



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0562-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ im Beisein der Schriftführerin FOI Waltraud Vogelsberger über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Josef Vergeiner, vom 10. Juli 2009 und 13. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz, vertreten durch Mag. Josef Krimbacher, vom 8. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 nach der am 16. Mai 2011 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige ist seit dem 1. Mai 2006 im Rahmen eines freien Dienstvertrages als Zeitungszustellerin tätig. Im Zuge der Veranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 teilte sie mit Schreiben vom 27. Mai 2009 mit, dass die Zustelltätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebes ausgeübt werde. Für die betrieblichen Fahrten werde das Kraftfahrzeug der Marke VW Golf mit dem amtlichen Kennzeichen A verwendet. Dieses Fahrzeug sei aus versicherungsrechtlichen Gründen auf den Ehegatten XY zugelassen. In den Jahren 2007 und 2008 seien an je 362 Tagen je 40 km (somit 14.480 km jährlich) zurückgelegt worden, worüber kein Fahrtenbuch geführt worden sei. Es werde beantragt, die Fahrtkosten gemäß § 184 BAO im Schätzungswege mit dem amtlichen Kilometergeld anzuerkennen. Die Fahrtkosten würden demnach 5.502,40 € (im Jahr 2007) und 5.792 € (im Jahr 2008) betragen. Diese

steuerliche Behandlung stütze sich auf EStR 2000, Rz 1614, wobei das Fahrzeug nicht zum Betriebsvermögen des Ehegatten XY gehöre.

Nach einem Ergänzungersuchen des Finanzamtes (gerichtet auf die Bekanntgabe der Gesamtkilometerleistung des Fahrzeugs des Ehegatten und Vorlage von Rechnungen betreffend dieses Fahrzeug) teilte die Abgabepflichtige mit Schreiben vom 12. Juni 2009 mit, dass Rechnungen betreffend die Kfz-Betriebskosten nicht vorgelegt werden könnten, weil sie diese nicht aufbewahrt habe. Auch die Kilometerstände laut Servicerechnungen seien nicht mehr verfügbar. Sie werde versuchen, die Kilometerstände zu erheben und der Abgabenbehörde bekannt zu geben. Wahrscheinlich werde das Fahrzeug aber überwiegend für die Tätigkeit der Zeitungszustellung verwendet. Sie beantrage daher eine Teilschätzung gemäß § 184 BAO betreffend die Kfz-Kosten nach dem äußeren Betriebsvergleich bei Kolporteurinnen. Es sei keinesfalls zulässig, den Umsatz als Gewinn anzusetzen, weil dies den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche.

Am 8. Juli 2009 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008, mit denen die geltend gemachten Fahrtkosten gekürzt wurden. Das Kilometergeld sei als Pauschalabgeltung für sämtliche Aufwendungen eines Kfz, das nicht zum Betriebsvermögen gehöre, vorgesehen. Im vorliegenden Fall werde das Kfz überwiegend betrieblich genutzt, daher sei der Ansatz des Kilometergeldes anstelle der tatsächlichen Kosten unzulässig. Weiters sei zu berücksichtigen, dass das Kfz vom Ehegatten unentgeltlich zur Verfügung gestellt werde. In diesem Fall sei eine AfA nicht möglich. Da die tatsächlichen Kosten nicht nachgewiesen worden seien und eine AfA nicht zu berücksichtigen sei, seien die Fahrtkosten mit 60 % der beantragten Aufwendungen als Betriebsausgaben zu schätzen (somit: 3.301,44 € im Jahr 2007 und 3.475,20 € im Jahr 2008).

Gegen diese Bescheide erhob die Abgabepflichtige am 10. und 13. Juli 2009 fristgerecht Berufungen. Die Betriebsausgaben seien von der Abgabenbehörde im Schätzungswege mit insgesamt 35,64 % der Umsatzerlöse ermittelt worden. Die Umsatzrentabilität betrage demnach 64,36 %. Eine eingeholte Ertragsstatistik der KMU Forschung Austria weise für Postdienste und private Kurierdienste eine Umsatzrentabilität von maximal 10 % aus (auf eine beigelegte Studie des Austrian Institute for SME Research wurde verwiesen). Es werde daher beantragt, den steuerpflichtigen Gewinn in Anlehnung an diese KMU-Studie mit 10 % der Umsatzerlöse amtswegig zu schätzen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Juli 2009 wurden die Berufungen vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Werde ein unentgeltlich zur Verfügung gestelltes Fahrzeug überwiegend für betriebliche Fahrten verwendet, könnten - wie bei der Nutzung des eigenen Fahrzeuges - nur die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Treibstoff, Versicherung, Ser-

vice und Reparaturen usw.) ohne AfA, nicht jedoch Kilometergelder als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Da die tatsächlich angefallenen Kosten (trotz entsprechenden Vorhalts) nicht nachgewiesen worden seien, sei der Aufwand gemäß § 184 BAO zu schätzen gewesen. Dabei seien 60 % des auch die AfA abdeckenden amtlichen Kilometergeldes angesetzt worden. Die vorgelegten Vergleichszahlen der KMU Forschung Austria könnten nicht herangezogen werden, weil sie mit dem vorliegenden Betrieb nicht vergleichbar seien (so ginge die KMU-Studie zB von einem - hier nicht gegebenen - durchschnittlichen Betriebsvermögen von 100.000 € aus).

Am 29. Juli 2009 stellte die Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Nach den Lohnsteuerrichtlinien könne nunmehr auch bei Verwendung eines fremden Fahrzeuges das Kilometergeld in Anspruch genommen werden, weil davon auszugehen sei, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen habe (LStR 2002, Rz 372). Die Einkommensteuerrichtlinien würden zur Verwendung eines fremden Fahrzeuges auf die Lohnsteuerrichtlinien verweisen (demnach Kilometergeld ja, AfA nein; EStR 2000, Rz 1614). Die Richtlinien widersprüchen sich hier: Könne bei Verwendung eines fremden Fahrzeuges das Kilometergeld geltend gemacht werden, dann müsse auch die AfA abzugsfähig sein, wenn die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden (so auch Doralt, „AfA und Kilometergeld auch für ein fremdes Fahrzeug?“, RdW 2005, 242). Das gegenständliche Kraftfahrzeug sei versicherungsrechtlich wegen des Bonus-Malus-Systems auf den Ehegatten XY zugelassen. Die Eheleute hätten jedoch eine Kostentragung durch die Abgabepflichtige vereinbart. Es liege somit Treuhandeigentum vor, das abgabenrechtlich der Abgabepflichtigen als Treugeberin zuzurechnen sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt als Zeitungszustellerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für die betrieblichen Fahrten verwendete sie in den Streitjahren das Kraftfahrzeug der Marke VW Golf mit dem amtlichen Kennzeichen A. Dieses Fahrzeug wurde von ihrem Ehegatten XY angekauft und steht in dessen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum. Streit besteht darüber, in welchem Ausmaß Fahrtkosten bei der Bw. bei ihrer Tätigkeit als Zeitungszustellerin berücksichtigt werden können.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. „*Betriebsausgaben*“ liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen; die betriebliche „*Veranlassung*“ ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 228).

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im [§ 140 BAO](#) gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#)) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich somit aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen bzw. nach den Umständen des Einzelfalls zumindest glaubhaft zu machen.

Die Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen (glaubhaft zu machen); steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt ([§ 184 BAO](#)). Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat, oder zB auch bei der betrieblichen Nutzung von Privatvermögen (vgl. Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 270).

Das Finanzamt ging – im Einvernehmen mit der Bw. – davon aus, dass eine Kostentragung hinsichtlich der Nutzung des Kraftfahrzeugs ihres Ehegatten vorgelegen ist. Dabei wurde vom Finanzamt im Schätzungswege eine Kostentragung im Ausmaß von 60 % des geltend gemachten amtlichen Kilometergeldes anerkannt. Mit dem an die Bw. gerichteten Schreiben vom 1. Februar 2011 versuchte der Unabhängige Finanzsenat, eine im Streitfall bestehende Kostentragung dem Grunde und der Höhe nach wie folgt zu ermitteln:

„3) Falls eine Kostentragung mit Ihrem Ehegatten bezüglich der Benützung seines Kraftfahrzeuges tatsächlich vereinbart wurde, werden Sie ersucht, den darüber abgeschlossenen schriftlichen Vertrag vorzulegen. Sollte ein solcher nicht vorhanden sein, mögen Sie die wesentlichen Vertragsbestandteile des bloß mündlich abgeschlossenen Vertrages bekannt geben.“

4) Welche Kosten wurden Ihrem Ehegatten im Zusammenhang mit der Benützung des Kraftfahrzeugs tatsächlich ersetzt?

Erfolgte insbesondere eine Kilometergeldabrechnung für die von Ihnen betrieblich zurückgelegten Wegstrecken anhand der amtlichen Kilometergelder?

Wurden Ihrem Ehegatten demnach die in den Streitjahren als Betriebsausgaben geltend gemachten Kilometergelder von 5.502,40 € (im Jahr 2007) und 5.792 € (im Jahr 2008) ersetzt?

Zutreffendenfalls mögen die entsprechenden Kilometergeldabrechnungen zur Einsichtnahme vorgelegt werden. Auch möge ein Nachweis über die durchgeführten Kilometergeldzahlungen erbracht werden (durch Vorlage entsprechender Zahlungsbestätigungen, Überweisungsbelege, Kontoauszüge usw.).

In den Jahren 2007 und 2008 wurden – Ihren Ausführungen zufolge - an je 362 Tagen je 40 km (somit 14.480 km jährlich) zurückgelegt, worüber kein Fahrtenbuch geführt wurde. Demnach waren Sie (nahezu) täglich als Zeitungszustellerin tätig. Welche Strecke wurde dabei täglich konkret zurückgelegt (Angabe des Streckenverlaufs)?

5) Erfolgte demgegenüber eine Kostentragung, die sich an den tatsächlich angefallenen Kosten für das Fahrzeug Ihres Ehegatten orientierte?

Wurden dabei allenfalls nur die Treibstoffkosten für die von Ihnen betrieblich zurückgelegten Fahrten ersetzt? Wie wurden diese Treibstoffkosten ermittelt?

Wurden auch die folgenden mit dem Betrieb des Fahrzeugs zusammenhängenden Kosten Ihrem Ehegatten (teilweise) ersetzt: Service- und Reparaturkosten, Schmierstoffe, Steuern und (Park)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette, Versicherungen aller Art, Finanzierungskosten, Zusatzausrüstungen (zB Winterreifen), Mitgliedsbeiträge an Autofahrerclubs?

Wie wurden diese auf den Betrieb als Zeitungszustellerin entfallenden tatsächlichen Kosten ermittelt? In welcher Höhe wurde dabei ein - auszuscheidender - Privatanteil berücksichtigt?

Welche Kosten wurden somit dem Ehegatten für die Benützung des Kraftfahrzeuges in den Jahren 2007 und 2008 tatsächlich ersetzt?

Es möge ein Nachweis darüber erbracht werden, dass eine (anteilige) Kostentragung durch Sie tatsächlich erfolgt ist (durch Vorlage entsprechender Vorschreibungen Ihres Ehegatten sowie Zahlungsbestätigungen, Überweisungsbelege, Kontoauszüge usw.).

6) Das Kraftfahrzeug der Marke VW Golf mit dem amtlichen Kennzeichen A wurde von Ihrem Ehegatten gekauft, der Kaufpreis von 3.800 € wurde auch von ihm bezahlt. Das Fahrzeug war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits neun Jahre alt und wies einen Kilometerstand von 157.000 km auf (vgl. den Kaufvertrag vom 24. März 2007).

Die entsprechende Versicherungspolizze für das Kraftfahrzeug der Marke VW Golf mit dem amtlichen Kennzeichen A möge zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Wurde von Ihnen auch der Wertverlust des Fahrzeuges (in Höhe einer jährlichen AfA) ersetzt?

Wie wurde dieser Wertverlust ermittelt? In welcher Höhe wurde dabei ein - auszuscheidender - Privatanteil berücksichtigt?

Welche AfA wurde somit dem Ehegatten für die Benützung des Kraftfahrzeuges in den Jahren 2007 und 2008 tatsächlich ersetzt? Ein entsprechender Nachweis über die erfolgten AfA-Zahlungen ist zu erbringen."

Der Ergänzungsauftrag des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Februar 2011 wurde von der Bw. trotz mehrmaliger Urgenz nicht beantwortet. Der von ihr gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) beantragten und am 16. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung blieben sowohl die Bw. als auch ihr steuerlicher Vertreter ohne Angabe von Gründen fern. Bereits mit Schreiben vom 12. Juni 2009 teilte die Bw. mit, dass Rechnungen betreffend die Kfz-Betriebskosten nicht vorgelegt werden könnten, weil sie diese nicht aufbewahrt habe. Auch ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden (vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2009). Schätzungsberichtigung hinsichtlich der zu berücksichtigenden Fahrtkosten ist somit unzweifelhaft gegeben.

In einer - angesichts des Fehlens jeglicher Nachweise für eine Kostentragung - ohnehin großzügigen Schätzung, die sich offensichtlich an den Einkommensteuerrichtlinien (vgl. EStR 2000, Rz 1614) orientierte, berücksichtigte das Finanzamt die bei der Bw. angefallenen und von ihr getragenen Fahrtkosten mit 60 % der beantragten Aufwendungen als Betriebsausgaben (somit: 3.301,44 € im Jahr 2007 und 3.475,20 € im Jahr 2008). Dabei ging das Finanzamt von

der Überlegung aus, dass sich die Schätzung der bei der Bw. tatsächlich angefallenen Fahrtkosten mangels Nachweises am geltend gemachten amtlichen Kilometergeld orientieren könne, wobei jedoch eine AfA-Komponente für das vom Ehegatten angeschaffte und in dessen Eigentum stehende Fahrzeug im Ausmaß von (geschätzt) 40 % auszuscheiden sei.

Anlässlich der am 16. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung sah der Vertreter des Finanzamtes keine Veranlassung, von diesem Schätzungsergebnis zu Lasten der Bw. abzugehen. Der Schätzung des Finanzamtes schließt sich auch der Unabhängige Finanzsenat an. Der Verweis der Bw. auf eine Ertragsstatistik der KMU Forschung Austria, die für „*Postdienste und private Kurierdienste*“ eine - auch dem Streitfall zugrunde zu legende - Umsatzrentabilität von maximal 10 % ausweise, ist verfehlt; die Vergleichsbetriebe lt. dieser Ertragsstatistik sind mit dem vorliegenden Kleinstbetrieb einer im freien Dienstvertrag tätigen Zeitungszustellerin, deren Betriebsausgaben ausschließlich aus Fahrtkosten bestehen, in keiner Weise vergleichbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Mai 2011