



GZ. RV/0027-W/02 und
GZ. RV/0672-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 22. Oktober 2003 über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch ORat Dr. Walter Klang, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989 und 1990, hinsichtlich Nichtveranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1991, Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1991 sowie gegen den Jahresausgleichsbescheid für 1991 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1991 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1989 und den Jahresausgleichsbescheid für 1991 wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1990 wird aufgehoben, da die Voraussetzungen für eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (Veranlagung auf Antrag unter den im Abs. 2 genannten Bedingungen) nicht vorliegen.

Die Berufung gegen den Nichtveranlagungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sowie die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte im Berufungszeitraum Einkünfte als Angestellter (Außendienstmitarbeiter) einer Versicherungsgesellschaft, im geringfügigen Ausmaß aus der selbständigen Vermittlung von Versicherungen sowie aus der (Unter)Vermietung eines Geschäftslokales an die C GmbH, an der er zu 5% beteiligt und gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin Geschäftsführer war. (Die restlichen Anteile an der in den Folgejahren insolvent gewordenen C GmbH befanden sich im Eigentum der Lebensgefährtin.)

Sowohl bei der C GmbH als auch beim Bw. fanden Prüfungen (gem. § 147 und 151 BAO) statt. Auf Grund der im Folgenden angeführten Ergebnisse der Prüfungen erließ das Finanzamt teils gemäß § 200 BAO endgültige erklärte Abgabenbescheide. Nach Aufhebung des Nichtveranlagungsbescheides hinsichtlich Einkommensteuer für 1990 erließ es einen Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr. Weiters wurden Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 1991 auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassen.

1. Erhöhung der nichtselbständigen Einkünfte

Der Prüfer erhöhte in allen drei Prüfungsjahren die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um je S 300.000,00 mit der Begründung, dass der Bw. im Prüfungszeitraum Geschäftsführer der C GmbH gewesen sei und dass für diese Tätigkeit im Zuge der Prüfung bei der C GmbH diese Beträge als Geschäftsführerentgelt angesetzt worden seien. (Der Prüfer verwies auf dem Bericht beigeschlossenen Kopien aus dem Betriebsprüfungsbericht bezüglich der C GmbH.

Unter Tz. 26.3 (Geschäftsführerentgelt ...) sind dem Bp-Bericht für die C GmbH folgende Ausführungen zu entnehmen:

"Für den Geschäftsführer ... (=Bw.) wurde bisher kein Geschäftsführerentgelt verrechnet. Die eigentliche Geschäftsführertätigkeit wurde jedoch von ihm ausgeführt, denn Frau C.S. (die Lebensgefährtin des Bw.), die ebenfalls als Geschäftsführerin aufscheint, war lediglich bis auf

die Bezahlung kleinerer Ausgaben aus der Geschäftskasse, direkt mit der Kundenbetreuung beschäftigt (siehe Niederschrift mit Frau S vom 14. 02. 1994). Einem Geschäftsführer einer GmbH gebührt für seine Geschäftsführungstätigkeit schon kraft Gesetzes ein angemessenes Entgelt. Daher wird von der Bp für Herrn ... (=Bw.) ein Geschäftsführerentgelt von jährlich 300.000,00 angesetzt (im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 20.11.1989, 89/14/0141). Hinsichtlich der Angemessenheit wird darauf verwiesen, dass das von der Bp angesetzte Geschäftsführerentgelt weit unter einem durchschnittlich üblichen Geschäftsführerentgelt, bereits an der Untergrenze liegt. In Hinblick darauf, dass dieses Geschäftsführerentgelt in der von der Bp vorgenommenen Erlöszuschätzungen Deckung findet, kann im Wege der Gegenverrechnung auch vom Zufluss des Entgeltes an den Geschäftsführer ausgegangen werden."

2. Erhöhung der Einkünfte und der Umsätze aus der (Unter)Vermietung eines Geschäftslokales an die C GmbH

Der Prüfer ging davon aus, dass die zum 1.1. 1989 ausstehende Mietforderungen an die C GmbH auf Grund der im Rahmen der Prüfung bei dieser getroffenen Feststellungen im Prüfungszeitraum ebenfalls als zugeflossen anzusehen seien.

