass es sich bei den betreffenden Kilometergeldern um Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 handle, da diese Aufwendungen eindeutig durch den Betrieb veranlasst gewesen seien. Diese betriebliche Veranlassung sei durch die Vorlage von Fahrtenbüchern nachgewiesen worden. Aus diesem Grund seien diese Aufwendungen mittels Buchung Reisekosten | Privatentnahme, -einlage verbucht worden. Eine fehlende Entrichtung der Kilometergelder an den Vater des Bw. ändere nichts am Charakter der betrieblichen Veranlassung und der Betriebsausgabe derselben. Da die Kilometergelder zukünftig zur Auszahlung gelangen würden, handle es sich bisher um eine Stundung bzw. ein Zahlungsziel.

Der Bw. beantragt der Berufung statzugeben und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Mit der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung sowie der Gegenäußerung des Bw. dazu wiederholten die Parteien ihre bisherigen Standpunkte.

Mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 19. Februar 2004 wich das Finanzamt – in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Vorjahre – von der antragsgemäßen Veranlagung des Bw. insofern ab, als auch in diesem Jahr die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für Kilometergelder in Höhe von € 4.462,10 die Betriebsausgabeneigenschaft bei der Ermittlung der Einkommensteurbemessungsgrundlage versagt wurde.

Mit Schriftsatz vom 25. Februar 2004 erhab der Bw. Berufung und verwies dabei begründend auf die bisherige Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 – 2001. Ergänzend verweise der Bw. auf die RZ 1614 der geänderten Einkommensteuer-Richtlinien. Demnach knüpfe bei unentgeltlicher Zurverfügungstellung der Kilometergeldansatz an die gleichen Voraussetzungen, wie bei der Eigennutzung eines Fahrzeuges. Auch verweise der Bw. auf die steuerliche Literatur (SWK 2003, S 732). "Es genügt, bei Überlassung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeuges die Verrechnung von Kilometergeldern (die Bezahlung ist somit nicht erforderlich)."

Abschließend beantragt der Bw. der Berufung statzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Mit Vorhalt vom 12. März 2004 ersuchte das Finanzamt den Bw. unter Verweis auf die RZ 1614 der ESt-RL 2000 bekannt zu geben, ob für die für das Jahr 2002 als Kilometergelder beantragten Aufwendungen für Fahrten des Vaters des Bw. eine Kostentragung durch ihn erfolgt sei.

In Beantwortung des Vorhaltes mit Schreiben vom 16. April 2004 gab die steuerliche Vertretung des Bw. bekannt, ihrer Ansicht nach sei dieser Nachweis nicht erforderlich, da die ESt-RL 2000 "davon ausgehen, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat." Diese Rechtsansicht werde dadurch bestätigt, als unter der Überschrift "unentgeltliche Zurverfügungstellung" die Geltendmachung von Kilometergeldern eines nicht zum Betriebsvermögens gehörenden Fahrzeuges behandelt werde.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Faxmitteilung vom 27. März 2008 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat die Ablichtung eines Einzahlungsbeleges vom 12. August 2003, aus dem die Überweisung der Kilometergelder für die einzelnen Jahre an den Vater des Bw. ersichtlich sei. Ergänzend werde dabei festgehalten, dass nunmehr die Auszahlung der Kostenersätze für die betrieblich veranlassten Fahrten des Vaters des Bw. als erfolgt zu betrachten sei und dürfte diese dem Finanzamt noch nicht bekannt sein.

Am 1. April 2008 wurde dem Finanzamt diese Sachverhaltsergänzung zur Kenntnis gebracht und nahm dieser dazu mit Schreiben vom 15. April wie folgt Stellung:

Bisher habe das Finanzamt zu prüfen gehabt, ob die in Frage stehenden Kilometergelder als Nutzungseinlage zu behandeln seien. Der nunmehrige Sachverhalt sei davon getrennt zu beurteilen. Bei der Frage, ob eine Einlage durch eine spätere Zahlung an einen nahen Angehörigen rückwirkend zu einer Verbindlichkeit werden könne, müsse ein Fremdvergleich angestellt werden. Dabei müsse die Gestaltung der Rechtsbeziehung unter den Angehörigen untersucht werden. Aus den Unterlagen gehe hervor, dass ein lückenloses Fahrtenbuch nicht geführt worden sei, weder Kilometerstände noch Kundennamen seien in dem Buchkalender verzeichnet worden, auch habe jemand anders den Buchkalender geführt (ABp AS 23).

