



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0745-I/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001: 3.369,08 €

Davon entfallen auf Horst R.: 1.684,54 €, auf Helga R.: 1.684,54 €;

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002: 3.739,80 €

Davon entfallen auf Horst R.: 1.869,90 €, auf Helga R.: 1.869,90 €;

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003: 3.840,35 €

Davon entfallen auf Horst R.: 1.920,18 €, auf Helga R.: 1.920,18 €;

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004: 5.722,31 €

Davon entfallen auf Horst R.: 2.861,16 €, auf Helga R.: 2.861,16 €;

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005: 8.858,71 €

Davon entfallen auf Horst R.: 4.429,36 €; auf Helga R.: 4.429,36 €.

Entscheidungsgründe

Die Ehegatten Horst und Helga R. erzielen seit 1994 in der Rechtsform einer GesB R gewerbliche Einkünfte aus einer Plakatertätigkeit. Im „Fragebogen für Personengesellschaften bei mündlichen Gesellschaftsverträgen“ vom 16.3.1995 gaben sie an, dass eine Gewinnverteilung von „50 % / 50 %“ vereinbart worden sei. Den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften bis einschließlich 1999 liegt dieser Gewinnverteilungsschlüssel zugrunde. Mit Schreiben vom 13.4.2000 wurde dem Finanzamt bekanntgegeben, dass die Einkünfte ab dem 1.1.2000 nach dem Schlüssel Horst R. 20 % / Helga R. 80 % verteilt würden. Die Feststellungserklärung 2000 sowie die Erklärungen der Streitjahre 2001 bis 2005 wurden entsprechend diesem geänderten Gewinnverteilungsschlüssel erstellt.

In den beigeschlossenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden den erzielten Einnahmen jeweils Fahrtkosten gegenübergestellt, die unter Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes von 4,90 ATS (2001) bzw. 0,36 € (ab 2002) ermittelt wurden.

In den (Erst-)Bescheiden betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001, 2002 und 2005 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen insofern ab, als die tatsächlichen Fahrtkosten mit 3 ATS bzw. 0,22 € pro km geschätzt wurden. Die Feststellungsbescheide für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 ergingen erklärungsgemäß.

Gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005 vom 13. Juli 2006 wurde Berufung erhoben mit dem Antrag, beim angewendeten „Kilometersatz“ von 0,22 € und 25.301 beruflich zurückgelegten Kilometern Kosten von insgesamt 3.230,70 € (für Diesel, Autobahnvignette, Reifen, Telefon und Versicherung) „einzuberechnen“.

Mit Bescheiden vom 9. Oktober 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Gleichzeitig wurden neue Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 erlassen. Mit selbem Datum erging eine Berufungsvereinscheidung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften des Jahres 2005. In diesen Bescheiden änderte das Finanzamt den Gewinnverteilungsschlüssel insofern ab, als nunmehr 70 % der Einkünfte dem Beteiligten Horst R. und nur mehr 30 % der Beteiligten Helga R. zugerechnet wurden. Die Anzahl der beruflich zurückgelegten Kilometer (laut Erklärungsbeilagen für 2001: 10.023 km, für 2002: 9.834 km, für 2003: 11.120 km, für 2004: 14.013 km und für 2005: 25.301 km) wurde vom Finanzamt gekürzt, und zwar für 2001, 2003 und 2004 um je 5.000 km, für 2002

um 4.500 km und für 2005 um 11.500 km. Auf die so verbliebenen Jahreskilometer wurde unverändert ein Kilometersatz von 3 ATS bzw. 0,22 € angewendet.