Unter Tz. 26.5 (Mietverrechnung ...) sind dem Bp-Bericht für die C GmbH folgende Ausführungen zu entnehmen:

"Herr ... (=Bw.), Gesellschafter und Geschäftsführer der geprüften C GmbH vermietete von 1982 bis 1991 Räumlichkeiten in Wien 17 ... an die geprüfte Gesellschaft. Es wurde zwar jährlich Miete verrechnet, jedoch wurde die Miete nicht vollständig ausbezahlt, sodass sich im Lauf der Jahre erhebliche Mietrückstände ergaben. Im Hinblick auf die von der Bp vorgenommenen Erlöszuschätzungen werden von der Bp die ausständigen Mietentgelte, soweit sie noch in den Erlöszuschätzungen Deckung finden, dem Gesellschafter ... (=Bw.) im Wege der Gegenverrechnung als zugeflossen zugerechnet. Das Konto "Mietverrechnung ..." (=Bw.) wird von der Bp entsprechend abgeändert."

Der Prüfer führte für die Jahre 1989 bis 1991 folgende Beträge an: 84.601,60, 164.643,80 und 8.401,26.

3. Kilometergelder, Autotelefonkosten

Der Prüfer wies darauf hin, dass die vom Bw. geführten Fahrtenbücher aus folgenden Gründen als mangelhaft anzusehen seien:

Die Fahrtenbücher enthielten keine Angaben über Ziel und Zweck der jeweiligen Reise. Es werde jeweils nur "Wien-Umgebung" bzw. Wien-Umgebung, NÖ" angeführt. Außerdem seien die regelmäßigen Fahrten des Bw. zur Dienststelle in den Fahrtenbüchern nicht ausgewiesen.

Weiters würden in den Fahrtenbüchern nur ganz geringfügige Privatfahrten (1989: 44 km, 1990: 17 km) bzw. für 1991 überhaupt keine Fahrten ausgewiesen.

Unter Bedachtnahme auf Erfahrungswerte, wonach in Österreich durchschnittlich jährlich zwischen 10.000 und 15.000 km gefahren würden und zur Abgeltung der Fahrten von und zur Dienststelle, die ohnehin durch den Arbeitnehmerabsetzbetrag abgegolten seien, schied der Prüfer von den geltend gemachten Kilometergeldern einen auf jeweils 6.000 km entfallenden Anteil (= S 24.000,00) aus.

Der Prüfer schätzte die Privatnutzung des Autotelefons mit 30% und schied die entsprechenden Kosten von den Telefongebühren und der Afa aus.

4. Subprovisionen

Der Prüfer erkannte die vom Bw. für alle Jahre geltend gemachten Subprovisionen für die Nennung von Kunden für Versicherungsabschlüsse durch den Bw. nicht an, weil er Unterlagen darüber, aus denen ersichtlich ist, für welche ihm von den Subprovisionsempfängern genannten Kunden welche Versicherungsabschlüsse erfolgten, nicht aufbewahrt habe. Zudem habe eine der Subprovisionsempfängerinnen, M. G., in Abrede gestellt, die in den Zahlungsbestätigungen angeführten Zahlungen erhalten zu haben. Vielmehr habe sie dem Bw. Blankobestätigungen unterschrieben, die erst später vom Bw. ergänzt worden seien. Der Prüfer beurteilte auch die von den anderen Provisionsempfängerinnen unterzeichneten Bestätigungen unter Hinweis darauf als unglaublich, dass deren Provisionen stets ca. bzw. genau öS 10.000,00 jährlich betragen und daher zu keiner Steuerpflicht geführt hätten.

Aus dem Arbeitsbogen ist ersichtlich, dass nicht bloß die namentlich genannte, sondern auch weitere Provisionsempfängerinnen als Zeuginnen einvernommen wurden. Diese gaben einhellig an, zwar keine Unterlagen über die vermittelten Kunden zu besitzen, jedoch die bestätigten Provisionen tatsächlich erhalten zu haben.

5. Werbespesen

Unter Hinweis auf die üblicherweise private Veranlassung der vom Bw. geltend gemachten Kosten sowie dem Umstand, dass der Bw. keinen Nachweis über die berufliche Veranlassung der Kosten erbracht habe und beispielsweise nicht einmal die bewirteten Gäste genannt habe, schied der Prüfer im Berufungszeitraum Kosten für Bücher, Geschenkpapier, Bonbonnieren, Spirituosen, Sekt aus. Diese Kosten seien nicht geeignet, eine Werbewirkung für den Abschluss von Versicherungsverträgen zu entfalten. Die Bewirtungsspesen seien ohne jede Einschränkung den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zuzuordnen. In der Rechnung über einen Einkauf in einer Trafik seien keinerlei Warenbezeichnungen zu entnehmen. Der Prüfer erkannte dagegen die an den Arbeitgeber 1991 bezahlten bzw. von

diesem einbehaltenen) Kostenanteile, deren steuerliche Berücksichtigung erst im Zuge der Prüfung beantragt worden sei.

