

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, bis zum Tag der Kündigung der Vollmacht am 16. März 2022 vertreten durch Koll & Partner Stb WthdgesmbH & Co KG, Brunnthalgasse 1a, 2020 Hollabrunn, diese vertreten durch Mag Felix Koll, sodann unvertreten, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 6. Dezember 2012 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. November 2012, nunmehr Finanzamt Österreich, vertreten durch ***AV***, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, Steuernummer ****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO am 22. April 2022 im Beisein der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der steuerlich vertretenen Berufungswerberin/Beschwerdeführerin (Bf) fand eine Außenprüfung über die Einkommensteuer für das Jahr 2011 statt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde festgestellt, dass die als betrieblicher Schadensfall erfasste Betriebsausgabe von EUR 47.850,00 nicht anzuerkennen sei, weil es sich entgegen der Auffassung der Bf um den Diebstahl von Privatvermögen handle. Die belangte Behörde schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und erhöhte mit dem angefochtenen Bescheid den erklärten Gewinn auf EUR 133.914,30, in dem begründend auf die Niederschrift vom 25.10.2012 und den Prüfungsbericht vom 31.10.2012 verwiesen wurde.

Mit Schriftsatz vom 06.12.2012 erhob die Bf form- und fristgerecht Berufung, mit der der Bescheid zur Gänze angefochten und die Anerkennung des gestohlenen Geldbetrages als

betrieblicher Schadensfall sowie die erklärungskonforme Festsetzung der Einkommensteuer begehrt wurden. Unter Hinweis auf die EStRL, Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs und der Literatur wurde ausgeführt, dass die Bf ein Kassabuch geführt habe (im Folgenden als „Safekassabuch“ bezeichnet), die betrieblichen Einnahmen im gestohlenen Safe aufbewahrt und Einnahmen sowie Entnahmen im Kassabuch eingetragen worden seien. Eine Zuordnung des Bargeldbestandes sei zu jedem Zeitpunkt möglich und gegeben gewesen. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Die von der Prüferin zur Berufung mit Schriftsatz vom 20.03.2013 abgegebene Stellungnahme wurde dem Vertreter übermittelt, der darauf mit Schriftsatz vom 07.05.2013 repliziert hat.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung mit Vorlagebericht vom 08.05.2013 unmittelbar dem – damals zuständigen – unabhängigen Finanzsenat gemeinsam mit dem Prüfungsbericht, dem Berufungsschriftsatz, der Stellungnahme der Prüferin zur Berufung sowie der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vorgelegt. Am 26.04.2019 wurden der Arbeitsbogen und der Altpapierakt vorgelegt.

Mit Erledigung vom 02.02.2022 erging seitens des BFG ein Vorhalt an den steuerlichen Vertreter (ON 6). Mit Beistands- und Amtshilfeersuchen des BFG vom 02.02.2022 wurde die zuständige Polizeiinspektion um Übermittlung des do Aktes zur Anzeige D1/16515/2011 ersucht. Mit Auskunftersuchen des BFG vom 02.02.2022 wurde der Versicherer um Bekanntgabe ersucht, ob mit der fraglichen Polizze Geschäftsgelder der Ordination mitversichert waren.

Am 11.02.2022 rief die Richterin den Vertreter an und wollte im Hinblick auf den Umfang des Vorhaltes einen Erhebungstermin in der Kanzlei vorschlagen. Anlässlich dessen wurde mitgeteilt, dass am 24.09.2020 die Vollmacht zurückgelegt worden sei, und der Namen der neuen steuerlichen Vertretung bekanntgegeben. Der Vorhalt sei an die neue steuerliche Vertretung weitergeleitet worden. Am 11.02.2022 rief die Richterin die neue steuerliche Vertretung an, die mitteilte, dass der ehemalige Steuerberater das anhängige Rechtsmittelverfahren zu Ende betreuen werde. Es wurde seitens des BFG mitgeteilt, dass darüber offenbar Uneinigkeit herrsche, und um eine verbindliche Aussage in Schriftform ersucht. Mit E-Mail vom 14.02.2022 teilte die neue steuerliche Vertretung mit, dass *„sie mit der Bf vereinbart habe, dass Mag Felix Koll sie in dieser Sache weiter unterstützen werde. Es müsse daher keine Meldung des Vollmachtswechsels vorgenommen werden.“* Mit dem Vertreter Mag Felix Koll wurde ein Termin in der Kanzlei für den 21.03.2022 vereinbart.

Am 10.03.2022 erschien der als Zeuge geladene Sohn (**4**) in Begleitung der Bf, die einen Teil der angeforderten Unterlagen bei sich hatte und diese im Anschluss an die Zeugeneinvernahme mit der Richterin die Unterlagen persönlich besprechen wollte, weil sie *„nicht unkooperativ erscheinen“* wolle. Die Richterin wies darauf hin, dass sie zu diesem Zweck einen Termin für den 21.03.2022 in der Kanzlei des Steuerberaters vereinbart hätte. Sodann

äußerte die Bf Sorgen über die Kosten des Vertreters, die dieser für die Ermittlungshandlung mit der Honorarnote in Rechnung stellen werde. Der Steuerberater sei ein alter Schulkollege, das Vollmachtsverhältnis sei im Jahr 2020 in Unfrieden aufgelöst worden. Die vom Steuerberater als Steuerabzugspost empfohlene Kinderbetreuung sei nicht anerkannt worden. Auf der anderen Seite vermisste sie in der Gewinnermittlung 2011 Betriebsausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer, jenem Zimmer, in dem sich der Safe befunden hat. Für die Besprechung mit der Bf konnte kurzfristig ein Verhandlungssaal für den 11.03.2022 reserviert werden.

Der Sohn war nach Rechtsbelehrung über sein Verweigerungsrecht zu einer Zeugenaussage bereit, worüber eine Niederschrift aufgenommen wurde.

Am 11.03.2022 wurde die Bf niederschriftlich einvernommen. Sie legte an diesem Tag einen Computerausdruck über die Zahlungseingänge im Zeitraum 01.01.2010 bis 04.07.2011 vor, überreichte als Beantwortung obigen Vorhalts den Schriftsatz vom 11.03.2022 und erteilte eine Schriftprobe. Die Frage, ob sie auch für private Zwecke finanzielle Vorsorge getroffen habe, bejahte die Bf und führte aus, dass die Privatvorsorge auf Sparbüchern erfolgt sei. Sie sagte niederschriftlich zu, die Sparbücher bis längstens eine Woche vor dem avisierten Verhandlungstermin dem BFG vorzulegen. Avisiert wurde der 22.04.2022 (ON 18). Sie erwähnte ausdrücklich, dass sie die Sparbücher mit Lochung alle aufbewahrt habe. Die Bf hat gegen den avisierten Verhandlungstermin keine Einwände, zB im Hinblick auf die Öffnungszeiten ihrer Ordination, erhoben.

Mit Schriftsatz vom 16.03.2022, eingelangt per Fax am selben Tag, wurde seitens der steuerlichen Vertretung die Kündigung des Vollmachtsverhältnisses angezeigt.

Mit Schriftsatz vom 01.04.2022 teilte die Bf u.a. mit, dass sie vom Sparbuch normalerweise nichts abhebe. Sie spare um größere Ausgaben am Haus – ein neues Auto ... im Bedarfsfall bezahlen zu können. Sie legte darin rechnerisch dar, dass ihre Lebenshaltungskosten gedeckt gewesen seien, obgleich das BFG keinerlei Ermittlungen in diese Richtung unternommen oder deren Bedeckung in Frage gestellt hatte (ON 23). Mit Schriftsatz vom 08.04.2022 vertrat die Bf die Auffassung, dass das Beibringen von Sparbüchern vermutlich sinnlos sei (ON 25).

Die beantragte mündliche Verhandlung fand am 22.04.2022 am Sitz des Bundesfinanzgerichts, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, Saal 1H10, in der Zeit von 09:00 Uhr bis 12:30 Uhr im Beisein der Schriftführerin statt. Die Bf erschien ohne steuerliche Vertretung. Sparbücher über Privatvermögen wurden in der Verhandlung nicht vorgelegt. Das bisherige Vorbringen zur finanziellen Vorsorge für private Zwecke wurde dahin berichtet, dass es im Jahr 2011 und in den Jahren davor keine Sparbücher gegeben habe, sondern dass das im Safe befindliche Geldvermögen das einzige Geldvermögen gewesen sei, dass die Bf angespart hatte. Die Verhandlung wurde mit Verkündung der Entscheidung über die Beschwerde geschlossen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs 3 BAO ist die Berufung seit 01.01.2014 als Beschwerde im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs *“ist die Kündigung einer Vollmacht eines Parteienvertreters der Behörde gegenüber, bei welcher der Vertreter eingeschritten ist, [...] erst wirksam, wenn sie ihr mitgeteilt wird“* (mHa VwGH 29.06.2016, 2013/15/0245; VwGH 31.05.1989, 89/01/0104). Die Kündigung der Vollmacht wurde am 16.03.2022 dem BFG angezeigt. Da die neue steuerliche Vertretung nicht rechtswirksam eingeschritten ist, ist die Bf seit diesem Zeitpunkt steuerlich unvertreten.

Die als Beschwerde zu erledigende Berufung ist form- und fristgerecht, aber unbegründet.

1. Rechtsgrundlagen:

§ 132 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.“

§ 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) lautet auszugsweise:

„(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. [...]

(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. [...]

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.“

§ 5 Abs 1 EStG 1988 sieht auszugsweise vor:

„Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB [Anm Unternehmensgesetzbuch] oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden. [...].“

§ 20 Abs 2 Z 2 lit d EStG 1988 lautet:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.“

Verfahrensgrundsätze der Bundesabgabenordnung (BAO) sind:

§ 114 Abs 1 BAO: „Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.“ (abgabenrechtlicher Gleichheitssatz)

§ 115 BAO: „(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.“ (Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit)

„(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.“ (Grundsatz des Parteiengehörs)

„(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.“ (Grundsatz der unparteilichen Ermittlung)

„(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.“ (ergänzender Grundsatz zu den zuvor genannten Grundsätzen)

Verfahrensgrundsätze Beweismittel und Beweismittelwürdigung der Bundesabgabenordnung

§ 166 BAO lautet:

„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“

§ 167 BAO lautet:

„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

§ 168 BAO regelt die Urkunden und lautet:

„Die Beweiskraft von öffentlichen und Privaturkunden ist von der Abgabenbehörde nach den Vorschriften der §§ 292 bis 294, 296, 310 und 311 der Zivilprozeßordnung zu beurteilen.“ [...]

§ 2a BAO bestimmt:

„Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.“ [...]