Begründend führte das Finanzamt aus, bei einer Nachschau am 6. September 2006 habe Helga R. angegeben, dass der Ehegatte Horst R. sämtliche organisatorische Arbeiten im Zusammenhang mit der Plakatertätigkeit übernehme. Die Aufzeichnungen würden von Horst R. geführt, er erstelle die Abrechnungen mit den Auftraggebern. Bei den beruflichen Fahrten werde der Pkw von Horst R. gefahren; Helga R. sei nach ihren eigenen Angaben keine gute Autofahrerin. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Plakatierung – speziell bei den großen Tafeln – von beiden Ehegatten gemeinsam vorgenommen werde. Dieser Sachverhalt sei seit 14 Jahren unverändert. Daraus ergebe sich nach Ansicht des Finanzamtes eine Gewinnverteilung von 30 % (Ehegattin) zu 70 % (Ehegatte). Eine Kontrolle der vom Finanzamt eingeholten Kfz-Prüfberichte („Pickerl“) aus den Jahren 2001 bis 2006 habe erhebliche Abweichungen zu den in den Fahrtenbüchern angegebenen Kilometerständen ergeben. Zudem habe das Finanzamt feststellen müssen, dass der Kilometerstand in dem von den Berufungswerbern selbst vorgelegten Prüfbericht vom 3. August 2006 (165.173 km) gefälscht worden sei. Laut dem bei der Prüfstelle aufliegenden Originalbericht habe der Kilometerstand am 3. August 2006 tatsächlich nur 154.773 km betragen. Die vorgelegten Fahrtenbücher stellten daher kein taugliches Mittel zum Beweis der betrieblichen Fahrten dar. Bei Gegenüberstellung der aus den Prüfberichten ersichtlichen Kilometerstände zum 10. Juli 2001 und zum 2. Juni 2005 einerseits und der in den Fahrtenbüchern für diesen Zeitraum verzeichneten beruflichen Kilometer andererseits würden durchschnittlich nur 3.000 privat zurückgelegte Kilometer pro Jahr verbleiben. Da dies „eindeutig zu wenig“ sei, habe das Finanzamt die erklärten beruflichen Kilometer um geschätzte Privatfahrten (im oben genannten Umfang) gekürzt. Wegen der überwiegend betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges sei auf die verbleibenden Jahreskilometer ein „ermäßigerter Kilometersatz“ von 0,22 € angewendet worden.

Mit Eingabe vom 13. Oktober 2006 (die hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2004 als Berufung gegen die Feststellungsbescheide vom 9. Oktober 2006 und hinsichtlich des Streitjahres 2005 als Vorlageantrag zu werten ist) wendeten sich die Berufungswerber wiederum gegen den vom Finanzamt angewendeten Gewinnverteilungsschlüssel. Bei der Befragung am 6. September 2006 habe Horst R. angegeben, dass er die Rechnungen und das Fahrtenbuch schreibe, worunter keineswegs „sämtliche organisatorische Tätigkeiten“ zu verstehen seien. Dass Helga R. geäußert habe, sie sei keine gute Autofahrerin, stimme nicht. Auch hätten die Ehegatten mehrmals gesagt, dass eine Gewinnverteilung im Verhältnis 80 % (Helga R.) zu 20 % (Horst R.) für sie „in Ordnung“ sei, da die Ehegattin „bei der Tätigkeit mehr beschäftigt“ sei. Die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnverteilung im Verhältnis 30 % (Helga R.) zu 70

% (Horst R.) sei unverständlich, zumal laut Aussage des Erhebungsorgans eine Verteilung im Verhältnis 50 % /50 % erfolgen hätte sollen. Zur Schätzung der Fahrtkosten wurde vorgebracht, anlässlich der Erhebung vom 6. September 2006 sei mitgeteilt worden, dass der Kilometerzähler des eigenen Pkw längere Zeit defekt gewesen und zur Plakatierung auch ein „anderes“ Fahrzeug verwendet worden sei. Eine Privatnutzung des Pkw erfolge nur selten, zumal der Arbeitsplatz von Horst R. (Anmerkung: im Rahmen seines Hauptberufes als Angestellter) nur fünf Gehminuten vom Wohnsitz entfernt sei.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der Folge nahm das Finanzamt über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates ergänzende Ermittlungen vor:

1. Bei einer niederschriftlichen Einvernahme am 23. September 2008 gab Horst R. zum Ablauf der Plakatertätigkeit an, seine Ehegattin nehme die Plakate sowie die benötigten Kleber und Streifen in Empfang; dann sortiere sie die Plakate nach Standorten, falte sie zusammen, beschrifte die zusammengefalteten Plakate (zwecks Kenntlichmachung) auf der Rückseite und bereite eine Liste über die Reihenfolge der Klebungen vor. Weitere Vorbereitungsarbeiten („Tauchen“ der Plakate, Herrichten des Klebers, Einräumen des Autos) würden abwechselnd von beiden Ehegatten erledigt. Der Pkw werde von Horst R. gefahren. Beim Plakatieren helfe die Ehegattin mit. Ihr obliege auch anschließend das Ausräumen und Reinigen des Autos sowie die Reinigung der Kleidung. Die Entsorgung der Plakate beim Bauhof erfolge abwechselnd durch beide Ehegatten, ebenso das Schreiben der Rechnungen. Das Fahrtenbuch werde von Horst R. geführt. Die Fahrten und das Plakatieren würden jedenfalls mehr als 80 % der für die Tätigkeit insgesamt aufgewendeten Arbeitszeit in Anspruch nehmen. Der zeitliche Aufwand für die übrigen angeführten Arbeiten lasse sich nur schwer ermitteln. Von der ursprünglichen Gewinnverteilung sei abgewichen worden, weil Horst R. davon ausgegangen sei, dass seine Ehegattin (ab einem nicht mehr erinnerlichen Zeitpunkt) zusätzliche Arbeiten übernommen habe (Einräumen und Reinigung des Autos, Falten und „Tauchen“ der Plakate).

Im Zusammenhang mit der Schätzung der Fahrtkosten gab Horst R. an, das erwähnte Zweitfahrzeug gehöre seinem Schwager Helmut G.. Ob er auch mit dem Pkw eines anderen Schwagers gefahren sei, wisse Horst R. nicht mehr. In den Fahrtenbüchern seien sämtliche berufliche Fahrten, also auch jene mit einem „Fremdfahrzeug“ enthalten. Dabei seien diese Fahrten dem eigenen Pkw zugeordnet worden, der aufgezeichnete Zählerstand des eigenen Pkw sei entsprechend erhöht worden. Das Fremdfahrzeug bzw. die Fremdfahrzeuge seien unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Über Zeitpunkt und Ausmaß der mit einem Fremdfahrzeug zurückgelegten Strecken könnten keine Angaben gemacht werden. Ein

Fremdfahrzeug sei jedenfalls dann verwendet worden, wenn der eigene Pkw nicht fahrtüchtig gewesen sei. Reparaturen am eigenen Fahrzeug habe Horst R. selbst vorgenommen, Rechnungen existierten nicht. Hinsichtlich des defekten Kilometerzählers sei Horst R. nur mehr erinnerlich, dass er diesen Schaden bemerkt und „irgendwann“ selbst behoben habe. Mit der Fälschung des Kilometerstandes auf einem dem Finanzamt vorgelegten Prüfgutachten habe er die Fahrten mit anderen Fahrzeugen berücksichtigen wollen. Privatfahrten seien zum Einkaufen, weiters zum Schifahren (ca. 20mal pro Saison), bei der Anreise zum Flughafen im Zusammenhang mit (im Detail nicht mehr erinnerlichen) Flugreisen, für Arztbesuche (ein- bis zweimal jährlich) und sonstige Besuche unternommen worden.