Der Bw. begründete seine Berufung gegen die auf Grund der Prüfung erlassenen Bescheide wie folgt:

"Hinsichtlich jener Änderungen im angefochtenen Bescheid, die sich auf Grund einer Betriebsprüfung bei der ... (=C GmbH) ergaben, wird darauf verwiesen, dass die entsprechenden Bescheide in vollem Umfang angefochten wurden und beantragt wurde, diese Bescheide aufzuheben. Die Berufungen wurden bisher noch nicht erledigt.

Hinsichtlich der Änderungen bei den Kilometergeldern und dem Autotelefon wird eingewandt, dass die Art der Führung des Fahrtenbuches und der Privatanteil des Autotelefons der Abgabenbehörde bekannt war und bisher nicht beanstandet wurde. Es widerspricht daher dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn nunmehr diese Werbungskosten geändert werden.

Hinsichtlich der Subprovisionen wird eingewandt, dass für die Anerkennung von Ausgaben gem. § 162 BAO die Nennung des Empfängers ausreichend ist. Die Aufbewahrung weiterer Unterlagen für den Nachweise von Ausgaben ist nicht notwendig. Wenn daher der Steuerpflichtige keine zusätzlichen Nachweise aufbewahrt, kann ihm das von der Behörde nicht zur Last gelegt werden. Zur Aussage der Frau G. ist festzustellen, dass zwischen Herrn ... (=Bw.) und Frau G. ein Rechtsstreit besteht. Der Wahrheitsgehalt ihrer Aussage ist daher im Zusammenhang mit diesem Streit zu beurteilen.

Hinsichtlich der Werbespesen wird auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, dass Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auch dann anzuerkennen sind, wenn sie nicht unmittelbar zu Einnahmen führen. Im Übrigen ist es in der Versicherungsbranche durchaus üblich, dass anlässlich des Jahreswechsels Werbepräsente an Kunden übergeben werden. Die in den Werbespesen enthaltenen Ausgaben betreffen im wesentlichen solche Werbepräsente."

Über Aufforderung des Finanzamtes gab der Prüfer eine Stellungnahme ab:

Hinsichtlich der angesetzten Mietentgelte verwies er auf die bei der C GmbH durchgeföhrte Prüfung, auf die Berufung gegen die in der Folge erlassenen Bescheide sowie auf einen dem Prüfungsbericht angeschlossenen Auszug über die maßgeblichen Ausführungen aus dem für die C GmbH angefertigten Prüfungsbericht.

Ebenso verwies der Prüfer hinsichtlich der Erhöhung der nichtselbständigen Einkünfte um die von ihm zusätzlich angesetzten Geschäftsführergehälter (von der C GmbH), auf die Prüfungsfeststellungen und die Berfungsausführungen betr. die C GmbH.

Zur behaupteten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben wegen der Nichtanerkennung der Kilometergelder wies der Prüfer darauf hin, dass weder eine diesbezügliche Rechtsauskunft erteilt wurde noch die Art der Führung des Fahrtenbuches vor der Vorhaltsbeantwortung dem Finanzamt bekannt war und deswegen keine Verletzung dieses Grundsatzes erkannt werden könne.

Zu den geltend gemachten Werbespesen führte er aus, dass diese "sicherlich keine üblichen Werbegeschenke zum Jahreswechsel" darstellten; die tatsächlich zum Jahreswechsel üblichen Geschenke seien nämlich vom Dienstgeber vorerst bezahlt und in der Folge in Höhe von 50% der Kosten dem Bw. weiterverrechnet worden. Die dem Bw. weiterverrechneten Kosten seien sehr wohl berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der Mieteinnahmen von der C GmbH verwies der Prüfer auf die Stellungnahme zur Berufung der C GmbH, die er der Stellungnahme in Kopie anschloss.

