

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch WTH gegen die Bescheide des FA FA vom 09.01.2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2009 und Einkommensteuer 2007 wird Folge gegeben.

Der Beschwerde betreffend die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2009 wird teilweise Folge gegeben.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer betrieb im Streitzeitraum eine Großhandels-Handelsagentur in Bezug auf Baumaterialien Baumaterialien . Betreffend die Jahre 2007 bis 2009 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt, die zu folgenden sich steuerlich auswirkenden Feststellungen führte:

1. Tz. 1 des Bp-Berichtes: Die Fahrtenbücher wurden mit Hilfe des Computerprogramms Excel geführt, wobei das jeweilige Datum des Beginns der Fahrt angegeben wurde, nicht jedoch die Abfahrts- und Ankunftszeiten. In der Spalte Zweck der Fahrt wurden nur kurze Angaben wie „Kundenbesuche“, „Kundenbesuche – Lager - Kundebesuche – Bank“ ohne genauere Angaben eingetragen. In gesondert geführten „Reiseberichten“ wurden für größere Fahrten genauere Aufzeichnungen für Zwecke der Diäten geführt, für kürzere Tagesfahrten gab es keine Aufzeichnungen. Die Anzahl der gefahrenen Kilometer wurde jeweils in die Excel-Tabelle eingetragen, der Tageskilometerstand

wurde mittels Formel selbständig errechnet. Die Prüferin stellte fest, dass die tatsächlichen Tachostände nicht mit den Fahrtenbüchern übereinstimmten, wobei die vom Meilentacho des amerikanischen Chevrolet Express abgelesenen Meilen in Kilometer umgerechnet wurden und dies mit dem Umrechnungsfaktor für Seemeilen (1,852) erfolgt sei. Wegen der formellen Mängel des Fahrtenbuches wurden dem Normalsteuersatz unterliegende Sicherheitszuschläge in Höhe von 2.000 € (2007), 2.000 € (2008) und 1.500 € (2009) festgesetzt.

2. Tz. 2 des Bp-Berichtes: In 2008 und 2009 wurden Bewirtungsspesen in voller Höhe geltend gemacht. Dabei handelte es sich um Aufwendungen mit eindeutigem Werbecharakter, welche zwar keine nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen darstellten, aber um die Hälfte zu kürzen seien. Dadurch verringerte sich der Aufwand um 1.158,52 € (2008) und 1.828,79 € (2009).

Nach Wiederaufnahme der Verfahren erließ die Abgabenbehörde dem Ergebnis der Betriebsprüfung folgend am 9. 1.2012 neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009. Mit Schriftsatz vom 7.2.2012 erhob der Beschwerdeführer Einspruch dagegen und begehrte, sowohl von der Hinzurechnung des Sicherheitszuschlages als auch der Kürzung der Aufwendungen für Bewirtungen abzusehen. Begründend führte er zu den Bewirtungsaufwendungen aus, dass sie in Relation zum Umsatz deutlich weniger als 1 Prozent ausmachten und sie größtenteils ihre Ursache in Einladungen bei Messen in Bologna, bei denen der Beschwerdeführer notwendigerweise und dokumentiert zumeist mit acht bis zehn Vertretern großer Herstellerwerke Essen gehen hätte müssen. Auch wenn die Kürzung der Aufwendungen streng genommen durch das Gesetz gedeckt sei, erscheine sie hier nicht angebracht. Betreffend die Auswirkungen der Mängel des Fahrtenbuches wandte der Beschwerdeführer ein, dass diese lediglich formal seien und leicht nachvollziehbare Ursachen hätten. Im Raum zwischen Kufstein und Landeck seien vereinfachte Ortsbezeichnungen verwendet worden, die sich auf die zwecks Bemusterungen (= Vorlage von Musterplatten zur Auswahl) und Aufnahme von konkreten Bestellungen besuchten Kunden (Händler) und deren Kunden bezogen. Die Anzahl der gefahrenen Kilometer stünden in Abhängigkeit davon, wie oft bemustert werden musste bzw. wie viele Objekte je Bestellung betroffen seien. Hinzu kämen Fahrten zum tatsächlichen Abnehmer zwecks Fachberatung und Mustervorlage, wobei diese weiter entfernt gelegen seien als die Händler, mit denen die Bestellungen ausgeführt worden seien. Zur Darlegung dieser Umstände wurde eine Tabelle vorgelegt, in der die Kunden mit Name, Anschrift und Entfernung, die Anzahl der Bestellungen je Kunde sowie die Hochrechnung der Anzahl der gesamt anfallenden Kilometer für die Varianten eines einzelnen oder zweier Objekte und hier jeweils 1, 2 oder 3 Bemusterungen je Bestellvorgang ausgewiesen sind. Fahrten direkt zu Endabnehmern und Bestellfälle mit größerem Umfang und Aufwand seien dabei noch ebensowenig erfasst wie die im Zusammenhang mit Baumarkt Würth getätigten Geschäfte, da diese zentral über Salzburg abgewickelt worden sind, und die zur Abwicklung von Lieferproblemen und Bearbeitung von Qualitätsmängeln einschließlich Beweissicherung sowie Verhandlungen wegen Schadensvergütungen erforderlichen