2. Auch Helga R. wurde vom Finanzamt am 23. September 2008 niederschriftlich befragt. Ihren Angaben zufolge habe jeder der beiden Gesellschafter seinen Aufgabenbereich, der seit Beginn der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 1994 unverändert geblieben sei. Die Vorbereitungsarbeiten (Empfangnahme, Zusammenlegen und Sortieren der Plakate entsprechend den anzufahrenden Standorten, „Tauchen“ der Plakate und Herrichten von Pinsel und Kleber) würden zur Gänze von ihr erledigt. Nach Entfernen der Autositze und Abdecken der Ladefläche würden die Kübel und eine Wanne mit den Plakaten in das Auto gestellt, Letzteres durch Horst und Helga R. gemeinsam. Vor Ort obliege ihr das Streichen und Entfalten der Plakate, die sodann vom Ehegatten an den Plakattafeln angebracht würden; das Nachstreichen der Plakate sowie das Streichen und Kleben der weißen Streifen (zur Verbesserung der Optik) obliege wiederum Helga R.. Sie sei auch für das Ausräumen und die Reinigung des Pkw, für die Reinigung von Kleidung und Arbeitsmaterial und für die Entsorgung der alten Plakate beim Bauhof zuständig. Der Ehegatte übernehme das Autofahren und Plakatieren; das „Schälen“ der alten Plakate – das gesonderte Fahrten erfordere – würde gemeinsam erledigt. Die Abrechnungen mit den Auftraggebern sowie das Führen der Fahrtaufzeichnungen besorge Horst R.. Wieviel Zeit für die einzelnen Tätigkeiten benötigt würde, könne Helga R. nicht sagen. Ihrer Ansicht nach nähmen die von ihrem Ehegatten übernommenen Büroarbeiten („Abrechnungen, Fahrtenbuchführung, etc.“) aber weniger Zeit in Anspruch als jene Arbeiten, die Helga R. allein ausführe. Zu den Fahrten gab Helga R. an, im Regelfall werde der eigene Pkw verwendet. Ausnahmsweise werde auch das Fahrzeug des Schwagers Josef A. benutzt, ein anderes Fremdfahrzeug sei nicht verwendet worden. Genauere Angaben über die Anzahl der mit einem Fremdfahrzeug durchgeföhrten Fahrten könne sie nicht machen. Von einem defekten Kilometerzähler im eigenen Pkw sei ihr nichts bekannt; dies interessiere sie nicht, weil Reparaturen am Fahrzeug in den Aufgabenbereich ihres Ehegatten fielen. Privatfahrten erfolgten zwecks Arztbesuchen, Einkäufen, Besuchen (jedes halbe Jahr bei der Schwester),

weiters sei einmal eine Fahrt zum Gardaland unternommen worden. Andere Urlaubsfahrten habe es nicht gegeben, die Ehegatten seien häufig mit dem Fahrrad unterwegs.

3. Vom Finanzamt wurden auch die Werkverträge angefordert und die Abrechnungen überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass den Auftraggebern in Rechnung gestelltes Kilometergeld teilweise nicht in den erklärten Einnahmen enthalten war (2001: insgesamt 21.381,60 ATS; 2002: 1.426,58 €). Weiters ergaben sich Differenzen zwischen den Kilometerangaben im Fahrtenbuch und den in den Abrechnungen ausgewiesenen Kilometern.

In einer zusammenfassenden Stellungnahme vom 24. September 2008 führte das Finanzamt zur Gewinnverteilung aus, auf Grund der von den Ehegatten geschilderten Tätigkeiten im Zuge der Plakatierfahrten, auf die laut Aussage von Horst R. ca. 80 % des gesamten Zeitaufwandes entfalle, erscheine ein Aufteilungsverhältnis von 50 % : 50 % (bezogen auf 80 % der aufgewendeten Zeit) nicht realitätsfremd. Die Aufteilung der restlichen 20 % an Arbeitszeit sei schwieriger, zumal sich die Aussagen der Ehegatten hinsichtlich der in dieser Restzeit ausgeübten Tätigkeiten teilweise nicht deckten. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre speziell im Hinblick auf die Wartung des Fahrzeuges „ein größerer Teil des zeitlichen Aufwands“ Horst R. zuzuordnen. Zur Schätzung der Fahrtkosten wies das Finanzamt unter anderem auf die widersprüchlichen Aussagen der Ehegatten hinsichtlich des verwendeten Fremdfahrzeuges hin. Sofern ein solches Fremdfahrzeug überhaupt verwendet worden sei, stünden ohnehin keine Betriebsausgaben zu, weil die Überlassung laut Aussage von Horst R. unentgeltlich erfolgt sei. Die Standorte der für die Auftraggeber zu plakatierenden Tafeln würden sich im Großen und Ganzen decken. Es wäre daher „zumindest nicht denkunmöglich“, dass Fahrten für die einzelnen Auftraggeber verbunden worden seien, zumal in den Beilagen zu den Feststellungserklärungen (in denen die zurückgelegten Kilometer getrennt nach Auftraggebern angeführt wurden), den Plakatierfirmen monatlich jeweils die gleichen Strecken zugeordnet worden seien. Weiters werde darauf hingewiesen, dass das Fahrtenbuch Eintragungen für den 29. Februar 2003 (kein Schaltjahr) und für den 30. Februar 2003 enthalte.