§ 209a Abs 1 BAO lautet:

„Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.“

2. Rechtsstandpunkte der Parteien und Ermittlungsergebnisse des BFG:

2.1. Angefochtener Bescheid iVm Prüfungsbericht gemäß § 150 BAO

„Laut Einkommensteuerrecht ist Privatvermögen die Bezeichnung für das Vermögen, das nicht Betriebsvermögen darstellt. Die Zuordnung zu Betriebsvermögen oder Privatvermögen entscheidet sich danach, wie das Vermögen verwendet wird. Als Privatvermögen definiert man Wirtschaftsgüter, die zum privaten Besitz eines Steuerpflichtigen gezählt werden. Ob nun ... ein

Bargeldbestand betrieblichen oder privaten Zwecken dient, lässt sich allerdings oft nicht ohne weiters feststellen, weil er sowohl für betriebliche Zwecke als auch für private Zwecke eingesetzt werden kann. Im Fall der Überschussermittlung nach § 4 Abs 3 EStG ist der betriebliche Zusammenhang durch eine geschlossene Kassenführung und eine klare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Geldzugängen darzustellen. Von einer geschlossenen Betriebskassenführung kann aber nur die Rede sein, wenn in ihrem Rahmen nicht nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, sondern sämtliche Geldbewegungen – also auch Einlagen und Einnahmen festgehalten werden und sich so ein betrieblicher Bargeldbestand (Kassenbestand) feststellen lässt, dessen Verlust als Verlust von Betriebsvermögen eine Betriebsausgabe bildet. Nur unter diesen Voraussetzungen kann ein [durch] Diebstahl verursachter Geldverlust zu Betriebsausgaben führen. Die eindeutige Zuordnung von Geld zum Betriebsvermögen ist aber unabdingbares Erfordernis für die Annahme einer durch den Verlust von Betriebsvermögen bewirkten Betriebsausgabe. Das bedeutet, dass beim Einnahmen-Ausgabenrechner zwar nicht aus einer Buchführung, aber doch auf andere Weise klar ersichtlich sein muss, dass das Geld nicht Teil des Privatvermögens ist, sondern von diesem abgesondert dem Betrieb dienen. Bargeld kann aus dieser Sicht nur dann als Betriebsvermögen angesehen werden, wenn eine von der privaten Geldgebarung deutlich getrennte Betriebskassenführung besteht (Hermann Heuer-Raupach, a.a.O., § 4 Anm. 91 (6), und Littmann-Blitz-Meinecke, a.a.O.)

Der Übertrag des Bargeldes von der Zahnarztpraxis in die Privatwohnung stellte eine private Mittelverwendung dar. Die Abgabenbehörde sieht in dem Bargeldbestand Privatvermögen und keine betrieblich veranlassten Ausgaben.“

2.2. Berufung vom 06.12.2012

„Laut EStRL Rz 677, VwGH 28.06.1988, 87/14/0118, Kommentar Jakom zum EStG, 3. Auflage zu § 4 Rz 245 ist auch beim Einnahmen-Ausgabenrechner Geld dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn eine klare Trennung zwischen Privat- und Betriebssphäre organisatorisch gewährleistet ist. Diesem Umstand trug [die Bf] Rechnung und führte ein Kassabuch, das der Betriebsprüfung vorgelegt wurde. [Die Bf] legte Wert auf Barreserven ungefähr in der Höhe der Kosten einer Behandlungseinheit („Zahnarztstuhl mit Installationen“), deren Kosten je nach Ausstattung ab € 35.000,00 (incl USt) anzunehmen sind. Die betrieblichen Einnahmen wurden im gestohlenen Safe aufbewahrt und im Kassabuch eingetragen. Entnahmen aus dieser Kassa wurden ebenfalls im Kassabuch eingetragen. Eine Zuordnung des Bargeldbestandes war also zu jedem Zeitpunkt möglich und gegeben. Die im Betriebsprüfungsbericht erwähnte Literatur (Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar EStG u. KStG, 21. Aufl, RZ 91 zu § 4) kommentiert die Begriffe Betrieb und Sonderbetriebsvermögen, dem uE zur Entscheidungsfindung in obiger Causa nichts abzugewinnen ist.“

2.3. Stellungnahme der Prüferin vom 20.03.2013

*„Beim Einnahmen- Ausgabenrechner ist ... Voraussetzung für die Anerkennung von Geldverlust als Betriebsausgabe, dass das widerrechtlich entwendete Geld Betriebsvermögen war. Bei der Einnahmen- Ausgabenrechnung fehlt die Möglichkeit, Buch- oder Bargeld über die Bücher klar und nachprüfbar dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Für die Anerkennung von Geldverlusten als Betriebsausgabe ist die eindeutige Zuordnung von Geld zum Betriebsvermögen als unabdingbares Erfordernis für die Annahme einer durch den Verlust von Betriebsvermögen bewirkten Betriebsausgabe. Das bedeutet nicht, dass beim Einnahmen- Ausgabenrechner eine Buchführung zu führen ist, aber doch auf eine andere Weise klar ersichtlich sein muss, dass das Geld nicht Teil des Privatvermögens ist, sondern von diesem abgesondert dem Betrieb dient. Bargeld kann aus dieser Sicht nur dann als Betriebsvermögen angesehen werden, wenn eine von der privaten Geldgebarung deutlich getrennte **Betriebskassenführung** besteht.*

Das Kassabuch dokumentiert zu jedem Geschäftsvorfall die Informationen:

Datum (Das Datum des Geschäftsvorfalles)

Belegnummer (Eine fortlaufende Nummer zur eindeutigen Zuordnung des Beleges bzw. der Quittung zu dem Geschäftsvorfall)

Buchungstext (Eine erklärende Bezeichnung des Geschäftsvorfalles)

Steuersatz (Der für diesen Geschäftsvorfall zu Grunde liegende Umsatzsteuersatz)

Einnahme in Kasse (Der Betrag und die Währung des Geschäftsvorfalles, der als Einnahme in die Kasse dokumentiert werden soll, falls vorhanden)

Ausgabe durch Kasse (Der Betrag und die Währung des Geschäftsvorfalles, der als Ausgabe durch die Kasse dokumentiert werden soll, falls vorhanden)

Umsatzsteuer bzw Vorsteuer (Die Umsatzsteuer bzw Vorsteuer, die sich aus dem Steuersatz und Einnahme bzw. Ausgabe aus der Kasse ergibt)

Kassenbestand (Der jeweils aktuelle Kassenbestand unter Berücksichtigung der eingebuchten Geschäftsvorfälle)

*Der gebotenen Trennung von Betriebs- und Privatvermögen entspricht der Einnahmen- Ausgabenrechner trotz einer solchen Kassenführung allerdings nicht, wenn er über die „Betriebskasse“ auch seine private Geldgebarung verrechnet. Es muss vielmehr – wie nochmals zu betonen ist – eine von der Privatgeldgebarung **deutlich gesonderte Betriebskasse** vorliegen. Gleiches ist auch hinsichtlich der Führung der Geldkonten zu fordern, sodass diese Konten nur dann zum Betriebsvermögen zu zählen sind, wenn sie, abgesehen von gelegentlichen Einlagen und Abhebungen, die der Anpassung des Kontenstandes an den Bedarf des Betriebes dienen, nur Gut- oder Lastschriften enthalten, die sich aus der Führung des Betriebes selbst ergeben.*

Der Betriebsprüfung wurde ein Kassabuch vorgelegt, welchem die genaue Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen aufgrund mangelnder Aufzeichnung nicht möglich ist.

Beim vorgelegten Kassabuch sind lediglich Datum sowie Eingänge und Ausgänge aufgezeichnet, ohne nähere Beschreibung der Geldbewegung („fehlender Buchungstext“).

2.4. Replik des steuerlichen Vertreters vom 07.05.2013

„UE wurde dem Erfordernis einer getrennten Kassenführung vollinhaltlich entsprochen. Da beim Einnahmen- Ausgabenrechner eine einfache Buchführung genügt, entfällt das Erfordernis Bestandskonten zu führen. Die (Geld-)Bewegungen von der Kassa in die Ordination in den (vermeintlich) sicheren Safe wurden lückenlos aufgezeichnet und im vorgelegten Kassabuch aufgezeichnet. Diese Aufzeichnungen beinhalten das Datum und den Betrag. Umsatzsteuerrelevante Angaben sind im Kassabuch mE entbehrlich, zumal unsere Mandantin ausschließlich unecht befreite Umsätze als Zahnärztin tätigt. Auch hat dieses Kassabuch keine Bedeutung für die Ermittlung der betrieblichen Einnahmen, da diese ja getrennt in der Ordination geführt wurden. Das Kassabuch wurde nur zu dem Zweck geführt um die betrieblichen Geldmittel sauber von den privaten trennen zu können. Zwischensummen über den jeweils vorhandenen Barmittelbestand im Safe können diesem Kassabuch ebenfalls entnommen werden.“

2.5 Zeugenaussage des Sohnes vom 10.03.2022

Der Sohn war im Juli 2011, auf den sich seine Wahrnehmung als Zeuge bezieht, 20½ Jahr alt.

Von dem Diebesgut haben ihm die Rolex-Uhr sowie einige Schmuckstücke gehört. Von dem im Tresor befindlichen Geldbetrag hat ihm nichts gehört. Ihm war nicht bekannt, wie die Bf die Ein- und Ausgänge in und aus dem Tresor verwaltet und ob sie darüber Aufzeichnungen geführt hat oder zu welchem Zweck die Bf Bargeld im Hause gehabt hat. Zum damaligen Zeitpunkt hat der Sohn nicht gewusst, ob die Bf in der Ordination das Geld bar eingenommen oder vom Konto behoben hatte. Er konnte sich nicht erinnern, zu welchen Anlässen die Bf Geld aus dem Tresor herausgenommen hat. Aus der damaligen Sicht, und auch heute, wusste und weiß der Sohn nicht, wie die Bf ihren Unternehmerlohn organisiert hat.