Den erhöhten Erfordernissen bei der Mithilfe naher Angehöriger werde dadurch in keiner Weise gerecht, zumal es keine schriftliche Vereinbarung sowie keinen Nachweis des laufenden Geldflusses gebe und auch dem Erfordernis der Publizität nicht entsprochen werde. Das Finanzamt beantrage die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 8. Mai 2008 hielt der Bw. entgegengestellt fest, dass die betrieblichen Fahrten von seinem Vater durchgeführt worden seien. Da sein Vater auch aus der Spenglereibranche stamme und über den Betrieb bestens Bescheid wisse, habe dieser sich bereit erklärt derartige Fahrten – Baustellenkontrollen, Zustellen von fehlenden Materialien usgl. – zu übernehmen, da die übrigen Mitarbeiter des Bw. mit anderen Tätigkeiten ausgelastet gewesen seien. Die Beschäftigung einer weiteren Arbeitskraft sei somit nicht notwendig gewesen.

Ergänzend sei auszuführen, dass die Sekretärin des Bw., Frau BS, bestätigt habe, auch mit der Aufzeichnung der gefahrenen Kilometer beschäftigt gewesen zu sein. Der Vater des Bw. habe entweder am selben oder am folgenden Tag den Zielpunkt seiner Fahrten und die gefahrenen Kilometer ihr bekannt gegeben und habe sie dies im Buchkalender laufend vermerkt und eingetragen. Am Monatsende habe der Vater des Bw. diese Eintragungen mit seiner Unterschrift bestätigt.

Obwohl der Vater des Bw. auf der monatlichen Auszahlung der Kilometergeldbeträge nicht bestanden habe, ändere dieser Umstand nichts an der Beurteilung des Betriebsausgabencharakters der gefahrenen Kilometer. In diesem Zusammenhang werde zum einen auf die Randziffer 1614 der EStR 2000 und zum anderen auch auf ein Beispiel des Dr. Petschnigg (Fachexperte der ehemaligen FLD für Einkommensteuer) verwiesen: "KFZ der Ehegattin / Verrechnung von Kilometergeldern; Es genügt bei der Überlassung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeuges die Verrechnung von Kilometergeldern. Die Bezahlung ist somit nicht erforderlich."

Der Bw. beantragt der Berufung stattzugeben.

Gemäß § 173 Abs. 1 BAO wurde der Vater des Bw. unter Hinweis auf die Rechte und Pflichten eines Zeugen im Abgabenverfahren ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten:

- "1. Inwieweit waren oder sind Sie dem Betrieb Ihres Sohnes verbunden und verpflichtet ? Waren Sie z.B. der ehemalige Betriebsinhaber ? Wann übergaben Sie den Betrieb ?*
- 2. Seit wann befinden Sie sich im jetzigen Gesundheitszustand ?*
- 3. Waren die Jahre 1999 bis 2002 die einzigen, in denen Sie für den Betrieb Ihres Sohnes tätig wurden ?*
- 4. Erläutern Sie bitte im Rahmen einer Sachverhaltsdarstellung, wie es zu den von Ihnen gefahrenen Kilometern kam, insbesondere wie der organisatorische Ablauf von statten ging, was im Wesentlichen die Ursachen für diese Kilometer waren und welche Tätigkeiten dabei von Ihnen verrichtet wurden ? und auch, warum diese Kilometer nur von Ihnen und niemand anders gefahren werden konnten ?*
- 5. Aus welchem Grund wurden Ihnen die Kilometergelder erst im August 2003 überwiesen ? Aus welchen Gründen waren Sie sich mit der Nichtbegleichung Ihrer Forderungen (Kilometergelder) für so lange Zeit einverstanden ?"*

Mit Schreiben vom 18. Juni 2008 führte der Zeuge zu den gestellten Fragen wörtlich aus:

"zu 1

Ich hatte einen Dachdecker- und Spenglereibetrieb. Meine beiden Söhne waren bei mir beschäftigt, F war Leiter der Spenglerei. Im Jahre 1986 übergab ich meinen Betrieb an W. Sohn F machte sich mit der Spenglerei selbständig. Da mich mein Sohn im Bereich der Spenglerei zu Zeiten meiner Selbständigkeit immer unterstützte, wollte ich auch beim Aufbau seines Unternehmens und auch laufend behilflich sein und meine Branchenerfahrungen und mein Fachwissen mit einbringen.

zu 2 und 3

Da ich leider an starker Diabetes leide und aus diesem Grund im Herbst vergangenen Jahres Zehen amputiert wurden, bin ich seither an den Rollstuhl gefesselt. Aufgrund meines

Gesundheitszustandes bin ich deshalb seit Mitte vorigen Jahres nicht mehr in der Lage, meinem Sohn F wie in den Vorjahren zu unterstützen. Bis zu diesem Zeitpunkt habe ich ihm immer geholfen. In den letzten Jahren jedoch immer weniger.

zu 4

Ich kontrollierte die Baustellen, konnte Vorort aufgrund meiner langjährigen Erfahrung und meines Branchenwissens sofort meine technische Beratung anbieten und dadurch kleinere Probleme auf den Baustellen gleich lösen, sodass dadurch ein reibungsloses Arbeiten oftmals gesichert war. Da ich in Pension bin und daher Zeit habe, konnte ich immer rasch helfen und gleich einspringen – z.B. auch fehlendes Material zur Baustelle bringen, usw.

Aufgrund der guten Auslastung des Personals meines Sohnes, konnte nicht jederzeit ein Arbeiter alles Liegen und Stehen lassen und auf Baustellen fahren. Ich bot meinem Sohne diese Hilfe an. Meistens am Ende eines Tages gab ich dann die zurückgelegten Kilometer Frau BS (Sekretariat) bekannt. Frau BS hat die gefahrenen Kilometer aufgeschrieben und ich unterschrieb diese Mitschriften einmal im Monat.

zu 5

[Der Bw.] ist mein Sohn – ich sehe es als meine familiäre Pflicht meinem Sohn zur Seite zu stehen und ihm mit meinem Wissen und meiner Erfahrung zu helfen. Eine Entlohnung stand oder steht nicht zur Debatte. Alleinig mit einem Kostenersatz für meine gefahrenen Kilometer war ich einverstanden. Ich bestand sicher aufgrund meiner familiären Beziehung nicht auf einer sofortigen Auszahlung, daher kam es erst im nachhinein dazu.

Gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde den Parteien die schriftliche Zeugenaussage des Vaters des Bw. zur Kenntnis gebracht.

In der am 12. August 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachten die Parteien ergänzend vor:

Der Vertreter des FA verwies auf die bisherigen Stellungnahmen, wonach die Kilometergelder in allen Jahren als Nutzungseinlage verbucht worden seien. Im Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei lediglich geprüft worden, ob der Aufwand für die Nutzungseinlage betrieblich sei oder nicht. Nunmehr werde im Berufungsverfahren damit argumentiert, dass aufgrund der erfolgten Zahlung die betriebliche Veranlassung gegeben sei. Diese Ansicht werde seitens des Finanzamtes nicht vertreten. Demnach stelle sich nicht nur die Frage, ob eine Einlage bedingt durch eine Zahlung im nachhinein (August 2003 für Zeitraum 1999 – 2001) zur betrieblichen Veranlassung werde, sondern auch, ob diese Vorgehensweise einem Fremdvergleich standhalte. Auch wenn man zu dem Ergebnis komme, die betriebliche Veranlassung zu bejahen, scheitere "das Ganze" nur aufgrund der Überweisung des Geldbetrages am Fremdvergleich.

Zum organisatorischen Ablauf (Beauftragung des Vaters, Anwesenheit des Vaters im Betrieb, Aufzeichnung der gefahrenen Kilometer) befragt, gibt der Bw. an:

"Im Prinzip ist bereits alles ausführlich in der Zeugenaussage meines Vaters genauestens beschrieben worden. So wie es mein Vater in seiner Aussage formuliert hat, so ist es gewesen. Die Beschäftigung einer anderen Fachkraft als meines Vaters wäre für ihn undenkbar gewesen.