Die Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes wurden den Berufungswerbern mit Schreiben des UFS vom 10. Februar 2009 zur Kenntnis gebracht und mitgeteilt, dass auf Grund der Aussagen vom 23. September 2008 eine Gewinnverteilung von 50 % : 50 % in Aussicht genommen werde. Dazu nahmen die Berufungswerber am 12. März 2009 dahin Stellung, dass eine Gewinnverteilung im Verhältnis 60 % Helga R. : 40 % Horst R. angemessener erscheine, weil Helga R. mehr Leistungen erbringe. Eine „Aufschlüsselung der organisatorischen Tätigkeiten“ habe das Finanzamt am 13. November 2006 bekommen (Anmerkung: dabei handelt es sich um eine von Horst R. mit der Berufung gegen seine

Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 übermittelte Liste, in der unter der Überschrift „organisatorische Tätigkeiten“ sämtliche bei der Plakatertätigkeit anfallenden Arbeiten angeführt sind). Die Differenzen zwischen den Kilometerangaben in den Fahrtenbüchern und jenen in den Abrechnungen seien dadurch zu erklären, dass für die Auftraggeber zwischenzeitliche Kontrollfahrten durchgeführt werden mussten. Auch sei es immer wieder vorgekommen, dass einzelne Plakate nicht im vorgesehenen Kleberhythmus angeliefert worden seien bzw. zwischenzeitliche Plakatierungen anfielen (wofür keine Kilometergelder bezahlt worden seien). Eine „gemeinsame Plakatertätigkeit“ für die einzelnen Firmen habe es wegen der unterschiedlichen Termine nicht gegeben.

Demgegenüber hielt das Finanzamt in einer abschließenden Stellungnahme vom 14. Mai 2009 einen Gewinnanteil von „zumindest“ 60 % für Horst R. (und somit 40 % für Helga R.) für angemessen, zumal die Büroarbeiten sowie die Reparatur- und Wartungsarbeiten an dem überwiegend für die Plakatertätigkeit verwendeten Fahrzeug von Horst R. allein durchgeführt würden. Der ursprünglich erklärte Gewinnverteilungsschlüssel von 50 % : 50 % sei vom Finanzamt hinsichtlich der Vorjahre nie überprüft worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Gewinnverteilung:

Der Gewinnverteilungsschlüssel ist von den Gesellschaftern einer GesbR im Gesellschaftsvertrag festzulegen. Stellt die Abgabenbehörde fest, dass dieser Schlüssel den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks nicht in angemessener Weise entspricht, ist die von den Gesellschaftern vorgenommene Gewinnverteilung abzuändern. Bei einer Familiengesellschaft ist besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass die vereinbarte Gewinnverteilung einem Fremdvergleich standhält.

Im Berufungsfall fällt zunächst auf, dass die von den Ehegatten ursprünglich gewählte gleichteilige Gewinnverteilung im Jahr 2000 zu Lasten des (über ein höheres Einkommen verfügenden) Ehegatten geändert wurde: Der Gewinnanteil des Horst R. sollte von 50 % auf nur mehr 20 % herabgesetzt werden. Mit Schreiben vom 31. Juli 2006 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Gewinnverteilung ab 2006 gar im Verhältnis von nur mehr 10 % für Horst R. und 90 % für Helga R. erfolge. Außersteuerliche Gründe für eine Änderung der Gewinnverteilung konnten die Berufungswerber nicht aufzeigen, zumal nach der Aussage der Beteiligten Helga R. die Verhältnisse seit Bestehen der Gesellschaft gleich geblieben seien. Im Übrigen könnten auch die von Horst R. in der Niederschrift vom 23. September 2008

aufgezählten Zusatzarbeiten seiner Ehegattin eine Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels im erklärten Ausmaß keinesfalls rechtfertigen.