2.6. Schriftsatz der Bf vom 11.03.2022 (ON 18)

- 1.) *„Notwendig Reparaturen bestreite ich von meinem Konto welches ich für die Ordination und auch privat nutze. Bareinnahmen verwende ich für das tägliche Leben oder habe es gespart-damals im Tresor da ich ein 3 D Rö für die Ordination kaufen wollte (damals kostete ein solches mindestens 70000.-)*
- 2.) *Das Geld im Tresor war für den Ankauf eines 3 D Rö gespart.*
- 3.) *Der Kassastand wurde täglich von mir kontrolliert, dies habe ich am Ordinationscomputer gemacht. Die Liste der Bareinnahmen lege ich bei.*

- 4.) *Die Kassastände im Tresor habe ich durch zählen festgehalten-da ich nur auf 50,- gerundete Beträge eingezahlt habe war dies einfach-Differenzen gab es keine.*
- 5.) *Das Kassabuch habe ich im Original meinem Steuerberater ... übergeben-es liegt ihnen in Kopie vollständig vor.*
- 6.) *Ich habe das Kassabuch alleine geführt. Meine Kinder ***3*** und ***5*** lebten im gemeinsamen Haushalt.*
- 7.) *Da ich das Betriebskonto auch privat nutze war das Geld im Tresor außen vor aus psychologischen Gründen für mich , da ich es so nicht ander wertig verplanen konnte. Der Tresor zu Hause ,im auch betrieblich genutzten Büro (ich habe in der Ordination kein Internet-nur einen Isdn Ausgang für die E Card) erschien mir absolut sicher, er war eingemauert, bei Ordinationsende war die Bank meist zu. Ich wohne 500 Meter von der Ordination entfernt.
In der Ordination gibt es eine kleine Handkassa mit maximal 100.- Wechselgeld-dies wurde auf Zetteln beigelegt-die dann entsorgt wurden-da ja alle Bareinnahme im Computer festgehalten wurden und werden und so jederzeit nachvollzogen werden können.*
- 8.) ...
- 9.) ...
- 10.) *Die Versicherungspolizze von damals habe ich entsorgt –das war vor 12 Jahren! Die Versicherung hat mich nach dem Einbruch gekündigt.*
- 11.) *Ich habe auch meinen Schmuck , Goldmünzen ..im Safe verwahrt. Die Versicherung wurde von meinem damaligen Lebenspartner ... abgeschlossen. Er ist Jurist ich habe darauf vertraut, dass er eine entsprechende Versicherung abgeschlossen hat. ...*
- 12.) ...
- 13.) *Der Einbruch erfolgte während meines Urlaubs im Burgenland, mit viel krimineller Gewalt.
Der Safe war versteckt im Dachgeschoß eingemauert. Die Safetür wurde mit einem Schneidbrenner herausgeschnitten – entsprechend devastiert war das Haus. Die Diebe haben zunächst versucht die Eingangstür aufzubrechen, dies ist nicht gelungen. Schließlich sind durch die Verandatür, die sie mit Steinbrocken einschlugen-der Rahmen und auch die Fassade waren demoliert - insgesamt eine enorme kriminelle Energie. Der Inhalt der Kästen war am Boden heruasgerissen und übrall verstreut. Es muss ausgekundschaftet gewesen sein, mein Sohn war damls mit einem Freund in Wien. Ich will mir nicht vorstellen was passiert wäre, wenn er früher nach Hause gekommen wäre.*
- 14.) *Die Diebe wurden nicht gefasst. ...*
- 15.) *Die Liste der Privatpatienten lege ich bei.*
- 16.) *Lege ich bei.*
- 17.) *Die Auszüge von vor 12 Jahre wurden entsorgt - bei Bedarf hoffe ich darauf, dass die Bank diese noch hat.*

Ich habe durch diesen Einbruch meinen gesamten Schmuck – alle Goldmünzen viele Erinnerungsstücke verloren.

Ich konnte kein 3 D Rö kaufen, weshalb ich meine zu implantierenden Patienten zu einem Kollegen nach Wien schicken muss - einige davon verbleiben dort.

Wir waren jahrelang traumatisiert – es wurden 5 fach Verglasungen an den Türen gemacht, eine Alarmanlage mit Schaltung zur Polizei - dennoch kontrolliere ich seither zwanghaft ob alles versperrt ist.

Ich bezahle für alle meine Leistungen Steuer - dieses im Safe verwahrte Geld war für den Ankauf eines 3 D –Röntgens gespart – einem Ort der im betriebliche Büro im Haus war und mir absolut sicher erschien.

Daher beantrage ich die Rückzahlung, der von mir geleisteten Steuer für dieses geraubte Geld.“

2.7. Schriftsatz der Bf vom 01.04.2022 (ON 23/1)

„... Ich hatte in der Zeit von 1.1.10-4.7.11 insgesamt 89 700.- Bareinnahmen-... 47 000.- davon habe ich im Safe für das 3 D Röntgen gespart – die restlichen 42 700.- habe für unsere Lebenshaltungskosten verwendet – monatlich waren das rechnerisch 2372.- damit komme ich aus. Lediglich größere Urlaub Weihnachten erforderten zusätzliches Geld.

Alle Fixkosten betrieblich und privat begleiche ich vom Konto - ...

Auch vom Sparbuch hebe ich normalerweise nichts ab – ich spare um größere Ausgaben— Reparaturen am Haus —ein neues Auto im Bedarfsfall bezahlen zu können.

Durch das eine Konto bin ich in meinen finanziellen Angelegenheiten sehr transparent – ich bezahle für alles Steuern und habe mir nichts zu verbergen.

Wie gesagt waren die 47000.- im Safe, der mir absolut sicher erschien – für ein 3 D Röntgen angespart ... es bringt höheren Umsatz Planungssicherheit für Implantate und eine gute Reputation.“

2.8. Schriftsatz der Bf an Mag Felix Koll vom 31.03.2022 (ON 23/2)

Dieser Schriftsatz war dem obigen Schriftsatz beigelegt.

... „[Die Richterin] meint das Safekassabuch sei nicht vollständig – bitte dies zu erklären – bzw das Original zeitgerecht an mich zu übermitteln.“

2.9. Schriftsatz der Bf vom 08.04.2022 (ON 25)

„... [Mag Felix Koll] findet bisher das Originalsafekassabuch nicht. Ich habe es nicht zurückerhalten. Er versteht nicht weshalb die Kopien unvollständig seien – er sagt diese wurden

damals geprüft und waren ok und vollständig.

Das Beibringen von Sparbüchern ist vermutlich sinnlos, da ich von dort in der Regel nicht abhebe sondern spare. Meine Bareinnahmen in der gefragten Zeit waren mit 87000.- ausreichend um das tägliche Leben zu finanzieren zusätzlich ersehen sie durch die Kontoauszüge, dass ich Abhebungen, Zahlungen vom Konto geleistet habe – alle Fixkosten gehen da weg!

...

Ich habe ein 5-jährige chirurgische Ausbildung – Implantate mache ich von Anfang an. Nach dem Einbruch konnte ich es mir nicht mehr leisten. Ich überweise dafür zu einem Kollegen. ...“

2.10. Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 22.04.2022

Der Verhandlungsverlauf wird soweit wiedergegeben, als dies für die Sachverhaltsfeststellung rechtserheblich ist.

Frage: Dem Arbeitsbogen liegen Ablichtungen des Safekassabuchs über den Zeitraum 8.2.2010 bis 4.7.2011 ein. Ist der Schriftsatz vom 1.4.2022 so zu verstehen, dass das Safekassabuch am 1.1.2010 eröffnet wurde und der Stand EUR 47.850,00 im Zeitraum 1.1.2010 bis 4.7.2011 angespart wurde?

Antwort: In der Zeit bis Ende 2009 hatte ich ständig Geldsorgen wegen des Ex-Partners. Ich musste ihn zur Hälfte auszahlen (auch einen Kredit habe ich übernommen). Aus diesem Grund habe ich bis 2009 keine Einlagen in den Safe getätigt. Eine große Einlage zu Beginn meiner Spartätigkeit habe ich nicht getätigt.

Frage: Wie hoch sind in etwa die jährlichen Einlagen auf die Sparbücher? Waren die Einlagen auch im Jahr 2011 gleich hoch?

Antwort: Ich kann mich nicht erinnern, wie hoch die Einlagen auf den Sparbüchern waren.

Frage: Was genau haben Sie auf den weggeworfenen Zetteln ermittelt und weshalb haben Sie diese Zettel nicht aufbewahrt?

Antwort: Ich gebe in das Netzwerk nach erbrachter Leistung an meinem Arbeitsplatz ein Kürzel ein, aufgrund dessen der Computer die Honorarnote erstellt und den Betrag in der Patientenliste erfasst. Meistens veranlasse ich das Ausdrucken der Honorarnote. Man kann es aber von jedem Platz aus machen. Die Assistentin geht raus mit dem Patienten und gibt dem Kunden die Honorarnote. Die Einnahmen nimmt entweder meine Assistentin oder ich entgegen; wir legen das erhaltene Geld in die Handkassa. Ich oder die Assistentin bringen auf der Rechnung händisch den Saldierungsvermerk an. Entweder ich oder die Assistentin verzeichnet auf dem Notizzettel den erhaltenen Betrag (Name, Datum, Betrag). Aufgrund dieser Buchungen erstellt der Computer die Patientenliste, die ich am Ende des Arbeitstages

über den Bildschirm aufrufe (Zahlungseingänge). Anhand dieser Liste ermittle ich den Kassastand durch Zählen. Ich zähle den Inhalt der Kassa. Der Inhalt der Kassa ist nicht immer identisch mit der Patientenliste. Die Differenzbeträge werden sofort aufgeklärt. Es sind aber niemals große Beträge. Die Barbetriebsausgaben zeichne ich oder meine Assistentin auch auf dem Notizzettel auf. Die über die Kassa bezahlten Betriebsausgaben von rund € 25.000,00 kann ich mir nicht erklären. Sie erscheinen mir zu hoch. Wie die Barbetriebsausgaben gezahlt werden, kann ich nicht aufklären. Ich wundere mich über den hohen Betrag von € 25.000,00 Barbetriebsausgaben im Jahr 2011. Die Zetteln wurden nicht aufbewahrt.

Die Richterin zeigte der Bf das Kassakonto 2700, auf dem die Zahlungsausgänge in obiger Höhe ersichtlich sind. Beispielsweise wurde die Buchung der Decolampe light11 um EUR 663,00 besprochen. Die Bf erhob in der Verhandlung Einwand, den die Richterin dahin verstand, dass die Bf die Richtigkeit des Barkaufes der Decolampe light11 bestreite. Daraufhin meinte die Bf, dass sie es nicht bestreiten würde, aber sie glaube, die Lampe wegen des hohen Kaufpreises mit Bankomatkarte bezahlt zu haben. Ob sich die Bf am Begriff „bestreiten“ gestoßen hat oder was sonst der Grund für den Einwand gewesen sein könnte, konnte nicht erklärt werden. Der ehemalige steuerliche Vertreter wurde in der Verhandlung angerufen und gab an, dass die mit dem Kürzel „ZM“ (Zahlungsmittel) monats- oder quartalsweise zusammengefassten Barein- und -ausgänge anhand der Belege erstellt und auf dem Kassakonto gebucht worden seien. Die Richterin stellte fest, dass auf dem Bankkonto 2850 an diesem Tag und im näheren zeitlichen Umfeld keine Bankomatkartenzahlung mit diesem Betrag verbucht ist. Danach erhob die Bf keine Einwände.

Die Bf wurde weiter zu den Sparbüchern befragt.

Bf.: Ich habe keine Sparbücher aus der Zeit gefunden.

Vorhalt: Wenn Sie keine gefunden haben, warum haben Sie dann im Schriftsatz vom 13.4.2022 vorgetragen, das Beibringen von Sparbüchern ist vermutlich sinnlos.

Antwort: Ich habe keine Sparbücher gefunden.

Die Richterin überreicht beiden Parteien eine Aufstellung über die Zu- und Abgänge bezüglich des Safeguthabens. Vorgehalten wird, dass am 1.3.2010 ein Betrag entnommen wurde, der in den zuvor geleisteten Eingängen nicht gedeckt ist. Für das ganze Jahr 2010 wurde mehr herausgenommen als eingelegt.

Bf: Möglicherweise fehlt doch ein Blatt des Safekassabuches.

Frage: In der Anzeige sind keine Sparbücher angeführt. Warum wurden die Sparbücher nicht im Safe aufbewahrt bzw wo wurden diese aufbewahrt?

Bf: Die Sparbücher bewahre ich bei den Dokumenten auf.

Frage: Von welchem Bankkonto wurden die Einlagen auf die Sparbücher abgehoben oder überwiesen?