Fahrten. Es sei daher nachvollziehbar, dass bei dieser Vielzahl von Fahrten diese nicht detailliert dargestellt hätten werden können und im Übrigen sei der Privataufwand ja aufgezeichnet worden. Zu berücksichtigen sei auch, dass derart hohe Umsätze wie im vorliegenden Fall und die damit verbundenen Bestellvolumina (Anm.: jährlich rund 300.000 € nicht steuerbare Provisionsumsätze) nur durch einen entsprechend hohen Aufwand an Fahrtkosten erzielbar sei und in Express-Situationen sogar die Gattin mit deren Privat-PkW habe einspringen müssen, woraus sich jährlich rd. 1000 km ergäben, welche nirgends einen Niederschlag gefunden hätten. Gegen die Annahme der Abgabenbehörde, die formalen Mängel wiesen auf eine Unrichtigkeit des Fahrtenbuches hin, spräche auch die jährliche Kilometerleistung aufgrund von Bemusterungen mit durchschnittlich dreißig bis fünfzig Kilo schweren Musterplatten. Durch den damit verbundenen körperlichen und zeitlichen Aufwand habe der Beschwerdeführer weder Zeit noch Muße für Privatfahrten. Überdies stehe ein privates Fahrzeug zur Verfügung.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der Sachverhalt dahingehend ergänzt, dass der Kilometerstand am 13.8.2008 mit 156.738 km angegeben sei, je nach Umrechnungsfaktor zwischen Meilen und Kilometer sich aber aus dem von der Fa. Linser (als Kilometer) abgelesenen Stand von 82.582 Meilen Differenzen in Höhe von 23.834,66 km (Umrechnung ausgehend von Landmeilen) bzw. 3.796,14 km (Umrechnung ausgehend von Seemeilen) ergäben. Als Beispiele für die Lückenhaftigkeit des Fahrtenbuches hinsichtlich der Ziel- und Zweckangaben sind sieben Fahrten angeführt, von denen eine hinsichtlich des Zweckes fraglich ist, bei den übrigen angeführten Fahrten handelte es sich um betriebliche Fahrten.

Die Abgabenbehörde wies mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. September 2012 die Berufung als unbegründet ab. Auf das Berufungsvorbringen wurde dabei nicht näher eingegangen, sondern im Wesentlichen auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vom 5.1.2012 verwiesen.

Daraufhin brachte der Beschwerdeführer den Vorlageantrag vom 19.9.2012 ein. Darin wird unter Verweis auf VwGH vom 23.5.1990, 86/13/0181, entgegnet, dass die Führung des Nachweises über Strecken und Zwecke der Reisen auch über andere Aufzeichnungen als das Fahrtenbuch geführt werden könne. Die formalen Mängel des Fahrtenbuches seien durch die vorgelegten Unterlagen und den klaren Zusammenhang der Fahrten mit den Bestelldaten geheilt worden.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

## 1) Fahrtkosten:

Gemäß § 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nicht abzugsfähig sind hingegen nach § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Betriebsausgaben sind gem. § 138 BAO hinsichtlich ihrer Richtigkeit nachzuweisen, wobei im Falle der Unzumutbarkeit des Beweises die Glaubhaftmachung genügt. Im Regelfall erfolgt der Nachweis der Betriebsausgabeneigenschaft von Fahrtkosten mit dem (eigenen) PKW in Form eines Fahrtenbuches. Damit ein Fahrtenbuch den geforderten Beweis zu erbringen geeignet ist, muss es zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Reisen enthalten (VwGH vom 21.10.1993, 92/15/0001). Dies so detailliert, dass die Fahrtstrecken unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann, wobei es im Falle mehrere Teilabschnitte umfassenden Reisen genügt, den am Ende der Reise erreichten Gesamtkilometerstand zugleich mit den einzelnen Kunden oder Geschäftspartnern in zeitlicher Reihenfolge anzuführen (UFS vom 28.12.2009, RV/1076-L/08, mwN).

Unstrittig wies das Fahrtenbuch im gegebenen Beschwerdefall gravierende Mängel dahingehend auf, dass Abfahrts- und Ankunftszeiten nicht aufgezeichnet wurden und zum Zweck der Reisen in einer Vielzahl nur allgemeine Angaben wie „Kundenbesuche“ gemacht wurden, ohne nähere Details zu den angefahrenen Orten und den betroffenen Kunden oder Geschäftspartnern anzuführen. Bei kürzeren Reisen waren diese Angaben auch nicht einer daneben erstellten Reiserechnung zu entnehmen. Des Weiteren wurde das Fahrtenbuch in einer Excel-Tabelle erstellt, in der nach Eintragung der Tageskilometer die Tagestachostände mit einer Formel errechnet wurden. Die Prüferin stellte anhand des in der Verkaufsrechnung erfassten Tachostandes eine Differenz zu dem in der Excel-Tabelle errechneten Kilometerstand fest. Die Abgabenbehörde leitete daraus die Schätzungsbefugnis ab und nahm die beeinspruchte Hinzurechnung vor. Dabei ging sie auch im weiteren Verfahren (vgl. Berufungsvorentscheidungen vom 4.9.2012) davon aus, dass für die Ermittlung des Privatanteiles an Fahrten nur ein einwandfrei geführtes Fahrtenbuch tauglich sei. Dem dagegen eingebrachten Einwand, der Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Fahrten und des Umfanges des Privatanteiles der Fahrzeugaufwendungen könne auch auf andere Weise als durch ein Fahrtenbuch geführt werden, kommt Berechtigung zu. Auf der Grundlage des Grundsatzes der Unbeschränktheit der Beweismittel (§ 166 BAO) entspricht es nämlich nicht der Rechtslage, dass die Führung des Nachweises, wie ein Kfz verwendet wird, nur mit einem Fahrtenbuch mit konkreten formalen Erfordernissen erbracht werden kann (VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0073; 24.6.2010, 2007/15/0238).

Der Beschwerdeführer unterlegte die Ergebnisse der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch durch tabellarische Beispielsrechnungen, wobei mit verschiedenen durchschnittlichen Häufigkeiten von erforderlichen Fahrten je Bestellung gerechnet wurde. Er verwies auf die bei der Betriebsprüfung vorgelegten Bestellungen, aus denen Kunden, Daten und Fahrtziele hervorgingen und machte geltend, dass ein weiteres, geeigneteres Fahrzeug für Privatfahrten zur Verfügung stehe. Mit Eingabe vom 3.12.2015 schränkte der Beschwerdeführer sein Beschwerdebegehren dahingehend ein, dass der Privatanteil der Kfz-Fahrten um 1.000 € (2007), 700 € (2008) und 500 € (2009) zu erhöhen sei. Die Abgabenbehörde nahm hierzu am 18.12.2015 dahingehend Stellung, dass der Privatanteil, wie er sich nach Einschränkung des Beschwerdebegehrens insgesamt ergibt, mit den Feststellungen durch die Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der Beschwerdeausführungen und den bei der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen den tatsächlichen Verhältnissen entspreche und daher keine Bedenken dagegen bestünden. Der Aktenlage sind ebenfalls keine gegenteiligen Hinweise zu entnehmen, sodass der Beschwerde in diesem Punkt im Umfang der Eingabe vom 3.1.2015 stattzugeben war.

## 2) Bewirtungsspesen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 dürfen Repräsentations- und Bewirtungsaufwendungen bei den Einkünften nicht abgezogen werden, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Diesfalls können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

Bei der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zur Gänze abgezogen worden sind. Die Abgabenbehörde anerkannte diese dem Grunde nach als Aufwendungen mit eindeutigem Werbecharakter und betrieblicher Veranlassung. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 kürzte sie die Aufwendungen jedoch um die Hälfte. Der Beschwerdeführer führte dagegen ins Treffen, dass die Aufwendungen ihre Ursache größtenteils in Einladungen bei Messen im Ausland hätten, bei denen er notwendigerweise zumeist mit acht bis zehn Vertretern großer Herstellerwerke Essen gehen musste, wobei in Anbetracht der Höhe seiner erzielten Provisionen dies als „Muss“ vorausgesetzt werde. Die Kürzung um die Hälfte erscheine daher und, weil der Aufwand weniger als 1 Prozent des Umsatzes

ausmache, nicht angebracht. Dem Beschwerdeführer ist hier entgegenzuhalten, dass es sich bei der in § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 normierten Grenze von der Hälfte der Aufwendungen um einen festen Wert handelt. Einen Ermessensspielraum dahingehend, dass bestimmte Umstände durch Abzug von mehr als der Hälfte der Aufwendungen berücksichtigt werden könnten, räumte der Gesetzgeber nicht ein. Die eingewandte Notwendigkeit, diese Aufwendungen zu tragen, ist unstrittig und führte zur Beurteilung derselben als betrieblich veranlasst und vom Werbecharakter geprägt. Der Gesetzgeber sah für diese Fälle vom allgemeinen, eingangs in § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 normierten festgelegten Grundsatz, wonach Repräsentations- und Bewirtungsaufwendungen bei den Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, ab und ließ sie zur Hälfte zum Abzug zu. Da eine Verordnung nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 nicht erlassen worden ist, können auch im Fall von Auslandsumsätzen, wie sie beim Beschwerdeführer gegeben sind, nur nachgewiesene Bewirtungskosten und diese ebenfalls nur zur Hälfte abgezogen werden (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, 53. Lfg., § 30 Tz. 7.2). Die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente des Beschwerdeführers fanden demnach wie in § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 gesetzlich vorgesehen bereits durch die Anerkennung der Hälfte der Bewirtungskosten Eingang in die steuerliche Behandlung der Aufwendungen. Für eine weitergehende Berücksichtigung der dargelegten Umstände bestand kein Raum, weshalb dem Beschwerdebegehren in diesem Punkt nicht entsprochen werden konnte.

### 3) Auswirkung auf Umsatz und Gewinn

	2007	2008	2009
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen, sonstigen Lieferungen und Eigenverbrauch ( einschließlich Anzahlungen) lt. Bp	8.442,90 €	10.540,43 €	7.053,78 €
Kürzung lt. Erkenntnis	- 1.000,00 €	- 1.300,00 €	- 1.000,00 €
	<b>7.442,90 €</b>	<b>9.240,43 €</b>	<b>6.053,78 €</b>
20 % Normalsteuersatz lt. Bp	8.442,90 €	10.106,72 €	6.709,43 €
Kürzung lt. Erkenntnis	- 1.000,00 €	- 1.300,00 €	- 1.000,00 €
	<b>7.442,90 €</b>	<b>8.806,72 €</b>	<b>5.709,43 €</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	65.079,68 €	52.628,45 €	72.168,70 €
	- 1.000,00 €	- 1.300,00 €	- 1.000,00 €
	<b>64.079,68 €</b>	<b>51.328,45 €</b>	<b>71.168,70 €</b>

#### 4) Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergibt sie sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt somit nicht vor, weshalb eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 30. Dezember 2015