Mein Vater hat als normaler Arbeiter klein angefangen und den Betrieb aufgebaut und sich erarbeitet und konnte daher – auch in seiner Pension – nicht anders als arbeiten. Diese

Situation war für mich und den Betrieb sehr nützlich, von seiner Erfahrung profitierten wir alle. Bereits zu Zeiten als der Spenglereibetrieb noch meinem Vater gehörte, habe ich diesen schon geführt und als mein Vater dann in Pension ging habe ich neu angefangen.

Mein Vater kam immer wieder vorbei, er hatte die Angewohnheit sich nicht von der Firma trennen zu können. Er kam auch samstags immer wieder in die Firma."

Seitens des Finanzamtes werde die grundsätzliche Anwesenheit des Vaters im Betrieb des Bw. nicht in Abrede gestellt. Es sei nachvollziehbar, dass der Vater des Bw. als ehemaliger Betriebsinhaber in seinen von ihm aufgebauten Betrieb immer wieder hineingeschaut habe, für diesen herumgefahren sei und dass das für alle positive Auswirkungen gehabt habe. Es stelle sich für das Finanzamt allerdings die Frage, ob dieser Aufwand buchhalterisch Berücksichtigung finden dürfe. Materiellrechtlich sei darauf hinzuweisen, dass eine schriftliche Vereinbarung fehle, ein Nachweis des laufenden Zahlungsflusses nicht erbracht worden sei und im Bereich der nahen Angehörigen erhöhte Erfordernisse gelten.

Entgegengesetzt führt die steuerliche Vertretung aus, dass im gegenständlichen Fall die Glaubhaftmachung der Betriebsausgabeneigenschaft ausreiche. Es sei Tatsache, dass der Vater des Bw. mit seinem Auto unterwegs gewesen sei, Baustellenkontrollen vorgenommen habe, Lieferungen von Kleinmaterial vorgenommen und Botendienste durchgeführt habe.

Befragt, warum die Zahlung der Kilometergelder erst nach Einbringen der Berufung erfolgt sei, verweisen der Bw. und die steuerliche Vertretung auf die schriftliche Zeugenaussage des Vaters des Bw. Ergänzend stellte der Bw. fest, dass der Vater ursprünglich gemeint habe, der Betrieb müsse ihm gar nichts zahlen. Erst als er darauf bestanden habe, habe man sich auf den Ersatz seiner Kosten (Kilometergelder) geeinigt.

Diesbezüglich hält der Vertreter der Amtspartei fest, dass dies so sein möge, allerdings nur aufgrund des Umstandes weil eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. Darüber hinaus fehle im gegenständlichen Fall das Moment der Schriftlichkeit und es gebe auch keine Vereinbarung darüber, welche Leistungen durch den Vater des Bw. erbracht werden sollten.

Erwidernd führt die steuerliche Vertretung aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung einerseits die fehlende Auszahlung kritisiert und andererseits die Nutzungseinlage mangels wirtschaftlichen Eigentums versagt worden sei. Nach erfolgter Zahlung des Kostenersatzes an den Vater des Bw., gehe es nunmehr um die Betriebsausgabe an sich. Nach Dafürhalten der steuerlichen Vertretung sei die Betriebsausgabeneigenschaft der Kilometergelder glaubhaft gemacht worden.

Nach Dafürhalten des Vertreters der Amtspartei gehe das im nachhinein auch gar nicht mehr.

Gegen die geäußerte Ansicht des Referenten, wonach – unter Voraussetzung der Anerkennung Betriebsausgabeneigenschaft der Kilometergelder – in Anbetracht der Zahlung des Gesamtbetrages im August 2003 die Forderungen des Vaters aus dem Jahr 1999 zur Gänze und aus dem Jahr 2000 in etwa zur Hälfte als verjährt zu beurteilen seien und diese Verbindlichkeiten des Bw. zu einer Naturalobligation geworden (§ 1486 ABGB) wären, hege die steuerliche Vertretung des Bw. keine Bedenken.