Bf: Ich kann mich nicht erinnern.

Frage: Weshalb haben Sie den Berufungsgrund der Behandlungseinheit (35.000,00) im Schriftsatz vom 11.03.2022 gegen das 3D-Röntgengerät (70.000,00) ausgetauscht?

Bf: Ich hatte zwei betriebliche Wünsche. Eines war das 3D-Röntgen (€ 70.000,00), der zweite eine dritte Behandlungseinheit für die Mundhygiene (€ 35.000,00).

Richterin: Können Sie sich erklären, wie die Täter den Safe im Dachgeschoss gleich gefunden haben?

Bf: Ich vermute, dass eine Putzfrau die Informationen weitergegeben hat.

Richterin: Vorgehalten wird, dass sich die Berechnung vom Schriftsatz 1.4.2022 nicht ausgeht, weil von den Bareinnahmen die Barbetriebsausgaben nicht abgezogen wurden. Unter deren Berücksichtigung ergäbe sich ein monatlicher Betrag von EUR 500,00. Aus dem Rechenwerk lassen sich keine Betriebseinnahmen feststellen, die auf ein Sparbuch hätten transferiert werden können.

Bf: Ich räume ein, dass ich möglicherweise im Jahr 2011 doch kein Sparbuch gehabt habe. Ich kann mich heute nicht mehr erinnern.

Die Richterin hält vor, dass möglicherweise ein Betrag von ca. € 30.000,00 als Eingang in den Safe, fehlt.

Bf: Das kann ich heute nicht mehr aufklären, das liegt mehr als 12 Jahre zurück.

Die Richterin fasst zusammen, dass auch angesichts der von der Bf. nicht berücksichtigten Barbetriebsausgaben die Lebenshaltungskosten nicht mehr gedeckt sind, wenn in dem angegebenen Zeitraum die € 47.850,00 im Zeitraum 8.2.2010 bis Anfang Juli 2011 angespart worden sind. Die angegebenen Lebenshaltungskosten von 2.372,00 monatlich, "damit komme ich aus", sind auf € 500,00 monatlich zu vermindern.

Anschließend wurde besprochen, dass sachverhaltsbezogen davon auszugehen ist, dass das Geldvermögen im Tresor als „gemischtes“ Geldvermögen anzusehen ist. Die Bf vertrat sodann die Auffassung, dass zumindest ein Teil des gestohlenen Geldes als Betriebsvermögen und dessen Verlust als Betriebsausgabe anzuerkennen sei. Es sei nicht einzusehen, dass gar kein Betrag als Betriebsausgabe anerkannt werde. Sie bezeichnete sich selbst als „Eichhörnchen“, das damals – wo sie nur konnte – gespart und lauter Geldhäufchen gesammelt habe. Der Amtsvertreter wollte noch wissen, weshalb das Geldvermögen nicht im Betrieb aufbewahrt

wurde und wo es heute verwahrt werde. Heute verwahre die Bf das Geldvermögen in einem Bankschließfach.

3. Sachverhaltsfeststellung

Aufgrund des Ergebnisses des vom BFG ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens einschließlich der mündlichen Verhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bf ist Zahnärztin und ermittelte ihre selbständigen Einkünfte gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Weitere Einnahmen, zB aus Vortragstätigkeit oder schriftstellerischer Tätigkeit, wurden nicht erklärt und ergaben sich auch nicht aus der Gewinnermittlung. Ordination und das als Wohnsitz dienende Einfamilienhaus befinden sich in Klosterneuburg an verschiedenen Adressen und liegen 500 m voneinander entfernt. Die Bf war Alleinerzieherin und lebte im Einfamilienhaus mit ihren beiden Kindern. Im Zeitraum 2004/2005 erfolgte ein Umbau, bei dem im Dachgeschoss ein Arbeitszimmer eingerichtet und darin ein Safe eingemauert wurde. Aus Kostengründen wurde der Safe nicht verblendet und war bei Betreten des Arbeitszimmers sofort sichtbar. Zur selben Zeit wurde vom damaligen Lebensgefährten, einem Juristen, eine Haushaltsversicherung für das Wohnhaus der Bf abgeschlossen. Der Safe-Inhalt war zu einem Wert von EUR 10.500,00 versichert. Nach Aussage der Bf war dieser Wert bereits damals zu niedrig angesetzt, aber sie habe ihrem juristisch ausgebildeten Lebensgefährten vertraut und keine Zeit gehabt, sich selber darum zu kümmern. Ein Regress gegen den ehemaligen Lebensgefährten wurde nicht vorgetragen.

Dem als Zeuge einvernommenen, im Streitjahr 20½-jährigen Sohn war weder bekannt, welchem Zweck die Bf das Bargeld im Safe gewidmet hatte noch wie die Bf ihren Unternehmerlohn organisiert hatte. Laut Auskunft des Versicherers hat die Polizze die Versicherung von Geschäftsgeldern nicht umfasst.

In der Zeit vom 15.07.2011, 22:15 Uhr bis 16. Juli 2011, 12:00 Uhr, wurde in das Einfamilienhaus eingebrochen, der Safe gewaltsam geöffnet und dessen Inhalt gestohlen. Die Täter haben das Arbeitszimmer, in dem sich der nicht verblendete Safe befand, laut Tatortbericht zielgerichtet aufgesucht. Die Bf vermutet einen Insidertipp. Das Haus stand leer, sie war damals im Burgenland auf Urlaub, der Sohn hatte einen Freund in Wien besucht. Der Safe-Inhalt bestand aus Bargeld iHv EUR 47.850,00 und Schmuck/Wertgegenständen (Münzen, Maria Theresientaler) im Wert von EUR 32.600,00. Sparbücher sind in der Anzeige nicht angeführt. Der Wert der entwendeten Wertsachen betrug rund EUR 80.000,00. Sparbücher, die es im Jahr 2011 jedoch nicht gegeben hat, bewahrt die Bf bei den Dokumenten auf.

Nach dem Diebstahl wurde die Polizze vom Versicherer gekündigt. Der vom Versicherer geleistete Schadenersatz von EUR 10.650,00 wurde zur Gänze als Privateinlage gebucht. Die unbekannten Täter wurden nie gefasst.

Die Bf hat im Streitjahr aus der ärztlichen Tätigkeit Betriebseinnahmen von EUR 374.980,60 erklärt, darin enthalten Privathonorare von EUR 212.293,39, darin enthalten Barbetriebseinnahmen EUR 67.478,91, davon entfielen auf den Zeitraum 1-6/2011 EUR 36.922,00, die Barausgänge betrugen im ersten Halbjahr EUR 6.164,65.

Die Bf hat nach ihren Angaben das Bargeld von EUR 47.850,00 aus Teilen der Barhonorare von Privatpatienten im Safe des Einfamilienhauses für betriebliche Zwecke angespart. Die dem Arbeitsbogen einliegende Kopie des Safekassabuchs umfasst Einträge über den Zeitraum 8.2.2010 bis 4.7.2011 und wurde auf fünf Seiten eines A5-Heftes niedergeschrieben. Es wurden zwei Spalten mit den Überschriften „ein“ und „aus“ geführt und in den Spalten die Beträge ohne Text erfasst. Mit der Ausnahme vom ***2***, wo eine Entnahme von EUR 4.090,00 erfasst wurde, erfolgten ausschließlich Einträge, die durch 50 oder 100 teilbar sind. Im Jahr 2011 sind Stände am Ende der Aufzeichnung (EUR 47.850,00) und am Ende von Seite 5 EUR 42.650,00 eingetragen. Weitere gezählte Stände könnten aufgezeichnet sein, sind allerdings nicht lesbar. Die Ablichtungen vom Safekassabuch wurden der – dann schon unvertretenen - Bf anlässlich der Verhandlung vorgezeigt und ihr Ablichtungen davon überreicht. Die Bf gab an, die Stände von Zeit und Zeit durch Zählen ermittelt zu haben. Die Stände können ohne historischen Anfangsbestand nicht rechnerisch nachvollzogen werden. Der Aufforderung des BFG um Vorlage des Safekassabuchs wurde nicht entsprochen. Nach Angaben der Bf hat sie es vom Steuerberater Mag Felix Koll nicht zurückerhalten.

Das Safekassabuch enthält folgende Einträge (Beträge in Euro):

Datum	EIN	AUS	SUMME EIN	SUMME AUS
Seite 1				
„08.02.2010	800,00			
23.02.2010	2.000,00			
25.02.2010	400,00			
03.03.2010	400,00			
01.03.2010		-6.400,00		
18.03.2010	1.000,00			
24.03.2010	700,00			
12.04.2010	300,00			
27.04.2010	1.000,00“		6.600,00	-6.400,00

Ende Seite 1, vermerkter Stand unleserlich				
Seite 2				
„19.05.10	800,00			
20.05.10	1.900,00			
28.05.10	700,00			
05.07.10	800,00			
15.07.10		-5.000,00		
30.07.10	400,00			
22.09.10	300,00			
??.10.10	400,00“		11.900,00	-11.400,00
Ende Seite 2, vermerkter Stand unleserlich				
Seite 3				
„27.10.10	500,00			
08.11.10	900,00			
11.11.10	800,00			
23.11.10		-5.000,00		
01.12.10	750,00			
13.12.10	2.000,00			
2		-4.090,00		
22.12.10	900,00			
10.01.11	1.000,00“		18.750,00	-20.490,00
Ende Seite 3, vermerkter Stand unleserlich				
Seite 4				

„12.01.11	1.000,00			
24.01.11	600,00			
27.01.11	1.950,00			
02.02.11		-2.000,00		
04.02.11	1.500,00			
07.02.11	700,00			
21.02.11	1.500,00			
28.02.11	500,00			
04.04.11	400,00“		26.900,00	-22.490,00
Ende Seite 4, vermerkter Stand „426500“				
Seite 5				
„18.04.11	1.300,00			
02.05.11	400,00			
09.05.11	2.800,00			
18.05.11	300,00			
08.06.11	2.700,00			
10.06.11	800,00			
23.06.11		-4.600,00		
04.07.11	1.500,00“		36.700,00	-27.090,00
Ende Seite 5, vermerkter Stand „47.850,00“				

Im Jahr 2010 wurden in den Safe EUR 17.750,00 eingelegt und EUR 20.490,00 herausgenommen. Damit hat sich der Bestand im Jahr 2010 um EUR 2.740,00 verringert. Bis zum 04.07.2011 wurden EUR 18.950,00 eingelegt und EUR 6.600,00 herausgenommen. Damit hat sich der Bestand im Zeitraum 01.01.2011 bis 04.07.2011 um EUR 12.350,00 erhöht.

Ausgehend vom Endbestand lässt sich durch Rückrechnung ein Ausgangsbestand zum 07.02.2010 von EUR 38.240,00 ermitteln.

In welchem Zeitraum der gestohlene Betrag angespart wurde, konnte wegen widersprüchlicher Angaben der Bf auch in der Verhandlung nicht geklärt werden.