Aus der Stellungnahme zur Berufung der C GmbH zu den vom Prüfer als zusätzliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigten Geschäftsführerbezüge (von der C GmbH) ist u.a. eine Aufzählung der Tätigkeiten des Bw. für die C GmbH zu entnehmen. Er sei im Prüfungszeitraum auch als nichtselbständiger Versicherungsvertreter tätig gewesen und habe ausschließlich im Außendienst gearbeitet. Dadurch sei ihm sicherlich ausreichend Zeit zur Durchführung der o.a. Arbeiten zur Verfügung gestanden. Außendienstmitarbeiter bei Versicherungen hätten wie bekannt sei, einen großen Spielraum bei der Dienstzeiteinteilung. Im Hinblick darauf, dass der Bw. fast alle mit der Geschäftsführung der C GmbH zusammenhängenden Arbeiten ausgeführt habe, sei das von der Betriebsprüfung angesetzte Geschäftsführerentgelt (monatlich öS 25.000,00 brutto) sicherlich nicht überhöht, zumal bereits an gewerberechtliche Geschäftsführer Beträge um öS 6.000,00 bezahlt würden. Weit höher müssten daher tatsächlich erbrachte Geschäftsführerleistungen bewertet werden. Ein Bruttomonatsgehalt von öS 25.000,00 stelle lediglich ein Durchschnittsgehalt dar. Der Ansatz des Geschäftsführergehaltes sei auch im Zusammenhang mit den von der Betriebsprüfung festgestellten Umsatz- und Erlösdifferenzen zu sehen. Da die fehlenden Umsätze bzw. Erlöse nicht in der geprüften Gesellschaft belassen wurden, könne auch vom Zufluss des Geschäftsführergehaltes ausgegangen werden.

Hinsichtlich des zusätzlich angesetzten Mietentgeltes könne nicht erkannt werden, dass der Bw. Geldbeträge doppelt versteuern müsse. Es würden lediglich tatsächlich zugeflossene Beträge der Besteuerung unterzogen.

Im Hinblick auf die von der Betriebsprüfung festgestellten, nicht erklärten Einnahmen erscheine die Annahme der Betriebsprüfung, dass der Bw. seine in den Bilanzen der geprüften

Gesellschaft ausgewiesenen Mietforderungen eigentlich schon von der geprüften Gesellschaft erhalten habe und daher die nicht erklärten Einnahmen mit den Mietforderungen aufzurechnen seien, nur logisch und schlüssig.

In der Folge wurde für das Jahr 1991 auf Basis der Feststellungen des Prüfers ein Jahresausgleichsbescheid erlassen, gegen den der Bw. ebenfalls Berufung einbrachte.

Im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung wies der Bw darauf hin, dass das für die Chartamobil zuständige FA für den 23. Bezirk, damals FA für Körperschaften Wien, festgestellt habe, dass er nur formell Gesellschafter gewesen sei und keine Bezüge aus dieser Tätigkeit als Geschäftsführer gezogen habe. Er legte zum Beweis dafür ein Schriftstück vor. Es handelt sich dabei um ein Schreiben des genannten FA als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom glaublich 2.11.1977 an den Spruchsenat beim FA für den 1. Bezirk. Tituliert ist das Schreiben mit "Stellungnahme des Amtsbeauftragten (Sitzungsstück)". Das Schriftstück wird zu den Akten genommen und verlesen.

Nach einer knappen Darstellung der Prüfungsergebnisse wird auf Seite 3, vorletzter Absatz Folgendes ausgeführt:

"Im Zuge der Einvernahme der beiden Geschäftsführer C.S. und ... (= der Bw.) gaben beide übereinstimmend an, dass die Geschäfte tatsächlich von C.S. geführt wurden. Diese habe die Grundaufzeichnungen für sämtliche Betriebe geführt. Auf Grund der von ihr übermittelten Belege war der steuerliche Vertreter der GesmbH sodann beauftragt, die laufende Buchhaltung, die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Jahreserklärungen und Bilanzen zu erstellen.

... (=Bw.), der im Prüfungszeitraum auch einer anderen Beschäftigung nachging, war lediglich formell als Mitgeschäftsführer eingetragen und übte gelegentliche Hilfsdienste aus. Nach Abschluss des Verfahrens gegen C.S. wird daher das Verfahren gegen ... (= Bw.) einzustellen sein.

Hinsichtlich der materiellen Vorwürfe räumte C.S. nach ausführlicher Erörterung der Sach- und Rechtslage letztendlich ein, auf Grund der drückenden wirtschaftlichen Lage die Grundaufzeichnungen mitunter verändert zu haben, dass nicht sämtliche Umsätze enthalten waren. Auf die Niederschrift vom 21.11.1997 wird verwiesen...."

Der Bw. wies darauf hin, dass er in den Berufungsjahren - wie auch heute noch - nur Bezüge von seinem Dienstgeber, der Wiener Städtischen Versicherungs AG bezogen habe. Wenn er im Berufungszeitraum auch von der Chartamobil Warenhandels GmbH Mieten kassierte und versteuerte, habe er sie trotzdem wiederum in die finanzschwache GmbH eingelegt.

Der Bw. wies darauf hin, dass er die als Werbungskosten erklären Vermittlungsprovisionen an die vier im BP-Bericht genannten Provisionsempfängerinnen sehr wohl bezahlt habe.

Der Referent führte diesbezüglich folgendes aus: Aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers ergebe sich, dass Frau K.S, Frau S.R. und Frau E.M. über Befragen durch den Betriebsprüfer sich zwar nicht mehr an die vermittelten Aufträge erinnern konnten und auch keine Schriftstücke mehr vorlegten, dagegen aber den Erhalt der Zahlungen (zwischen 9.800,00 S und 10.000 S) bestätigt hätten. Dagegen habe die als Zeugin einvernommene M.G. angegeben, die Beträge vom Bw. nicht erhalten, sondern nur formelle Bestätigungen unterschrieben zu haben.

Der Bw. wies hinsichtlich der als Repräsentationsaufwendungen geltend gemachten Kosten wie z.B Sekt und Bonbonnieren darauf hin, dass es üblich gewesen sei, den Chefs und Sekretärinnen der Versicherungsnehmer derartige Geschenke zu Weihnachten zu überreichen. Der Bw. ergänzte, dass es sich bei den Trafikwaren ausschließlich um Portokosten gehandelt habe, und zwar für das Versenden der Weihnachtspost.

Der Vertreter des FA wies darauf hin, dass der Sachverhalt aus seiner Sicht vollständig dargelegt worden sei.

Dem Berufungswerber wurde das letzte Wort erteilt. Er wies darauf hin, alle seine Einkünfte und Umsätze ordnungsgemäß versteuert zu haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ansatz von Geschäftsführerbezügen der C GmbH als zusätzliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Ansatz von zusätzlichen Mietentgelten der C-GmbH

Wie sich aus den Auszügen aus dem die Prüfung bei der C GmbH betreffenden Betriebsprüfungsbericht ergibt, stellte der Prüfer zahlreiche materielle (z.B. Kalkulationsdifferenzen) und formelle Mängel der Buchführung fest. Auch eine Vermögensdeckungsrechnung führte zu ungeklärten Vermögensunterdeckungen. Der Prüfer ging vom Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen aus und erhöhte daraufhin Umsatz und Gewinn der C GmbH in allen Prüfungsjahren.

Weiters stellte der Prüfer fest, dass der Bw., trotz des ihm zustehenden Anspruches keine Geschäftsführerbezüge von der C GmbH erhalten habe. Er zog daraufhin von den angesetzten verdeckten Gewinnausschüttungen die dem Bw. zustehenden Geschäftsführerbezüge, die er mit S 300.000,00 pro Jahr schätzte, (sowie auch Geschäftsführerbezüge der weiteren

Geschäftsführerin - in wesentlich geringerer Höhe), wiederum ab, wodurch nur mehr im letzten Prüfungsjahr verdeckte Gewinnausschüttungen verblieben.

Wie sich aus den Akten der insolvent gewordenen C GmbH ergibt, wurde deren Berufung nach Abschreibung eines Teiles der aushaftenden Abgabenschulden zurück gezogen. Auf eine Erledigung der bei der C GmbH eingebrachten Berufung kann daher nicht mehr zugewartet werden.

Fest steht, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich durch Gegenüberstellung der im Kalenderjahr zugeflossenen Einnahmen über die im Kalenderjahr geleisteten Werbungskosten ermittelt werden. Daher unterliegen - im Gegensatz zum Sozialversicherungsrecht - nur im Kalenderjahr tatsächlich vereinnahmte Löhne der Einkommen(Lohn)steuerpflicht, keinesfalls aber schon die Ansprüche auf auszuzahlende Löhne. (Auf die Frage nach dem Zufluss von Löhnen, die von Arbeitgeber zwar (teilweise) verbucht, aber (teilweise) nicht ausbezahlt wurden brauchte im zu beurteilenden Fall nicht näher eingegangen zu werden.) Aus dem gesetzlichen Anspruch auf Entlohnung des Geschäftsführers kann aber noch nicht auf den tatsächlichen Erhalt dieser ihm an sich zustehenden Löhne geschlossen werden. Die Gegenverrechnung mit bei der C-GmbH vom Prüfer festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen vermag die Feststellung des Zuflusses der von ihm angesetzten Löhne keineswegs zu ersetzen. (Im übrigen ist auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen und mehreren Gesellschaftern nicht nur der Zufluss, sondern auch ein allenfalls von den Beteiligungsverhältnissen abweichendes Ausmaß der Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen auf die betroffenen Gesellschafter zu begründen. Die Ausführungen im Prüfungsbericht (Tzlen 26.3 und 26.4) genügen diesen Anforderungen nicht, zumal der Bw. stets nur mit 5%, die weitere Gesellschafterin mit 95% beteiligt war. Gegen die Ausbezahlung der Löhne an den Bw. in der vom Prüfer angesetzten Höhe spricht im übrigen die Feststellung des Prüfers lt. Tz. 22 (verdecktes Stammkapital), wonach mindestens seit 1983 eine hohe Verschuldung der C GmbH vorlag.

Die Annahme des Prüfers (Tz 26.5 des Berichtes betr. die Prüfung bei der C GmbH) durch die von ihm vorgenommenen Erlöszuschätzungen sei ein Zufluss der (seit Jahren offenen) Mietrückstände der C GmbH zu unterstellen, erweist sich aus den gleichen Gründen als verfehlt.

Mangels eines nachgewiesenen Zuflusses waren daher nicht nur die vom Prüfer angesetzten Löhne für die Geschäftsführertätigkeit aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszuscheiden, sondern auch die angesetzten zusätzlichen Umsätze betr. Mieteinnahmen aus der Verpachtung des Geschäftslokales an die C GmbH.

2. Kilometergeldschätzung, Autotelefonprivatanteil, nicht anerkannte Werbungskosten

Wie im Sachverhalt dargelegt, führte der Bw. in seinen Fahrtenbüchern nur geringfügigste bzw. im 3. Jahr überhaupt keine privat gefahrenen Kilometer an. Zu Recht ging der Prüfer davon aus, dass diese Angaben von den statistisch erhobenen jährlichen Werten zwischen 10.000 und 15.000 km pro Jahr stark abweichen und als völlig unglaublich zu beurteilen sind. Der vom Prüfer aus den geltend gemachten Fahrtkosten ausgeschiedene Privatanteil geht von einer Privatnutzung in Höhe von 6.000 km pro Jahr aus und übersteigt daher keineswegs die obgenannten, statistisch erhobenen Werte.

Im Übrigen sind aus den aktenkundigen (Bl. 32 - 44/1991, Hauptakt) Ablichtungen des "Fahrtenbuches" keinerlei konkrete Ziele bzw. besuchte Kunden zu ersehen, sondern werden darin nur stereotyp "Kundenbesuche, Kundenbetreuung", Anfangs- und Endstand, sowie die täglich gefahrenen Km angegeben. Auch wird mit diesem Privatanteil dem Umstand Rechnung getragen, dass in den geltend gemachten Fahrten offenkundig auch nichtabzugsfähige Fahrten zwischen Wohnung und Dienststelle enthalten sind, die aber bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt wurden. Es liegt daher im Sinne der Rechtsprechung kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vor, aus dem die einzelnen Ziele, sowie die gefahrenen Strecken ersichtlich sind, weshalb das Finanzamt zur Schätzung des Aufwandes berechtigt und verpflichtet war.

Ebenso widerspricht es den allgemeinen Erfahrungen, dass ein Mobiltelefon ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet wird. Mangels entsprechender Aufzeichnungen oder sonstiger Nachweise des Bw. über die Privatnutzung war der Privatanteil zu schätzen, wobei dem Senat ein Anteil von 30% als durchaus angemessen erscheint.

Der Bw. behauptete in der Berufung auch nicht, das Kfz bzw. das Mobiltelefon ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt zu haben, sondern wendet ein, die Fahrtenbuchführung seien der Behörde ebenso bekannt gewesen, wie der Telefon-Privatanteil. Die Änderung dieser Werbungskosten widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Eine Verletzung von Treu und Glauben wurde bereits durch den Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung mit durchaus zutreffenden Argumenten (zB keine diesbezüglichen Auskünfte durch das Finanzamt) verneint. Da der Bw. keineswegs vom Finanzamt zur konkreten Führung des Fahrtenbuches auf Grund einer Anfrage oder im Zuge einer voran gegangenen Prüfung veranlasst worden ist, kann keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen. Die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben stünde einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegen. Da jedoch keine Bescheide

über die Wiederaufnahme des Verfahrens angefochten sind, kann der Grundsatz von Treu und Glauben den vorgenommenen Änderungen schon aus diesem Grund nicht entgegenstehen.

Zu den unter Tz. 14.2.4 des Prüfungsberichtes ausgeschiedenen Werbespesen (Bücher, Geschenkpapier, Bonbonnieren, Sekt, Spirituosen, Speisen und Getränke, Feuerzeug, Batterien, Blitz für Fotoapparat, Fotomaterial, Trafikwaren) vertrat der Prüfer die Ansicht, dass diese Kosten keine Werbewirkung zum Abschluss von Versicherungsverträgen entfalten könnten und auch die (geringfügigen) Bewirtungsspesen Repräsentationsaufwand darstellten.

Der Bw. wandte dagegen ein, dass es nach der Judikatur nicht darauf ankomme, ob die Aufwendungen zu Einnahmen führten oder nicht und es sei in der Versicherungsbranche üblich, den Kunden zum Jahreswechsel Werbepräsente zu überreichen.

Dem hielt der Prüfer in der Gegenäußerung entgegen, dass er die vorerst vom Dienstgeber vorfinanzierten Werbepräsente (lt. Bestätigung der Wiener Städtischen Versicherung, Bl. 15/1991 Hauptakt, wurden "Kalender und Werbegeschenke" beschafft) zum Jahresende, die ihm zur Hälfte vom Dienstgeber später vom Gehalt abgezogen wurden, ohnedies steuerlich berücksichtigt habe.

Wie sich aus den in den Akten in Ablichtungen aufliegenden Belegen über die "Werbepräsente" ergibt, können weder aus den (geringfügigen) Gasthausrechnungen die eingeladenen Klienten, noch der konkrete betriebliche Anlass ersehen werden.

Das Gleiche gilt auch für die übrigen Werbespesen. Sie weisen keine Empfänger und auch keinen Zahlungsgrund auf. Die Rechnung über "Trafikwaren" weist als Aufgliederung allerdings "Postwertzeichen" auf. Eine betriebliche oder berufliche Veranlassung kann nach Auffassung des UFS hinsichtlich dieser Ausgabenposition nicht in Abrede gestellt werden (Versendung von Glückwunschbillets etc.). Die Hingabe eines "Fotoblitzgerätes" erscheint allerdings als völlig unüblich, ebenso die eines Feuerzeuges. Sollte es der Bw. für eigene Zwecke (und nicht als Geschenk) angeschafft haben, was aber nie behauptet wurde, wäre aber wiederum die weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Nutzung nachzuweisen gewesen. Für die übrigen "Werbepräsente", wie "Bücher" wurden trotz eines Vorhaltes durch das Finanzamt teils keine Belege vorgelegt, so dass eine betriebliche Veranlassung nicht festgestellt werden kann bzw. handelt es sich um typische Repräsentationskosten (Spirituosen, Bonbonnieren und damit im Zusammenhang stehend das Geschenkpapier), die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen. Dagegen konnten die Fotokosten im Zweifel als beruflich veranlasst (zwecks Beweissicherung in Schadensfällen) anerkannt werden.

Den diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher teilweise Folge zu geben.

3. Subprovisionen

Strittig ist der nicht anerkannte Aufwand an Subprovisionen für die Vermittlung von Interessenten zum Abschluss von Versicherungsverträgen durch den Bw.

Der Prüfer wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass eine der Zeuginnen (= M. G.), die angab, mit dem Bw. früher befreundet gewesen zu sein, den tatsächlichen Empfang der Subprovisionen entschieden in Abrede stellte. Sie habe dem Bw. gegenüber aus Gefälligkeit "Blankozahlungsbestätigungen" unterschrieben. Der Bw. wies im Berufungsverfahren darauf hin, dass er sich mit der Zeugin in einem Rechtsstreit befände und deshalb die Glaubwürdigkeit der Zeugenaussage zu relativieren sei.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Zeugin lt. Niederschrift auf die Folgen einer falschen Zeugenaussage hingewiesen wurde. Weder aus ihrer Aussage, noch aus anderen aktenkundigen Tatsachen ergeben sich Anhaltspunkte für eine falsche Zeugenaussage zu Ungunsten des Bw. Auch der Bw. selbst liefert über den Hinweis auf einen anhängigen Rechtsstreit hinaus keinerlei Beweismaterial, das gegen die Glaubwürdigkeit der Zeugin sprechen könnte bzw. ihre Aussagen als unglaubwürdig erscheinen ließe. Der Berufung konnte insoweit keine Folge gegeben werden.

Anders verhält es sich mit den anderen Subhonorarempfängerinnen. Diese waren zwar nicht in der Lage, dem Prüfungsorgan Unterlagen über die dem Bw. von ihnen vermittelten Verträge zu liefern, gaben jedoch einstimmig an, die geltend gemachten Beträge auch erhalten zu haben. Abgesehen von dem Umstand, dass die Provisionen der Höhe nach den Betrag des damals gültigen Veranlagungsfreibetrag von S 10.000,00 entsprachen und daher bei den Empfängerinnen keinerlei steuerliche Wirkungen nach sich ziehen konnten, war der Prüfer nicht in der Lage weitere Anhaltspunkte anzuführen, die gegen die Bezahlung der Subprovisionen an die als Zeugen einvernommenen Empfängerinnen durch den Bw. gesprochen hätten. Der Berufung war daher insoweit Folge zu geben.

Auf Grund des Umstandes, dass im Gegensatz zum Betriebsprüfungsbericht nicht von einem Zufluss von zusätzlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Berufungsjahren auszugehen ist, liegen nur im ersten Berufungsjahr die Voraussetzungen für eine Veranlagung gem. § 41 Abs. 1 EStG 1988 vor. Die Voraussetzungen für eine Veranlagung auf Antrag gem. § 41 Abs. 2 EStG 1988 lagen in den Jahren 1990 und 1991 ebenfalls nicht vor.

Der Einkommensteuerbescheid für 1990 war daher aufzuheben und es war festzustellen, dass auf Grund von § 41 Abs. 1 EStG 1988 eine Veranlagung zu unterbleiben hatte.

Die Berufung gegen den Nichtveranlagungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 1991 war als unbegründet abzuwesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1989 war auf Grund der obigen Ausführungen teilweise Folge zu geben.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1991 konnte Folge gegeben werden.

Neuberechnungen:

1. Werbespesen betr. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1989	1990	1991
von der Betriebsprüfung nicht anerkannte Werbespesen	18.624,60	16.515,00	18.593,60
abzüglich Fotomaterial	-	-	1.208,00
abzüglich Trafikwaren (Briefmarken)	-	-	9.640,00
Hinzurechnung Werbespesen lt. Berufungsentscheidung	18.624,60	16.515,00	7.745,60

2. Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	1989	1990	1991
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit lt. Veranlagung	133.362,00	136.981,00	113.247,00
Geschäftsführerentgelt lt. Tz. 14.1	0,00	0,00	0,00
Kürzung der Kilometergelder lt. Tz. 14.2.1	24.000,00	24.000,00	24.000,00
Kürzung Autotelefon lt. Tz. 14.2.2	3.440,00	3.940,00	1.700,00
Subprovisionen Tz. 14.2.3 (M. G.)	10.000,00	10.000,00	37.900,00
Werbepesen Tz. 14.2.4	18.624,00	16.515,00	7.745,60
abzügl. Kostenanteile Arbeitgeber	0,00	0,00	-4.497,00
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit lt. Berufungsentscheidung in öS	189.426,60	191.436,00	180.095,00
wie oben, gerundet in öS :	189.427,00	191.436,00	180.095,00
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit in €	13.766,20	13912,20	13.088,01

3. Zusammenstellung der Einkünfte im Berufungszeitraum

	1989	1990	1991
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung	-26.110,00	6.539,00	20.762,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	268,00	268,00	-20.136,00
Summe der "anderen Einkünfte" im Sinne von § 41 Abs. 1 EStG 1988 in öS	25.842,00	6.807,00	626,00
Summe der "anderen Einkünfte" im Sinne von § 41 Abs. 1 EStG 1988 in €	1.878,01	494,68	45,49

Wien, 22. Oktober 2003