Nach Ansicht des Vertreters der Amtspartei müsste der Fremdvergleich im gegenständlichen Fall bei der Schriftlichkeit der Vereinbarung angestellt werden, er verweise auf das bisherige Vorbringen und halte wiederholt fest, dass im vorliegenden Fall keine wie immer geartete schriftliche Vereinbarung vorliege, die die Leistungen des Vaters für den Bw. beschreibe, für die die Kilometergelder als Ersatz geleistet werden.

Dem hält die steuerliche Vertretung abschließend entgegen, dass lediglich die Leistung des Kilometergeldersatzes für betriebliche Fahrten selbst bei Fremden nicht der Schriftlichkeit bedarf und dieser Art der Fremdvergleich angestellt werden müsste.

Der Vertreter der Amtspartei beantragt die Berufungen als unbegründet abzuweisen, der Bw. hingegen beantragt den Berufungen stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. betreibt in X den von seinem Vater übernommenen Spenglereibetrieb. Um seinen Sohn beim Weiterführen des Betriebes zu unterstützen, half der (nunmehr) in Ruhestand befindliche Vater des Bw. in den Jahren 1999 bis 2002 im Spenglereibetrieb bei verschiedenen Gelegenheiten durch Einbringen seines Fachwissens und seiner langjährigen Branchenerfahrung mit. Diese unregelmäßige Mithilfe des Vaters umfasste z.B. Baustellenkontrollen, Botenfahrten, Dokumentationen für Anbote, Zustellen von Montage- und Ersatzteilen, technische Beratung vor Ort. Stand kein anderer Mitarbeiter des Bw. zur Verfügung, konnte der Vater des Bw. diese Hilfe auch kurzfristig zur Verfügung stellen, da er als Pensionist über ausreichend freie Zeit verfügte. Dabei vereinbarten der Bw. und sein Vater die Abgeltung des ihm durch diese Fahrten entstandenen Aufwandes in Form des amtlichen Kilometergeldes für die dabei zurückgelegten Kilometer. Eine schriftliche Vereinbarung wurde darüber nicht abgeschlossen, sondern wurde dies mündlich vereinbart.

Die entsprechenden Fahrtstrecken legte der Vater des Bw. mit dem eigenen Kfz zurück und gab sodann die gefahrenen Kilometer im Büro der Sekretärin des Bw. am folgenden Tag bekannt, welche die besuchten Orte und die zurückgelegten Kilometer in einem Buchkalender aufzeichnete. Einmal im Monat wurden die gefahrenen Kilometer aufsummiert und mit dem amtlichen Kilometergeldsatz von ÖS 4,90 multipliziert. Die derart ermittelten Kilometergelder

wurden vom Vater des Bw. unterzeichnet und betragen für 1999 ÖS 75.072,90, für 2000 ÖS 67.816,--, für 2001 ÖS 68.134,50 sowie für 2002 € 4.462,10. Dies entspricht jährlich zurückgelegten 15.321 km für 1999, 13.840 km für 2000, 13.905 km für 2001 und 12.534 km für 2002, wobei die betragsmäßige Höhe der errechneten Kilometergelder sich zwischen den Parteien als unstrittig darstellt. Eine zeitnahe Begleichung der von der Sekretärin des Bw. abgerechneten Kilometergelder an den Vater erfolgte nicht, sondern wurde die Verrechnung der jährlich angefallenen Kilometergelder mit der Buchung

Reisekosten | Privatentnahme, -einlage als Nutzungseinlage in der Bilanz des Bw. buchhalterisch erfasst. Am 12. August 2003 erfolgte die Überweisung des in den Jahren 1999 bis 2002 angefallenen Gesamtbetrages der Kilometergelder – € 19.797,77 – auf das Konto des Vaters des Bw.

Diese Feststellungen lassen sich aus dem Akteninhalt ableiten und ergeben sich aus der durchaus glaubhaften und in sich schlüssigen Zeugenaussage des Vaters des Bw., wonach für ihn eine Entlohnung für diese Leistungen nicht zur Debatte stand, sondern er (lediglich) mit einem Kostenersatz für die gefahrenen Kilometer einverstanden war, sowie aus der dazu korrespondierenden Aussage des Bw., wonach man sich schlussendlich auf den Kostenersatz für die gefahrenen Kilometer (amtliches Kilometergeld) geeinigt hatte.

Nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates weist diese Einigung einen klaren und eindeutigen Inhalt auf. Für die Erbringung der väterlichen Mithilfe des Bw. wurde Kostenersatz für die gefahrenen Kilometer im Rahmen des amtlichen Kilometergeldes vereinbart. Darüber hinausgehende Leistungen des Bw. an seinen Vater wurden nicht vereinbart, nicht geleistet und sind auch nicht aktenkundig.

Das Zustandekommen dieser (mündlichen) Vereinbarung zwischen dem Bw. und seinem Vater erschließt sich für den unabhängigen Finanzsenat aus dem Umstand der von Anfang an erfolgten Aufzeichnung der gefahrenen Kilometer durch die Sekretärin des Bw. und der folgenden Unterzeichnung dieser Aufzeichnungen durch den Vater. Eine Dokumentation der gefahrenen Kilometer für andere Zwecke als der Berechnung und Ermittlung der betrieblich veranlassten Kilometergelder ergibt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sonst keinen (betriebswirtschaftlichen) Sinn.

Als erwiesen erachtet der unabhängige Finanzsenat in diesem Zusammenhang die vom Vater des Bw. erbrachte Mithilfe im Spenglereiunternehmen, welche auch aus dem Kern der glaubwürdigen Aussage des Bw. abzuleiten ist, wonach der Vater als ehemaliger Unternehmer sich von "seinem Betrieb" nicht lösen konnte und regelmäßig – sogar auch samstags – dort nach dem Rechten sah. Dieses Verhalten des Vaters ist auch für den Vertreter der Amtspartei erklärbar und bleibt im Wesentlichen unbestritten. Die grundsätzliche Anwesenheit des Vaters

als ehemaliger Unternehmer im Betrieb des Bw. wird nicht in Abrede gestellt, vielmehr wird die Mithilfe des Vaters auch vom Vertreter der Amtspartei für alle Beteiligten als positiv beurteilt.

Nach der täglichen Lebenserfahrung ist es für den unabhängigen Finanzsenat nachvollziehbar, dass – wie im gegenständlichen Fall – der ehemalige Unternehmer sich von seinem aufgebauten und dann übergebenen Betrieb nicht ohne weiters trennen konnte, sondern diesem über seine angebotene Mithilfe noch verbunden bleiben wollte. Dies bestätigt sich durch Aussagen des Bw. sowie des Vaters, wonach die Beschäftigung einer (anderen) Fachkraft für den Vater nicht in Frage kam, solange er seine Mithilfe in Anbetracht seines Gesundheitszustandes anbieten konnte.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen demnach vor, wenn Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Nach der Rechtsprechung liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn sie aus "betrieblichen Gründen", also im Interesse des Betriebes, anfallen, wobei ein bereits mittelbarer Zusammenhang zum Betrieb als ausreichend angesehen wird.

Somit stellen Kfz-Aufwendungen Betriebsausgaben dar, wenn dieses Kfz betrieblich genutzt wird. Auch bei der Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuges sind die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Mangels vorliegender Informationen über die tatsächliche Höhe der Kfz-Aufwendungen bestehen allerdings keine Bedenken bei betrieblichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 km das amtliche Kilometergeld an Stelle der tatsächlichen Kosten anzusetzen (Jakom/Lenneis EStG § 4 Tz 330, Kfz-Aufwendungen).

In diesem Sinne hält die steuerliche Literatur und die Verwaltungspraxis z.B. zum wesentlich bzw. unwesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, der der Gesellschaft Kilometergelder für seine betrieblichen Fahrten mit dem eigenen PKW verrechnet fest, dass diese Kilometergelder bei der Gesellschaft Betriebsausgaben darstellen (Petschnigg, SWK 2003, S 730). Gleichfalls als Betriebsausgaben zu beurteilen sind Kilometergelder, wenn die Ehegattin des Einzelunternehmers diesem ihren PKW für betriebliche Fahrten zur Verfügung stellt und diese Kilometergelder sporadisch verrechnet werden (Einbuchung über das Kapitalkonto). Diesfalls genügt nach der Verwaltungspraxis (Rz 1614 EStR 2000 i. V. m. Rz 372 LStR 2002) bei Überlassung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Fahrzeuges die Verrechnung von Kilometergeldern, die Bezahlung ist somit nicht erforderlich (Petschnigg, aaO).