Die Bf hat von den Barbetriebseinnahmen immer EUR 100,00 in der Kassa belassen und den Rest aus der Ordinationshandkassa entnommen. Sie gab an, davon einen Teil in den häuslichen Safe gelegt und den anderen Teil zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten verwendet zu haben. Den Großteil der Lebenshaltungskosten (Fixkosten) hat die Bf über das Girokonto, das gemeinsam für die private und die betriebliche Geldgebarung verwendet wurde, beglichen. Die Bf hat im Verlaufe des Beschwerdeverfahrens mehrmals schriftlich und mündlich hervorgehoben, dass sie dieses gemischt genutzte Bankkonto besitze und sie dadurch mit ihren Lebenshaltungskosten transparent sei. Sämtliche im Jahr 2011 bis zum Einbruch getätigten Safe-Einlagen eines bestimmten Tages sind in den Barbetriebseinnahmen des jeweiligen Tages laut vorgelegter Liste der Zahlungseingänge gedeckt.

Die steuerliche Vertretung erfasste die Geschäftsvorfälle anhand einer einfachen Buchführung, auf dem Kassakonto 2700 wurden lediglich Zu- und Abgänge gebucht. Es wurden verschiedene Privatkonten geführt (Konto 9400 Privatentnahmen, Konto 9460 Sonderausgaben und Konto 9480 private Steuern). Auf dem Kassakonto wurden monats- oder quartalsweise zusammengefasst die Barein- und -ausgänge gebucht. In der Kasse wurden im Jahr 2011 in Summe EUR 67.478,91 Bareingänge und EUR 25.058,26 Barausgänge erfasst. Die Bareingänge sind zur Gänze bar vereinnahmte Privathonorare. Unter den Barausgängen befinden sich auch folgende bare Privatentnahmen.

Auf den Konten des Anlagevermögens sind keine Fahrzeuge aktiviert. Dennoch wurde das Aufwandskonto 7260 PKW-1 geführt. Der PKW-Jahresaufwand von EUR 7.579,43 wurde am Jahresende über Privatentnahme ausgebucht. Für betriebliche Fahrten wurde auf dem Konto 7331 Kilometergelder der Betrag von EUR 929,88 eingebucht. Unter den PKW-Aufwendungen sind Barzahlungen von EUR 1.654,20 enthalten, die auf Vignette, Treibstoff, Parkgebühren, einer von drei § 57a-Überprüfungen, Autowäsche entfallen. Für diese Barzahlungen ist als Gegenkonto das Kassakonto 2700 mit Text ZM unter Angabe der jeweiligen Nummer angeführt. Somit sind laufende Privatentnahmen für PKW von EUR 1.654,20 über die Kassa gebucht worden.

Die Privatentnahmen einschließlich Umbuchungen betrugen EUR 56.424,82. Vom Bankkonto hat die Bf im Jahr 2011 EUR 2.450,00 als Privatentnahme abgehoben, die als Privatentnahmen verbucht wurden. Unter den Privatentnahmen sind über die Kassa 2700 gebuchte Barzahlungen von EUR 2.428,12 enthalten, die auf Bipa, Thalia, Magazin 3 Haken, DM, Hartlauer, Stiefelkönig, H&M, Q19, Post Rubbellos, Blumen, kunsthistorisches Museum, Spar, Interio, Jet, OMV, Stift Klosterneuburg, Niedermeyer, Apotheke, Baumax, Fischer, Gotardi,

Wiedermann, Gruppa, Lotto, light11 Dekolampe Lieferung Wohnadresse, umgebuchte Berufskleidung, umgebuchte Hautpflege, umgebuchte McShark iTunes entfallen.

Die Decolampe light11 wurde am Geburtstag der Bf um EUR 663,00 bar gekauft. Die Bf erhob in der Verhandlung Einwand, den die RichterIn dahin verstand, dass die Bf die Richtigkeit des Barkaufes der Decolampe light11 bestreite. Daraufhin meinte die Bf, dass sie es nicht bestreiten würde, aber sie glaube, die Lampe wegen des hohen Kaufpreises mit Bankomatkarte bezahlt zu haben. Der ehemalige steuerliche Vertreter wurde in der Verhandlung angerufen und gab an, dass die mit dem Kürzel „ZM“ (Zahlungsmittel) monats- oder quartalsweise zusammengefassten Barein- und -ausgänge anhand der Belege erstellt und auf dem Kassakonto gebucht worden seien. Die RichterIn stellte fest, dass auf dem Bankkonto 2850 an diesem Tag und im näheren zeitlichen Umfeld keine Bankomatkartenzahlung mit diesem Betrag verbucht ist.

Die Bf hat auch höhere Betriebsausgaben in bar beglichen, zB auf dem Konto 7380 Nachrichtenaufwand am 13.12.2011 die Postmassenaussendung um EUR 587,39.

Über die Kassa wurden (mindestens) 77 privat veranlasste Geschäftsvorfälle von EUR 4.082,32 gebucht. Die Privatentnahmen aus der Kassa kommen noch hinzu.

Das Konto 9400 Privatentnahmen umfasst 6½ von 49 A4-Seiten insgesamt. Das Konto 7260 umfasst 1¾ Seiten. Eine Seite weist etwa 35 Buchungen auf. Das ergibt insgesamt zumindest 290 im Rechenwerk erfasste private Geschäftsvorfälle. Darin enthalten sind 77 in bar getätigte private Geschäftsvorfälle.

Da die gesamte private Geldgebarung, vom monatlichen Beitrag für das Fitnesscenter über Reisebüro bis hin zu Einrichtungsgegenständen und Schmuckstücken sowie die laufenden Kosten für das Einfamilienhaus, den PKW und die Einkommensteuer, über das gemeinsame Bankkonto (Bankkonto der Hypo NÖ, entspricht Konto 2850 laut Kontenplan) gebucht wurden, benötigte die Bf weitere Geldmittel im Wesentlichen nur mehr zur Bestreitung des Nahrungsstandes sowie für Urlaub und Weihnachten. Sie berechnete einen monatlichen Betrag von EUR 2.372,00, mit dem sie auskomme.

Die Bf hat ihren Unternehmerlohn nicht organisiert, zB mit monatlichen Überweisungen auf ihr Privatkonto oder mit monatlich gleichbleibenden Privatentnahmen. Diese über das gemeinsame Betriebs- und Privatkonto verbuchten Privataufwendungen zuzüglich dem Saldo aus Barbetriebseinnahmen- und Barausgaben zuzüglich bare Privatentnahmen und Abhebungen vom Konto bilden in Summe den Unternehmerlohn der Bf. Konkret ergibt das folgende Zahlen:

Barentnahmen/Barmittel für Nahrungsstand, Urlaub und Weihnachten im Zeitraum 2010 und 2011:

Gegenstand	2010	Jän-Juni 2011	2011
Barbetriebseinnahmen	50.669,41	36.922,00	67.478,91
abzgl Barausgänge Kassa	-17.569,10	-6.164,65	-22.758,26
zzgl Privatausgaben Kassa			4.082,32
zzgl Abhebungen Bankomatkarte			2.450,00
Summe Barentnahmen	33.100,31	30.757,35	51.252,97
abzgl Vermögensänderung Safe-Guthaben	2.740,00	-10.850,00	-10.850,00
verbleibende Barentnahmen für Nahrungsstand, Urlaub	35.840,31	19.907,35	40.402,97
Monatsdurchschnitt	2.986,69	3.317,89	3.366,91

Unbare Privatentnahmen (Bankkonto 2850) im Zeitraum 2010 und 2011:

unbare Privatentnahmen	2010	2011
Konto 9400 Privatentnahmen	47.128,04	56.424,82
abzgl Privatentnahmen Kassa		-4.082,32
abzgl Privatentnahmen Bankomat		-2.450,00
Konto 9460 Sonderausgaben	2.041,96	3.337,67
Konto 9480 private Steuern	55.000,00	67.621,99
Lebenshaltungskosten Konto	104.170,00	120.852,16

Summe „Unternehmerlohn“ 2010 und 2011:

Unternehmerlohn	2010	2011
Privatentnahmen bar	33.100,31	51.252,97
Privatentnahmen unbar	104.170,00	120.852,16

Summe	137.270,31	172.105,13
Unternehmerlohn im Monatsdurchschnitt	11.439,19	14.342,09

Die Bf gab an, dass sie auch für private Zwecke anspare, „um größere Ausgaben – Reparaturen am Haus- ein neues Auto ... im Bedarfsfall bezahlen zu können“. Dafür spare sie auf Sparbüchern an (NS 11.03.2022 und ON 23). Dieses Privatsparguthaben wurde gesondert vom Safeguthaben behauptet. Die für private Zwecke angesparten Geldbeträge wurden nicht nachgewiesen. Die Vorlage von Sparbücher wurde zunächst zugesagt (NS 11.03.2022). In der Verhandlung berichtete die Bf ihr zuvor gemachten Angaben und trug vor, dass es im Jahr 2011 keine Sparbücher für private Zwecke gegeben hat. Sie räumte in der Verhandlung ein, dass als Konsequenz das im häuslichen Safe angesparte Bargeld zumindest als ein gemischtes Guthaben anzusehen ist, das sich sowohl aus betrieblichen als auch aus privaten Mitteln zusammengesetzt hat. Fest steht, dass die Bf die aus dem Safe entnommenen Beträge ausschließlich für private Zwecke verwendet hat und dass sie für private Zwecke kein anderes Geldvermögen nachgewiesen hat.

Weder auf dem Konto „Privatentnahmen“ noch auf den vorgelegten Kontoauszügen der Hypo NÖ (entspricht Konto 2850 laut Kontenplan) konnten Überweisungen auf Sparbücher festgestellt werden. Darüber hinaus verfügte die Bf über ein Girokonto bei der Sparkasse ***U***, auf das die Familienbeihilfe und der Kindesunterhalt überwiesen wurden.

Anhand der Kontoblätter konnte nicht festgestellt werden, dass Ausgaben eines häuslichen Arbeitszimmers (zB Energiekosten) in die Gewinnermittlung einfließen.

4. Beweismittel und Beweiswürdigung

Beweismittel:

Vorgelegter Verwaltungsakt und Arbeitsbogen über die Außenprüfung, insbesondere Konten Gewinnermittlung (Kopie), Safekassabuch vom 8.2.2010 bis 4.7.2011 (Kopie, nur zum Teil leserlich), Liste der gestohlenen Wertgegenstände laut Anzeigenbestätigung bei der zust PI vom 20. Juli 2011; Polizze des Versicherers.

Vom BFG beschaffte Beweismittel: Abschlussbericht und Tatortbericht der zust PI vom 28.11.2011 (ON 8, 9); Auskunft des Versicherers vom 14.02.2022 (ON 11); Zeugenaussage des Sohnes (NS 10.03.2022), Liste der Ordinationseinnahmen vom 1.1.2010 bis 4.7.2011 (Kopie, ON 18), Niederschrift über Einvernahme der Bf vom 11.03.2022 (NS 11.03.2022), Auszüge Bankkonto der Hypo NÖ 1.1.2010 bis Juli 2011 (Kopie, ON 25).

Schriftsätze des BFG: ON 6 (Vorhalt vom 02.02.2022), ON 24 (Vorhalt vom 05.04.2022).

