



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vom 14. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See jeweils vom 28. November 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2002 wird mit € 6.891,58 festgesetzt, bisher war vorgeschrieben € 9.879,12.

Die Einkommensteuer für 2003 wird mit € 6.196,86 festgesetzt, bisher war vorgeschrieben € 9.759,83.

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

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 wird als ungebründet abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 28. Juli 2005 reichte der Berufungswerber (Bw.) A durch seinen damals ausgewiesenen Vertreter einen Jahresabschluss für 2003 samt einer Steuererklärung für die Einkommensteuer 2003 vor, in denen ein Gewinn aus Gewerbebetrieb (als Zeitungskolporteur) in Höhe von € 2.637,41 erklärt wurde. Neben Erlösen in Höhe von € 24.175,-- wurden Aufwendungen für Vertretungen (durch die Ehegattin) in Höhe von € 16.922,50, sowie PKW-Aufwand in Höhe von € 4.615,09 als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Dazu wurde eine Bestätigung der (kurz) Fa. C beigelegt, in der diese bekannt gibt, dass der Bw. als neuer Selbständiger (auf Werkvertragsbasis) tätig war und sich dieser jederzeit vertreten lassen kann und im Jahr 2003 Fahrtstrecken im Ausmaß zwischen 20 und 25 Km bis zu 155 und 160 km täglich zurückgelegt hat.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 16. August 2005 wies das Finanzamt zunächst darauf hin, dass bereits mit 24. November 2004 ein Einkommensteuerbescheid ohne Berücksichtigung der gewerblichen Einkünfte ergangen ist, sodass für das Jahr 2003 eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO vorzunehmen sein wird.

Zur Anerkennung der im Rahmen der Wiederaufnahme geltend gemachten Betriebsausgaben wurde der Bw. ersucht die nachstehenden Unterlagen bis zum 19. September 2005 nachzureichen:

Bezüglich Aufwendungen betreffend Provisionen an die Ehegattin in Höhe von € 16.922,50 ist der tatsächliche Zahlungsfluss anhand geeigneter Unterlagen (ev. Kontoauszüge bzw. Überweisungsbelege) nachzuweisen.

Formlose Bestätigungen sind nicht ausreichend.

Der PKW-Aufwand von € 4.615,09 ist belegmäßig nachzuweisen bzw. das Fahrtenbuch vorzulegen.

Weiters ist eine Umsatzsteuererklärung nachzureichen, da lt. ha. Unterlagen erstens Umsatzsteuer von € 4.835,-- in Rechnung gestellt wurde bzw. der Nettoumsatz über € 22.000,-- betrug.

Im Rahmen der Überprüfung des Jahresabschlusses 2003 wurde festgestellt, dass der Bw. bereits im Jahr 2002 Provisionen von der Fa. C in Höhe von € 25.189,82 erhalten habe, die jedoch bis dato keiner Besteuerung unterzogen wurden.

Er werde daher gebeten, auch für das Jahr 2002 eine Einnahmen/Ausgaben/Rechnung (mit entsprechenden Nachweisen) sowie eine Umsatz – und Einkommensteuererklärung einzubringen, da ansonsten eine amtswegige Schätzung der Einkünfte in oa. Höhe zu erfolgen hätte.

Dieser Vorhalt blieb seitens des Bw unbeantwortet. Eine Einkommensteuererklärung für 2002 und Umsatzsteuererklärungen für 2002 und 2003 wurden nicht nachgereicht.

Das Finanzamt erließ daraufhin die nunmehr angefochtenen Einkommensteuer – und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003, jeweils vom 28. November 2005. Für die Einkommensteuer 2002 und die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 erfolgten Schätzungen aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärungen (wobei die Einnahmen bzw. Umsätze aufgrund der von der Fa. C im Zuge der Werkvertragsauskunft übermittelten Daten zugrunde gelegt wurden). Eine Schätzung erfolgte auch hinsichtlich der Betriebsausgaben und wurden dabei im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG jeweils 12% von den Einnahmen, somit € 3.022,78 im Jahr 2002 und € 2.901,-- im Jahr 2003, als Betriebsausgaben anerkannt. In der Begründung wurde neben der Nichtabgabe von Steuererklärungen (ausgenommen für ESt 2003) zudem auf den unbeantwortet gebliebenen Bedenkvorhalt und darauf verwiesen, dass die Veranlagung eben im Sinne dieses Vorhaltes vorgenommen wurde.