Eine Verbindlichkeit gehört gemäß § 4 EStG dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die laufenden Geschäftsfälle aufgenommen wird. Maßgeblich dafür ist das Veranlassungsprinzip, die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen (Doralt, EStG⁴, § 4 Tz 68). Eine Verbindlichkeit liegt demnach vor, wenn Gläubiger einen durchsetzbaren Anspruch geltend machen können, der quantifizierbar ist und das Unternehmen wirtschaftlich belastet (Straube/Hofians, HGB § 224).

Gemäß § 1486 Z 1 ABGB verjähren Forderungen für Lieferungen und Leistungen von Sachen oder Ausführen von Arbeiten oder sonstigen Leistungen in einem gewerblichen kaufmännischen oder sonstigen Betrieb in drei Jahren.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zunächst die Frage zu untersuchen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4) oder ob sie sich dem Grunde und der Höhe nach nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind (Doralt, EStG⁴, § 2 Tz 158).

Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Gewinnmaximierung resultiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden vertragliche Vereinbarungen als erwiesen angenommen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung für die Beweiswürdigung und kommen daher nur in den Fällen zu Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (Jakom/Lenneis EStG § 4 Tz 332). Die Rechtsprechung über vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist somit ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und entwickelt vor allem für den Bereich der Beweiswürdigung Bedeutung. Die zu beachtenden Kriterien dürfen nicht als Tatbestandsanforderungen bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen interpretiert oder als Verdachtsvermutungen gegen derartige Vereinbarungen angesehen werden. Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen reicht nicht aus, um ihm die Anerkennung zu versagen (Doralt, EStG⁴, § 2 Tz 158/2).

Betrachtet man die gegenständlichen Feststellungen im Lichte obiger Ausführungen, so ist nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates die betriebliche Veranlassung (Betriebsausgabeneigenschaft) der vom Vater des Bw. für dessen Unternehmen

zurückgelegten Fahrten und in weiterer Folge die diesbezüglichen Kilometergelder zweifelsfrei zu erkennen.

Vermeint das Finanzamt seiner Rechtsansicht durch den Verweis auf die fehlende Schriftlichkeit der getroffenen Vereinbarung zwischen dem Bw. und dessen Vater zum Erfolg zu verhelfen, so ist zu entgegnen, dass im gegenständlichen Fall dieser Mangel nicht schädlich ist. Der Inhalt dieser Vereinbarung – Nutzung des privaten PKW für betriebliche Fahrten gegen Verrechnung des amtlichen Kilometergeldes – wurde zweifelsfrei dargetan, die Durchführung dieser betrieblichen Fahrten durch den Vater des Bw. ist auch tatsächlich erfolgt und wurde vom Finanzamt auch gar nicht in Abrede gestellt.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist aus dem zu beurteilenden Sachverhalt kein Anhaltspunkt abzuleiten, dass der Vater des Bw. diese Fahrten unentgeltlich erbringen, oder dass der Bw. dem Vater für diese Fahrten keinen Aufwandsersatz leisten wollte. Dies ergibt sich einerseits aus der Zeugenaussage des Vaters sowie den Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung.

Als unmittelbare Folge dieser Beurteilung ergibt sich das Erfassen dieser durch den Betrieb verursachten Aufwendungen in der Buchhaltung des Bw. und sind diese nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates als Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen, einerseits, weil die Verbindlichkeiten dem Grunde und der Höhe nach bereits mit den betrieblichen veranlassten Fahrten des Vaters des Bw. entstanden, andererseits, weil eine Begleichung dieser Verbindlichkeiten durch den Bw. bis zum jeweiligen Bilanzstichtag nicht erfolgte.

Nicht nachvollziehbar sind in diesem Zusammenhang die im Zuge der mündlichen Verhandlung geäußerten Bedenken des Vertreters der Amtspartei, dass selbst bei der Annahme der betrieblichen Veranlassung der Kilometergelder, diese im Rechenwerk keine Berücksichtigung finden dürften. Betrachtet man den wahren wirtschaftlichen Gehalt der mündlichen Vereinbarung des Bw. mit seinem Vater, so wurde für die Erbringung der väterlichen Mithilfe ausschließlich Kostenersatz für die gefahrenen Kilometer im Rahmen des amtlichen Kilometergeldes vereinbart. Dem Grunde und der Höhe nach erweist sich diese Vereinbarung als nicht durch das Naheverhältnis der Vertragsparteien begründet, sondern hätten Fremde auch diesen Kostenersatz in Form des Kilometergeldes zugesprochen bekommen.

Unter Anwendung der allgemeinen Verjährungsbestimmung des ABGB gelangt der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die zum Bilanzstichtag des 31.12.1999 bestehende betriebliche Verbindlichkeit der Kilometergelder gegenüber dem Vater des Bw.

(€ 5.455,76) spätestens zum 31.12.2002 verjährte. Zu diesem Zeitpunkt mutierte diese Verbindlichkeit zu einer nicht mehr einklagbaren Naturalobligation. Genauso verhält es sich mit den Kilometergeldern, die bis zum 12.8.2000 als Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber dem Vater des Bw. in der Bilanz erfasst wurden (Gesamtbetrag € 4.928,38 / 12 Monate x 7 Monate ergibt geschätzte Kilometergelder in Höhe von € 2.875,--). Diese Verbindlichkeiten verjährten somit am 12.8.2003.

Die Begleichung dieser verjährten und nicht mehr einklagbaren betrieblichen Verbindlichkeiten durch Überweisung des Bw. an seinen Vater erklärt sich durch das familiäre Verhältnis der Vertragspartner zueinander. An eine fremden Dritten wäre die Überweisung der verjährten Verbindlichkeiten wohl nicht erfolgt.

Im berufsgegenständlichen Jahr 2002 ist folglich durch die Nichteinklagbarkeit der Verbindlichkeit ein außerordentlicher Ertrag in selber Höhe zu erfassen.

Abschließend bleibt zu auszuführen, dass selbst im Fall der unentgeltlichen Bereitstellung des PKW für die betrieblich veranlassten Fahrten des Vaters des Bw., auf die steuerliche Literatur sowie Verwaltungspraxis hinzuweisen ist. Demnach kann das amtliche Kilometergeld angesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige für anfallende Betriebsfahrten den privaten PKW eines Angehörigen unentgeltlich verwendet (siehe auch Doralt, EStG⁴, § 4 Tz 330). In gleicher Weise vertreten Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke in MSA EStG § 4 Anm 82 die Ansicht, dass bei unentgeltlicher Nutzung eines einem Dritten gehörenden Fahrzeugs die steuerliche Behandlung analog zur geringfügigen oder überwiegenden betrieblichen Nutzung eines eigenen Fahrzeugs (durch Annahme einer Nutzungseinlage) erfolgt.

Wenn schon die unentgeltliche Überlassung eines zum Privatvermögen eines Dritten gehörenden PKW die Betriebsausgaben der damit betrieblich gefahrenen Kilometer begründet, so kann im gegenständlichen Fall diese Betriebsausgabe nicht versagt werden.

Die Bemessungsgrundlagen ergeben sich somit wie folgt:

	1999 (ÖS)	2000 (ÖS)	2001 (ÖS)	2002 (€)
zu versteuernder Gewinn lt. Bp.	1.463.969,19	1.103.337,46	1.113.859,85	217.374,63
- Km-Geld lt. BE	75.072,90	67.816,00	68.134,50	4.462,10
+ ao. Ertrag – verjährige Verbindlichkeit des WJ 1999	---	---	---	(75.072,90) 5.455,76
zu versteuernder Gewinn lt. BE	1.388.896,29	1.035.521,46	1.045.725,35	218.368,29

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Wien, am 3. September 2008