Schriftsätze der Bf: Schriftsatz vom 11.03.2022 (ON 18), Schriftsatz vom 31.03.2022 und beigelegter Schriftsatz an Steuerberater vom 01.04.2022 (beide ON 23/1 und /2), Schriftsatz vom 08.04.2022 (ON 25).

Beweiswürdigung:

Das Bundesfinanzgericht sieht den oben festgestellten Sachverhalt, der sich auf die zuvor erwähnten Beweismittel stützt, aufgrund der folgender Überlegungen als erwiesen an:

Die Bf hat vorgetragen, sie habe die Barbetriebseinnahmen, nachdem sie einen Teil als Unternehmerlohn an sich genommen hatte, deshalb in den häuslichen Safe gelegt, weil am Abend nach Betriebsschluss die Bank schon geschlossen hatte. Die Verbringung eines Teiles der Barbetriebseinnahmen in das Wohnhaus der Bf sei daher nicht als Privatentnahme anzusehen. Das überzeugt nicht, denn es spräche nichts dagegen, dass die Bf das Bargeld zwar für eine kurze Zwischenzeit im Wohnhaus verwahrt hätte, aber dann wöchentlich von Zuhause zur Bank auf das Bankkonto eingezahlt hätte. Die Bf arbeitet nur 500 m vom privaten Wohnhaus entfernt. Ebenso hätte sie die betrieblichen Gelder am nächsten Tag oder ein Mal in der Woche vor Ordinationsbeginn in der Bank einzahlen können. Das Bankkonto 2850 wies im Jahr 2010 durch einen längeren Zeitraum negative Stände aus. Ein redlicher Unternehmer hätte zur Vermeidung unnötiger Sollzinsenbelastung die Bareinnahmen auf das Bankkonto transferiert. Der endgültigen Verbringung ins private Wohnhaus kommt nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts großes Gewicht für die Annahme von Privatentnahmen und Privatvermögen zu.

Dass das Safeguthaben Betriebsvermögen sein soll, ist in der Vergangenheit nach außen erkennbar weder dem Sohn der Bf bekannt gewesen noch ist durch die Haushaltsversicherung oder die Betriebsversicherung objektiv dokumentiert, dass das Safeguthaben dem Betrieb gewidmet war. Erst seit dem Einbruchsdiebstahl wird das im Privathaus verwahrte Geld als Betriebsvermögen dargetan. Dieser Umstand spricht für die Annahme von Privatvermögen.

Die Bf hat die Verantwortung für den Abschluss des Versicherungsvertrages auf ihren ehemaligen Lebenspartner als Juristen abgewälzt. Sie hat aber zu keinem Zeitpunkt eingewendet, dass sie ihm einen höheren Versicherungswert als EUR 10.500,00 genannt hätte und ihr ehemaliger Lebenspartner pflichtwidrig den Haushaltsversicherungsvertrag zu einem zu geringen Versicherungswert abgeschlossen hätte, wofür er zivilrechtlich im Wege des Regresses einzustehen hätte. Die Bf als Geschäftsfrau trägt das Unternehmerrisiko für sämtliche den Betrieb betreffenden Verträge, auch für solche, die nicht unmittelbar der Einnahmenerzielung dienen. Allenfalls trifft sie ein Auswahlverschulden (culpa in eligendo). Ein Regress gegen den ehemaligen Lebensgefährten wurde nicht vorgebracht. Dieser Sachverhalt spricht für die Annahme von Privatvermögen.

Die vom Steuerberater in der Replik vom 07.05.2015 erwähnte Bildung von Zwischensummen liegen nicht vor. Die Bildung einer Summe ist ein rechnerischer Vorgang. Die Bf hat angegeben, dass sie – offenbar immer am Ende einer Seite – den Vermögensbestand ausschließlich durch Zählen ermittelt hat. Da die Bf die Zählung durchgeführt hat, wird ihr mehr Glauben geschenkt. Ein bloßes Zählen in regelmäßigen Abständen spricht dafür, dass sich die Bf Übersicht über den Geldbestand an sich verschaffen wollte.

Die Bf hat das Berufungsvorbringen spontan in drei Punkten abgeändert. An die Stelle einer Barreserve trat der Wunsch nach Investition, an die Stelle einer Behandlungseinheit traten eine dritte Mundhygieneeinheit und ein 3-D-Röntgenapparat, an die Stelle des Betrages von EUR 35.000,00 trat die Summe der Beträge von EUR 70.000,00 und EUR 35.000,00.

Der Berufungsschriftsatz spricht iVm dem angesparten Geldbetrag von „*Barreserven ungefähr in der Höhe einer Behandlungseinheit („Zahnarztstuhl mit Installationen“) je nach Ausstattung ab EUR 35.000,00*“, auf die die Bf „*Wert gelegt*“ habe. Der Ausdruck „Reserve“ wurde vom BFG dahin verstanden, dass im Fall eines Ausfalls eines Zahnarztstuhles in der Ordination für die Neuanschaffung eines solchen rasch ausreichende Geldmittel zur Verfügung stehen sollten, ohne auf Bankkredite angewiesen zu sein. In der Replik vom 07.05.2015 wurde ausgeführt: „*Das Kassabuch wurde nur zu dem Zweck geführt um die betrieblichen Geldmittel sauber von den privaten trennen zu können.*“ Ausgehend vom Reservegedanken und den erwähnten privaten Geldmitteln wurde die Bf nach ihrem „privaten Notgroschen“ gefragt (ON 6). Mit Schriftsatz vom 11.03.2022 (ON 18) trug sie – unaufgefordert – vor, dass sie im Tresor das Geld gespart hat, „*da [sie] ein 3 D Rö für die Ordination kaufen wollte*“, das damals mindestens EUR 70.000,00 gekostet habe. Frage 2 des Vorhaltes vom 02.02.2022 (ON 6) lautete: „*2.) Wenn Sie für private Notfälle kein Bargeld im Haus hatten, sondern nur für betriebliche, geben Sie bitte die Gründe dafür an.*“ Die korrespondierende Antwort 2.) im Schriftsatz ON 18 lautete: „*Das Geld im Tresor war für den Ankauf eines 3 D Röntgens gespart.*“

Die Bf ist nach Ansicht des BFG mit dem Schriftsatz der Frage nach einer privaten, finanziellen Vorsorge für Reparaturkosten am Haus usw ausgewichen. Bei monatlichem Unternehmerlohn von rund EUR 11.000,00 im Jahr 2010 und rund EUR 14.000,00 im Jahr 2011 ist es mit menschlichem Erfahrungsgut nicht vereinbar, dass ein sparsamer Mensch ausschließlich für betriebliche Gründe vorgesorgt hat. Die im Beschwerdeverfahren geändert vorgetragenen Gründe des zukünftigen Betriebszwecks erweisen sich dadurch als unglaubhaft, auch wenn es auch die zukünftige betriebliche Absicht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht ankommt.

Ein für private Zwecke angespartes Geldvermögen wurde in Form von Sparguthaben zunächst behauptet („größere Ausgaben — Reparaturen am Haus — ein neues Auto im Bedarfsfall bezahlen zu können“). Nach und nach wurde die am 11.03.2022 zugesagte Beweismittelvorlage mit den Schriftsätzen ON 23 und ON 25 zurückgenommen und anlässlich

der Verhandlung sodann dezidiert ausgeschlossen, dass im Zeitraum bis 31.12.2011 Sparbücher für private Zwecke existiert haben. Gründe, weshalb sie zunächst die Existenz der Sparbücher als gesichert sah und sodann das Gegenteil als gegeben ansah, konnte die – auch im Hinblick auf den zurückliegenden Zeitraum - nicht anführen.

Angaben, die unter Bezugnahme auf einschneidende Erlebnisse geschildert werden und dadurch zeitlich eingeordnet werden, sind allgemein als glaubhaft und wahr anzusehen. Die Bf beschrieb in der Verhandlung die für sie belastende Trennung und die damit verbundene finanzielle Belastung in sich geschlossen stimmig, detailliert und lebhaft. Die von der Bf zum Ansparzeitraum des Safeguthabens gemachte Aussage beeinträchtigt ihre Glaubwürdigkeit und erschwert die Wahrheitsfindung durch das Bundesfinanzgericht gleichermaßen. Das BFG hat insgesamt den Eindruck gewonnen, dass die Bf mit ihrem Sparverhalten, ihrem Umgang mit der zeitlichen Zuordnung des Geldes und der Höhe von Ausgaben die Orientierung verloren zu haben scheint. Um ihre Lebenshaltungskosten zu decken, wäre im Jahr 2011 ein monatlicher Unterlohn in Form einer Privatentnahme von rund EUR 14.000,00 erforderlich gewesen. Es ist geradezu wahrscheinlich, dass die gemeinsame Geldgebarung der Privat- und Betriebsausgaben über ein einziges Bankkonto und die Kassa es der Bf erschwert haben, Privat- und Betriebsausgaben wie Einnahmen voneinander unterscheiden zu können. Die Bf hat sich während der Verhandlung selbst als ein „Eichhörnchen“ beschrieben. So wie ein Eichhörnchen habe sie nur gesammelt. Insbesondere der Umstand der fast täglichen Entnahme bis auf das geringe Wechselgeld aus der Kassa bestätigt diese Selbstwahrnehmung. Dieses Verhalten erhärtet die Annahme von Privatvermögen. Diesem Umstand kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung erhöhtes Gewicht für die Annahme von Privatvermögen zu.

Die Bf trug vor, dass sie für Urlaube und Weihnachten über die Barprivatentnahmen hinausgehenden Geldbedarf hatte. Die Privatentnahmen am 15.07.2010 iHv EUR 5.000,00 und am 23.06.2011 iHv EUR 4.600,00, in denen Urlaubsgeld zu erblicken ist, bestätigen diese Aussage. Nach dem Berufungsvorbringen wurden ausschließlich Privatentnahmen getätigt, auch wenn diese im Safekassabuch nicht als solche mit einem Text bezeichnet wurden. Solcherart ist nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen das Safeguthaben nicht bereits mit seiner Verbringung in das Privathaus der Bf Privatvermögen darstellen soll, was bereits die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, zumal die im Beschwerdefall beachtlichen baren Privatentnahmen mit demselben Vorgang entnommen wurden. Auch dieser Umstand spricht für die Annahme von Privatvermögen. Den nach außen hin in Erscheinung getretenen Handlungen kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung das höchste Gewicht zu.

Hätte sich die Aussage der Bf, auf das Sparbuch bzw die Sparbücher (die Bf verwendet in ihren Schriftsätzen einmal den Plural dann wieder den Singular) seien nur Einzahlungen geleistet, jedoch keine Abhebungen getätigt worden, bestätigt, wäre beweiswürdigend davon auszugehen, dass die langfristige Sparform des Sparbuchs für die langfristige Investition in ein

3 D-Röntengerät und einen Mundhygienetisch vorgesehen war und das Geld im Safe aus Privatentnahmen stammt und für (kurzfristige) private Bedürfnisse zur Verfügung stand.

5. Rechtliche Beurteilung

5.1. Zu Spruchpunkt I.

Allgemein

Die Änderungsbefugnis im Sinne des § 279 Abs. 1 BAO - nach jeder Richtung - ist durch die Sache begrenzt. Sache [im Rechtsmittelverfahren] ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. etwa VwGH 25.04.2013, 2012/15/0161). Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens war nicht auf den als Betriebsausgabe erfassten betrieblichen Schadensfall beschränkt, sondern Sache war die Einkommensteuer für das Jahr 2011. Die Bf hat mir ihren Angaben im Schriftsatz ON 23, wo sie – ohne Ermittlungen des BFG in diese Richtung - die Bedeckung ihrer Lebenshaltungskosten unter Außerachtlassung der Barbetriebsausgaben und unrichtiger Zuordnung ihrer Sparleistung von EUR 47.000,00 vorgerechnet hat, Anlass gegeben, die Richtigkeit der erklärten Betriebseinnahmen zu hinterfragen. Gleiches gilt für die Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers. Beide Positionen sind sachlich und zeitlich in der Einkommensteuer 2011 gedeckt.

Darüber hinaus ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs für einen betrieblichen Schadensfall wie in der Ausgangssituation ua Voraussetzung, dass der Schaden aus versteuerten Betriebseinnahmen stammt (VwGH 28.06.1988, 87/14/0118).

Die Bedeutung der mündlichen Verhandlung besteht darin, dass mit ihr den Parteien umfassend zu den bisherigen Beweisergebnissen Gehör iSd § 275 Abs. 2 BAO eingeräumt werden kann und ein Verstoß gegen das Überraschungsverbot vermieden wird (vgl etwa VwGH 27.04.2017, Ro 2016/02/0020; VwGH 11.11.2015, Ra 2015/04/0073). Im Beschwerdefall vermisste die Bf die Diskussion über die rechtliche Beurteilung des der Entscheidung zu Grunde gelegten Sachverhalts. Die rechtliche Beurteilung ist nicht Teil der Verhandlung und nicht mit der Partei bzw den Parteien zu erörtern. In diesem Sinn wurde die beantragte Verhandlung zur Beweiserhebung und zur Wahrung des Parteiengehörs genutzt.

§ 132 Abs 1 BAO sieht eine über die siebenjährige Aufbewahrungsfrist hinausgehende Dauer der Aufbewahrung vor, so lange sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind. Damit sind in erster Linie Rechtsmittelverfahren angesprochen. *„Eine Mitwirkungspflicht besteht jedenfalls insoferne, als der Abgabepflichtige der Behörde Zugang zu den Belegen gewähren muss, zu deren Aufbewahrung er verpflichtet ist“* (zB VwGH 04.12.2003, 2003/16/0148). Im Beschwerdefall war die Bf gesetzlich verpflichtet, das Safekassabuch, das im Prüfungsverfahren vorgelegt wurde, und die Bankbelege des

Betriebskontos für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens aufzubewahren. Die Bankbelege konnte die Bf nachbeschaffen. Die Bf hat sich dahin verantwortet, dass sie das Safekassabuch nicht von ihrem Vertreter zurückerhalten habe. *„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs muss sich der Vertretene das Verschulden seines Vertreters zurechnen lassen“* (vgl VwGH 27.01.2011, 2010/15/0149, VwGH 26.02.2014, 2012/13/0051 bezüglich Fristversäumnis). *„Das Verschulden des Vertreters [ist] einem Verschulden des Vertretenen gleichzusetzen“* (VwGH 29.05.1985, 84/13/0081). Nach der zuvor zitierten Rechtsprechung ist die Verletzung der Aufbewahrungspflicht für die Dauer des offenen Rechtsmittelverfahrens der Bf zuzurechnen.

„Alle bei Erfassung der Einnahmen verwendeten Aufschreibungen sind Bestandteil der Bücher (Aufzeichnungen) und damit aufbewahrungspflichtig“ (VwGH 25.11.1986, 84/14/0109). Im Beschwerdefall stellen daher die in die Kassa eingelegten Zettel, die die Mitarbeiterinnen für die Bf zur Kontrolle der Richtigkeit der Einnahmen täglich angefertigt hatten und die die Bf abends nach der Kontrolle entsorgt hat, aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen dar.

Die Bf hat gegen ihre Mitwirkungspflicht verstoßen, indem sie das Safekassabuch für die Dauer des anhängigen Rechtsmittelverfahrens nicht aufbewahrt und die „Kassazettel“ vernichtet hat.

„Einerseits trifft die Abgabenbehörde, sohin auch das Verwaltungsgericht, die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung, andererseits die Partei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen zur Offenlegung und Mitwirkung verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist, oder eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung“ (VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014; mHa Ritz, BAO6, Rz 8 ff zu § 115 BAO mwN).

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt. Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiert sich an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen eine mehr

oder weniger starke Einschränkung erfährt“ (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0292, mHa auf die bei Ritz, BAO3, § 115, Tz 10 mwN).

Wie das im Safe angesparte Geldvermögen angewachsen ist und die Fakten für seine Zuordnung zum Betriebsvermögen, kann ausschließlich die Bf aufklären bzw beibringen. Ihre zunächst getätigte Zusage, Sparbücher vorzulegen, und die sodann ohne Angabe von Erklärungen erfolgte Zurücknahme der Aussage, zeugt nicht von Wahrheitsliebe. Die Bf hat auch gegen die abgabenrechtliche Wahrheitspflicht verstoßen, auch wenn das für den Abgabepflichten – anders als für den Zeugen – keine sanktionsrechtlichen Folgen hat.

Rechtsprechung

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) „bewirkt im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG [1988]) der widerrechtliche Entzug von Wirtschaftsgütern wie etwa durch Diebstahl (§§ 127 ff StGB), Veruntreuung (§ 133 StGB), Unterschlagung (§ 134 StGB) oder Entwendung (§ 141 StGB) [...] eine Verminderung des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres (siehe § 4 Abs. 1 erster Satz EStG [1988]). Dadurch hat der widerrechtliche Entzug gleich einer Betriebsausgabe eine Gewinnminderung (Verlusterhöhung) zur Folge“ (VwGH 12.03.1980, 2819/79; VwGH 28.06.1988, 87/14/0118 Rn 1.1., jeweils mwN).

„Die Überschussrechnung des § 4 Abs 3 EStG 1988 stellt im Verhältnis zum Betriebsvermögensvergleich eine vereinfachte Gewinnermittlung im Wege einer Geldrechnung dar, die aber auf Dauer gesehen keine Besteuerung von gegenüber der grundsätzlichen Gewinnermittlungsart des Betriebsvermögensvergleiches bedeutend abweichenden Betriebsergebnissen bezweckt“ (VwGH 28.06.1988, 87/14/0118 Rn 2, mwN). Sodann führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der widerrechtliche Entzug eines Anlagegutes und der Warendiebstahl in beiden Gewinnermittlungsarten gleichermaßen erfasst wird.

„Geld - Bargeld wie Buchgeld (z.B. Guthaben auf einem Bankkonto) - kann beim Gewinnermittler durch Betriebsvermögensvergleich ebenfalls ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens bilden, dessen Verlust [...] gleich einer Betriebsausgabe zu einer Gewinnminderung (Verlusterhöhung) führt. Der Verwaltungsgerichtshof hält [in Übereinstimmung mit österreichischer und deutscher Literatur] auch beim Einnahmen-Ausgabenrechner die Behandlung des Geldverlustes als Betriebsausgabe für geboten, soll es nicht ohne jegliche wirtschaftliche Rechtfertigung auf Dauer gesehen zu einer unterschiedlichen Besteuerung von Einnahmen-Ausgabenrechnern und Gewinnermittlern durch Betriebsvermögensvergleich kommen.

Auch beim Einnahmen-Ausgabenrechner ist allerdings Voraussetzung für die Anerkennung von Geldverlusten als Betriebsausgaben, daß das widerrechtlich entwendete Geld Betriebsvermögen war.

Beim Betriebsvermögensvergleich wird die Zugehörigkeit von Bargeld wie Buchgeld zum Betriebsvermögen durch die Buchführung dokumentiert. Bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung fehlt hingegen die Möglichkeit, Buch- oder Bargeld über die Bücher klar und nachprüfbar dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Die eindeutige Zuordnung von Geld zum Betriebsvermögen ist aber unabdingbares Erfordernis für die Annahme einer durch den Verlust von Betriebsvermögen bewirkten Betriebsausgabe. Das bedeutet, daß beim Einnahmen-Ausgabenrechner zwar nicht aus einer Buchführung, aber doch auf andere Weise klar ersichtlich sein muß, daß das Geld nicht Teil des Privatvermögens ist, sondern von diesem abgesondert dem Betrieb dient. Bargeld kann aus dieser Sicht nur dann als Betriebsvermögen angesehen werden, wenn eine von der privaten Geldgebarung deutlich getrennte Betriebskassenführung besteht. Von einer Betriebskassenführung kann aber nur die Rede sein, wenn in ihrem Rahmen nicht nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, sondern sämtliche Geldbewegungen - also auch Einlagen und Entnahmen festgehalten werden und sich so ein betrieblicher Bargeldbestand (Kassenbestand) feststellen läßt, dessen (teilweiser) Verlust als Verlust von Betriebsvermögen (teilweise) eine Betriebsausgabe bildet (vgl Urteil BFH vom 25.01.1962, IV 221/60 S, BStBl III Seite 366).

Der gebotenen Trennung von Betriebs- und Privatvermögen entspricht der Einnahmen-Ausgabenrechner trotz einer solchen Kassenführung allerdings nicht, wenn er über die "Betriebskasse" auch seine private Geldgebarung verrechnet. Es muß vielmehr - wie nochmals zu betonen ist - eine von der Privatgeldgebarung deutlich gesonderte Betriebskassenführung vorliegen. Gleiches ist auch hinsichtlich der Führung der Geldkonten (Bankkonten) zu fordern, sodaß diese Konten nur dann zum Betriebsvermögen zu zählen sind, wenn sie, abgesehen von gelegentlichen Einlagen und Abhebungen, die der Anpassung des Kontenstandes an den Bedarf des Betriebes dienen, nur Gut- oder Lastschriften enthalten, die sich aus der Führung des Betriebes selbst ergeben“ (VwGH 28.06.1988, 87/14/0118 Rn 3 mwN).

„Die eindeutige Zuordnung von Geld zum Betriebsvermögen ist aber unabdingbares Erfordernis für die Annahme einer durch den Verlust von Betriebsvermögen bewirkten Betriebsausgabe. Das bedeutet, daß beim Einnahmen-Ausgabenrechner [...] auf andere Weise klar ersichtlich sein muß, daß das Geld nicht Teil des Privatvermögens ist, sondern von diesem abgesondert dem Betrieb dient. Bargeld kann aus dieser Sicht nur dann als Betriebsvermögen angesehen werden, wenn eine von der privaten Geldgebarung deutlich getrennte Betriebskassenführung besteht. Von einer Betriebskassenführung kann aber nur die Rede sein, wenn in ihrem Rahmen nicht nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, sondern sämtliche Geldbewegungen - also auch Einlagen und Entnahmen festgehalten werden und sich so ein betrieblicher Bargeldbestand (Kassenbestand) feststellen läßt, dessen (teilweiser) Verlust als Verlust von Betriebsvermögen (teilweise) eine Betriebsausgabe bildet“ (VwGH 28.06.1988, 87/14/0118 mwN).