Als sachgerechter Aufteilungsschlüssel bietet sich im Berufungsfall das Verhältnis der Arbeitsbeiträge der beiden Gesellschafter an. Wie das Finanzamt in seiner zusammenfassenden Stellungnahme vom 24. September 2008 zutreffend ausführte, kann im Kernbereich der Tätigkeit (den Plakatierfahrten), die zeitlich gesehen jedenfalls 80 % der Tätigkeit ausmacht, von annähernd gleichteiligen Arbeitsleistungen der Ehegatten ausgegangen werden. Dies ergibt sich aus den niederschriftlichen Aussagen der Berufungswerber vom 23. September 2008, die insoweit übereinstimmen (Anmerkung: die Aussagen der Ehegatten anlässlich der Befragung vom 6. September 2006 wurden nicht niederschriftlich festgehalten). Die restlichen Tätigkeiten setzen sich aus Vorbereitungsarbeiten, die hauptsächlich durch Helga R. erfolgten, dem Ausräumen und Reinigen des Autos sowie der Reinigung der Arbeitsmittel (durch Helga R.), der Entsorgung der alten Plakate (nach der Aussage des Horst R. vom 23. September 2008 abwechselnd durch beide Ehegatten), der Wartung des Fahrzeugs (durch Horst R.) und aus Büroarbeiten zusammen, welche nach den aktenkundigen Aussagen der beiden Beteiligten aus dem Schreiben der Rechnungen und des Fahrtenbuchs bestehen. Das Fahrtenbuch (siehe dazu unten Punkt B) wird nach den übereinstimmenden Angaben beider Ehegatten von Horst R. geführt; hinsichtlich der Abrechnungen mit den Auftraggebern ist auf Grund der Aussage der Helga R. laut Niederschrift vom 23. September 2008 und der (insoweit unbestrittenen – siehe das Schreiben vom 13. Oktober 2006) Erstaussage des Horst R. bei der Befragung am 6. September 2006 als erwiesen anzunehmen, dass auch dieser Bereich im Wesentlichen von ihm erledigt wurde. Ein Überwiegen der Arbeitsleistungen der Helga R. - so das Berufungsvorbringen - ergibt sich daraus in keiner Weise. Die Annahme eines Arbeitsanteils des Horst R. von insgesamt 60 % (laut Antrag des Finanzamtes) wäre aber - auf Basis der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen - auch nicht schlüssig, würde dies doch bedeuten, dass die Restarbeitszeit außerhalb der Plakatierfahrten praktisch zur Gänze Horst R. zuzurechnen wäre. Von unterschiedlichen Wertigkeiten der einzelnen Arbeitsbeiträge wird nach der Art der hier zu beurteilenden Tätigkeit nicht auszugehen sein. Da sich die Höhe der (noch) als angemessen zu beurteilenden Gewinnanteile der Gesellschafter einer GesbR nicht mathematisch genau festlegen lässt, sondern stets innerhalb einer gewissen Bandbreite bewegt, kann die zu Beginn der Tätigkeit vereinbarte (gleichteilige) Gewinnbeteiligung der Ehegatten nach Ansicht der Referentin auch steuerlich anerkannt werden. Die späteren Versuche, die Gewinnverteilung zu Gunsten von Helga R. abzuändern, sind hingegen offensichtlich nur mit der angestrebten Einkommensteuerersparnis bei Horst R. zu erklären.

Die in den Streitjahren erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden den beiden Beteiligten daher je zur Hälfte zugerechnet.

