

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Maria Daniel über die Beschwerde des Bf***, Bf-Adr*** gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9.,18. u. 19. Bez. in Wien (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 15.4.1997 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1990 bis 1993 und vom 26.3.1997 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1994 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14.11.2023 und am 9.1.2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Christina Seper zu Recht:

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1990 werden ersatzlos aufgehoben.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 1994 werden abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

1. Vorhalteverfahren und Nachschau der Abgabenbehörde

Mit Schreiben vom 14.10.1991 teilte der Beschwerdeführer dem damaligen Finanzamt mit, ein Steuerberater habe ihn gebeten, die Kanzleiorganisation unter Integration einer bestehenden Computeranlage neu zu gestalten. Da diese Umgestaltung einen längeren Zeitraum erfordern werde, sei zur Finanzierung des dafür notwendigen Aufwandes vereinbart worden, einen Teil der Kosten des Beschwerdeführers durch ein Pauschalhonorar iHv ATS 300 pro Stunde zuzüglich der Barauslagen abzugelten. Nach Abschluss der Entwicklungsarbeit werde die

Tätigkeit des Beschwerdeführers neu bewertet und neben den dafür nötigen Computerprogrammen als Sacheinlage in eine GmbH eingebracht werden, ab welchem Zeitpunkt dem Beschwerdeführer steuerlich relevante Erträge aus dieser Beteiligung zufließen würden. Da das Honorar im Entwicklungszeitraum die Aufwendungen kaum decken werde und der Beschwerdeführer seine Verluste zwischen ATS 50.000 und 100.000 einschätzte, würden für diesen Zeitraum keine steuerlich relevanten Einkünfte vorliegen, wie sich aus einer beigelegten Prognoserechnung ergebe. Sollten sich wider Erwarten aus der Tätigkeit schon im Entwicklungszeitraum steuerlich relevante Gewinne ergeben, werde der Beschwerdeführer diese dem Finanzamt mitteilen.

Anlässlich einer internen Kontrollmitteilung erlangte die belangte Behörde darüber Kenntnis, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1991 bis 1993 Honorare bzw Provisionen erhalten habe. Der Beschwerdeführer wurde mit Schreiben vom 8.8.1995 aufgefordert, nähere Auskünfte zu diesen Einnahmen zu erteilen.

Nach Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 1990 bis 1994 im März 1996 ersuchte die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer mittels Vorhalt vom 1.4.1996 um Beantwortung weiterer Fragen sowie um Vorlage diverser Unterlagen und Nachweise iZm geltend gemachten Betriebsausgaben.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 1.7.1996** gab der Beschwerdeführer nach einer Reihe von Fristverlängerungsansuchen an, folgende Nettohonorare (in ATS) in den Jahren 1990 bis 1994 erhalten zu haben:

Auftraggeber	1990	1991	1992	1993	1994
„L***“	70.800,00	155.700,00	192.000,00	162.750,00	74.250,00
„I***“		6.750,00			
„B***“		39.450,00			
„S***“		1.200,00	36.900,00	12.150,00	
„P***“			10.350,00	4.940,00	
„O***“	540,00				
„K/A***“					63.692,50
Gesamt	71.340,00	203.100,00	239.250,00	179.850,00	137.942,50

Schwerpunkt der Konsulententätigkeit sei die Entwicklung von Softwareprodukten zum Einsatz in Steuerberatungskanzleien gewesen. Es sei ein Konzept entwickelt worden, das den Datentransfer von der Großrechenanlage der Kanzlei L*** auf die einzelnen PC´s zur Weiterverarbeitung erlaube. Zielsetzung wäre eine zentrale EDV-Großanlage für diverse Wirtschaftstreuhänder gewesen. Nach Abschluss der Entwicklungsarbeit wäre eine Beteiligung in Aussicht gestanden. Durch den Tod des Herrn L*** sei es jedoch nicht mehr dazu gekommen.

Die Konsulententätigkeit sei nur mit der EDV-Anlage möglich gewesen. Der Auftraggeber L*** habe dem Beschwerdeführer einen Laptop leihweise zur Verfügung gestellt. Die eingesetzten Programme seien für einen Privatgebrauch ungeeignet. Die EDV-Anlage sei nicht privat genutzt worden.

Das Arbeitszimmer sei ausschließlich betrieblich genutzt worden. Der betriebliche Anteil betrage 44 % samt Terrasse, da diese nur vom Arbeitszimmer aus erreichbar sei. Die Ausgestaltung des Arbeitszimmers lasse eine private Verwendung nicht zu. Eine Skizze samt Innenausstattung werde noch nachgereicht.

In den Jahren 1990 bis 1994 seien folgende Kilometer mit dem Kfz zurückgelegt worden:

	1990	1991	1992	1993	1994
Km gesamt	18.422	17.345	17.355	19.421	17.228
Betrieblich	14.453	15.120	14.826	16.278	13.256
Anteil betrieblich	78,46%	87,17%	85,43%	83,82%	76,94%

Die Kosten der Garagierung würden ausschließlich die Garage für das die Konsulententätigkeit verwendete Kfz betreffen.

Die Zinsen und Bankspesen seien ausschließlich durch die Finanzierung der beruflich veranlassten Aufwendungen und Anschaffungen angefallen.

Der sonstige Büroaufwand beinhalte eine Reihe kleinerer Aufwendungen für Elektromaterial, Papierware, Kabel, Werkzeuge etc.

Bei den sonstigen Raumkosten handle es sich um anteilige Nachzahlungen für Betriebskosten, Warmwasser und Heizung.

Der im Jahr 1994 angeschaffte Ventilator werde ausschließlich nur im südseitig gelegenen Arbeitszimmer verwendet.

Einige Fragen des Vorhaltes vom 1.4.1996 blieben jedoch unbeantwortet (Fragen betreffend Schreibhonorare, Nutzungsdauer gebrauchtes Kfz, Anschaffungen 1990-1992, Teilwerte eingebrachter Wirtschaftsgüter, Ausscheiden des Gebraucht-PKW, Aufgliederung der geringwertigen Wirtschaftsgüter).

Unter Androhung einer Zwangsstrafe wurde der Beschwerdeführer mittels **Erinnerungsschreiben vom 19.8.1996** ersucht, den Vorhalt vollständig und ordnungsgemäß bis längstens 2.9.1996 zu beantworten.

In der **ergänzenden Vorhaltsbeantwortung vom 13.9.1996** gab der Beschwerdeführer an, Honorare an seine Ehefrau F*** für Korrekturlesen, Korrespondenz, Auftragsverwaltung und Abrechnung, Schreibarbeiten, PC-Wartungsarbeiten „etc“. in Höhe von 12 % der Bruttohonorare bezahlt zu haben. Nach Ansicht des Beschwerdeführers handle sich dabei um ein angemessenes Entgelt, welches über das Ausmaß der ehelichen Beistandspflicht hinausgehe.

Der Beschwerdeführer gliederte die geltend gemachten Vorsteuerbeträge der betreffenden Jahre in einer Tabelle nach folgenden Aufwandspositionen: Büroausstattung, Büromaschinen/Anlagen, PC-Programme, PKW/Verkehr, Büroraum- u. Garage, Betriebskosten, Strom, Fachliteratur, Büromaterial, GWG, PC-Material, sonstige Bürokosten, Auslagenersatz, Instandhaltung, Betrieb, Schreibhonorare und Betriebskostennachzahlungen.

Der Ansatz einer verbleibenden Restnutzungsdauer für den im Jahr 1986 angeschafften PKW (BMW 318 i) sei gerechtfertigt, da dieser zum Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen noch einen Wert von ca ATS 84.000 aufgewiesen habe. Der Beschwerdeführer beantragte ferner mit Verweis auf § 6 Z 5 EStG einen Wertansatz bis zu den tatsächlichen Anschaffungskosten des PKW sowie vom Restbuchwert (1991) keinen Privatanteil anzusetzen, da der PKW im Jahr 1991 infolge Totalschadens ausgeschieden und der Ansatz des Privatanteils daher zu Unrecht erfolgt sei. Daraus würden sich folgende Gewinnminderungen (in ATS) ergeben:

1990	-22.910,32
1991	-58.199,86

Der Schrottwert des ausgeschiedenen PKW sei auf die Anschaffungskosten des neuen PKW angerechnet worden.

Der Beschwerdeführer listete in Tabellenform die Anschaffungen der Jahre 1990 bis 1992 mit Angabe der Netto- und Vorsteuerbeträge auf. Bei der Anschaffung „Aprilia Amico“ im Oktober 1992 handle es sich um ein Moped, das nur für betriebliche Stadtfahrten verwendet werde.

Ebenso wurden die geringwertigen Wirtschaftsgüter betreffend 1991 in einer Tabelle mit dem Nettobetrag dargestellt.

Als Teilwerte der zum 1.1.1990 eingelegten Softwareprogramme seien die zum 1.1.1990 durchschnittlichen Anschaffungspreise inklusive Einrichtung und Installation angesetzt worden (20% Abschlag von den seinerzeitigen Nettoanschaffungskosten). Der Beschwerdeführer beantragte in seiner Vorhaltsbeantwortung für die am 1.1.1990 in das Betriebsvermögen eingelegten Softwareprogramme ebenfalls den Ansatz der tatsächlichen seinerzeitigen Anschaffungskosten mit Verweis auf § 6 Z 5 EStG. Daraus ergebe sich eine jährliche Gewinnminderung in Höhe von ATS 22.250,40.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei (hinsichtlich Softwareprogramme) ein Vorsteuerabzug bei Betriebseröffnung möglich, da eine Vorsteuerberichtigung für Anlagegüter, die vor Betriebseröffnung angeschafft wurden, möglich wäre. Im Fall der Nichtanerkennung der Vorsteuerberichtigungen beantragte der Beschwerdeführer den Ansatz der Bruttoanschaffungskosten bzw die Berücksichtigung einer jährlichen Abschreibung iHv ATS 92.054,88.

Die belangte Behörde regte in der Folge bei der Betriebsprüfungsabteilung die Durchführung von **Erhebungsmaßnahmen** an.

Mit bei der belangten Behörde am 15.11.1996 eingelangtem Schreiben, ersuchte der Beschwerdeführer um rasche erklärungsgemäße Veranlagung, bzw um Mitteilung, ob noch weitere Angaben benötigt würden.

Im weiteren Verfahrensverlauf versuchte das Erhebungsorgan einen Termin zur Besichtigung des als Betriebsausgabe geltend gemachten Arbeitszimmers mit dem Beschwerdeführer zu vereinbaren. Dieser gab laut Aktenvermerk vom 21.11.1996 bekannt, dass eine Besichtigung erst nach dem 8.12.1996 möglich sei.

Laut Aktenvermerk vom 9.12.1996 drohte der Beschwerdeführer am 9.12.1996 bei der Abgabenbehörde telefonisch an, eine Schadenersatzklage zu erheben und einen Devolutionsantrag zu stellen.

Mittels Telefax vom 9.12.1996 (abgesandt am 10.12.1996) wurde der Abgabepflichtige um Bekanntgabe eines Termins zur Klärung der noch offenen Fragen betreffend „*Arbeitszimmer, Kfz, Rechnungen für PC-Software und Einrichtungsgegenstände*“ bis spätestens 20.12.1996 ersucht.

Am 17.12.1996 vereinbarte der Beschwerdeführer laut Aktenvermerk mit dem Erhebungsorgan, dass er sich am 7.1.1997 zwecks Terminvereinbarung telefonisch melden werde, um die noch offenen Fragen für die Veranlagung der Jahre 1990 bis 1994 zu klären.

Dem Erhebungsdienst wurden schließlich am 14.1.1997 in der Dienststelle des Beschwerdeführers Disketten und einige Originalbelege betreffend Bürokosten vorgelegt.

In einem Telefonat mit dem Beschwerdeführer am 15.1.1997 ersuchte das Erhebungsorgan um Vorlage sämtlicher Belege der aus dem Privatvermögen am 1.1.1990 in das Betriebsvermögen eingelegten Softwareprogramme.

Die Gruppenleiterin der Veranlagung forderte den Beschwerdeführer telefonisch am 20.1.1997 um Vorlage von Kreditunterlagen iZm den im Jahr 1988 angeschafften und zum 1.1.1990 in das Betriebsvermögen eingebrachten Softwareprogrammen (alternativ um Nachweis des Zahlungsflusses) auf.

Daraufhin bat der Beschwerdeführer den ursprünglich für 5.2.1997 vereinbarten Termin auf den 27.2.1997 oder 28.2.1997 zu verschieben. Es wurde mit dem Erhebungsorgan vereinbart, den genauen Zeitpunkt telefonisch am 25.2.1997 oder 26.2.1997 festzulegen.

Am 26.2.1997 wurde dem Erhebungsorgan von einer Mitarbeiterin der Dienststelle des Beschwerdeführers mitgeteilt, dass sich der Beschwerdeführer seit 24.2.1997 bis 2.3.1997 auf Urlaub befinde. Der Veranlagungsakt wurde daraufhin zur weiteren Bearbeitung dem Veranlagungsreferat übermittelt.

Mit Schreiben vom 18.3.1997 beantragte der Beschwerdeführer die Ablehnung der Gruppenleiterin der Veranlagung und des Erhebungsorgans wegen Befangenheit infolge Vorenthaltung von Umsatzsteuergutschriften und Verfahrensverschleppung.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 21.4.1997 zurückgewiesen.

2. Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1990 bis 1994

Die Umsatz- und Einkommensteuer betreffend die Jahre 1990 bis 1993 wurden mit Bescheiden vom 24.3.1997, die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 mit Bescheiden vom 26.3.1997 abweichend von den Erklärungen bzw den beantragten Änderungen des Beschwerdeführers wie folgt festgesetzt (Beträge in ATS):

USt	1990	1991	1992	1993	1994
Gesamtbetrag der Entgelte	73.260,00	228.070,00	275.968,00	210.790,00	147.392,50
Steuerfrei § 6 UStG 1972	-540,00	-5.000,00			
Steuerpflichtiger Umsatz (20%)	72.720,00	223.070,00	275.968,00	210.790,00	147.392,50
Vorsteuern					330,00
Zahllast	14.544,00	44.614,00	55.194,00	42.158,00	29.148,00

ESt	1990	1991	1992	1993	1994
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	59.300,00	198.870,00	238.670,00	177.358,00	122.395,00
Einkünfte aus n.s. Arbeit	223.576,00	241.722,00	290.940,00	295.098,00	312.829,00
Pauschbetrag für Werbungsk.					-1.800,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	282.876,00	440.592,00	529.610,00	472.456,00	433.424,00
Sonderausgaben	-21.430,00	-24.105,00	-24.969,00	-26.251,00	-27.586,00
Kirchenbeitrag	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
Einkommen	260.446,00	415.487,00	503.641,00	445.205,00	404.838,00

Steuer vor Absetzbeträge	62.328,00	123.510,00	160.512,00	135.984,00	119.016,00
Allg Steuerabsetzbetrag	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-8.840,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	-4.000,00	-4.000,00	-4.000,00	-5.000,00	-5.000,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00	-4.000,00	-4.000,00	-4.000,00	-4.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00	-1.500,00	-1.500,00	-1.500,00	-1.500,00
§ 67 (1) u. (2) EStG 6% von 53.406 (1994)					3.204,36
Kinderzuschlag (für 1 Kind)	-1.800,00	-1.800,00	-1.800,00		
Lohnsteuer	-28.902,50	-33.756,00	-55.275,60	-57.420,00	-62.812,00
Abgabenschuld	17.125,00	73.454,00	88.936,00	63.064,00	40.068,00

Nach Ansicht der belangten Behörde sei beim Beschwerdeführer keine Bereitschaft zur Zusammenarbeit und Klärung der offenen Fragen erkennbar gewesen. Da eine Besichtigung der Wohnung durch das Erhebungsorgan nicht möglich gewesen wäre, sei eine nahezu ausschließliche Nutzung des Arbeitszimmers nicht anzunehmen.

Diverse Anschaffungen betreffend „*Bücherverbau, Tapezierung, Möbel und Installationen*“ seien ohne Rechnungsvorlage bzw mangels Nachweise nicht anzuerkennen.

Anschaffungen betreffend „*Vorhang, Bezug für Sitzgruppe, Esstische und 6 Stühle, Markise für Terrasse, Sitzgruppe, Liegesessel*“ seien als typische Einrichtungsgegenstände für privat genutzte Räume nicht anzuerkennen.