Im Fall eines § 4 Abs 1-Ermittlers erkannte der Verwaltungsgerichtshof im Fall eines Sparbuchs zu Recht, dass „Bargeld, das aus Betriebseinnahmen stammt, solange notwendiges

Betriebsvermögen darstellt, als dieses Bargeld nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen wird. Nicht ausschlaggebend ist, ob das Bargeld in näherer Zukunft tatsächlich betrieblich verwendet werden wird. Nichts anderes als für Bargeld gilt aber für ein Sparbuch. Werden Gelder von einem betrieblichen Girokonto auf ein Sparbuch überwiesen, so verlässt es durch diesen Wechsel der Veranlagungsform nicht den betrieblichen Kreis. Erst wenn die Widmung zum privaten Bereich nach außen hin klar dokumentiert ist, und zwar insbesondere durch die buchmäßige Behandlung (Erfassung als Privatentnahme) oder allenfalls durch die private Verwendung der Geldmittel, liegt Privatvermögen vor. Gleiches gilt, wenn Geldmittel von der Betriebskasse auf ein Sparbuch transferiert werden“ (VwGH 26.04.1994, 91/14/0030 mwN).

Der Verlust (die Vernichtung) von Bargeld eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners führt zu keiner Betriebsausgabe, wenn keine geschlossene, vom Privatvermögen eindeutig abgegrenzte, Kassenführung vorliegt. Werden in einem Versteck sowohl private als auch betriebliche Vermögensgegenstände aufbewahrt, so liegt keine eindeutige Abgrenzung vor (UFS 25.08.2005, RV/0751-L/04).

Notwendiges Betriebs- vs notwendiges Privatvermögen, Betriebskassenführung

Zunächst wird auf obige Beweiswürdigungsgründe verwiesen. In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen wie folgt:

Im Beschwerdefall hat Bf für ihre gesamte private und betriebliche Geldgebarung nur ein einziges Bankkonto verwendet. „*Buchgeld (zB Guthaben auf Bankkonten) zählt beim Einnahmen-Ausgabenrechner nur dann zum Betriebsvermögen, wenn die Konten, abgesehen von gelegentlichen Einlagen und Abhebungen, die der Anpassung des Kontenstandes an den Bedarf des Betriebes dienen, nur Gut- oder Lastschriften enthalten, die sich aus der Führung des Betriebes selbst ergeben*“ (VwGH 28.06.1988, 87/14/0118). Ein „Ordinationskonto“ in dem Sinn lag im Beschwerdefall nicht. Sowohl im relativen Vergleich als auch in absoluten Zahlen überstiegen die privaten Geschäftsvorfälle den vom VwGH als unschädlich bezeichneten Umfang bei weitem. Auf dem Bankkonto befand sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts folglich ausschließlich Privatvermögen. Da das Bankkonto in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nach wie vor zu den unteilbaren Aufwendungen zählt, wären die Kontogebühren im Übrigen zur Gänze nicht abzugsfähig.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann für Bargeld nichts anderes gelten. Bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung wird diesfalls die Betriebseinnahme zu Privatvermögen. Verbringt der Abgabepflichtige Teile der Bareinnahmen in den häuslichen Safe, wo das Geld gestohlen wird, tritt der Schaden im Privatvermögen kann. Bereits aus diesem Grund liegen die Voraussetzungen für einen betrieblichen Schadensfall nicht vor.

Im Beschwerdefall hat die Bf an Tagen von Barbetriebseinnahmen nicht nur Privatentnahmen getätigt, sondern in erheblichem Umfang über die Kassa auch Privatausgaben gebucht. 77

gezählte private Kassabuchungen umfassen allein zwei Seiten. Weder das Bankkonto noch das Kassakonto haben nur Gut- oder Lastschriften bzw Ein- und Ausgänge enthalten, die sich aus der Führung des Betriebes selbst ergeben haben. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts hat diese Buchführung zur Folge, dass auch das Bargeld des Ordinationsbetriebs von Beginn an ausschließlich Privatvermögen dargestellt hat. Es wurde daher Privatvermögen nach Hause transferiert, das durch entsprechende Mittelverwendung nicht nach außen hin erkennbar der betrieblichen Nutzung zugeführt wurde. Laut Verwaltungsgerichtshof „*ist nicht ausschlaggebend, ob das Bargeld in näherer Zukunft tatsächlich betrieblich verwendet werden wird*“ (VwGH 26.04.1994, 91/14/0030).

Alternativ wird begründet:

Im gegenständlichen Beschwerdefall befand sich das widerrechtlich entwendete Barvermögen in einem Safe im privaten Wohnhaus der Bf, das in der Zukunft dem Betrieb dienen sollte. Die Verbringung des Geldes in das private Wohnhaus, der Umstand, dass ausschließlich Privatentnahmen aus dem Safebargeld getätigt wurden, und der Umstand, dass das Geldsafevermögen in der privaten Haushaltsversicherung erfasst war sind drei nach außen in Erscheinung getretene Handlungen, die auch aus rechtlichen Gründen für das Vorliegen ausschließlichen Privatvermögens seit dem Tag der Entnahme aus der Ordinationskassa sprechen. Diesen Handlungen kommt umso mehr Bedeutung zu, weil bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 Entnahmen nicht zu dokumentieren sind. Soweit die steuerliche Vertretung die über das Bankkonto gebuchten Privatentnahmen erfasst hat, geht das über die bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung gesetzlich geforderten Aufzeichnungspflichten hinaus. Völlig unverständlich sind die Führung eines Aufwandskontos für den nicht aktivierten und ausschließlich privat genutzten PKW und die Erfassung von privaten Barausgaben, obwohl die Bf ohnedies den über das Wechselgeld hinausgehenden Barbetrag entnommen hat.

Die Bf hat vorgetragen, auch für private Zwecke angespart zu haben, konnte aber das zunächst ins Treffen geführte Sparbuch nicht vorlegen. Die Bf hat in Wahrheit zwischen betrieblichem Geld und privatem Geld nicht unterschieden. In der Verhandlung hat die Bf eingeräumt, dass das im Safe verwahrte Geld zum Teil entnommenes privates Geldvermögen, bestimmt für Haus und Auto, sowie zum Teil nicht entnommenes betriebliches Geldvermögen, bestimmt als Barreserve oder Investitionen, war. Die Vermengung von privatem und betrieblichem Bargeld ist das Gegenteil der von der Rechtsprechung geforderten eindeutigen Trennung.

Mit Berufungsentscheidung UFS 25.08.2005, RV/0751-L/04, hat der unabhängige Finanzsenat zu Recht erkannt, dass *die Vernichtung von Bargeld (durch Mäusefraß) eines Einnahmen-Ausgabenrechners zu keiner Betriebsausgabe führt, wenn im Versteck sowohl private als auch betriebliche Vermögensgegenstände (betriebliche Anzahlung EUR 13.000,00 und Geld der Lebensgefährtin EUR 3.000,00) aufbewahrt werden.*

Da sich das Safebarvermögen vermengt aus privat entnommenen und betrieblich lediglich verbrachten Barbetriebseinnahmen zusammensetzt, liegen mangels eindeutiger Zuordnung zum Betriebsvermögen und mangels klarer Absonderung beider Vermögensarten die Voraussetzungen für einen betrieblichen Schadensfall nicht vor. Eine von der privaten Geldgebarung deutlich getrennte Betriebskassenführung bestand nicht.

Keine Teilbarkeit des Vermögensschadens

Anlässlich der Verhandlung trug die Bf vor, auch wenn das im Safe verwahrte Sparvermögen betrieblich-privat vermengt sei, so sollte sie einen Teil davon als Betriebsausgabe geltend machen können. Hiezu ist nochmals auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs 87/14/0118 zur klaren Absonderung von Betriebsvermögen und Privatvermögen sowie zum unabdingbaren Erfordernis einer eindeutigen Zuordnung von Geld zum Betriebsvermögen zu verweisen.

Die Vermischung/Vermengung ist nicht gleichzusetzen mit einer anteiligen Nutzung eines Wirtschaftsgutes. Nach dem Zivilrecht (§ 380 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch) gehören zu einem gültigen Erwerb des Eigentumsrechtes der Abschluss eines Kaufvertrages und die Übergabe der Sache. An fremdem Bargeld wird das Eigentumsrecht davon abweichend jedoch durch Vermengung mit dem eigenen Geld erworben.

Die Vermengung von Bargeld hat bestimmte Rechtsfolgen. Sollen die abgabenrechtlichen Rechtsfolgen bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 vermieden werden, sind Betriebs- und Privatvermögen zu trennen. Eine klare Absonderung der beiden Vermögensarten und die eindeutige Zuordnung zum Betriebsvermögen liegen im Beschwerdefall nicht vor. Die Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen bzw deren Trennung hat der Abgabepflichtige vorzunehmen und kann nicht nachträglich durch Schätzung nachgeholt werden.

Bemerkt wird, dass Betriebsvermögen und Gewinnermittlung voneinander zu unterscheiden sind. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ist definiert als die Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsgaben. Es ist das hervorstechende Merkmal dieser Gewinnermittlungsart, dass das Betriebsvermögen dafür nicht erforderlich ist und nicht berechnet werden muss. Werden in der Buchführung private und betriebliche Geschäftsvorgänge erfasst, ist für die Gewinnermittlung lediglich die Zuordnung erschwert. Rechtsfolgen ergeben sich nur für das Betriebsvermögen.

Häusliches Arbeitszimmer

Laut Sachverhalt erzielte die Bf ausschließlich Einkünfte als selbstständig tätige Zahnärztin. Als selbstständig tätige Ärztin hatte die Bf den Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit in der Ordination, sodass der Tatbestand des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 bereits aus diesem Grund nicht erfüllt wird. Darüber hinaus müsste das Arbeitszimmer als

kumulatives Erfordernis auch notwendig gewesen sein (zB VwGH 31.05.2011, 2008/15/0126 mwN). Mit dem Einwand, dass die Bf in der Ordination keinen Internetanschluss hatte, wird keine Notwendigkeit für ein häusliches Arbeitszimmer aufgezeigt. Nach dem Geldbestand im Safe verfügte die Bf weiters über die für eine entsprechende Betriebsinvestition erforderlichen Geldmittel. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers bzw eines betrieblichen Büros, wie die Bf vortrug, lagen demnach nicht vor.

5.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Zur Falllösung war für die Beurteilung als betrieblicher Schadensfall von gestohlenem Bargeld eines Einnahmen-Ausgabenrechners die Abgrenzung von (notwendigem) Betriebsvermögen und Privatvermögen vorzunehmen, wozu auf eine ständige Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofs zurückgegriffen werden konnte (VwGH 28.06.1988, 87/14/0118, VwGH 26.04.1994, 91/14/0030, jeweils mwN). Da eine Rechtsfrage im obigen Sinn somit nicht aufgeworfen wurde, war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Mai 2022