B. Fahrtkosten:

Von Horst R. wurden Fahrtenbücher geführt, die jedoch schwere Mängel aufweisen. So fehlt eine fortlaufende Aufzeichnung der Kilometerstände, da die Privatfahrten nicht in die Fahrtenbücher aufgenommen wurden. Lassen weiters Fehleintragungen (wie jene vom 29. und 30. Februar 2003) bereits an der Richtigkeit der Kilometerangaben zweifeln, so hat eine Überprüfung an Hand der Kfz-Prüfberichte ergeben, dass die Anzahl der beruflich zurückgelegten Kilometer laut den Fahrtenbüchern nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht: Der Kilometerstand laut Prüfbericht vom 27. Juni 2002 (82.438 km) wäre laut Fahrtenbuch schon am 2. März 2002 und der Kilometerstand laut Prüfbericht vom 28. Juli 2003 (97.875 km) bereits am 2. Juni 2003 erreicht worden. Hingegen hat laut Prüfbericht vom 14. Juli 2004 der Kilometerstand 115.777 km betragen, der laut Fahrtenbuch erst am 13. August 2004 erreicht worden wäre. Der Kilometerstand laut Prüfbericht vom 2. Juni 2005 (132.224 km) wiederum wäre laut Fahrtenbuch schon am 14. Mai 2005 erreicht worden. Aus den Prüfberichten lässt sich für den Zeitraum vom 14. Juli 2004 bis zum 2. Juni 2005 eine Gesamtfahrleistung des Pkw von 16.447 km ableiten; im Fahrtenbuch scheinen für den genannten Zeitraum aber allein schon 18.169 berufliche Kilometer auf. Für den Zeitraum vom 2. Juni 2005 bis zum 3. August 2006 ergibt die Differenz der Kilometerstände laut den Prüfberichten eine Gesamtfahrleistung von 22.549 km, während im Fahrtenbuch für diesen Zeitraum 28.765 berufliche Kilometer verzeichnet wurden; eine von den Berufungswerbern selbst dem Finanzamt vorgelegte Kopie des Prüfberichtes vom 3.8.2006 weist einen gefälschten Kilometerstand (165.173 km) auf. Auch zum Zeitpunkt der Nachschau (am 6. September 2006) stimmte der vom Nachschauorgan festgestellte Kilometerstand (158.031 km) nicht mit dem Fahrtenbuch (letzte Eintragung vom 3.9.2006: 167.747 km) überein.

In der Niederschrift vom 23. September 2008 versuchte Horst R. die Differenzen zwischen den Kilometerständen laut Prüfberichten und den Angaben in den Fahrtenbüchern damit zu erklären, dass der Kilometerzähler des eigenen Pkw eine Zeit lang nicht funktioniert habe und zudem die Fahrtenbücher auch Fahrten enthalten hätten, die nicht mit dem eigenen Pkw (sondern mit einem „Fremdfahrzeug“) unternommen worden seien. Diese Behauptungen konnten jedoch in keiner Weise konkretisiert werden. Hinsichtlich des angeblich verwendeten „Fremdfahrzeuges“ (bzw. dessen Eigentümers) weicht zudem die Aussage von Horst R. von jener seiner Ehegattin erheblich ab. Dieses Vorbringen erscheint somit nicht glaubwürdig und ist damit nicht geeignet, die aufgezeigten Differenzen bei den Kilometerangaben

auszuräumen. Im Übrigen wäre ein Fahrtenbuch, aus dem nicht ersichtlich ist, mit welchem von mehreren Fahrzeugen die einzelnen Fahrten erfolgten, nur mehr von geringer Beweiskraft. Zutreffend hat das Finanzamt auch darauf hingewiesen, dass für die unentgeltliche Benützung eines „Fremdfahrzeuges“ keine Betriebsausgaben abgezogen werden könnten.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen (§ 184 der Bundesabgabenordnung). Dies gilt auch für Fahrtkosten, wenn die betrieblichen Fahrten - wegen schwerwiegender Mängel der vorgelegten Fahrtenbücher - an Hand von Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen nicht verlässlich festgestellt werden können.

Vom Finanzamt wurden die erklärten betrieblichen Fahrten (2001: 10.023 km, 2002: 9.834 km, 2003: 11.120 km, 2004: 14.013 km, 2005: 25.301 km) um „Privatanteile“ zwischen 35 % und 50 % gekürzt. Danach verblieben betriebliche Fahrten von 5.023 km (2001), 5.334 km (2002), 6.120 km (2003), 9.013 km (2004) und 13.801 km (2005). Der Bescheidbegründung zufolge ist das Finanzamt dabei von den Kilometerständen zum 10. Juli 2001 (73.624 km) und zum 2. Juni 2005 (132.224 km) laut den Prüfberichten ausgegangen, woraus sich - bei einer durchschnittlichen jährlichen Gesamtfahrleistung von 14.650 km - nach Abzug der behaupteten betrieblichen Kilometer (laut Fahrtenbuch) unglaublich geringe Privatfahrten von im Schnitt 3.000 km jährlich ergeben würden. Rechnerisch hat das Finanzamt seiner Schätzung dabei Privatfahrten im Ausmaß von ca. 8.000 km pro Jahr zu Grunde gelegt, woraus Kürzungen der erklärten betrieblichen Fahrten um 4.500 bis 5.000 km jährlich resultierten; bei den für das Jahr 2005 erklärten betrieblichen Fahrten hat das Finanzamt eine Kürzung um 11.500 km vorgenommen.