Gegen diese Bescheide richtet sich die durch den ausgewiesenen Vertreter eingereichte fristgerechte Berufung vom 14. Dezember 2005.

Die USt 2002 in Höhe von € 5.037,96 könne nur vorgeschrieben werden, wenn der Bw sie auch tatsächlich von der Fa. C erhalten werde. Solange dies nicht der Fall sei wäre das für den Bw ein erheblicher finanzieller Nachteil. Die USt könne erst bei Zufluss festgesetzt werden, das heißt, wenn sie der Bw von der Fa. C eingefordert habe. Bis dahin werde gebeten die USt für 2002 aufzuheben und zu einem späteren Zeitpunkt (wahrscheinlich 2006) festzusetzen.

Da sich der Bw und seine Gattin die Fahrten im Jahr 2002 sowie 2003 aufteilten (30% er und 70% fuhr die Gattin), könnten beim Bw nur € 7.556,95 als Einnahmen angesetzt werden.

Davon seien km-Gelder laut Bestätigung der Fa. C wie folgt abzuziehen:

Für 47.255 km im Jahr 2002 a 0,38 ergibt in Summe € 17.956,90, davon 30% sind € 5.387,07, sodass sich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb (7.556,95 - 5.387,07) für 2002 in Höhe von € 2.169,88 ergebe.

Die Erlöse für das Jahr 2003 betrugen lt. Fa. C € 24.175 wovon 70 %, das sind € 16.922,50, auf die Gattin entfielen.

An km-Geldern werden für 30% von 43.212,50 km, das sind 12.963,75 x 0,356, € 4.615,09 geltend gemacht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2003 würden demnach € 2.637,41 betragen.

Eine Bestätigung des Bezuges seiner Gattin für 2002 und 2003 lege er im Original vor. Warum so eine Bestätigung nicht ausreichend sein solle sei für ihn nicht nachvollziehbar.

Außerdem erscheint es dem Bw einleuchtend, dass er sich die Fahrten mit seiner Frau 70 zu 30 aufgeteilt hat, da er selbst den größten Teil des Jahres bei der Fa. D -Ges.m.b.H beschäftigt war und nicht auch die ganzen Nächte hätte durcharbeiten können. Wann hätte er dann überhaupt geschlafen.

Der Job als Zeitungszusteller in der Nacht sei extrem anstrengend, sodass die zusätzliche Führung eines Fahrtenbuches als reine Schikane anzusehen sei. Es sei klar ersichtlich, dass die geltend gemachten km-Gelder zustehen würden, da es sich nicht um fiktive Fahrten handle. Es erscheine unzumutbar und eben unglaublich im Nachhinein ein Fahrtenbuch zu erstellen (obwohl es meistens so gemacht werde). Hier sehe er einer eventuellen Letztentscheidung durch den VwGH/VfGH mit Gelassenheit entgegen.

Der USt-Bescheid für 2003 sei auf jeden Fall falsch. Die Einkünfte würden ja laut Bestätigung der Fa. C 24.175,00 brutto betragen, dividiert durch 6 ergäbe 4.029,17 an Umsatzsteuer. Die Differenz zwischen Umsatzsteuer laut Mediaprint in Höhe von 4.279,86 auf 4.029,17 betrage 250,69 was dem Bw selbst nicht erklärbar sei. Er bitte jedenfalls die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auf 20.145,83 zu senken.

Dieser Berufung war eine Bestätigung der Fa. C beigelegt, aus der hervorgeht, dass der Bw im Jahr 2002 zwischen 45.735 und 47.255 km gefahren ist.

Weiters geht aus beigelegten Originalbelegen hervor, dass der Bw am 31. Dezember 2002 € 17.632,87 und am 31. Dezember 2003 € 16.922,50 an seine Gattin bezahlt hat.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 2. Jänner 2006 wies das Finanzamt die Berufung des Bw gegen die Umsatz – und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 als unbegründet ab.

Darin wurde ausgeführt, dass aufgrund der vorliegenden Bestätigungen der Fa. C dem Bw im Jahr 2002 € 25.189,82 (ohne Umsatzsteuer) und im Jahr 2003 € 24.175,00 (ohne Umsatzsteuer) zugeflossen seien.

Zur Umsatzsteuer 2002 wurde weiters darauf hingewiesen, dass gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 die Steuer für Umsätze von nicht buchführungspflichtigen Unternehmern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet wird (Istbesteuerung). Die Steuerschuld entstehe in diesen Fällen mit Ablauf des Kalendermonats in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Dem klaren Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, dass für die Entstehung der Steuerschuld nur die Vereinnahmung des Entgeltes erforderlich ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b leg. cit.). Die Vereinnahmung der darauf entfallenden Umsatzsteuer wird vom Gesetz in diesem Zusammenhang nicht gefordert.

Zur Umsatzsteuer 2003 wurde ausgeführt, dass laut der vorliegenden Bestätigung der Fa. C das Entgelt im Jahr 2003 (ohne Umsatzsteuer) € 24.175,-- betrage und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer € 4.835,--.

Zur Einkommensteuer wurde betreffend der Aufteilung der Fahrten zwischen der Ehegatten auf die durch ständige Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätze verwiesen, wonach insbesondere vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die in der Berufung behauptete Aufteilung der in den Jahren 2002 und 2003 durchgeführten Fahrten zwischen den Ehegatten im Verhältnis 30% zu 70% sei weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen noch liege ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt vor, noch wäre eine solche Aufteilung samt Zahlungsmodalität zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Die laut vorgelegten Zahlungsbestätigungen mit jeweils 31. Dezember des Jahres würden beim Bw daher einen Akt der Einkommensverwendung darstellen, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleibe.

Zu den Fahrkosten wurde ausgeführt, dass laut Bestätigungen der Fa. C im Jahr 2002 zwischen 45.735 und 47.255 km und im Jahr 2003 zwischen 42.890 und 44.710 km gefahren wurden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Fahrkosten stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten (erg. oder Betriebsausgaben) zu berücksichtigen. Eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld werde zwar in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw entwickeln sich bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv. Werden die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben für Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweiche. Bei einer Fahrleistung von über 30.000 Kilometer jährlich müssen daher die Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zum Ansatz gebracht werden.

Der Bw hat die tatsächlichen Fahrtkosten nicht bekannt gegeben. Diese Fahrkosten seien daher im Durchschnittssatz für Betriebsausgaben gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12 % (2002 € 3.022,78 und 2003 € 2.901,--) enthalten.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung erhob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung (Vorlageantrag).

Zunächst wurden wortgleich zur Berufung die Ausführungen betreffend Umsatzsteuer 2002 und Aufteilung der Erlöse samt Berechnung der km-Gelder für 2002 und 2003 wiederholt.

Ergänzend wurde zur Umsatzsteuer 2002 vorgebracht, dass es zwar nicht ausdrücklich im Gesetz stehe, doch beinhalte nach herrschender Definition das Entgelt natürlich auch die Umsatzsteuer.

Zur Aufteilung der Fahrten zwischen den Ehegatten wurde vorgebracht, dass es im Steuerrecht auf die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse ankomme.

Die Aufteilung der Fahrten zwischen den Ehegatten sei 30% (Bw) und 70% Gattin gewesen. Dass den Bw offiziell 100% zufließen sei zwar buchmäßig richtig, entspreche jedoch nicht den Tatsachen, da die Gattin den meisten Teil der Arbeit übernommen habe. Somit sei ihr gem. § 21 BAO auch dieser Teil zuzurechnen.

Zu Fahrtkosten wurde ergänzend vorgebracht, dass der Ansatz der 12% Betriebsausgabenpauschale viel zu gering sei und nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Der Bw besteht weiterhin auf den Ansatz der Kilometergelder da sie den tatsächlichen Verhältnissen betreffend Kosten annähernd entsprechen würden.

Mit Vorhalt des UFS-Salzburg vom 13. Jänner 2010 wurde dem Bw nochmals Gelegenheit gegeben einen Nachweis für die Behauptung, dass es sich bei dem Betrag in Höhe von € 24.175,-- (USt 2003) um einen brutto Betrag gehandelt hat, beizubringen.

Dieser Vorhalt wurde von dem in der Zwischenzeit nicht mehr vertretenen Bw nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b erster Satz UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

Betreffend der Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 ist strittig, ob Zahlungen des Bw an die Ehegattin (die für diesen Fahrten durchgeführt habe) steuerlich anzuerkennen sind oder nicht.

Weiters ist strittig ob für die erfolgten Fahrten mit dem eigenen Pkw Kilometergeld geltend gemacht werden kann, oder ob die Fahrtkosten durch Schätzung mit pauschalen Betriebsausgaben (im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988) abgegolten werden können.

Unstrittig blieb, dass seitens des Bw kein Fahrtenbuch geführt wurde.

Unstrittig blieb jedoch auch, dass in diesen Jahren mehr als 40.000,-- km (nämlich im Jahr 2002 ca. 43.000 km, im Jahr 2003 ca. 46.000 km) als betrieblich veranlasst zurückgelegt wurden.

Unstrittig blieb auch die Höhe der vom Finanzamt für das Jahr 2002 angenommen Einnahmen in Höhe von € 25.189,82.

Bezüglich der Aufteilung der Fahrten zwischen den Ehegatten ist dem Finanzamt beizupflichten, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (wie sich aus der Rechtsprechung des VwGH ergibt) nur dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diesen Anforderungen (diesbezüglich ist die BVE vom 23. Jänner 2006 als Vorhalt zu werten) wurde der Bw in keiner Weise gerecht. Weder wurde eine schriftliche Vereinbarung dass grundsätzlich Fahrten durch die Ehegattin erfolgen sollen, noch ein Nachweis, wann Fahrten von der Ehegattin durchgeführt wurden (ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt), vorgelegt. Das Vorbringen hinsichtlich der Aufteilung im Verhältnis von 30% zur 70% geht daher über eine reine Behauptung nicht hinaus. Auch dass der Bw aufgrund seiner weiteren Tätigkeit zeitlich gar nicht in der Lage gewesen wäre alle Fahrten selbst auszuführen ändert daran nichts. Aus den einzigen schriftlichen Belegen (Kassabelegen) geht hervor, dass der Bw einmal jährlich (jeweils zum 31. Dezember) Zahlungen an seine Gattin geleistet hat. Eine derartige 1-mal jährlich erfolgte Bezahlung für eine über das ganze Jahr hindurch erfolgte Tätigkeit hält einem Fremdvergleich nicht statt.

Es ist daher den Ausführungen des Finanzamtes zu Folgen und sind die an die Ehegattin erfolgten Zahlungen nicht als Ausgaben anzuerkennen.

Zur teilweisen Stattgabe der Berufung hinsichtlich der anzuerkennenden Aufwendungen für den Pkw (die gefahrenen Kilometer sind nicht strittig) ist zunächst dem Finanzamt beizupflichten, wonach nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Fahraufwendungen stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Das amtliche Kilometergeld stellt auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 km ab; bei höheren Kilometerleistungen würden sich die

tatsächlichen Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten jedoch degressiv entwickeln. Würde man auch in solchen Fällen die Kosten für Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Kosten abweicht (vgl. VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0227 und die dort zitierte Vorjudikatur). Bei gefahren Kilometern von mehr als 30.000 kommt eine Schätzung mittels amtlichen Kilometergeldes daher nicht in Betracht.

Unstrittig ist dabei geblieben, dass der Bw trotz Aufforderung durch das Finanzamt die tatsächlichen Kosten nicht bekannt gegeben hat (auch diesbezüglich ist die BVE als Vorhalt zu werten).

Da somit die tatsächlichen Kosten nicht bekannt gegeben wurden und seitens des Bw selbst nur eine Schätzung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes vorgenommen wurde ist die Abgabenbehörde zur Schätzung dieser Aufwendungen befugt.

Hier kann dem Finanzamt jedoch nicht gefolgt werden, wenn es die Aufwendungen für die jeweils mehr als 40.000 pro Jahr gefahren Kilometer mit lediglich € 3.022,78 bzw. € 2.901,-- im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 schätzte. Bei dieser Schätzung wären nicht einmal Aufwendungen im Sinne von Kilometergeld für ca. 8500 km im Jahr 2002 bzw. ca. 8.100 km im Jahr 2003 abgegolten. Aufwendungen in dieser Höhe können nach Ansicht des UFS den tatsächlichen Verhältnissen (bei Fahrleistungen von mehr als 40.000 km) nicht entsprechen. Eine Schätzung dieser Aufwendung kann daher in Höhe von Kilometergeld zumindest für 30.000 km erfolgen (siehe dazu auch im Kommentar zum Einkommensteuergesetz Jakom, Seite 284 unten, Stickwort Kfz-Aufwendungen bzw. auch im Kommentar Doralt, Einkommensteuergesetz, §16, Rz 220, Stickwort „Fahrtkosten“).

Bei einer Km-Leistung von 30.000 ergeben sich bei einem damaligen amtlichen Km-Geld von € 0,356 je km Betriebsausgaben von € 10.680 pro Jahr. Ausgehend von den unstrittig gebliebenen Einnahmen im Jahr 2002 in Höhe von € 25.189,82 und € 24.175,-- im Jahr 2003 ergeben sich somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 14.509,82 für das Jahr 2002 und € 13.495 für das Jahr 2003. Die Höhe der Einkommensteuern für diese Jahre war daher entsprechend, wie im Spruch dargestellt, zu verringern. Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuern wird auf die Berechnungsblätter verwiesen. Der Berufung war daher hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 teilweise Folge zu geben.

Hinsichtlich der Umsatzsteuern 2002 und 2003 kommt der Berufung jedoch keine Berechtigung zu.

Wie sich aus dem Gesetz (§ 19 UStG 1994) ergibt, kommt es für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld darauf an, dass das Entgelt vereinnahmt wird. Dieser Umstand wurde seitens des Bw nicht bestritten. Wie weiters vom Finanzamt ausgeführt wurde, gehört die

Umsatzsteuer gem. § 4 Abs. 10 UStG 1994 nicht zum Entgelt und damit zur Bemessungsgrundlage. Dass der Bw zum Zeitpunkt der Berufung (bzw. Vorlageantrag) die Umsatzsteuer von der Fa. C nicht erhalten hat, ändert daher nichts an der Entstehung der Umsatzsteuerschuld. Die Umsatzsteuern für das Jahr 2002 und 2003 sind daher zu Recht vorgeschrieben worden.

Wenn der Bw in Bezug auf das Jahr 2003 die Höhe der Bemessungsgrundlage bekämpft, ist darauf hinzuweisen, dass er entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der BVE und dem Vorhalt des UFS keine Nachweise erbracht hat, aus denen sich eine andere Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2003 ergibt. Die diesbezügliche Berufung war daher abzuweisen und hatten die Festsetzungen aufgrund der von der Fa. C erteilten Auskünfte zu erfolgen. Der Berufung kommt somit insgesamt gesehen nur teilweise Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 18. März 2010