Die mit dem PKW betrieblich gefahrenen Kilometer wurden durch die belangte Behörde im Schätzungswege ermittelt, da die durch den Beschwerdeführer beantragte Kilometerleistung aufgrund der Höhe zweifelhaft sei.

Von den Anschaffungskosten inkl Zubehör für ein Moped sei kein Vorsteuerabzug möglich. Die Anschaffungskosten seien in der Folge mit den Bruttobeträgen anzusetzen.

Aufwendungen iZm der Einbringung von Software in das Betriebsvermögen wurden nicht anerkannt, da keine Rechnungen vorgelegt worden wären und für die Behörde keine Möglichkeit bestanden hätte, zu überprüfen, ob alle Programme vorhanden und gekauft wurden.

Für Papier- und Bürobedarf wurden im Schätzungswege Beträge zwischen ATS 10.000 und 20.000 angesetzt.

In Summe wurden durch die Abgabenbehörde folgende Einnahmen und Ausgaben (in ATS) berücksichtigt:

	1990	1991	1992	1993	1994
Einnahmen	73.260,00	228.070,00	275.968,00	210.790,00	147.392,00
Büromaterial	-10.000,00	-20.000,00	-20.000,00	-20.000,00	-15.000,00
Kfz-Aufwand	-3.960,00	-9.200,00	-14.800,00	-8.000,00	-4.400,00
Afa Moped			-2.498,00	-4.996,00	-4.996,00
Afa Zubehör			-218,00	-436,00	-436,00
Afa Ventilator					-165,00

3. Beschwerde (vormals Berufung)

In der fristgerecht eingebrachten Berufung werden sowohl Verletzungen von Verfahrensvorschriften als auch Rechtswidrigkeiten des Inhalts geltend gemacht.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers seien die erlassenen Steuerbescheide nur aus dem Blickwinkel der Befangenheit der Beamtin zu erklären.

Es sei hinsichtlich der Abweichungen zu Ungunsten des Beschwerdeführers kein entsprechendes Parteiengehör gewährt worden.

Ferner sei keine Niederschrift über die erfolgte Nachschau bzw über die Einvernahme und die Einsicht in PC-Programme, „etc“ aufgenommen worden.

Die Bescheide wären daher infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig.

Die Behörde habe Einnahmen doppelt erfasst, da die entsprechenden Aufwandsposten nicht berücksichtigt worden wären.

Der Beschwerdeführer beantragt die Raum- und Ausstattungskosten, unter Berücksichtigung einer versehentlichen Doppelkürzung der Vorsteuern als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich betrieblich genutzt worden wäre. Der Arbeitsraum sei für die Tätigkeit unbedingt notwendig gewesen. Aus dem verrechneten Stundensatz (ATS 300 pro Stunde) ergebe sich ein zeitlicher Arbeitsumfang von ca 240 bis 800 Stunden pro Jahr. Daneben wären noch weitere 200 bis 300 Stunden jährlich für Literaturstudium, Programmstudien und Lernzeiten angefallen. Ein erheblicher Teil dieser Zeiten wären im Arbeitszimmer verbracht worden. Auch die Ausstattung (Tapezierung, Vorhang, Bücherwandverbau, Markise, Sitzgruppe, PC-Ausstattung) entspreche den Erfordernissen einer Konsulententätigkeit.

Die mit dem PKW betrieblich zurückgelegte Kilometerleistung sei anzuerkennen, da der Beschwerdeführer die Kanzlei seines Auftraggebers fast täglich angefahren sei. An Wochenenden seien außerdem mehrmalige Fahrten zwecks Einnahme von Mahlzeiten erfolgt. Er sei zudem wirtschaftlicher Eigentümer des auf seine Frau zugelassenen Kfz gewesen.

Im Zuge der Nachschau seien sämtliche Originalprogramme, Originalhandbücher und Lizenzurkunden vorgelegt worden. Da die PC-Programme im Jahr 1988 angeschafft worden wären, sei die Aufbewahrungspflicht für Belege aus diesem Jahr mit 31.12.1995 geendet. Der vom Beschwerdeführer ermittelte Teilwert entspreche den zum 1.1.1990 gehandelten Kaufpreisen.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei von Aufwendungen zur Vorbereitung von unternehmerischen Tätigkeiten ein Vorsteuerabzug möglich.

Aus den Bescheidbegründungen gehe nicht hervor, warum das Finanzamt die übrigen Aufwendungen, wie Telefon, Fachliteratur, Schreibhonorare, Zinsen, Porti, sonstige Aufwendungen etc nicht als Betriebsausgaben anerkannt habe. Diese Aufwendungen stellen nach Ansicht des Beschwerdeführers zweifellos Betriebsausgaben gem § 4 Abs 4 EStG dar.

Auch in den Umsatzsteuerbescheiden werde nicht dargelegt, warum die Vorsteuern (mit Ausnahme der Vorsteuern betreffend Moped) nicht anerkannt wurden.

Hinsichtlich der an seine Ehefrau bezahlten Schreibhonorare sei der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.9.1996 der Empfängernennung nachgekommen. Eine Nichtanerkennung dieser Ausgaben gem § 162 BAO sei daher nicht zulässig.

Hinsichtlich der Bank- und Kreditzinsen handle es sich um Zinsen und Spesen des Betriebskontos.

Der Beschwerdeführer beantragt in seiner Beschwerde (vormals Berufung) die Aufwendungen im erklärten, bzw (vom Beschwerdeführer) berichtigten Ausmaß als Betriebsausgaben sowie die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen.

4. Verfahren vor der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland

4.1. Fragenvorhalt der FLD

Mit Schreiben vom 25.2.1998 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, Fragen bezüglich diverser Aufwendungen zu beantworten, bzw Unterlagen nachzureichen.

Mit Antwortschreiben vom 25.4.1998 ersuchte der Beschwerdeführer um Erhöhung der betrieblichen Versicherungsaufwendungen, da die Versicherungssumme iZm dem betrieblich genutzten Büro 51,2 % der Versicherungssumme betrage.

Die mit dem PKW betrieblich gefahrenen Kilometer ergeben sich laut Beschwerdeführer aus den, der Betriebsprüfung bereits vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen. Ein eigenes Fahrtenbuch sei nicht zusätzlich geführt worden. Der Beschwerdeführer verwies in diesem Zusammenhang auf seine Ausführungen in den beiden Vorhaltsbeantwortungen vom 1.7.1996 und 13.9.1996 und seiner Beschwerde.

Laut Ausführungen des Beschwerdeführers existieren zu den an die Ehefrau gezahlten Schreibhonoraren keine schriftlichen Verträge. Die Schreibhonorare seien den Auftraggebern weiterverrechnet worden.

Geforderte Schriftstücke iZm der vormals geplanten Gründung der Kapitalgesellschaft sowie Originalrechnungen von jenen Wirtschaftsgütern, die zum 1.1.1990 in das Betriebsvermögen eingebracht wurden, können nicht vorgelegt werden. Der Beschwerdeführer verwies bezüglich der Forderung nach den Originalrechnungen auf seine Berufungsschrift.

Die Anschaffung der Markise und des Vorhanges im „Arbeitszimmer“ sei für ein entsprechendes Raumklima in den Sommermonaten und zum Schutz der Datenträger notwendig gewesen. Außerdem seien umfangreiche Adaptierungsarbeiten notwendig gewesen, um das Arbeitszimmer betrieblich nutzen zu können.

Der betriebliche Anteil der Telefonkosten sei im Schätzungswege ermittelt worden. Damit im Zusammenhang stehende Aufzeichnungen können nicht vorgelegt werden.

Zur Frage, warum ältere Computerprogramme neben jüngeren Programmen betrieblich genutzt wurden, bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Klienten nicht immer über die neuesten Programmversionen verfügt hätten und daher Vorgängerversionen notwendig gewesen seien.

Kopien der Kreditverträge und die Aufstellung der angefallenen Kreditzinsen und Kreditspesen seien inklusive der jeweiligen Kontoauszüge als Anlage zur Berufungsschrift bereits vorgelegt worden.

Eine Aufschlüsselung der Position „sonstiger Büroaufwand“ werde noch nachgereicht.

4.2. Partei- und Zeugeneinvernahmen

In der Niederschrift der Zeugenvernehmung vom 19.11.2001 gab Herr T*** (ED-Organ) an, beim Beschwerdeführer die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers erhoben zu haben. Er könne sich jedoch nicht mehr daran erinnern, ob er die Wohnung gesehen habe. Der Beschwerdeführer habe ihm Belege hinsichtlich des Arbeitszimmers und einiger Programme vorgelegt. Es seien Originalbelege über die Bürokosten vorgelegt worden. Die Fläche der Terrasse habe 16,39 m² und die Fläche des an die Terrasse angrenzenden Raumes 20,88 m² betragen (zusammen 37 m²). Die beruflich genutzte Fläche könne höchstens 37 m², und nicht wie in den Erklärungen ausgewiesen 47,5 m² betragen haben. Er habe ferner in Belege über Nachzahlungen bzw Endabrechnungen von Heizkosten, Betriebskosten und Miete Einsicht genommen. Es seien ihm keine Belege über die laut Anlageverzeichnis im Jahr 1992 angeschaffte Sitzgruppe vorgelegt worden.

Der Zeuge gab an, er habe sich mit dem Beschwerdeführer am 14.1.1997 um 9 Uhr in der Dienststelle des Beschwerdeführers getroffen. Für die Aufnahme einer Niederschrift habe der Beschwerdeführer jedoch keine Zeit mehr gehabt. Es sei die Fortsetzung der Nachschau vereinbart worden, zu der es aber in der Folge nicht mehr gekommen sei.

Originalrechnungen betreffend Softwarekosten samt Zahlungsbestätigungen seien dem Zeugen nicht vorgelegt worden.

In der Niederschrift über die Parteienvernehmung am 4.12.2001 gab der Beschwerdeführer zu den Differenzen bezüglich der Honorarnoten an, dass sich diese dadurch erklären lassen könnten, dass Herr L*** seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG und nicht wie der Beschwerdeführer nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt habe. Außerdem habe Herr L*** ein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt. In der Aufstellung „Allg 1990-1994“ seien nur die Honorare exklusive Aufwandsersätze angeführt.

Im „16,84 Quadratmeter-Zimmer“ habe ein Stutzflügel gestanden. Die Couch habe sich an der gegenüberliegenden Seite befunden. Wenn es sich bei dem größeren Zimmer um das Büro

handle, so errechne sich ein betrieblich anzuerkennendes Ausmaß von 27%. Es hätten Besprechungen in diesem Raum stattgefunden.

Die Aufschlüsselung des Kfz-Aufwands sei aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13.9.1996 ersichtlich. Die Gesamtkilometerleistung im Ausmaß von 18.422 km sei folgendermaßen ermittelt worden: Der Beschwerdeführer habe die Wegstrecke (11 km) mit der Anzahl der Fahrten zu Herrn L*** multipliziert und die übrigen Fahrten zu den Auftraggebern ermittelt. Die genaue Berechnung der Kilometer habe der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.1998 vorgenommen.

In der fortgesetzten Parteienvernehmung vom 10.12.2001 legte der Beschwerdeführer diverse Fotos vor, aus denen ersichtlich sei, dass das Wohnzimmer im kleineren Raum und das Schlaf- und Kinderzimmer in einem Raum eingerichtet gewesen sei.

Der Beschwerdeführer legte eine Aufstellung der Kfz-Aufwendungen sowie der „PC-Anlage per 1990-05-01“ vor und erklärte die Funktionen und Verwendung verschiedener Programme.

Bezüglich der Telefonkosten gab der Beschwerdeführer an, er habe mit Herrn L***, mit dessen als Chefsekretärin tätigen Ehefrau, mit Sachbearbeitern und einzelnen Klienten der Kanzlei telefoniert.

4.3. Antrag auf Verschiebung der mündlichen Verhandlung und Schreiben an den Bundessteuerinspektor

Mit Eingabe vom 11.12.2001 ersuchte der Beschwerdeführer um Verschiebung der für 12.12.2001 anberaumten mündlichen Verhandlung bis zur Klärung der Aufsichtsbeschwerde durch das BMF.

Mit einem als Anlage beigefügten Schreiben an den Bundessteuerinspektor ersuchte der Beschwerdeführer das Berufungsverfahren anzuhalten und ihm die Gelegenheit zur neuerlichen Vorlage der Unterlagen und Belege in angemessener Frist zu geben. Es wurde um Überprüfung ersucht, inwieweit das bisherige Untätigwerden und Vorenthalten von Beweismitteln den Dienstvorschriften der beteiligten Beamten entspreche oder Befangenheit vorliege, da ein objektives Verfahren nicht mehr möglich sei.

4.4. Mündliche Verhandlung und Berufungsentscheidung

In der Niederschrift vom 12.12.2001 über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung und der Abgabenfestsetzung (Devolutionsantrag betreffend das Jahr 1995) wurde festgehalten, dass die Unterlagen des Finanzamtes aufgefunden worden seien.

Dem Punkt „Betriebseinnahmen“ wurde durch den Berufungssenat mit Berufungsentscheidung vom 15.2.2002 Folge gegeben. Die vom Finanzamt vorgenommene Erhöhung der Einnahmen wurde nicht bestätigt.

Betreffend die vom Berufungswerber geltend gemachten Betriebsausgaben bestehen jedoch Zweifel hinsichtlich der Höhe der einzelnen Positionen. Anhand der vorgelegten Unterlagen und des Vorbringens des Berufungswerbers könne keine ausreichende Aufklärung über den Betriebsausgabencharakter bzw hinsichtlich der Höhe der anzuerkennenden Betriebsausgaben gewonnen werden.

Bezüglich der Anerkennung eines Arbeitszimmers habe der VwGH ausgesprochen, dass die Annahme eines Arbeitszimmers in einer Kleinwohnung jeder Lebenserfahrung widerspreche (VwGH 26.6.1984, 83/14/0216). Das bloße Aufbewahren von Unterlagen und Belegen in einem eigenen Raum reiche nicht aus, diesen Raum als Arbeitszimmer einzustufen (VwGH 11.6.1986, 86/13/0017).

Nach der vom Beschwerdeführer angefertigten Büroraumskizze sei das „Arbeitszimmer“ mit solchen Gegenständen eingerichtet gewesen, wie sich diese üblicherweise (auch) in Wohnzimmern befinden. Das gleiche gelte auch für die übrigen angeschafften Gegenstände.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers lasse nicht auf Telefonkosten in höherem Umfang schließen.

Bezüglich der Anschaffungen von Gegenständen in den Jahren 1990 bis 1992 führt der Senat unter Wiedergabe des diesbezüglichen Vorhalteverfahrens aus, dass die einzelnen Wirtschaftsgüter, als sie nicht typisch betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter verkörpern, für die Verwendung in der Privatsphäre nicht ungeeignet gewesen wären.

Ferner könne weder der Umfang der tatsächlichen betrieblichen Nutzung noch der Umfang der privaten Nutzung des Computers und der Programme bestimmt werden.

Ebenso wenig sei der Umfang der von der Ehegattin erbrachten Leistungen iZm den „Schreibhonoraren“ entsprechend konkretisiert worden.

Der Beschwerdeführer habe weder ein Fahrtenbuch vorgelegt, noch auf andere geeignete Weise das Ausmaß der mit dem Kfz zurückgelegten betrieblich gefahrenen Kilometer nachgewiesen.

Eine Abgrenzung der betrieblichen von den privaten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Bank- und Kreditspesen sei nicht möglich.

Der Beschwerdeführer habe anstelle entsprechender Belege, die den Betriebsausgabencharakter der geltend gemachten Aufwendungen nachweisen hätten

können, eine Vielzahl selbst erstellter Auflistungen vorgelegt. Im Hinblick auf das von der Abgabenbehörde zweiter Instanz weiter geführte Ermittlungsverfahren sei die Grenze der amtswegigen Sachverhaltsermittlung erreicht. Es sei daher eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde hinsichtlich der zu berücksichtigenden Betriebsausgaben gegeben.

Da der Beschwerdeführer auch den Unterhalt an seine über keine Einkünfte verfügende Ehefrau und ein Kind zu leisten hatte, erscheine es nach Ansicht des Senats wahrscheinlicher, dass der Beschwerdeführer Gewinne erwirtschaftet habe, als dass er nachhaltig eine verlustbringende Tätigkeit ausgeübt habe.

Für das Jahr 1990 wurden 70 % der Einnahmen, für die Jahre 1991 bis 1994 50 % der Einnahmen als Betriebsausgaben und dementsprechend aliquote Vorsteuern anerkannt.

5. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof und Aufhebung der Berufungsentscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof

Unter Wiedergabe des Verfahrensverlaufes beantragt der Beschwerdeführer den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben.

Dem Beschwerdeführer seien weder die beabsichtigte Schätzung noch die dabei herangezogenen Prozentsätze vorgehalten und ihm somit keine Gelegenheit einer Stellungnahme gegeben worden.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers hätte die belangte Behörde die Bemessungsgrundlagen gegebenenfalls durch Schätzung der betrieblichen Anteile einzelner Aufwandsposten ermitteln können.

Der Verwaltungsgerichtshof hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0105-5).

Die Behörde sei nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu einer Globalschätzung der Besteuerungsgrundlagen befugt gewesen.

Die Behörde habe außerdem dem Beschwerdeführer Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis vor Bescheiderlassung nicht zur Kenntnis gebracht.

Der Behörde sei jedenfalls in der allgemeinen Einschätzung beizupflichten, dass der Beschwerdeführer deutliche Tendenz erkennen ließe, das Hervorkommen einer Abgabenschuld aus seiner - durch die Kontrollmitteilung aufgedeckten – Einkunftsquelle durch Schaffung etwas überzogen wirkender Aufwandskonstruktionen zu verhindern.

6. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Der Beschwerdeführer teilte der Referentin mittels E-Mail mit, dass er die Durchführung eines für den 9.11.2011 anberaumten Augenscheins zur Besichtigung der Wohnung in BfAdr*** weder für gesetzlich zulässig noch erforderlich halte.

Seiner Ansicht nach sei bereits absolute Verjährung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1990 bis 1994 eingetreten.

Ferner ersuchte der Beschwerdeführer in diesem Schreiben um Einhaltung des Rechtsfriedens und um Unterlassung einer weiteren Nachschau. Die Möglichkeiten der Bescheiderlassung im fortgesetzten Verfahren bestünden nach Verstreichen der absoluten Verjährungsfrist lediglich im vom Verwaltungsgerichtshof angeordneten Rahmen.

In der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung für den 20.1.2012 ersuchte die Referentin den Beschwerdeführer um Bekanntgabe von Jahresumsatz und Vorsteuern sowie Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben seiner Tätigkeit als Komponist/Cellist sowie um Bekanntgabe, wo er für diese Tätigkeiten gearbeitet und vor allem geübt habe, sowie um Beibringung diesbezüglicher Belege und steuerlicher Aufzeichnungen.

Der Beschwerdeführer werde außerdem ersucht, einen Aufteilungsschlüssel sowie dessen Berechnung bezüglich der Aufteilung der Kosten des Arbeitszimmers auf die drei verschiedenen Einkunftsquellen (EDV-Konsulent, Schriftsteller und Komponist) bekannt zu geben.

Es wurde um Darlegung der Notwendigkeit für das größte Zimmer mit dem großen Terrassenzugang als Arbeitszimmer ersucht. Ebenso sei die Frage, wie die Terrasse beruflich genutzt worden wäre, zu beantworten.

Die Referentin ersuchte um Vorlage der in den Schriftsätzen des Beschwerdeführers mehrfach erwähnten Tagebücher sowie um Erläuterung der betrieblichen Veranlassung und Unternehmensbezogenheit für jede Betriebsausgabenposition.

In der Stellungnahme vom 9.1.2012 gab der Beschwerdeführer an, er sei in den Streitjahren 1991 bis 1994 weder als Komponist noch als Cellist tätig gewesen.

Die berufliche Notwendigkeit des Büroraumes habe der Beschwerdeführer bereits in den Vorhaltsbeantwortungen dargestellt.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers habe er auch ausführlich die betriebliche Veranlassung der Betriebsausgabenpositionen dargestellt. Das Verfahren, 12 Jahre nach absoluter Verjährung, neu aufzurollen und Belege 15 Jahre nach Ablauf der Aufbewahrungspflicht nochmals abzuverlangen, entspreche der bisherigen schikanösen Vorgangsweise der

Abgabenbehörde. Die Mitwirkungspflichten des Beschwerdeführers seien daher abgelaufen. Die Tagebücher würden seit mehr als 10 Jahren dem Berufungssenat vorliegen.

Mit Schreiben vom 16.1.2012 beantragte der Beschwerdeführer die Referentin für Befangen zu erklären und ihre Vertretung zur Erledigung der Berufung zu veranlassen.

Den Vorwurf der „unversteuerten“ Cellisten- bzw Komponistentätigkeit könne er sich nur damit erklären, dass der Vorgesetzte der Referentin sein Wohnungsnachbar und Verfahrensgegner in verschiedenen Zivilverfahren sei. Vielleicht habe dieser in einem Gespräch mit der Referentin auf das Hobby des Beschwerdeführers hingewiesen.

In der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 20.1.2012 wurde zunächst festgehalten, dass der (damalige) Berufungswerber bis 9:20 Uhr nicht erschienen sei. Die Referentin sei daraufhin in ihr Zimmer gegangen und habe dort in der Post den Ablehnungsantrag vom 16.1.2012 vorgefunden, der am 19.1.2012 beim UFS eingelangt war. Darin wurde die Verschiebung der mündlichen Verhandlung „bis zur Entscheidungsreife“ beantragt.

Mit Berufungsentscheidung vom 13.9.2012 des Unabhängigen Finanzsenats wurde der (damaligen) Berufung teilweise Folge gegeben und der Antrag des Beschwerdeführers, die Referentin wegen Befangenheit abzulehnen, abgewiesen.

Für die aus dem Privatvermögen des Beschwerdeführers stammenden PC-Programme wurde ein Teilwert iHv ATS 40.000 inklusive Umsatzsteuer unter Zugrundelegung einer fünfjährigen Nutzungsdauer angesetzt.

Aufgrund Garagengepflegtheit wurde die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des BMW mit fünf Jahren und jene des Peugeot mit acht Jahren angenommen.

Nach Ansicht der Referentin habe der Beschwerdeführer die Konsulententätigkeit hauptsächlich in der Kanzlei des Steuerberaters und nur im geringen Zeitausmaß in seiner Wohnung ausgeübt.

Die betrieblich gefahrenen Kilometer wurden im Schätzungswege für die Jahre 1990-1992 mit jeweils 3.000 km angenommen. Für die Jahre 1993 und 1994, in denen bereits das Moped zum Einsatz gekommen sei, wurden 1.500 km mit dem Pkw schätzungsweise angenommen.

Der Beschwerdeführer habe nach Ansicht der Referentin den Privat-Pkw nur in untergeordnetem Ausmaß für Betriebszwecke verwendet. Beide Fahrzeuge wurden daher dem Privatvermögen zugeordnet.

Die Nutzungsdauer für die im Juni 1994 angeschafften Sommerreifen wurde anstatt mit zwei Jahren mit fünf Jahren im Schätzungswege angenommen. Für das Moped wurde eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von acht Jahren angesetzt.

Die Kosten der Jahresnetzkarte für Wien wurden zur Hälfte als betrieblich veranlasst anerkannt.

Die Einrichtung des Arbeitszimmers entspreche der eines typischen Wohnzimmers. Es entspreche ferner nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Arbeitszimmer für nebenberufliche Tätigkeiten im größten Zimmer der Wohnung einzurichten.

Es wurden daher keine anteiligen Ausgaben und Aufwendungen als Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer anerkannt.

Diverse Betriebsausgaben (insb Zinsen, Bankspesen, Kreditspesen, Schreibhonorare an die Ehefrau, sonstiger Büroaufwand, geringwertige Wirtschaftsgüter, Fachliteratur) wurden nicht anerkannt. Es wurden 10 % der Telefonkosten im Wege der Schätzung angesetzt.

Da für das Jahr 1994 keine auf § 6a UStG 1972 gestützte Verzichtserklärung vorliege, sei nach Ansicht des UFS die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht gegeben. Der Beschwerdeführer schulde die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 aufgrund Ausweises in der Rechnung.

Die Betriebsausgaben wurden für die Jahre 1990 bis 1993 netto, für 1994 mangels Opting-In-Erklärung gemäß § 6a UStG 1972 brutto angesetzt (sofern der Vorsteuerabzug nicht bereits aus anderen Gründen ausgeschlossen sei).

Die Einnahmen und Ausgaben wurden durch den Unabhängigen Finanzsenat wie folgt (in ATS) angesetzt:

	1990	1991	1992	1993	1994
Betriebseinnahmen	73.260,00	218.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
Betriebsausgaben	23.265,96	26.729,30	32.161,94	28.555,06	28.375,96
Gewinn	49.994,04	191.490,70	227.898,06	167.444,94	119.016,54

Die Umsätze und Vorsteuerbeträge wurden wie folgt (in ATS) festgestellt:

	1990	1991	1992	1993	1994
Steuerpflichtige Umsätze zu 20%	72.720,00	213.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
Umsatzsteuer	14.544,00	42.644,00	52.012,00	39.200,00	29.478,50
Vorsteuern	-1.248,01	-2.050,41	-1.404,90	-460,22	0,00

7. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof und Aufhebung des angefochtenen Bescheides

Mit Beschwerde vom 30.10.2012 wendete sich der Beschwerdeführer unter anderem gegen die Art der Behandlung seines Ablehnungsantrages und gegen die Erlassung der Berufungsentscheidung durch eine unzuständige Behörde.

Durch die lange Verfahrensdauer sei das Recht auf ein zügiges Berufungsverfahren verletzt und zudem eine einwandfreie bzw fehlerfreie Sachverhaltsermittlung nicht mehr möglich.

Die Beamtin hätte die Entscheidung über den Befangenheitsantrag durch den zuständigen entscheidungsbefugten Landessenatsvorsitzenden abwarten müssen.

Ferner sei eine Entscheidungspflicht durch den gesamten Berufungssenat und nicht durch den Einzelreferenten gegeben.

Die Abgabenansprüche betreffend Umsatz und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994 seien absolut verjährt und deshalb nicht mehr durchsetzbar.

Im Zuge der Berufungsverhandlung vom 12.12.2001 seien die ursprünglichen Einnahmendifferenzen geklärt bzw auch außer Streit gestellt worden. Die belangte Behörde habe dies im nunmehr angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt und die Einnahmen mit überhöhten Beträgen angesetzt.

Bis zur Einstellung der beruflichen Tätigkeit sei das Arbeitszimmer im Ausmaß von 27,3 % der Wohnungsgesamtfläche betrieblich genutzt worden.

Für den Privatbereich habe ein eigener Telefonanschluss im Vorzimmer der Wohnung zur Verfügung gestanden.

Die strittige Software sei 1988 zwecks Studium und Vorbereitung auf die spätere EDV-Konsulententätigkeit privat angeschafft worden. Dafür gebe es weder Beleg- noch Aufbewahrungspflichten. Der Beschwerdeführer habe dem „Betriebsprüfer“ aufgrund der Preisaufkleber auf den Originalverpackungen die seinerzeitigen Bruttopreise der einzelnen Programme nachweisen können.

Die Software sei, soweit nicht Barmittel zur Verfügung standen, über Kredite finanziert worden.

Im angefochtenen Bescheid seien die beantragten Kosten des PC-Materials nicht berücksichtigt worden. Im Rahmen der Nachschau und im Zuge der Vernehmungen im Dezember 2001 sei Einsicht in die bereitgestellten Belege gewährt worden.

Die jeweiligen Nutzungsdauern der Pkw und des Mopeds seien von der belangten Behörde willkürlich angesetzt worden.

Die Belege im Zusammenhang mit den Kosten der Fachliteratur seien sowohl bei der abgabenrechtlichen Prüfung als auch bei den Einvernahmen im Dezember 2001 sowie auch bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 12.12.2001 vorgelegen.

Obwohl auf dem Bankkonto EÖ 123*** die Beamtengehälter des Beschwerdeführers eingegangen seien, handle es sich nicht um ein Privatkonto. Sämtliche Honorare aus der Tätigkeit für die Steuerberatungskanzlei L*** seien auf dieses Konto eingegangen. Ebenso erfolgten sämtliche Betriebsausgaben von diesem Konto.

Mit dem Eintritt der absoluten Verjährung könne der Anspruch betreffend Umsatzsteuer, für den Fall, dass ein Nichtunternehmer Umsatzsteuern in Rechnungen zu Unrecht ausgewiesen habe, nicht mehr geltend gemacht werden.

Mit Antrag vom 15.3.1996 habe der Beschwerdeführer in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1990 auf die Anwendung des § 6 Z 18 UStG 1972 ab dem Kalenderjahr 1990 verzichtet. Ein neuerlicher Antrag für das Kalenderjahr 1994 sei daher nicht notwendig.

Mit Erkenntnis vom 21.2.2013 hob der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde auf (VwGH 21.2.2013, 2012/13/0108-8).

Die abgelehnte Referentin sei zur Erledigung des Ablehnungsantrages nicht zuständig gewesen. Da die Unzuständigkeit der Referentin zur Entscheidung über den Ablehnungsantrag auf die Sachentscheidung durchschlage, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufzuheben.

8. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Verfügung vom 28.3.2022 wurde der Akt zum Stichtag 1.6.2022 neu zugeteilt.

In der am 14.11.2023 stattgefundenen mündlichen Verhandlung stimmte die belangte Behörde zu, dass den als Einnahmen erklärten „Aufwandsersatz“ Ausgaben in selber Höhe gegenüberstehen.

Der Beschwerdeführer gab zu Protokoll, dass die Belege für Büroraumausstattung in den Parteieneinvernahmen am 4.12.2001 sowie am 10.12.2001 vorgelegt worden seien. Da dies in den Niederschriften nicht aufgenommen worden sei, habe er diese nicht unterfertigt. Er könne gerne noch einmal die fehlenden Belege nachreichen.

Der Beschwerdeführer räumte diverse Formel- und Tippfehler in seinen Aufstellungen ein und stimmte den Ausführungen der Richterin zu, wonach keine irrtümlich doppelte Nettorechnung iZm den geltend gemachten Betriebsausgaben erfolgt sei.

Zu den geltend gemachten Telefonkosten gab der Beschwerdeführer an, er habe im maßgeblichen Zeitraum zwei Telefonanschlüsse besessen. Da nicht auszuschließen gewesen sei, dass auch private Telefonate im Arbeitszimmer geführt wurden, habe er die betrieblichen Telefonkosten im Schätzungswege anhand des Vergleiches der in den Vorjahren angefallenen Telefonkosten ermittelt. Er werde versuchen, Unterlagen bezüglich der zweiten (privaten) Telefonnummer vorzulegen.

Die betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers betrage nach Ansicht des Beschwerdeführers 27,3 % der Gesamtfläche der Wohnung.

Auf Befragung der Richterin gab der Beschwerdeführer an, dass seine täglichen Arbeitszeiten im Ministerium in den Jahren 1990 bis 1994 um ca 16 Uhr geendet hätten. Erst nach Einstellung der Konsulententätigkeit sei er bis 20 Uhr im Ministerium tätig gewesen.

Er habe in seinem Arbeitszimmer Berechnungsblätter entwickelt, Daten eingegeben, Dateien erstellt und diese mit Textverarbeitungsprogrammen vernetzt. Im Arbeitszimmer seien auch Mitarbeiter der Kanzleien bzw Firmen geschult worden.

Auf Befragung der Richterin gab der Beschwerdeführer an, dass in den (in der Beschwerde an den VwGH vom 30.10.2012 angeführten) verrechneten Arbeitszeiten auch die Arbeitszeiten seiner Ehefrau enthalten seien.

Er habe die Tagebücher der FLD vorgelegt und besitze diese nicht mehr.

In der mündlichen Verhandlung wurde von der Richterin auf Differenzen bei der Aufstellung von diversen Aufwendungen hingewiesen.

Dem Beschwerdeführer wurde ferner zur Kenntnis gebracht, dass einige im Laufe des Verfahrens in Kopie vorgelegte Belege nicht lesbar sind, bzw einige Belege infolge fehlendem Ausweis des Steuersatzes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Der Beschwerdeführer gab an, die Originalbelege noch zu besitzen, räumte jedoch ein, dass diese evtl schon unlesbar sein könnten.

Die betrieblich geltend gemachten Portoaufwendungen seien für Schreiben an Klienten zu Terminvereinbarungen und Übermittlung von Honorarabrechnungen angefallen.

Für Herrn L*** seien ferner Stempelmarken eingekauft, jedoch nicht als Barauslagen verrechnet worden.

Der Beschwerdeführer ersuchte um Aushändigung von Kopien diverser im Verfahrensverlauf geschilderter Aktenvermerke und Niederschriften. Es wurde vereinbart, diese in der fortgesetzten Verhandlung am 9.1.2024 zu übergeben.

Am Beginn der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 9.1.2024 wurden dem Beschwerdeführer die beantragten Kopien übergeben.

Der Beschwerdeführer antwortete auf die Frage, ob es sich in den ausgehändigten Kopien der Niederschriften vom 4.12.2001 und 10.12.2001 um seine Unterschriften handelt, mit „*nein*“.

Sodann überreichte der Beschwerdeführer der Richterin einen **mit 9.1.2024 datierten vorbereiteten Schriftsatz**, in welchem er um Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten „Berufungssenat“ ersucht.

In diesem Schriftsatz bringt der Beschwerdeführer zudem vor, dass ihm die in der Verhandlung versprochenen Kopien bis dato nicht überlassen worden wären.

Ferner könne die Untätigkeit der Berufsbehörde bzw des Bundesfinanzgerichts nicht dem Beschwerdeführer angelastet werden.

Der Verfassungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 22.6.1981 festgestellt, dass sich § 207 Abs 1 BAO auch auf Bescheide der Abgabenbehörde zweiter Instanz beziehe und eine denkunmögliche Annahme vorliege, dass nach einer erstinstanzlichen, nicht rechtskräftig gewordenen Festsetzung einer Abgabe das Recht, diese festzusetzen, nicht verjähren könne.

Nach Meinung des Beschwerdeführers würde sich daraus zwingend ergeben, dass in einer „*Berufungs (Beschwerde) vorentscheidung*“, die nach § 209a BAO zu ergehen hat, die eingetretene (absolute) Verjährung zur berücksichtigen sei und die bisherige Abgabefestsetzung neu mit Null zu erfolgen habe.

Der Beschwerdeführer ziehe ferner alle Antworten auf die bereits in der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 gestellten Fragen zurück, da aufgrund der bereits eingetretenen absoluten Verjährung keine Fragen mehr gestellt werden dürften.

Der Beschwerdeführer verließ die mündliche Verhandlung. Auf die vorbereiteten Fragen der Richterin gab er keine Stellungnahme ab bzw war dazu nicht bereit.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 10.1.2024** wurden dem Beschwerdeführer die durch das Bundesfinanzgericht anhand historischer Zeitschriften erhobenen Preise diverser Softwareprogramme zur Kenntnis gebracht und mitgeteilt, dass beabsichtigt werde, diese Preise dem Erkenntnis zu Grunde zu legen.

Mit **Schriftsatz vom 29.1.2024** teilte der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht mit, dass die anhand historischer Zeitschriften erhobenen Preise diverser Softwareprogramme nicht geeignet seien, die „*tatsächlich bezahlten*“ Preise für die Softwareausstattung zu entkräften.

Bezüglich des Technikmagazins „CHIP“ werde der nichtfachmännische, private Computernutzer angesprochen. Die Preisangaben deckten nur den deutschen Markt ab und seien für Österreich kaum vergleichbar.

Die übermittelte Preisaufstellung zeige Preisunterschiede zwischen „CHIP“ und dem Magazin „Monitor“. Für den österreichischen Markt seien die im Beschluss angeführten Softwarepreise der Fachzeitung „Computerwelt“ für den österreichischen Markt wesentlich repräsentativer.

Bei den Preisen „Monitor“ und „Computerwelt“ handle es sich um Softwarepreise des Jahres 1989 und nicht aus dem Jahr 1988. Es sei auch im Verfahren mehrmals darauf hingewiesen worden, dass es im Zeitraum 1988 bis 1990 zu einem Preisverfall bei den Programmen gekommen sei.

Der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 10.1.2024 komme ferner den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes nicht nach, da Ausgangspunkte (warum Preise aus historischen Zeitschriften, statt den tatsächlich bezahlten Preisen), Überlegungen (welche der sich widersprechenden Preise) und Schlussfolgerungen (welche Preise tatsächlich zum Ansatz gelangen werden) nicht mitgeteilt wurden.

Eine weitere Stellungnahme sei daher nicht möglich und offensichtlich „*gar nicht erwünscht*“ bzw „*zwecklos*“. „*Es soll offensichtlich nur der Anschein eines Parteiengehörs erweckt werden.*“

Der Beschwerdeführer wies in diesem Schriftsatz erneut darauf hin, dass dem Prüforgan die Originalprogramme zur Einsicht vorgelegt worden seien und auf den Diskettenboxen der einzelnen Programme ein Preisschild ersichtlich gewesen sei.

Im Zuge der Nachschau seien sämtliche Originalprogramme, Originalhandbücher und Lizenzurkunden vorgelegt worden.

Die wesentlichen Programme seien dem Prüforgang auf einem Leih-PC vorgeführt worden. Daraus sei ableitbar, dass diese Programme auf den Namen des Beschwerdeführers registriert waren.

Diese Programme bildeten zusammen mit PC und Zubehör die Grundlage dafür, dass der Beschwerdeführer die Tätigkeit ausüben konnte.

Die unterlassene Beweissicherung dürfe nicht zu einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen umgedeutet werden.

Am 19.3.2024 wurde dem Beschwerdeführer Akteneinsicht in die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Akten gewährt.

Mit Schreiben vom 28.3.2024 beantragte der Beschwerdeführer die Akten vollständig zur Einsicht vorzulegen und „*durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die Vollständigkeit jederzeit überprüft werden kann*“. Es wurde um neuerlichen Termin zur Akteneinsicht ersucht und ferner beantragt, die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1990 bis 1994 wegen unzuständiger Behörde aufzuheben. Nach Ansicht des Beschwerdeführers seien die Akten nicht vollständig, Teile verschwunden oder nicht vorgelegt worden. Insbesondere sei ihm der Zugang zu den elektronisch geführten Akten und Aktenteilen nicht ermöglicht worden.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei ihm in folgende Akten keine Einsicht gewährt worden:

- „Vorakt St. Nr 234***, Ref 13 bzw. 21 FA 9/18/19“
- „PB-Akt FA 9/18/19 (Auftragszahl unbekannt)“
- „Steuerakt StNr1***“
- „FinanzStraf-Akt Zl. Str/Nr. StNr2***“

Dem Antrag wurde der nach Angaben des Beschwerdeführers fehlende Telefax- und E-Mailverkehr des FLD-Aktes (RV/177-16/05/97) in Kopie beigelegt.

Mittels **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 18.4.2023** wurde der Antrag des Beschwerdeführers, die Akten vollständig zur Einsicht vorzulegen, abgewiesen.

Da dem Beschwerdeführer in sämtliche dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenteile im Zusammenhang mit seiner Beschwerde Einsicht gewährt wurde, konnte dem Antrag auf „vollständige“ Vorlage der (dem BFG nicht vorliegenden und für das Beschwerdethema nicht

relevanten) Aktenteile nicht entsprochen werden. Der Antrag auf „vollständige“ Akteneinsicht wurde daher abgewiesen.

Mangels sich aus den Verfahrensvorschriften ergebender diesbezüglicher Rechte, wurde der allgemeine, unspezifische Antrag des Beschwerdeführers durch „*geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die Vollständigkeit jederzeit überprüft werden kann*“ als unzulässig zurückgewiesen.

Mit **Beschluss vom 23.4.2024** wurde der Beschwerdeführer über Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen zur beabsichtigten Schätzung der Höhe der streitgegenständlichen Betriebsausgaben (Softwareprogramme, Kfz-Aufwand und Motorroller, Telefonkosten) in Kenntnis gesetzt.

Der Beschwerdeführer wiederholte in seiner **Stellungnahme vom 20.5.2024** hauptsächlich seine bisher vorgebrachten Argumente.

Seiner Ansicht nach ändere die Vorschrift des § 209a BAO nichts daran, dass nach Ablauf von 15 Jahren der Abgabenspruch nicht mehr geltend gemacht werden könne. Da eine „BVE“ über die strittigen Abgaben und Streitjahre niemals erlassen worden sei, sei das erstinstanzliche Verfahren noch nicht ausgeschöpft.

Der Beschwerdeführer ersuchte um Vorlage an den EuGH, inwieweit nach Ablauf von mehr als 34 Jahren seit Entstehen der Steuerschuld, nach überlanger Verfahrensdauer von mehr als 27 Jahren und mehr als 17 Jahre während der Untätigkeit der Berufungsbehörde bzw des BFG sowie nach Ablauf der absoluten Verjährung ein faires Verfahren iSd „§ 16 EMRK“ vorliege.

Ferner gab der Beschwerdeführer an, er habe Beta-Versionen diverser Programme bereits vor Markteinführung erworben.

Es sei für ihn bei keiner der Kanzleien ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden. Die vom BFG vorgenommene Schätzung der betrieblich gefahrenen Kilometer sei willkürlich erfolgt. Sämtliche Aufzeichnungen und Belege für das Kfz und das Moped würden vorliegen. Daher hätten diese Aufwendungen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit.

Weiters sei bereits aus der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 1.7.1996, die eine Reihe von kleineren Aufwendungen insb für „*Elektromaterial*“ und „*Kabel*“ enthielt, ersichtlich gewesen, dass es sich um Aufwendungen für die Einleitung eines zweiten Telefonanschlusses gehandelt habe. Darüber hinaus habe die Ehefrau des Beschwerdeführers ebenfalls für dessen berufliche Tätigkeit (zB für die Wartung der Literaturdatenbanken) Arbeiten geleistet.

Der Stellungnahme war eine nicht nummerierte und undatierte Seite eines Teils einer Einvernahme beigelegt, auf der handschriftlich vermerkt wurde, dass eine Unterschrift

verweigert wurde, da auf die mitgeführten Originalunterlagen und Belege nicht eingegangen worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im vorliegenden Fall besteht neben der Frage nach der Zuständigkeit der Einzelrichterin und dem Einwand der Verjährung, Streit über die Höhe der vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Konsulententätigkeit erzielten Einnahmen sowie geltend gemachten Aufwendungen und damit zusammenhängender Vorsteuerbeträge.

Zusammengefasst stellt sich der Verfahrensstand vor Einlassung durch das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Das Finanzamt übermittelte im Jahr 1995 einen Fragebogen an den Beschwerdeführer, in welchem dieser darüber informiert wurde, dass das Finanzamt davon Kenntnis erlangt habe, dass in den Jahren 1991, 1992 und 1993 Provisionen bezogen worden wären. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert bekannt zu geben, in welchen Jahren (auch außerhalb des genannten Zeitraumes) er Provisionen erhalten habe.

Der Beschwerdeführer reichte danach Umsatz- und Einkommensteuererklärungen betreffend die Jahre 1990 bis 1994 im März 1996 ein.

Es wurden folgende Einnahmen und Ausgaben (in ATS) erklärt:

	1990	1991	1992	1993	1994
Einnahmen					
Konsulenten-Honorare	70.800,00	203.100,00	239.250,00	179.850,00	137.942,50
Aufwands-ersätze	1.920,00	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Schriftsteller-Honorare	540,00	5.000,00	0,00	0,00	0,00
Ausgaben					
Bürraum	30.124,92	32.423,12	39.759,94	45.397,00	39.526,78

Büro- Ausstattung	7.961,10	28.491,70	20.034,20	24.824,20	27.737,87
KFZ-Aufwand	44.649,78	80.980,19	50.618,27	54.447,44	46.147,08
Maschinelle Ausstattung	59.722,84	59.721,42	61.975,77	59.171,75	58.038,58
Büroaufwand	27.456,18	64.032,03	68.731,89	55.419,88	40.794,14
Zinsen und Bankspesen	22.941,87	32.847,21	30.256,95	36.900,10	27.119,60
Sonstiger Büroaufwand	1.050,00	0,00	0,00	305,00	592,00
Sonstige Aufwendungen	5.814,32	9.624,29	14.440,83	2.286,85	1.625,91
KZ 330 laut Erklärung	-126.461,00	-89.900,00	-25.758,00	-82.752,00	-94.189,00

Die vom Beschwerdeführer eingereichten Umsatzsteuererklärungen enthielten folgende steuerpflichtige Umsätze und Vorsteuerbeträge:

Jahr	20%-ige Umsätze	Vorsteuer
1990	72.234,00	68.994,57
1991	213.220,00	29.577,87
1992	260.060,00	46.620,88
1993	196.000,00	32.997,06
1994	147.392,50	24.540,22

Als Ausgaben für „**Bürraum**“ wurden jährlich jeweils 44 % der gesamten Wohnungskosten (Miete, Betriebskosten, Verwaltungskosten, Heizkosten, Warmwasserkosten, Haushaltsversicherung, sonstige Raumkosten) geltend gemacht.

Das als Betriebsausgabe geltend gemachte Arbeitszimmer wurde von der belangten Behörde trotz mehrmaliger Terminfindungsversuchen nicht besichtigt. Dieser Raum war unter anderem mit folgenden Möbeln ausgestattet: Tisch mit 6 Stühlen, ausziehbare Couch, Liegesessel.

Unter der Position „**Büroausstattung**“ wurden folgende Ausgaben (in ATS) geltend gemacht:

	1990	1991	1992	1993	1994
Instandhaltung			1.116,00	1.458,00	2.491,67
GWG und Kleinmaterial	2.566,00	15.532,00	0,00	698,00	2.579,00
Afa Büroausstattung	5.395,10	12.959,70	18.918,20	22.668,20	22.667,20

Der Abschreibung für Abnutzung liegen folgende Anschaffungen zu Grunde:

„Renovierungsaufwand Bücherverbau (1990), Tapezierung Büroraum (1990), Vorhang Büroraum (1990), Bezug Sitzgarnitur (1990), Tisch und Stühle (1990), Möbel (1991 und 1992), Markise für Büroraum (1991), Installationen für Büroraum (1991), Sitzgruppe (1992).“

Der **Kfz-Aufwand** wurde unter Zugrundelegung der gesamten PKW-Kosten (Versicherung, Steuer und Mitgliedsbeiträge, Benzin und Öl, Instandhaltung und Reparatur, Reifendienst, Garage, Abschreibung für Abnutzung) anteilig im Verhältnis zu den vom Beschwerdeführer angegebenen mit dem PKW betrieblich gefahrenen Kilometer geltend gemacht. Der Kfz-Aufwand ab 1992 beinhaltet zusätzlich die Abschreibung für Abnutzung eines Motorrollers (Aprilia Amico) inklusive Zubehör und Anmeldekosten auf Basis einer 5-jährigen Nutzungsdauer. Die AfA-Komponente des Motorrollers wurde zu 100 % betrieblich geltend gemacht.

Unter der Position „**Maschinelle Ausstattung**“ wurde neben PC-Material und der Abschreibung für maschinelle Anlagen (1991-1993: ATS 2.782,50; 1994: ATS 2.945,50) eine jährliche Abschreibung für Abnutzung iHv ATS 54.462,00 folgender Softwareprogramme geltend gemacht:

DBase III plus, Dbase IV, HG 2.0, HG 3.0, Windows 1.0, Windows 3.0, DOS 3.30, DOS 5.0, Lotus 1-2-3 v2, Lotus 1-2-3 v 3.0, PC Text 4, Word 5.0, Word 6.0, Winword 2.0, „SQL“, Paradox, Norton Commander, Norton Desktop, Norton Utilities, PC-Tools 4.0, PC-Tools 7.0, SnapGrafx, Power Point, Projekt, Visual Basic, Basic, Pasqual, Publisher, Coral Draw, Excel 3.0, Superbase. (Bei „Coral Draw“ handelt es sich offensichtlich um das Programm „Corel Draw“.)

Der im zweiten Halbjahr 1994 angeschaffte Ventilator wurde unter Zugrundelegung einer 5-jährigen Nutzungsdauer als Betriebsausgabe (unter Büromaschinen und maschinelle Anlagen) iZm der Nutzung des „Arbeitszimmers“ iHv ATS 165,00 geltend gemacht.

Unter der Position „**Büroaufwand**“ wurden folgende betriebliche Ausgaben geltend gemacht: Telefon, Strom, Aufwandsersätze, Büromaterial, Fachliteratur und Schreibhonorare für die Ehefrau.

Der betrieblich geltend gemachte Stromaufwand wurde vom Beschwerdeführer im Ausmaß der Nutzung des Arbeitszimmers im Verhältnis zur gesamten Wohnfläche berechnet.

Die Aufwandsersätze wurden in selber Höhe als Einnahmen erklärt.

Die Position „**sonstiger Büroaufwand**“ betrifft ausschließlich „Porti und Stempelgebühren“.

Unter der Position „**sonstige Aufwendungen**“ wurde „*sonstiger Büroaufwand*“ und „*sonstiger Aufwand*“ geltend gemacht.

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer war von 1976 bis 1982 als ***referent im damaligen Finanzamt *** und von 1982 bis 1987 in der ***abteilung der Finanzlandesdirektion tätig. Danach wechselte er in ein anderes Bundesministerium.

Der Beschwerdeführer hat im streitgegenständlichen Zeitraum als Konsulent diverse Dienstleistungen an verschiedene Auftraggeber erbracht. Sein Hauptauftraggeber war die Kanzlei „L***“. Unter Integration einer bestehenden Großrechenanlage wurde durch den Beschwerdeführer die Kanzleiorganisation neugestaltet.

Der Beschwerdeführer wohnte im streitgegenständlichen Zeitraum mit seiner Ehefrau und der gemeinsamen Tochter (geboren 1988) an der Adresse Bf-Adr***. Diese Wohnung umfasste laut Wohnungsplan eine Wohnfläche von insgesamt 78,48 m², bestehend aus 3 Zimmern, Küche, Badezimmer, WC und Abstellraum.

Die Wohnung verfügte außerdem über 2 Terrassen. Die Ehefrau des Beschwerdeführers war im streitgegenständlichen Zeitraum Hausfrau.

In den Jahren 1990 bis 1994 erhielt der Beschwerdeführer Provisionen bzw Honorare von verschiedenen Auftraggebern für „Konsulententätigkeit“, die er gegenüber seinem Wohnsitzfinanzamt zunächst nicht als Einkünfte erklärte.

Der Beschwerdeführer besaß einen Schlüssel für die Kanzlei seines Auftraggebers „L***“ und hielt sich in dessen Büroräumlichkeiten teilweise auch an Wochenenden bzw nach Büroschluss auf.

Die Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1990 enthält keinen Verzicht auf die Anwendung des § 6 Z 18 UStG 1972 „ab 1990“. In den Einkommensteuererklärungen der einzelnen Jahre wurden jeweils Verluste erklärt.

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 1988 keine Umsätze aus seiner Konsulententätigkeit und hat auch keine rechtzeitige Erklärung iSd § 21 Abs 8 UStG 1972 abgegeben.

Der Beschwerdeführer beantragte erstmals mit Schriftsatz vom 14.3.2013 die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem „gesamten Berufungssenat“.

Im streitgegenständlichen Zeitraum wurden verschiedene Kraftfahrzeuge teils privat und teils betrieblich verwendet. Es wurde kein Fahrtenbuch geführt. „Tagebücher“ liegen dem Bundesfinanzgericht nicht vor.

Die kürzeste Entfernung von der damaligen Wohnadresse des Beschwerdeführers zu den jeweiligen Auftraggebern mit dem PKW bzw dem Motorroller, beträgt laut aktueller Recherche:

Auftraggeber	Adresse Auftraggeber	Entfernung
L***, Steuerberater	Adr1***	10 km
I*** Wirtschaftstreuhänder	Adr2***	9,2 km
B*** GmbH	Adr2***	9,2 km
S***, Steuerberater	Adr3***	9,8 km
P***, Rechtsanwalt	Adr4***	6,7 km
O***	Adr5***	10,3 km
K/A*** GmbH	Adr6***	2,4 km (zu Fuß 450 m)

Unter der Annahme, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Konsulententätigkeit an 180 Tagen im Jahr täglich durchschnittlich 30 km betrieblich mit dem PKW zurückgelegt hat, ergibt sich eine betriebliche Nutzung des PKWs von unter 50 % (5.400 km pro Jahr).

Für betriebliche Fahrten mit dem Motorroller in den Jahren 1993 bis 1994 werden im Schätzungswege 180 km angesetzt. Dies entspricht einer betrieblichen Nutzung von insgesamt 60 Tagen in jährlich 5 Monaten (Mai bis September).

Recherchen des Bundesfinanzgerichts anhand historischer, in Österreich erhältlicher Computerzeitschriften haben ergeben, dass folgende Softwareprogramme im Jahr 1988 noch nicht am (europäischen) Markt erhältlich waren:

- HG 3.0 – Das Erscheinungsjahr dieser Software war 1991
(<https://winworldpc.com/product/harvard-graphics/30>, abgefragt am 16.4.2024)
- Windows 3.0
„Windows 3.0 was officially announced worldwide on May 22, 1990, in New York City Center Theater.“ (vgl https://en.wikipedia.org/wiki/Windows_3.0, abgefragt am 27.3.2024)
- DOS 5.0
„Weltweit kündigte Microsoft die Version 4.0 von MS-DOS an (...) Das neue DOS 4.0 braucht resident allerdings ca 10 kB mehr“ (OUTPUT + micro 10/1988, S.31). „PC/MS-DOS 4.0 – das auffallendste Merkmal der neuen DOS-Version ist eine grafische Benutzeroberfläche“ (OUTPUT + micro 12/1988, S.52).
- Lotus 1-2-3 v3
„Lotus Development Corporation gab sang- und klanglos bekannt, daß der Erscheinungstermin von Lotus 1-2-3 Version 3.0 nicht mehr das 1. Quartal 1989, sondern erst das 2. Quartal sein werde“. (OUTPUT + micro 1988, S.40).
- Word 5.0 und Word 6
„Die aktuelle Version Word 4.0, die in deutschsprachiger Form seit Beginn des Jahre 1988 auf dem Markt ist, weist einige interessante Neuerungen auf“ (Monitor 5/88 S.66 ff).
„Microsoft läßt die vierte Version ihres Textprogramms Word vom Band“ (OUTPUT + micro 10/1988, S.31), „Word in neuer Version – MS Word 4.0“ (OUTPUT + micro 10/1988 S.34).
- Norton Desktop
Diese Software kam erst im Jahr 1991 auf den Markt (vgl https://de.wikipedia.org/wiki/Norton_Desktop, abgefragt am 27.3.2024).
- PC-Tools 7.0
Die Version 7.0 dieses Programmes wurde im Mai 1991 veröffentlicht (vgl https://de.wikipedia.org/wiki/PC_Tools, abgefragt am 27.3.2024).
- Visual Basic
Das Erscheinungsjahr für Visual Basic 1 und Visual Basic für DOS war 1991 (vgl https://de.wikipedia.org/wiki/Visual_Basic_Classic, abgefragt am 27.3.2024).

- Corel Draw – die erste Version dieses Programmes war im Jänner 1989 erhältlich (vgl https://www.corel.com/img/content/products/cgsx4/anniversary/history/CorelDRAW_History_high-lights_EN.pdf, abgefragt am 16.4.2024).
- Excel 3.0
Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe nicht Microsoft Excel, sondern „DOS-Excel 3.0“ verwendet. Tatsächlich existiert kein Tabellenkalkulationsprogramm mit der Bezeichnung „DOS-Excel 3.0“. „1982 veröffentlichte Microsoft seine erste Tabellenkalkulationssoftware, *Multiphan*“ (<https://softwarekaufen24.de/blog/die-geschichte-von-microsoft-excel/> abgefragt am 26.3.2024). „*Microsoft Excel kann als Nachfolger von Microsoft Multiphan gesehen werden.*“ (https://de.wikipedia.org/wiki/Microsoft_Multiphan abgefragt am 26.3.2024). Die DOS-Version von Microsoft Multiphan 3.0 war bereits 1987 erhältlich.

Originalbelege der im Jahr 1988 angeschafften Softwareprogramme wurden weder der belangten Behörde noch dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Der Zahlungsfluss der Anschaffungen wurde nicht nachgewiesen.

Die vom Beschwerdeführer angesetzten Anschaffungskosten diverser Software aus dem Jahr 1988 differieren zum Teil mit den durch das Bundesfinanzgericht erhobenen Anschaffungskosten.

Der Teilwert wird von den durch das Bundesfinanzgericht ermittelten Anschaffungskosten ermittelt. Sofern die vom Beschwerdeführer angegebenen Werte annähernd den vom Bundesfinanzgericht ermittelten Anschaffungskosten entsprechen, bzw sofern keine Vergleichspreise erhoben werden konnten, werden die ursprünglichen Werte des Beschwerdeführers übernommen. Bei aus diversen Computer-Zeitschriften differierenden Werten werden die höchsten Preise angesetzt.

Es wurden weder Aufzeichnungen der betrieblich geführten Telefonate vorgelegt, noch der Nachweis eines zweiten privaten Anschlusses mit eigener Rufnummer erbracht. Die in diesem Zusammenhang vorliegenden Erlagscheine beinhalten keine Angaben bezüglich Umsatzsteuer. Es werden 40 % der Telefonkosten im Schätzungswege als Betriebsausgaben ohne Vorsteuerabzug anerkannt.

Im streitgegenständlichen Zeitraum hat der Beschwerdeführer folgende Schreibhonorare und damit zusammenhängende Vorsteuerbeträge geltend gemacht:

Jahr	Honorare	Vorsteuer
1991	30.705,00	6.141,00
1992	37.450,00	7.490,00
1993	28.220,00	5.674,00
1994	21.265,00	4.253,00

Zu den an die Ehefrau gezahlten Honoraren existieren weder Honorarnoten noch schriftliche Verträge. In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1991 bis 1994 gibt der Beschwerdeführer zudem an, seine Ehegattin habe im jeweiligen Antragsjahr keine Einkünfte bezogen.

In der Berufung an den Verwaltungsgerichtshof vom 7.5.2002 gibt der Beschwerdeführer an, dass aus den an die Steuerberatungskanzleien ausgestellten Honorarnoten die von der Ehefrau geleisteten Arbeitsstunden ersichtlich seien.

Dem Gericht liegen zwei Honorarnoten vor, ausgestellt vom Beschwerdeführer, jeweils an L***. Darin sind keine weiterverrechneten Schreibhonorare bzw Arbeitsstunden der Ehegattin ersichtlich, lediglich Reisekosten für „angestellte Ehegatten“ iHv ATS 40.

Der Beschwerdeführer hat bei Abgabe der Einkommensteuererklärungen der Jahre 1991 bis 1994 folgende **Aufwendungen für PC-Material** und damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge geltend gemacht:

Jahr	Betriebsausgabe	Vorsteuern
1991	2.476,92	495,38
1992	4.731,27	946,23
1993	1.927,25	385,45
1994	631,08	126,22

Im Verfahren vor der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hat der Beschwerdeführer die Betriebsausgaben (in ATS) für „PC-Material“ nach einzelnen gebuchten Positionen dargestellt und in Summe wie folgt aufgeschlüsselt:

Jahr	Brutto	Vorsteuer	Netto
1991	2.973,90	495,65	2.478,25
1992	5.177,40	862,90	4.314,50
1993	1.115,70	185,95	929,75
1994	3.799,30	633,22	3.166,08

Der Beschwerdeführer hat bei Abgabe der Einkommensteuererklärungen der Jahre 1991 bis 1994 folgende **Aufwendungen für Büromaterial** und damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge (in ATS) geltend gemacht:

Jahr	Betriebsausgabe	Vorsteuern
1991	12.944,33	37,65
1992	0,00	123,77
1993	581,67	0,00
1994	2.149,17	77,77

Im Verfahren vor der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hat der Beschwerdeführer die Betriebsausgaben (in ATS) für „Büromaterial“ nach einzelnen gebuchten Positionen wie folgt aufgeschlüsselt:

Jahr	Brutto	Vorsteuer	Netto
1991	1.671,60	278,60	1.393,00
1992	2.310,00	385,00	1.925,00
1993	742,60	123,77	618,83
1994	466,60	77,77	388,83

In den Jahreserklärungen 1991 bis 1994 wurde folgender „**sonstiger Büroaufwand**“ (unter der Position „sonstige Aufwendungen“) samt Vorsteuern geltend gemacht:

Jahr	Betriebsausgabe	Vorsteuern
1991	9.436,04	1.887,21
1992	13.822,00	2.764,40
1993	1.544,25	4.070,65
1994	1.237,08	2.592,64

Laut vom Beschwerdeführer im Verfahren vor der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und dem Burgenland vorgelegter Einzelaufzeichnungen wurden unter „sonstiger Büroaufwand“ in Summe folgende Beträge (in ATS) laut Jahresüberblick ausgewiesen:

Jahr	Brutto	Vorsteuer	Netto
1991	10.430,40	1.738,40	8.692,00
1992	8.815,40	1.469,23	7.346,17
1993	1.742,30	290,38	1.451,92
1994	247,42	247,42	1.237,08

Bei richtiger Aufsummierung der einzelnen Belege ergeben sich folgende Beträge (in ATS):

Jahr	Brutto	Vorsteuer	Netto
1991	10.430,40	1.738,42	8.691,98
1992	8.815,40	1.469,24	7.346,16
1993	1.851,30	308,55	1.542,75
1994	1.484,50	247,41	1.237,09

Laut Buchungstext bzw vorgelegter Rechnungen handelt es sich um folgende Ausgaben:

Im Jahr 1991: „Holz und Kanten für Stellage Wandverbau, Werkzeuge, Papeterie, Kleinwerkzeug, Bohrmaschine, Installationsmaterial und Kleber, Blumenerde, Tapete, Pinsel, Kaffeekanne, div. Kleinmaterial, Stahlware, Glanzlack, Tongefäß für Terrasse, „Max E24oHGX“, Elektrozubehör“.

Im Jahr 1992: „Beschlüge, Kabel und Zubehör, Pinsel, Lasur, Armatur, Leuchten und Lampen samt Pfand, Blumentöpfe und Erde für Terrasse, Taschenregenschirm, Blumenerde und Dünger, Tontopf, Unomat Cam 3000 Verteiler, Dia-rdel, Kanten für Wandverbau, Vorhangzubehör Gardine, Karniesenkante, PVC Unterlage, Bilderrahmen, Elektrozubehör“.

Im Jahr 1993: „Verteilerdose und Kabel, Lampen, Blumenerde für Terrasse, Leisten, Werkzeug und Sägeblatt, Div Kleinmaterial und Kleber, Kabel“.

Im Jahr 1994: „Blumenkasten und Erde für Terrasse, Blumentrog und Werkzeugkoffer, Holzschrauben, Haken“

Die im Jahr 1991 geltend gemachten Aufwendungen betreffend „**GWG und Kleinmaterial**“ iHv ATS 15.532,00 enthalten wortgleiche und betragsmäßig idente Buchungen des „sonstigen Büroaufwandes“ unter der Position „sonstige Aufwendungen“.

Folgende Beträge (in ATS) wurden sowohl unter dem Titel „GWG und Kleinmaterial“ als auch bei den „sonstigen Aufwendungen“ unter „sonstiger Büroaufwand“ – somit doppelt – im Jahr 1991 erfasst wurden:

Wirtschaftsgut	Nettobetrag
Holzkanten	220,50
Werkzeug	19,17
Papierware	75,25
Werkzeug	1.403,33
Werkzeug	180,33
Installationsmaterial	988,33
Blumenerde	90,83
Tapetenmaterial	776,25
Dichtung und Kleinmaterial	593,25
Kaffeekanne	165,00
Bohrerset	799,08
Kleber und Besen	465,83
Blumenerde	144,33
Blumentöpfe	125,00
Lacke	43,33
Stahlware	33,17
Dichtungsmaterial	116,67
Tongefäß	607,50
Blumenerde	70,83

Werkzeug	157,17
MAX E240 HGX 2P	224,17
Elektrozubehör	289,83

Auf das Konto „EÖ 123***“ des Beschwerdeführers wurden sowohl dessen Beamtenbezüge als auch die Honorarnoten iZm seiner Konsulententätigkeit überwiesen. Daneben wurden auch Betriebsausgaben über dieses Konto gebucht. Die dem Gericht vorliegenden Kreditverträge und Kreditkontoauszüge weisen keinen besonderen Kreditzweck aus.

Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die zitierten durch die belangte Behörde vorgelegten Aktenteile, insb die diversen Vorhaltsbeantwortungen und Eingaben des Beschwerdeführers, Aktenvermerke und Niederschriften, Belege und Kreditverträge, sowie durch Recherche in Computer-Fachzeitschriften sowie Vorhalte des Bundesfinanzgerichts an den Beschwerdeführer.

Dem Bundesfinanzgericht liegen zwei Honorarnoten des Beschwerdeführers (13/91 und 14/91) jeweils aus dem Jahr 1991 vor, aus denen hervorgeht, dass der Beschwerdeführer für seinen Auftraggeber „L***“ diverse Leistungen im Rahmen seiner Konsulententätigkeit erbracht und verrechnet hat. Laut beiliegenden Aufstellungen wurden folgende Leistungen verrechnet:

- *„Systembesprechungen wegen neuer PC-Ausstattung; Umrüstung auf MS-Anwendung*
- *Aufnahme der ÖStZ-Literatur 1991 (dB)*
- *Bilanzprogramm (Aktiva-Passiva)*
- *Rundschreiben wegen steuerfreie Ausfuhr*
- *Layout und Grafik-Programm für Quartalsanalysen, Auswertungen 1.-3. Quartal*
- *Reisekosten für angestellten Ehegatten*
- *Steuerfreie Ausfuhrlieferung; steuerliche Behandlung bei UNIDO Beamten und r Botschaftsangehörigen*
- *Transferprogr. f. Lotus, PCText, HG, DB, Druckeranpassung*

- *PC-Neuorganisation Festplatte u. FDO*
- *Besprechungen wegen Neuorganisation*
- *Install Ventura samt Anpassungen zu Word und Tx4, Lotus und DB*
- *Progr. f. Bilanzanalysen in Lotus, Teil 1*
- *Kontenplan f. Saldenliste; Progr. Lotus*
- *Progr. f. Literatur in DB samt Abfragen*
- *Progr. Klientenstammdaten in DB, Adr.-Kleber*
- *Steuerberechnungen in Lotus (UST, EST)*
- *Prog. f. Abfertigungsrücklagen in Lotus*
- *Auswertung Judikatur f. DB ÖStZ 11-18/91*
- *Gesetzestexte in Tx4 Format: EStG 1988, KStG 1988, BAO Teil 1*
- *Verordnungstexte in Tx4 Format; RLV., LiebhabereiV., BauherrenV., etc.*
- *Einschulungen in DBase III plus*
- *Besprechungen wegen Verkaufserlösvarianten, Verkaufsanalysen; Progr. Veräußerungsgewinn in Lotus; Klientenbesprechung*
- *Quartalsanalysen; Progr in Lotus f. div. Auswertungen und Analysen*
- *Berufung gegen Ust-Bescheid; Antrag gem § 295 (3) BAO wegen Nebengebühren“*

Das Bundesfinanzgericht hat die Preise der streitgegenständlichen Softwareprogramme anhand diverser, in der Nationalbibliothek zugänglicher, historischer Computer-Fachzeitschriften ermittelt. Dabei wurde unter anderem erhoben, dass gewisse Softwareprogramme im Jahr 1988 noch nicht existent waren.

Deren Existenz im Jahr 1988 konnte auch durch diverse Internetrecherchen widerlegt werden.

Die DOS-Version von Microsoft Multiplan 3.0 war bereits 1987 erhältlich. „*Excel from Microsoft, is a powerful spreadsheet application for Mac, Windows, an OS/2. Excel was first released for the Mac. When it was ported to Windows 2.x, they started at version 2.0 to one up current Mac version. **There was never a DOS version***“

(<https://winworldpc.com/product/microsoft-excel/2.0>, abgefragt am 31.5.2024). Das

Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das vom Beschwerdeführer angeführte Programm „Excel-3.0“ tatsächlich das Tabellenkalkulationsprogramm „Microsoft Multiplan 3.0“ war.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers vom 20.5.2024, wonach er für einige Programme Beta-Versionen vor dem eigentlichen Marktzugang erworben habe, wird nicht als glaubwürdig gewertet, da diese Behauptung erstmalig vorgebracht und die Anschaffung von „Beta-Versionen“ laut Aktenlage bislang nie erwähnt wurde.

Ferner handelt es sich bei Beta-Versionen überwiegend um Programme, deren Entwicklung noch nicht abgeschlossen ist und die zumeist gratis angeboten werden (vgl. https://www.focus.de/digital/computer/technik-lexikon/beta-version-beta-version_id_2804912.html, abgefragt am 31.5.2024). Es ist daher nicht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer für seine Konsulententätigkeit mit fehlerhaften und nicht voll entwickelten Programmen gearbeitet hat.

Laut handschriftlicher, undatierter, im vorgelegten Akt aufliegender Notiz des Erhebungsdienstes sind diesem „sämtliche Disketten“ vorgelegt worden. Da Laut Recherchen des Bundesfinanzgerichts einige der vom Beschwerdeführer aufgelisteten Softwareprogramme im Jahr 1988 noch nicht am Markt waren, ist es denkunmöglich, dass dem Erhebungsorgan tatsächlich sämtliche Disketten vorgelegt wurden. Die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Kopien der Deckblätter der Handbücher für „Borland dBASE IV“ und „Harvard Graphics 3.0“ stellen keinen Beweis für den Erwerb dieser Software im Jahr 1988 dar.

Bei Beurteilung der Glaubwürdigkeit diverser Vorbringen des Beschwerdeführers im Verfahrensverlauf wurden auch dessen Aussagen während der mündlichen Verhandlung gewürdigt, wonach der Beschwerdeführer dementierte, die beiden Niederschriften über seine Parteienvernehmung am 4.12.2001 und am 10.12.2001 unterschrieben zu haben, obwohl nachweislich am Ende der jeweiligen Niederschrift eine Unterschrift bei „Partei“ ersichtlich ist. Es ist nicht anzunehmen, dass die Unterschrift des Beschwerdeführers von Beamten der FLD gefälscht wurde.

Die Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer mit dem PKW bzw dem Motorroller wurde durch das Bundesfinanzgericht im Wege der Schätzung ermittelt, da weder Fahrtenbücher vorliegen, noch die Höhe der geltend gemachten Kilometer glaubwürdig erscheinen. Die Angaben des Beschwerdeführers, wonach er jährlich zwischen 13.000 und 16.000 km betrieblich mit dem PKW innerhalb Wiens zurückgelegt habe – dies würde einer wöchentlichen Kilometerleistung von 250 bis 307 km entsprechen – werden vom Bundesfinanzgericht aus mehreren Gründen angezweifelt.

Es ist zweifelhaft, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Nebenbeschäftigung täglich die angegebenen Kanzleien mit dem PKW angefahren hat, zumal die als Betriebsausgaben

geltend gemachten Spritkosten nicht der dafür maßgeblichen Höhe entsprechen. Der Beschwerdeführer gibt an, im Jahr 1990 mit seinem PKW der Marke BMW 318i Bj 1982 14.453 km betrieblich gefahren zu sein. Der betrieblich geltend gemachte Benzin- und Ölaufwand beträgt in diesem Jahr ATS 2.234,15. Bei einem durchschnittlichen Spritverbrauch von 10 Liter pro 100 km (bei überwiegenden Stadtfahrten) und einem für 1990 angenommenen Spritpreis (Superbenzin) iHv ATS 9,70 pro Liter, würden sich Benzinkosten iHv von rund ATS 14.000 ergeben. Der Beschwerdeführer argumentiert, er habe nicht alle Benzinrechnungen aufgehoben und daher nur jene geltend gemacht, die er nachweisen konnte, jedoch relativiert sich diese Aussage angesichts des bisherigen Verhaltens des Beschwerdeführers, aus welchem ersichtlich ist, dass er stets darum bemüht war, seine Ausgaben auch ohne Vorlage von Belegen zu maximieren.

Es ist überdies zweifelhaft, dass wöchentlich 250 bis 307 Kilometer innerstädtisch mit dem PKW anlässlich der Konsulententätigkeit zurückgelegt wurden, da die einfache Wegstrecke von der damaligen Wohnadresse des Beschwerdeführers zur Adresse des Hauptauftraggebers (L***) ca 10 km betragen hat.

Der Beschwerdeführer konnte im gesamten Verfahren die von ihm behaupteten betrieblich gefahrenen Kilometer weder durch Aufzeichnungen nachweisen noch glaubhaft darlegen.

Unter der bereits großzügigen Annahme, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Konsulententätigkeit an 180 Tagen im Jahr täglich durchschnittlich 30 km betrieblich mit dem PKW zurückgelegt hat, ergibt sich eine betriebliche Nutzung des PKWs von unter 50 % (5.400 km pro Jahr).

Da der Beschwerdeführer angibt, das Moped in den Sommermonaten genutzt zu haben und dieses im Oktober 1992 angeschafft wurde, wird für das Jahr 1992 keine betriebliche Nutzung angesetzt.

Ebenso wurde der betriebliche Anteil der Telefonkosten in Wege der Schätzung ermittelt, da keine Aufzeichnungen über betrieblich geführte Telefonate vorgelegt werden konnten bzw die geltend gemachten Beträge nicht glaubwürdig erscheinen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, es habe für private Telefonate ein zweiter Anschluss bestanden, wurde erstmals in der Beschwerde vom 30.10.2012 an den Verwaltungsgerichtshof geltend gemacht. Die Existenz eines zweiten Anschlusses wurde während des gesamten Verfahrens weder belegt noch in diversen Aktenvermerken erwähnt. Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 1.7.1996 genannten Aufwendungen „Elektromaterial“ und „Kabel“ lassen keine eindeutigen Schlüsse auf die Errichtung eines zweiten Telefonanschlusses zu. Dieser Vorhaltsbeantwortung wurde laut Aktenlage keine Beilage angeschlossen.

Aufgrund fehlender Aufzeichnungen über betrieblich geführte Telefonate und aufgrund des Umstandes, dass sich der Beschwerdeführer einerseits an Wochentagen tagsüber an seiner Dienststelle und andererseits an mehreren Tagen der Woche in der Kanzlei seines Auftraggebers aufgehalten hat, werden die betrieblichen Telefonkosten an seiner Wohnadresse mit 40 % der nachgewiesenen Beträge geschätzt. Da die Ehefrau des Beschwerdeführers im streitgegenständlichen Zeitraum als Hausfrau tätig war, ist bei lebensnaher Betrachtung davon auszugehen, dass sie während des Tages zu Hause telefoniert hat.

Nach Aufforderung durch die belangte Behörde hat der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 13.9.1996 (zweite Vorhaltsbeantwortung) die geringwertigen Wirtschaftsgüter des Jahre 1991 aufgegliedert. Dabei ist ersichtlich, dass sowohl unter dem Titel „GWG und Kleinmaterial“ als auch bei „sonstiger Büroaufwand“ unter der Position „sonstige Aufwendungen“ idente Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

In freier Beweiswürdigung geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es sich bei den, unter den Titeln „GWG und Kleinmaterial 1991“ und „sonstiger Büroaufwand“, gleichnamigen mit gleichen Beträgen geltend gemachten Betriebsausgaben um idente Ausgaben handelt und diese daher doppelt geltend gemacht worden sind.

Betreffend jene Betriebsausgaben, die Differenzen zwischen den ursprünglich erklärten Beträgen und jenen, die im Verfahren vor der FLD bzw in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof geltend gemacht worden sind, aufweisen, wird von den zuletzt geltend gemachten Beträgen ausgegangen, da anzunehmen ist, dass es sich dabei um beantragte Korrekturen des Beschwerdeführers handelt.

Die geltend gemachten Ausgaben für „Fachliteratur“ der Jahre 1991 bis 1994 scheinen der Höhe nach plausibel und werden entgegen den Feststellungen der belangten Behörde als Betriebsausgaben anerkannt.

Rechtliche Würdigung

1. Zuständigkeit

Der Beschwerdeführer wendet zuletzt mit Schriftsatz vom 28.3.2024 ein, er habe mit Schreiben vom 14.3.2013 (an den damaligen UFS) den Antrag gem § 323 Abs 12 BAO auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

Gem § 270 Abs 3 BAO idF BGBl. Nr. 818/1993 entscheidet über Berufungen gem § 260 Abs 2 ein fünfgliedriger Berufungssenat, der sich aus dem Präsidenten der Finanzlandesdirektion

oder einem von ihm bestimmten Finanzbeamten als Vorsitzenden und vier Beisitzern zusammensetzt.

Gem § 323 Abs 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den in § 249 genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden.

Die Berufungsentscheidung des Berufungssenats VI (als Organ der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und dem Burgenland) vom 15.2.2002 wurde durch den VwGH am 13.9.2006 aufgehoben (VwGH 13.9.2006, Zl. 2002/13/0105-5).

Da der Beschwerdeführer nicht binnen Monatsfrist des § 323 Abs 12 BAO die Entscheidung durch den Senat beantragt hat, ist für die Erledigung der hg Beschwerde die Einzelrichterin zuständig.

2. Verjährung

Gem § 208 Abs 1 lit a BAO idF BGBl. Nr 531/1984 beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs 2 mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

In der für den streitgegenständlichen Zeitraum gültigen Fassung des § 207 BAO (BGBl. Nr. 681/1994) beträgt die Verjährungsfrist nach Abs 2 bei Verbrauchsteuern 3 Jahre, bei allen übrigen Abgaben und Beiträgen 5 Jahre.

Gem § 209 Abs 1 BAO idF BGBl. Nr. 312/1987 wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gem § 209 Abs 3 BAO idF BGBl. Nr. 312/1987 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Gem § 209a Abs 1 BAO idF BGBl. I Nr. 76/2011 steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gem § 209a Abs 1 BAO (idgF) steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Dies gilt auch für nach Aufhebung durch den VwGH erlassene (neuerliche) Entscheidungen (vgl VwGH 20.12.1994, 89/14/0149).

§ 209a Abs 1 BAO versteht unter „Verjährung“ auch die absolute Verjährung (vgl Ritz, BAO⁶, § 209a Rz 5 mwV).

Im vorliegenden Fall steht daher das Recht auf Festsetzung der Abgaben, die in einer Berufungsentscheidung bzw einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, nach den Bestimmungen der BAO der Eintritt der absoluten Verjährung nicht entgegen.

Das erstinstanzliche Verfahren ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers abgeschlossen, da bereits die Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz eingerichtet war. Ebenso hatte der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden.

Gem § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist jedoch zuvor zu klären, ob das Recht auf Festsetzung der Abgaben für die Zeiträume 1990 bis 1994 bei Bescheiderlassung durch die belangte Behörde im Jahr 1997 bereits verjährt war.

Die interne Kontrollmitteilung vom 29.6.1995 stellt noch keine nach außen erkennbare Amtshandlung dar.

Laut Aktenlage wurden sowohl in den Jahren 1995 als auch 1996 nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt (Vorhalt der belangten Behörde vom 8.8.1995 – zugestellt am 11.8.1995, Bescheid im Jänner 1996 betreffend Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhalts, Fragenvorhalt vom 1.4.1996, Erinnerungsschreiben vom 19.8.1996 mit Androhung einer Zwangsstrafe, Telefax an den Abgabepflichtigen am 10.12.1996)

Im Fragenvorhalt der belangten Behörde vom 8.8.1995 (zugestellt am 11.8.1995) wurde dem Beschwerdeführer Folgendes mitgeteilt: *„Das Finanzamt hat davon Kenntnis erlangt, dass sie in den Jahren 1991, 1992, 1993 Honorare bzw Provisionen erhalten haben. Sie werden höflichst ersucht, innerhalb obiger Frist nachfolgende Fragen zu beantworten!“*

Der Beschwerdeführer wurde in diesem Schreiben aufgefordert bekannt zu geben, in welchen Jahren *„(auch außerhalb des eingangs genannten Zeitraumes)“* er Provisionen bzw Honorare erhalten habe.

Der Abgabensanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer 1990 entsteht gem § 4 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Das Recht, die Einkommensteuer betreffend das Jahr 1990 festzusetzen verjährt gem § 207 BAO idF BGBl. Nr. 681/1994 demnach mit Ablauf des Jahres 1995.

Bei der Umsatzsteuer entsteht der Abgabensanspruch gem § 19 Abs 2 UStG 1972 (aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994) jeweils mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (Sollbesteuerung), bzw mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen kommen nur hinsichtlich jener Abgaben Verlängerungswirkung zu, auf die das Schreiben Bezug nimmt (vgl VwGH vom 31.1.2014, 2011/15/0111).

Der an den Abgabepflichtigen nachweislich im Jahr 1995 zugestellte Fragebogen entspricht nicht den Anforderungen einer Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1990, da nicht erkennbar war, welche Jahre (abgesehen von den Jahren 1991 bis 1993) konkret angesprochen waren.

Das Recht auf Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer betreffend das Jahr 1990 war daher im Jahr 1997 bereits verjährt. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1990 sind daher ersatzlos aufzuheben.

Für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 1991 stellt der am 11.8.1995 zugestellte Fragebogen allerdings eine taugliche, nach außen erkennbare Verlängerungshandlung dar. Die Festsetzungsverjährung der Umsatz- und Einkommensteuer 1991 ist daher im Jahr 1997 noch nicht eingetreten.

Für die Festsetzung der Abgabensprüche der Jahre 1992 bis 1994 war jedenfalls keine Verlängerungshandlung notwendig, da die Erstbescheide im Jahr 1997, somit innerhalb der Verjährungsfrist, zugestellt wurden.

3. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Mit Bescheid vom 21.4.1997 des damaligen Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk wurde der Antrag des Beschwerdeführers vom 18.3.1997 auf „Ablehnung wegen Befangenheit gem § 76 Abs 1 lit c BAO von Frau AD G*** und Herrn T****“ zurückgewiesen, da im Abgabenverfahren den Parteien kein Recht auf Ablehnung von Verwaltungsorganen wegen Befangenheit eingeräumt werde. Die beiden Bediensteten hätten klar im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gehandelt. Es könnten keine stichhaltigen Gründe abgeleitet werden, deren Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen.

Laut Rechtsmittelbelehrung konnte innerhalb eines Monats nach Zustellung das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Nach Aktenlage wurde kein gesondertes Rechtsmittel gegen den Bescheid vom 21.4.1997 innerhalb der Monatsfrist eingebracht.

In der Berufung gegen die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1990 bis 1994 macht der Beschwerdeführer die Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend und verweist diesbezüglich auf seinen Antrag vom 18.3.1997 auf Ablehnung der beteiligten Beamten wegen Befangenheit.

Im Schriftsatz vom 28.3.2024 beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung der Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1990 bis 1994 wegen unzuständiger Behörde, da die Gründe zur Ablehnung wegen Befangenheit der am erstinstanzlichen Verfahren beteiligten Beamten weiterhin aufrecht wären.

„Die Parteien und Beteiligten eines Verwaltungsverfahrens haben kein subjektives Recht, Verwaltungsorgane wegen Befangenheit abzulehnen. Insbesondere ist der von einem vermeintlich befangenen Organ erlassene Bescheid nicht mit Nichtigkeit behaftet. Setzt ein befangenes Organ eine Amtshandlung, stellt dies eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens dar, die allenfalls in der Berufung gegen einen Bescheid, wenn sich gegen diesen sachliche Bedenken ergeben, geltend gemacht werden kann“ (vgl VwGH 3.6.1997, 95/06/0227).

Darüber hinaus sind Verfahrensmängel bei Überprüfung eines im Instanzenzug ergangenen Bescheides nur beachtlich, wenn sie im letztinstanzlichen Verfahren unterlaufen sind. Etwaige Mängel des Verfahrens erster Instanz sind im Berufungsverfahren sanierbar (vgl VwGH 29.3.2017, Ra 2017/05/0024).

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde dem Beschwerdeführer Parteiengehör und Akteneinsicht in sämtliche dem Gericht vorliegenden Aktenteile zum hg Beschwerdethema gewährt.

Dem Beschwerdeführer wurde mit Beschluss vom 22.4.2024 Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen zur beabsichtigten Schätzung der Höhe diverser streitgegenständlicher Betriebsausgaben der Jahre 1991 bis 1994 zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit geboten, binnen 3 Wochen ab Zustellung des Beschlusses dazu Stellung zu nehmen.

Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Verfahrensmängel im erstinstanzlichen Verfahren sind spätestens mit dem gegenständlichen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes saniert und daher nicht geeignet, die Erstbescheide wegen Verfahrensmängeln aufzuheben.

4. Einnahmendifferenzen/Aufwandsersätze

Die durch den Beschwerdeführer als Einnahmen unter den 20%-igen Umsätzen erklärten „Aufwandsersätze“ werden als Ausgaben in korrespondierender Höhe mit Vorsteuerabzug berücksichtigt.

5. Kleinunternehmerregelung 1994

Für die Veranlagungsjahre bis 1993 enthielt das UStG 1972 noch keine einschlägigen Bestimmungen für Kleinunternehmer. Die Bagatellregelung des § 21 Abs 6 UStG 1972, wonach Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum ATS 40.000 nicht übersteigen, von der Verpflichtung eine Steuererklärung abzugeben und die Steuer zu entrichten, befreit waren, wurde mit der Steuerreform im Jahr 1993 durch die unechte Steuerbefreiung des § 6 Z 18 UStG 1972 abgelöst.

Für das Veranlagungsjahr 1994 war der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in § 6a UStG 1972 (aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994) wie folgt geregelt:

„Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Z 18 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 6 Z 18 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.“

Nach § 6 Z 18 UStG 1972 idF BGBl. Nr. 680/1994 ist Kleinunternehmer ein Unternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 im Veranlagungsjahr ATS 300.000 nicht übersteigen, wobei Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz bleiben.

Der erstmals in der (damaligen) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 30.10.2012 vorgebrachte Einwand des Beschwerdeführers, er habe mit Antrag vom 15.3.1996 in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1990 auf die Anwendung des § 6 Z 18 UStG 1972 ab dem Kalenderjahr 1990 verzichtet, kann lediglich als Schutzbehauptung gewertet werden, da das UStG 1972 für die Veranlagungsjahre bis 1993 noch keine einschlägigen Bestimmungen für Kleinunternehmer enthielt und eine Verzichtserklärung „ab dem Kalenderjahr 1990“ nicht möglich war.

Da allerdings der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1994 bislang nicht in Rechtskraft erwachsen ist, wird das Vorbringen des Beschwerdeführers in der (damaligen) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 30.10.2012 als konkludenter Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung des § 6 Z 18 UStG 1972 gewertet. Dieser Verzicht ist der belangten Behörde spätestens mit Akteneinsicht am 25.9.2023 zur Kenntnis gelangt.

6. Betriebsausgaben

6.1. Schätzungsbefugnis

§ 184 BAO bestimmt:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Bereits der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem aufhebenden Erkenntnis (VwGH 13.9.2006, Zl. 2002/13/0105) der Einschätzung der damaligen Behörde beigeprpflichtet, dass der Beschwerdeführer deutliche Tendenzen erkennen ließe, das Hervorkommen einer Abgabenschuld aus seiner - durch die Kontrollmitteilung aufgedeckten Einkunftsquelle - durch Schaffung etwas überzogen wirkender Aufwandskonstruktionen zu verhindern.

Die strittigen Betriebsausgaben hinsichtlich „Softwareprogramme“, „Kfz-Aufwendungen und Moped“ und „Telefonkosten“ werden durch das Bundesfinanzgericht aufgrund der in der Beweiswürdigung dargelegten Überlegungen im Schätzungswege ermittelt.

6.1.1. Softwareprogramme

Gem § 132 BAO idF BGBl. 151/1980 sollen Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen 7 Jahre aufbewahrt werden. Die Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in die Bücher (Aufzeichnungen) vorgenommen worden ist.

Gem § 132 BAO idF BGBl. 9/1998 (in Kraft von 10.1.1998 bis 12.1.1999) sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege 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.

Nach Angaben des Beschwerdeführers habe das Finanzamt ihn zur Vorlage der seinerzeitigen Originalbelege über die Anschaffung der Softwareprogramme aus dem Jahr 1988 erst im Zuge des Telefax vom 10.12.1996 (zugegangen am 17.12.1996) aufgefordert. Die Aufbewahrungspflicht der Originalbelege sei mit 31.12.1995 geendet.

Auch wenn man den Standpunkt vertreten würde, dass die 7-jährige Aufbewahrungspflicht der Belege aus dem Jahr 1988 bezüglich der im Privatvermögen angeschafften Softwareprogramme erst mit Beginn der Einlage (1.1.1990) oder mit Ende des Jahres 1994 zu laufen beginnt (letzte Eintragung in den Büchern in Form der letzten vorgenommene Abschreibung für Abnutzung mit Ende 1994) und demnach erst mit Ablauf des Jahres 1997 bzw aufgrund der geänderten Bestimmungen hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht bei anhängigen Verfahren, noch nicht geendet hat, kann angesichts der langen Verfahrensdauer in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes iZm der Reduktion von Strafen (Milderungsgrund bei überlanger Verfahrensdauer, vgl VwGH vom 22.7.2014, Ra 2014/11/0011) die Nichtvorlage dieser Belege im Jahr 2024 nicht zu einer völligen Aberkennung der Betriebsausgaben führen.

Die belangte Behörde hat laut Aktenvermerk vom 20.1.1997 den Beschwerdeführer ersucht, alternativ zur Vorlage der Originalbelege im Sinne einer Glaubhaftmachung, den Zahlungsfluss betreffend Anschaffung der Softwareprogramme aus dem Jahr 1988 nachzuweisen. Diesem Ersuchen ist der Beschwerdeführer laut Aktenlage nicht nachgekommen.

Der Beschwerdeführer wendet erstmals in seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 30.12.2012 ein, dass er dem „Betriebsprüfer“ aufgrund der Preisaufkleber auf den Originalverpackungen die seinerzeitigen Bruttopreise der einzelnen Programme nachgewiesen habe. Da das Vorhandensein von Preisaufklebern zuvor in keinem Zeitpunkt des Verfahrens weder thematisiert noch in diversen Niederschriften oder Aktenvermerken festgehalten wurde, wird diese Angabe auch im Hinblick auf das Verhalten des Beschwerdeführers während des gesamten Verfahrens, als bloße Schutzbehauptung gewertet.

Die Betriebsausgaben iZm den in das Betriebsvermögen eingelegten Softwareprogrammen sind daher dem Grunde nach im Wege der Glaubhaftmachung bzw der Höhe nach im Schätzungswege zu ermitteln.

Der Beschwerdeführer gibt an, folgende Softwareprogramme im Jahr 1988 erworben zu haben: „*DBase III plus, Dbase IV, HG 2.0, HG 3.0, Windows 1.0, Windows 3.0, DOS 3.30, DOS 5.0, Lotus 1-2-3 v2, Lotus 1-2-3 v 3.0, PC Text 4, Word 5.0, Word 6.0, Winword 2.0, SQL, Paradox, Norton Commander, Norton Desktop, Norton Utilities, PC-Tools 4.0, PC-Tools 7.0,*

SnapGrafx, Power Point, Projekt, Visual Basic, Basic, Pasqual, Publisher, Coral Draw, Excel 3.0, Superbase.“ (Bei „Coral Draw“ handelt es sich offensichtlich um das Programm „Corel Draw.“)

Recherchen des Bundesfinanzgerichts anhand historischer in Österreich erhältlicher Computerzeitschriften haben ergeben, dass folgende Softwareprogramme im Jahr 1988 noch nicht am (europäischen) Markt erhältlich waren: HG 3.0, Windows 3.0, DOS 5.0, Lotus 1-2-3 v3, Word 5.0, Word 6, Norton Desktop, PC-Tools 7.0, Visual Basic, Coral Draw, Excel 3.0.

Die per 1.1.1990 eingelegten Softwareprogramme wurden ursprünglich vom Beschwerdeführer mit dem Teilwert iHv insgesamt ATS 272.310 angesetzt (vgl. Beilage zur Einkommensteuererklärung 1990). In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.9.1996 weist der Beschwerdeführer die Teilwerte der Softwareprogramme iHv insgesamt ATS 273.972, 86 aus.

Der Beantragung des Wertansatzes bis zu den tatsächlichen Anschaffungskosten kann nach den Bestimmungen des § 6 Z 5 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 660/1989 nicht entsprochen werden.

Demnach sind Einlagen grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Bei einer Einlage von – wie hier vorliegenden – „sonstigen Wirtschaftsgütern“ gilt dies, wenn diese innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind.

Da die Softwareprogramme im Jahr 1988 angeschafft wurden, ist der Ansatz der um Absetzung für Abnutzung gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht möglich. Die eingelegten Softwareprogramme sind mit dem Teilwert anzusetzen.

Gem § 12 Abs 1 Bewertungsgesetz 1955 ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Laut Ausführungen des Beschwerdeführers wurde als Teilwert der zum 1.1.1990 durchschnittliche Anschaffungspreis für die diversen PC-Programme inklusive deren Einrichtung und Installation (in Summe ATS 273.972) eingesetzt. Diese angesetzten Teilwerte entsprechen durchschnittlich 71,4 % der vom Beschwerdeführer angegebenen Anschaffungskosten. Dieser Prozentsatz erscheint für das Bundesfinanzgericht plausibel.

Der Beschwerdeführer beantragt ferner bei Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge den Ansatz der Brutto-Anschaffungskosten iHv ATS 460.274,40. Die Summe der Spalte „AK-brutto“ laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 1990 (vgl. Aktivierungspflichtige Aufwendungen iZm Anschaffungen vor 1.1.1990) weist in Summe ATS 383.562 aus. Das Bundesfinanzgericht geht jedoch davon aus, dass es sich hierbei entgegen der Bezeichnung als „Bruttobetrag“ um einen Nettobetrag handelt, da sich die auf dieser Beilage ausgewiesene und vom

Beschwerdeführer anteilig in Abzug gebrachte Vorsteuer rechnerisch lediglich aus einem Nettobetrag ergeben kann.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fällt ein Unternehmer, der in der Gründungsphase seines Unternehmens keinerlei Umsätze erzielt, unter die Bagatellregelung des § 21 Abs 6 UStG 1972, sofern er nicht nach § 21 Abs 8 UStG 1972 auf die Anwendung dieser Regelung verzichtet und sich für die Regelbesteuerung entschieden hat. Nur in diesem Fall – bei rechtzeitiger Abgabe der schriftlichen Erklärung iSd § 21 Abs 8 UStG 1972 – steht dem Unternehmer für das betreffende Kalenderjahr der Vorsteuerabzug zu (vgl VwGH 23.6.1994, 94/14/0050).

Da der Beschwerdeführer im Jahr 1988 keine Umsätze aus seiner Konsulententätigkeit erzielte und keine rechtzeitige schriftliche Erklärung iSd § 21 Abs 8 UStG 1972 abgegeben hat, war ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung der Softwareprogramme im Jahr 1988, auch wenn diese für seine spätere unternehmerische Tätigkeit genutzt wurden, nicht möglich. Eine nachträgliche positive Vorsteuerberichtigung in den Folgejahren ist gesetzlich nicht vorgesehen, da die Wortfolge *„die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren“* des § 12 Abs 10 UStG 1972 idF BGBl. 410/1988 einen ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzug voraussetzt.

Der Teilwert wird daher von den durch das Bundesfinanzgericht ermittelten Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer ermittelt.

Folgende Anschaffungskosten (AK) im Jahr 1988 durch den Beschwerdeführer erworbener und per 1.1.1990 eingeleger Softwareprogramme werden durch das Bundesfinanzgericht berücksichtigt (Beträge in ATS):

Softwareprogramm	AK 1988 lt. BFG (brutto)	vom Bf angesetzte AK (brutto)
Dbase III plus	18.192,00	38.940,00
DBase IV	17.254,00	29.808,00
HG 2.0	10.584,00	25.536,00
HG 3.0	0,00 1988 nicht existent	26.988,00
Windows	4.649,00	4.648,80
Windows 3.0	0,00 1988 nicht existent	29.784,00
DOS 3.30	2.148,00	2.148,00
DOS 5.0	0,00 1988 nicht existent	1.488,00
Lotus 1-2-3 v2	11.028,00	27.384,00
Lotus 1-2-3 v 3.0	0,00 1988 nicht existent	14.976,00
PC Text 4	2.880,00	2.880,00
Word 5.0	0,00 1988 nicht existent	39.360,00
Word 6	0,00 1988 nicht existent	29.040,00
Winword 2	29.040,00	29.040,00
SQL	58.776,00	58.776,00

Paradox	17.988,00	2.226,00
Norton Commander	1.406,00	8.586,00
Norton Desktop	0,00 1988 nicht existent	2.974,80
Norton Utilities	2.244,00	2.244,00
PC-Tools 4.0	1.451,00	2.598,00
PC-Tools 7.0	0,00 1988 nicht existent	2.976,00
Snap Grafx	1.170,00	1.170,00
Power Point	6.714,00	6.714,00
Projekt	7.000,00	10.074,00
Visual Basic	0,00 1988 nicht existent	5.706,00
Basic	3.456,00	3.456,00
Pasqual	3.456,00	3.456,00
Publisher	1.415,00	1.414,80
Corel Draw	0,00 1988 nicht existent	8.730,00
Excel 3.0	0,00 1988 nicht existent	28.176,00
Multiplan 3.0	7.232,00	k.A.
Superbase	8.976,00	8.976,00
Summe	217.059,00	
Teilwert (71,4% der AK)	154.980,00	

Unter Ansatz einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren ergibt sich somit (ausgehend von einem Teilwert iHv ATS 154.980,00) ein jährlicher Abschreibungsbetrag iHv ATS 30.996,00.

6.1.2. Kfz-Aufwendungen und „Moped“

Wirtschaftsgüter, die sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienen, werden nach ihrer überwiegenden Nutzung zur Gänze entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet (vgl VwGH 10.7.1996, 96/15/0124).

Da der Anteil der betrieblichen Fahrten mit dem (bzw den) Personenkraftwagen jährlich jeweils unter 50 % der gesamten Kilometerleistung beträgt, werden die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge dem Privatvermögen zugeordnet.

Da eine überwiegende betriebliche Nutzung des Motorrollers durch den Beschwerdeführer weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, stellt dieser ebenfalls ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens dar.

Unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes der Jahre 1991 bis 1994 werden daher folgende Aufwendungen (in ATS) im Wege der Schätzung anerkannt:

	1991	1992	1993	1994
Km mit Kfz	5.400,00	5.400,00	5.220,00	5.220,00
Km mit Motorrad			180,00	180,00
Amtliches Km-Geld (ATS) § 10 RGV 1955				
Kfz	4,00	4,30	4,30	4,60
Moped			1,36	1,46
Betriebsausgabe	21.600,00	23.220,00	22.690,80	24.274,80

6.1.3. Telefonkosten

Bei Aufsummierung der vorgelegten Belege (Erlagscheine) ergeben sich für das Jahr 1991 gesamte Telefonkosten iHv ATS 7.703,80 statt wie vom Beschwerdeführer in seiner Erklärung angegebenen ATS 7.702,80. Ausgehend von den vorgelegten Belegen werden folgende Betriebsausgaben (40%) im Wege der Schätzung anerkannt:

Jahr	100%	40%
1991	7.703,80	3.081,52
1992	6.204,80	2.481,92
1993	7.520,10	3.008,04
1994	5.800,00	2.320,00

6.2. Arbeitszimmer

Gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind anteilig auf ein Arbeitszimmer im Wohnhaus des Abgabepflichtigen entfallende Aufwendungen, wie die Absetzung für Abnutzung, anteilige Finanzierungskosten und Energiekosten, nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig macht, und wenn auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wird (vgl VwGH 3.6.1992, 91/13/0115).

Nach Angaben und Skizzen des Beschwerdeführers war das „Arbeitszimmer“ neben Schreibtisch und Bücherregalen auch teilweise mit Möbeln eingerichtet, wie sie auch in einem privaten Wohnzimmer vorzufinden sind (Tisch mit 6 Stühlen, ausziehbare Couch, Liegesessel). Ebenso steht laut Sachverhalt fest, dass der Beschwerdeführer einen Schlüssel der Kanzlei seines Auftraggebers besaß und demnach die Büroräume nach Büroschluss und/oder an Wochenenden nutzen konnte.

Im vorliegenden Fall konnte das Arbeitszimmer durch die Abgabenbehörde aufgrund von diversen Terminabsagen auf Seiten des Beschwerdeführers trotz mehrmaligen Ersuchens nicht besichtigt werden. Da der Raum aufgrund der darin befindlichen Einrichtungsgegenstände

auch für eine private Nutzung geeignet und eine Besichtigung des Arbeitszimmers nicht möglich war, können die geltend gemachten Aufwendungen (ebenso Strom und aktivierungspflichtige Aufwendungen) für das häusliche Arbeitszimmer und die damit im Zusammenhang beantragten Vorsteuern nicht anerkannt werden.

6.3. Büromaschinen und maschinelle Anlagen

Die Anschaffung des Ventilators im Jahr 1994 fällt als typische Ausgabe für die private Lebensführung unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988. Ein Vorsteuerabzug steht daher nicht zu.

Die übrig geltend gemachte Abschreibung für Abnutzung für maschinelle Anlagen und Büromaschinen erscheint für das Bundesfinanzgericht plausibel und wird als Betriebsausgabe jährlich berücksichtigt. Die damit im Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuerbeträge werden ebenfalls anerkannt.

6.4. Aufwendungen für PC-Material und Büromaterial

Im Laufe des Verfahrens hat der Beschwerdeführer Aufwendungen für PC-Material und Büromaterial nach einzeln gebuchten Positionen neu aufgeschlüsselt. Diese beantragten Korrekturen werden durch das Bundesfinanzgericht berücksichtigt.

6.5. Sonstiger Büroaufwand (unter der Position „sonstige Aufwendungen“)

Laut vom Beschwerdeführer im Verfahren vor der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und dem Burgenland vorgelegter Einzelaufzeichnungen wurden entgegen den ursprünglichen Erklärungen unter „sonstiger Büroaufwand“ in Summe zuletzt folgende Betriebsausgaben (in ATS) beantragt:

Jahr	Brutto	Vorsteuer	Netto
1991	10.430,40	1.738,40	8.692,00
1992	8.815,40	1.469,23	7.346,17
1993	1.742,30	290,38	1.451,92
1994	247,42	247,42	1.237,08

Bei richtiger Aufsummierung der einzelnen Belege ergeben sich folgende Beträge (in ATS):

Jahr	Brutto	Vorsteuer	Netto
1991	10.430,40	1.738,42	8.691,98
1992	8.815,40	1.469,24	7.346,16
1993	1.851,30	308,55	1.542,75
1994	1.484,50	247,41	1.237,09

Laut Buchungstext bzw vorgelegter Rechnungen handelt es sich im Jahr 1991 um folgende Ausgaben: *„Holz und Kanten für Stellage Wandverbau, Werkzeuge, Papeterie, Kleinwerkzeug, Bohrmaschine, Installationsmaterial und Kleber, Blumenerde, Tapete, Pinsel, Kaffeekanne, div. Kleinmaterial, Stahlware, Glanzlack, Tongefäß für Terrasse, „Max E24oHGX“, Elektrozubehör“.*

Es handelt sich dabei überwiegend um Anschaffungen für die private Lebensführung, die gem § 20 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 681/1994 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden dürfen. Als Betriebsausgaben werden die Positionen „E24oHGX“ (netto ATS 224,17) und „Elektrozubehör“ (brutto ATS 347,80) anerkannt. Da der Beleg über „Elektrozubehör“ mangels Umsatzsteuerausweises und Prozentsatzes keine Rechnung darstellt, die gem § 12 Abs 9 UStG 1972 idF BGBl. Nr. 663/1994 zum Vorsteuerabzug berechtigt, werden für das Jahr 1991 lediglich Vorsteuern im Ausmaß von ATS 44,83 betreffend „sonstiger Büroaufwand“ anerkannt.

Laut Buchungstext bzw vorgelegter Rechnungen handelt es sich im Jahr 1992 um folgende Ausgaben: *„Beschlüge, Kabel und Zubehör, Pinsel, Lasur, Armatur, Leuchten und Lampen samt Pfand, Blumentöpfe und Erde für Terrasse, Taschenregenschirm, Blumenerde und Dünger, Tontopf, Unomat Cam 3000 Verteiler, Dia-rdel, Kanten für Wandverbau, Vorhangzubehör Gardine, Karniesenkante, PVC Unterlage, Bilderrahmen, Elektrozubehör“.*

Wie auch im Vorjahr handelt sich dabei überwiegend um Anschaffungen für die private Lebensführung, die gem § 20 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 681/1994 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden dürfen. Als Betriebsausgaben werden die Positionen „Unomat Cam 3000 Verteiler“, „Dia-rdel“ sowie „Elektrozubehör“ als Betriebsausgaben iHv insgesamt ATS 880,83 anerkannt. Die damit im Zusammenhang abzugsfähigen Vorsteuern betragen ATS 176,17.

Laut Buchungstext und vorgelegter Belege wurden folgende Ausgaben im Jahr 1993 durch den Beschwerdeführer geltend gemacht: *„Verteilerdose und Kabel, Lampen, Blumenerde für*

Terrasse, Leisten, Werkzeug und Sägeblatt, Div Kleinmaterial und Kleber, Kabel“. Es handelt sich dabei um Anschaffungen für die private Lebensführung, die gem § 20 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 681/1994 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden dürfen.

Gleichfalls fallen Aufwendungen für *„Blumenkasten und Erde für Terrasse, Blumentrog und Werkzeugkoffer, Holzschrauben, Haken*“ unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 und können nicht als betriebliche Aufwendungen für sonstigen Büroaufwand im Jahr 1994 geltend gemacht werden.

6.6. Honorare an Ehefrau

Gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. 681/1994 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Der VwGH hat wiederholt ausgesprochen, *die Unterstützung des Ehemannes durch die Ehefrau auch im wirtschaftlichen Bereich müsse als die Regel und die Begründung eines Dienst- bzw Beschäftigungsverhältnisses zwischen Ehegatten eher als Ausnahmefall angesehen werden. „Der bloße Erhalt einer Geldleistung ohne entsprechenden dienstvertraglichen Anspruch vermag die Vermutung des Vorliegens einer familienhaften Beschäftigung iSd § 90 ABGB nicht zu entkräften“* (vgl VwGH 23.5.2012, 2010/08/0183).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen, insb auch zwischen Ehegatten steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn es ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Familienfremden bestehen würden (vgl VwGH 17.5.1989, 88/13/0038).

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die rechtliche Grundlage für Leistungen im Familienverband liegt regelmäßig nicht in Entgeltsvorstellungen, sondern in anderen Beweggründe (Erbringen des eigenen Beitrags zur

Befriedigung der Familienbedürfnisse und der Förderung der Familieninteressen – vgl VwGH 4.9.1992, 91/13/0196).

Da die Honorarzahungen an die Ehefrau nicht den für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien entsprechen, sind die dadurch veranlassten Aufwendungen gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Ein Vorsteuerabzug ist daher gem § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1972 ausgeschlossen.

Insbesondere wären mit einer familienfremden Mitarbeiterin schriftliche Vereinbarungen über den Umfang der Arbeitsleistung getroffen worden. Dem Gericht liegen auch keine Honorarabrechnungen der Ehefrau vor.

Darüber hinaus kann gem § 12 Abs 1 UStG 1972 ein Unternehmer nur die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ehefrau des Beschwerdeführers ist unstreitig keine Unternehmerin iSd UStG. Abgesehen vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG können die Vorsteuern betreffend Schreibhonorare auch unter diesem Gesichtspunkt nicht in Abzug gebracht werden.

6.7. Fachliteratur

Die geltend gemachten Ausgaben für „Fachliteratur“ der Jahre 1991 bis 1994 scheinen der Höhe nach plausibel und werden entgegen den Feststellungen der belangten Behörde als Betriebsausgaben anerkannt. Die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge der Jahre 1991 bis 1994 können daher ebenfalls in Abzug gebracht werden.

6.8. Bankspesen und Kreditkosten

Laut Ansicht des Beschwerdeführers handle es sich bei diesem Konto um kein reines Privatkonto. Die Einlagen der Beamtengehälter würden sich aufwandsmindernd auswirken. Die Überziehungszinsen aus der Bestreitung der Betriebsausgaben seien dadurch vermindert angefallen.

Es wurden Kreditverträge und Kreditkontoauszüge ohne Ausweis eines besonderen Kreditzweckes vorgelegt.

Laut Ausführungen des Beschwerdeführers erfolgten die Kreditaufnahmen ausschließlich zur Abdeckung der durch die Anschaffung der Software aus den Jahren vor der Betriebseröffnung resultierenden Beträgen auf dem Konto EÖ Nr. 123***.

„Schafft der Bw dadurch, dass er private und betriebliche Zahlungen über dieselben Konten abwickelt, selbst die Problematik der Zuordnung der Negativstände auf den Konten zum privaten und betrieblichen Bereich, ist es seine Sache, den betrieblichen Charakter einzelner

Überziehungen entsprechend nachzuweisen. Wird ein solcher Nachweis nicht erbracht, ist eine schätzungsweise Aufteilung der Fremdmittelzinsen nicht möglich und sind daher die Zinsen zur Gänze nicht abzugsfähig.“ (UFSW vom 3.6.2003, RV/3024-W/02)

Da weder die Zahlungen iZm der Anschaffung der Software im Jahr 1988 noch der betriebliche Charakter einzelner Überziehungen nachgewiesen wurden, sind sowohl Bankspesen als auch Kreditkosten nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

6.9. Geringwertige Wirtschaftsgüter 1991

Nach Ausscheiden der doppelt erfassten Betriebsausgaben verbleiben im Jahr 1991 folgende Positionen unter dem Titel „Geringwertige Wirtschaftsgüter: „*Stahlware*“ (netto ATS 340,83), „*Installationsmaterial*“ (netto ATS 138,13), „*Kaffeemaschine*“ (netto ATS 1.1.63,33) unter dem Titel „geringwertige Wirtschaftsgüter“.

Mangels betrieblichen Charakter stellen die Ausgaben für „*Stahlware*“ und „*Kaffeemaschine*“ Anschaffungen für die private Lebensführung dar, und dürfen gem § 20 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 681/1994 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Als geringwertige Wirtschaftsgüter verbleiben daher im Jahr 1991 ATS 138,13 Euro (netto) mit 20% Vorsteuerabzug.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

7. Ergebnis/Berechnungen

7.1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beträge in ATS):

	1991	1992	1993	1994
Einnahmen				
Konsulentenhonorare	203.100,00	239.250,00	179.850,00	137.942,50
Aufwandsersätze	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Schriftstellerhonorare	5,000,00			

Summe Einnahmen	218.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
Ausgaben				
Instandhaltung	0,00	1.116,00	1.458,00	2.491,67
GWG und Kleinmaterial	138,13	0,00	698,00	2.579,00
Kfz-Aufwand	21.600,00	23.220,00	22.690,80	24.274,80
PC-Material	2.478,25	4.314,50	929,75	3.166,08
PC-Programme Afa	30.996,00	30.996,00	30.996,00	30.996,00
Afa-maschinelle Anlagen	2.782,50	2.782,50	2.782,50	2.780,50
Telefon	3.081,52	2.481,92	3.008,04	2.320,00
Aufwandsersatz	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Büromaterial	1.393,00	1.925,00	618,83	388,83
Fachliteratur	1.438,27	2.501,27	1.407,27	643,64
Porti und Stempelgebühren			305,00	592,00
Sonstiger Büroaufwand	571,97	880,83		
Sonstiger Aufwand	188,25	618,83	742,60	388,83
Summe Ausgaben	74.787,89	91.646,85	81.786,79	80.071,35
Gewinn	143.432,11	168.413,15	114.213,21	67.321,15
gerundet	143.432,00	168.413,00	114.213,00	67.321,00

7.2. Steuerpflichtige Umsätze und Vorsteuerabzug (in ATS):

	1991	1992	1993	1994
Umsätze (20%)				
Konsulentenhonorare	203.100,00	239.250,00	179.850,00	137.942,50
Aufwandsersätze	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Summe	213.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
Vorsteuern				
Instandhaltung		223,20	291,60	498,33
GWG und Kleinmaterial	27,63		139,60	515,80
PC-Material	495,65	862,90	185,95	633,22
Maschinelle Anlagen	1.109,33			
Aufwandsersätze	2.024,00	4.162,00	3.230,00	1.890,00
Büromaterial	278,60	385,00	123,77	77,77
Fachliteratur	143,83	250,13	140,73	64,36
Sonstiger Büroaufwand	44,83	176,17		
Sonstiger Aufwand	37,65	123,67	148,52	77,77
Summe Vorsteuern	4.161,51	6.183,07	4.260,17	3.757,25
gerundet	4.162,00	6.183,00	4.260,00	3.757,00

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich entweder auf Rechtsfragen, die bereits in der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig geregelt sind. Im Übrigen sind Tatsachenfragen im Allgemeinen einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 17. Juni 2024