Der Anteil von (nicht aufgezeichneten) Privatfahrten an der Gesamtkilometerleistung eines bestimmten Zeitraumes kann, da von den individuellen Fahrgewohnheiten des Abgabepflichtigen abhängig, von der Abgabenbehörde naturgemäß nur sehr grob geschätzt werden. Die Berufungswerber behaupten zwar, Privatfahrten seien „selten“ erfolgt, ohne jedoch deren Ausmaß (durch konkrete Kilometerangaben) zu beziffern. Andererseits lassen sich aus den Werkverträgen und den vom Finanzamt überprüften Abrechnungen auch nur grobe Anhaltspunkte für die Schätzung der betrieblichen Fahrten (bzw. deren Anteil an der Gesamtkilometerleistung) gewinnen: Der Werkvertrag mit der Fa. X-Werbung sieht die Verrechnung von Kilometergeld vor. Hingegen sollte laut Werkvertrag mit der Fa. Y-Werbung eine Weggebühr nur für Entsorgungsfahrten bezahlt werden, nach einer Tarifänderung entfiel die Verrechnung von Kilometergeld ab Mai 2004 überhaupt. Die Abrechnungen weisen für 2001 insgesamt 5.788, für 2002 insgesamt 6.335 und für 2003 insgesamt 6.945 verrechnete Kilometer aus, wobei für die beiden Auftraggeber im Wesentlichen die gleichen Routen

befahren wurden. Ob - trotz ungleichem Kleberhythmus - mitunter nicht doch eine Verbindung von Fahrten für die einzelnen Auftraggeber (etwa auch von Plakatierfahrten für den einen mit Entsorgungsfahrten für den anderen Auftraggeber) erfolgte, lässt sich ebenso wenig überprüfen wie die Häufigkeit der nach den Angaben von Horst R. wegen verspäteter Anlieferung einzelner Plakate erforderlichen Sonderfahrten.

Ausgehend von der aus den Kfz-Prüfberichten ableitbaren Gesamtfahrleistung im Zeitraum vom 10. Juli 2001 bis 2. Juni 2005 (58.600 km = durchschnittlich 1.260 km pro Monat) werden die erklärten, offensichtlich erheblich überhöhten Beträge an betrieblich zurückgelegten Kilometern für alle Streitjahre griffweise um 40 % gekürzt. An betrieblichen Fahrten werden somit für 2001 und 2002 je **6.000** km, für 2003 **6.700** km, für 2004 **8.400** km und für 2005 **15.200** km anerkannt. Bei der Schätzung wurde einerseits auf die den Auftraggebern verrechneten Kilometer (als Orientierungshilfe), andererseits auf ein noch plausibel erscheinendes Ausmaß an (verbleibenden) Privatfahrten Bedacht genommen. Im Übrigen muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die damit verbundenen Ungenauigkeiten gegen sich gelten lassen.

Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar. Fahrtaufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (siehe zuletzt VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Dem Finanzamt kann somit nicht entgegengetreten werden, wenn es den Ansatz des amtlichen Kilometergeldes (im Hinblick auf die überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeugs) abgelehnt hat. Dass die (wiederum im Schätzungswege ermittelten) tatsächlichen Kosten die vom Finanzamt angewendeten Sätze (von 0,22 €) überstiegen hätten, haben die Berufungswerber nicht aufgezeigt.

C. Neuberechnung der Einkünfte:

Die erklärten Einnahmen der Jahre 2001 und 2002 waren - von den Berufungswerbern unbestritten - um darin nicht enthaltene Kilometergeldersätze der Auftraggeber (2001: 21.381,60 ATS, 2002: 1.426,58 €) zu erhöhen. Die weitere Berechnung der Einkünfte ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 22. Juni 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei