



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Ministerialrates Ing. XY, Beamter, Konsulent und Autor, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1990 bis 1994 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 20. Jänner 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

I. Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1994:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der Berufungsbegründung angeführten Berechnungstabellen zu entnehmen, die insoweit Bestandteil des Spruches darstellen. (Beträge in ATS und in Euro).

Die Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1994 war bereits fällig.

II. Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der Berufungsbegründung angeführten Berechnungstabellen zu entnehmen, die insoweit Bestandteil des Spruches darstellen. (Beträge in ATS und in Euro).

Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte wird auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Februar 2002, RV/0177-16/05/97, das den

Berufungsbescheid aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 13.09.2006, [2002/13/0105](#), verwiesen.

Mit dem aufhebenden Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof gemäß [§ 63 Abs. 1 VwGG](#) die Herstellung seiner Rechtsanschauung wie folgt aufgetragen:

„Die zur Erledigung der Berufung im fortzusetzenden Verfahren zuständige Berufungsbehörde wird in die von der belangten Behörde verabsäumte konsequente Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers über seine für die Streitjahre geltend gemachten Ausgaben einzutreten und für die Aufwandspositionen - auf Tatsachenebene beweiswürdigend - jeweils die betriebliche Veranlassung (oder ihr Fehlen) einerseits festzustellen sowie - rechtlich wertend - die Auswirkung gesetzlicher Abzugsverbote andererseits zu beurteilen haben. Soweit in einzelnen Teilbereichen das Entstehen betrieblich veranlasster (und von keinem Abzugsverbot betroffener) Aufwendungen nach der Lebenserfahrung zwingend anzunehmen, deren Höhe aber auch unter weiterer Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers nicht verlässlich festzustellen ist, kann sich eine behördliche Befugnis zu diesbezüglichen Teilschätzungen durchaus ergeben. Für diesen Fall wird die Berufungsbehörde verfahrensrechtlich jene Grundsätze zu beachten haben, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zu den Anforderungen an eine Schätzung erarbeitet hat (siehe die Nachweise bei Ritz, BAO3, § 184 Tz 20f) und die die belangte Behörde im Beschwerdefall zusätzlich auch verletzt hat, indem sie dem Beschwerdeführer Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis vor Bescheiderlassung nicht zur Kenntnis gebracht hatte.“

Der Berufungswerber (Bw) hat nach der Bescheidaufhebung durch den VwGH keinen Antrag gemäß [§ 323 Abs. 12 BAO](#) auf Abhaltung einer Senatsverhandlung gestellt. Für die Entscheidung über die Berufungen durch den UFS ist daher gem. § 270 Abs. 3 iVm [§ 284 Abs. 5 BAO](#) die Referentin berufen, die als Einzelorgan grundsätzlich die mündliche Verhandlung durchzuführen hat.

In Sinn des VwGH-Auftrages ist an den Bw der Vorhalt vom 19. Oktober 2011 zwecks Durchführung eines Augenscheins in seiner Wohnung zur Besichtigung des Arbeitszimmers bzw. ehemaligen Arbeitszimmers ergangen, der am 27. Oktober 2011 von der Gattin persönlich übernommen wurde. Der Augenschein wird darin für den 9. November 2011 avisiert.

Am 28. Oktober 2011 teilt der Bw telefonisch mit, dass er die Referentin nicht in die Wohnung hineinlassen werde, weil Verjährung eingetreten sei und die Möbel anders stünden. Das

Zimmer werde heute anders genutzt. Der Bw wird aufgefordert, dieses Vorbringen schriftlich zu erstatten, was er tut.

Es ergeht die Vorladung vom 12. Dezember 2011 zur mündlichen Berufungsverhandlung am 20. Jänner 2012, in der ein Hinweis auf § 284 Abs. 4 BAO enthalten ist und mit der der Bw gleichzeitig um Vorlage von Beweismitteln und Beantwortung folgender Fragen bis längstens 9. Jänner 2012 ersucht wird:

Bekanntgabe von Jahresumsatz und Vorsteuern sowie Betriebseinnahmen und -ausgaben der Tätigkeiten als Komponist/Cellist. Bekanntgabe, wie und wo für diese Tätigkeit gearbeitet, vor allem geübt worden ist. Mitnahme diesbezüglicher Belege und steuerlichen Aufzeichnungen zur Verhandlung. Bekanntgabe des Aufteilungsschlüssel sowie dessen Berechnung, um zutreffendenfalls die Kosten des Arbeitszimmers auf die drei verschiedenen Einkunftsquellen EDV-Konsulent, Schriftsteller und Komponist aufteilen zu können.

Darlegung der Notwendigkeit für das größte Zimmer mit dem Zugang zur größeren von zwei Terrassen als Arbeitszimmer dar. Wie wurde die Terrasse beruflich genutzt?

Erläuterung der betrieblichen Veranlassung sowie deren Unternehmensbezogenheit zu jeder Betriebsausgabenposition (einschließlich Blumenerde, Koffer, Kaffeemaschine).

Aufforderung zur Vorlage der mehrfach erwähnten Tagebücher.

Mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2012, eingelangt im UFS am 12. Jänner 2012, eingelangt im Referat am 13. Jänner 2012, einem Freitag, wird u. a. der Antrag auf 1. umgehende Übermittlung eines Verzeichnisses aller Akteninhalte, 2. Übermittlung der bisher vorenthaltenen Berichte über durchgeführte Nachschauen und Betriebsprüfungen (vgl. div. Anträge und Zusammenfassungen und „der VwGH-Beschwerde“) und um Gelegenheit zur Vollständigkeitsprüfung und zur Stellungnahme ersucht. Als Frist merke sich der Bw den 16. Jänner 2012, also den darauffolgenden Montag, vor.

Es ergeht der Vorhalt vom 13. Jänner 2012 folgenden Inhalts, der dem Bw noch am selben Tag in der Dienststelle, einem Bundesministerium, persönlich zugestellt wird:

Zu dem Antrag auf „umgehende Übermittlung eines Verzeichnisses aller Akteninhalte“ wird bekannt gegeben, dass ein derartiger Antrag in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen und deshalb unzulässig sei. Es stehe aber das Recht auf Akteneinsicht gem. [§ 90 BAO](#) zu. Der Bw könne anlässlich der Verhandlung am 20. Jänner 2012 Akteneinsicht nehmen und für sich bei dieser Gelegenheit ein Verzeichnis erstellen. Die Übermittlung von Akteninhalten finde in der Bundesabgabenordnung ebenfalls keine Deckung. Auch dazu könne anlässlich der Akteneinsicht am 20. Jänner 2012 vom Bw überprüft werden, ob Berichte nicht zugegangen seien.

Der Bw wird ersucht, die bloß allgemein ins Treffen geführten Schriftsätze unter Angabe des Datums genau zu bezeichnen und konkret bekannt zu geben, was in welchem Schriftsatz vorgetragen wurde. Sollte das nicht bis zur Verhandlung gelingen, so könne die Verhandlung dafür verwendet werden.

Nach der Aktenlage hat in der Wohnung des Bw keine Nachschau stattgefunden. Der Bw wird daher aufgefordert, bekannt zu geben, wann eine solche stattgefunden haben soll.

Schließlich wird der Bw auf [§ 209a BAO](#) sowie Ritz⁴, BAO-Kommentar, § 209a, Tz 3, hingewiesen.

Die Berufungsverhandlung findet am 20. Jänner 2012 in Abwesenheit des Bw in der Zeit von 9.30 Uhr bis 12.05 Uhr statt. Es wird der Amtspartei mitgeteilt, dass der Berufung in Teilbereichen Berechtigung zukommt. Die Amtspartei hat keine Einwände gegen die aufgrund gegebener Aktenlage vom UFS in Aussicht genommene Entscheidung.

Da der Bw bis 9.20 Uhr nicht erscheint, sucht die Referentin ihr Zimmer auf, um im Posteinlauf nachzusehen. Es wird der Ablehnungsantrag vom 16. Jänner 2012, eingelangt im UFS am 19. Jänner 2012, eingelangt im Referat mit der Morgenpost des 20. Jänner 2012 vorgefunden. Aus dem Beiblatt geht hervor, dass es sich dabei um eine Ablichtung als Information für die Referentin handelt.

Nach Rückkehr von der Verhandlung findet die Referentin in ihrem persönlichen Mail-Account die Mail vom 20.01.2012, 08:36 Uhr des Bw vor, in der er mitteilt, dass er „infolge Erkrankung leider heute an der mündlichen Berufungsverhandlung nicht... teilnehmen könne und ersucht um Verschiebung der Verhandlung und Einhaltung des Parteiengehörs.“

Mit der Nachmittagspost des 20. Jänner 2012 langt der Ablehnungsantrag vom 16.1.2012, eingelangt im UFS ebenfalls am 20. Jänner 2012, im Referat ein.

Nach der Aktenlage ist folgender Verfahrenshergang passiert:

I. ERMITTLUNGSVERFAHREN DURCH DIE AMTSPARTEI

Am 04.08.1995 langt bei der Amtspartei eine Kontrollmitteilung ein, wonach der Bw in den Jahren 1991 bis 1993 Entgelte iHv ATS 551.008,00 für Leistungen erhalten hat. Die Umsatzsteuer ist in der KM gesondert ausgewiesen. Die Amtspartei sendet dem Bw den diesbezüglichen Vorhalt vom 08.08.1995 mit zweiwöchiger Frist ab Erhalt zu.

Dem Akt liegt an dieser Stelle eine vom Bw ausgefüllte Kopie der Kopie der Fragebeantwortung ein, die als Datum der Unterfertigung den 25.08.1995 enthält, selbst keinen Eingangsstempel aufweist und am 20.09.1996 im Konvolut zum Schriftsatz vom 13.09.1996 eingebracht worden ist (s.u.).

Der Bw macht Kosten im Rahmen seiner nebenberuflichen Tätigkeit als EDV-Konsulent Betriebsausgaben für ein in der Wohnung untergebrachtes Büro geltend. Dieses Büro besteht aus einem Arbeitszimmer und der angrenzenden Terrasse. Zu dem Büro liegen ein handgefertigter „Lageplan Büro/Wohnung“ sowie eine handgefertigte „Bürraumschizze“ samt Einzeichnung der Einrichtungsgegenstände ein. Der Lageplan enthält keine Größenmaße zu den anderen Zimmern, zur zweiten Terrasse oder eine Gesamtflächenangabe.

Im Lageplan weist der Bw die Größe seines Arbeitszimmers mit 28 m² aus (wegen dessen tatsächlicher Größe siehe unter Arbeitszimmer) und jene der Terrasse mit 19,5 m² zu, kommt derart auf eine betriebliche Bürofläche von 47,5 m². Als Gesamtfläche nennt der Bw 108 m² (Anm.: das ist Wohn- zuzüglich Terrassenflächen). Auf das aus Arbeitszimmer und Terrasse bestehende Büro entfallen daher 44 % und auf die Privatwohnung bestehend aus den restlichen Zimmern und der zweiten, kleineren Terrasse 56 %. Den betrieblichen Anteil von 44 % behält der Bw in allen Streitjahren bei.

Der Bw stellt folgende sieben Fristerstreckungsansuchen zur Beantwortung des Vorhaltes vom 08.08.1995.

- 1) bis 20.09.1995 (Grund: berufsbedingte Abwesenheit, Beschaffung noch ausstehender Unterlagen, die bis zum Termin zugesichert worden seien), sodann
- 2) bis 30.09.1995 (Grund: bis zum neuen Termin würden die zugesicherten Unterlagen vorliegen), sodann
- 3) bis 30.10.1995 (Grund: die Unterlagen seien noch immer ausständig, in den nächsten Wochen werde der Bw beruflich unterwegs sein), sodann
- 4) bis 15.11.1995 (Grund: die Unterlagen seien noch immer ausständig, in den nächsten Wochen werde der Bw beruflich unterwegs sein, bis zum Termin seien die ausstehenden Unterlagen letztmalig zugesichert worden), sodann
- 5) letztmalig bis 01.12.1995 (Grund: der Bw habe Unterlagen so spät erhalten, sodass zur Fragenbeantwortung noch eine Frist benötigt werde), sodann
- 6) letztmalig bis 15.12.1995 (Grund: wegen Arbeitsüberlastung habe die Vorhaltsbeantwortung nicht erstellt werden können), sodann
- 7) letztmalig bis 01.02.1996 (Grund: wie 15.12.1995) erstrecken ließ.

Mit Bescheid vom 26.01.1996 erfolgt die Abweisung des letzten Fristverlängerungsansuchens.

Am 18.03.1996 langen die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Streitjahre ein. Aufgrund der darin geltend gemachten Vorsteuern und Verluste ergeht mit Datum 01.04.1996 ein Fragenvorhalt, u.a. zum Berufsbild als Konsulent für Steuerberatungskanzleien, zum Arbeitszimmer (Wohnungsplan mit Angabe der Gesamtfläche in m² und Einzeichnung der Büromöbel des Arbeitszimmers in den Wohnungsplan), Fahrtenbuch zum Nachweis, dass das

Kfz zu mehr als 50% betrieblich genutzt wurde, Aufstellung der betrieblich gefahrenen Kilometer, Lage der Garage, sonstiger Büroaufwand (1990 und 1991) und sonstige Raumkosten, Schreibhonorar (Vorlage Werkvertrag, Stundensatz, Leistungsbeschreibung), Zinsen- Bankspesen, Teilwertberechnungen der per 1.1.1990 eingelegten Wirtschaftsgüter.

Die bis 26.04.1996 gesetzte Frist wird auf Antrag bis 15.05.1996 (Grund: Fragenbeantwortung wäre fristgerecht möglich gewesen, doch sei aufgrund eines unvorhersehbares Ereignisses (Operation) die Beantwortung dennoch nicht möglich, der Spitalsaufenthalt werde bis 26.04.1996 dauern) und sodann bis 30.06.1996 (Grund: Spitalsaufenthalt und Genesungszeit hätten länger als erwartet gedauert; aus dienstlichen Gründen fliege der Bw nach Brüssel und nächste Woche nach Mailand) verlängert.

Mit Schriftsatz vom 01.07.1996 beantwortet der Bw auf sieben Seiten den Vorhalt nur teilweise. Unter Punkt a führt der Bw die Namen seiner Leistungsempfänger und die von diesen Personen im Zeitraum 1990 bis 1994 erhaltenen Entgelte iHv ATS 831.482,50 an. Ob die im kopierten Fragebogen diesbezüglich angeführte und dem Akt nicht einliegende Beilage fehlt oder nicht, ist daher irrelevant (s.o.).

-) Zu Punkt c verweist der Bw auf eine beiliegende Lieferbestätigung und Rückgabebestätigung, die jedoch nicht beiliegen.

-) Zu Punkt e – zum Arbeitszimmer werde eine Skizze samt Innenausstattung nachgereicht werden. Wörtlich führt der Bw aus: „Für den Privatgebrauch stehen neben Schlaf-, Kinder- und Wohnzimmer (incl. Terrasse) auch sämtlich Nebenräume wie Küche, WC und Abstellraum zu Verfügung“.

-) In Punkt f – berufliche Nutzung des Kfz – nimmt der Bw Bezug auf „Aufzeichnungen“, denen zufolge die betrieblich gefahrenen Kilometer zwischen 13.256 km und 16.278 km und die Gesamtkilometerleistung zwischen 17.228 km und 19.421 km gelegen sind. Der betrieblich genutzte Anteil habe folglich zwischen 76,94 % und 87,17 % betragen. Der Schriftsatz enthält keine Hinweise, dass die angesprochenen Aufzeichnungen mit ihm vorgelegt wurden.

-) Zu Punkt i – Zum Sonstigen Büroaufwand sei eine Aufschlüsselung als Beilage angeschlossen. Bereits die Amtspartei hat an dieser Stelle ein Fehlzeichen angebracht.

Am Ende des Schriftsatzes ist vermerkt „Anlagen: keine“, was mit der Aktenlage übereinstimmt. Zu insgesamt neun Punkten einschließlich Teilwerte samt Belegen zur eingelegten Software vermerkt der Bw „wird nachgereicht“, gibt jedoch keinen Zeithorizont an.

Da bis 19.08.1996 die Beantwortung der noch offenen Fragen nicht nachgereicht wird, droht die Amtspartei mit Erinnerung vom selben Tag und Frist bis 02.09.1996 die Nachholung der Vorhaltsbeantwortung unter Verhängung einer Zwangsstrafe an.

Mit dem zwölf Seiten umfassenden Schriftsatz vom 13.09.1996, eingelangt bei der Amtspartei am 20.09.1996, wiederholt der Bw die bereits mit Schriftsatz vom 01.07.1996 erfolgte Beantwortung und beantwortet die restlichen Fragen. Unter Punkt e wird ausgeführt, dass die Ausgestaltung des Arbeitszimmers derzeit eine private Verwendung nicht zulasse. Eine Skizze samt Innenausstattung sei der Anlage zu entnehmen.

Am Ende des Schriftsatzes sind als Anlagen vermerkt „Fragebogen vom 8.8.1995 in Kopie und diverse Belege in Kopie“, der dem Akt beim zu Grunde liegenden Vorhalt einliegt. Laut Akt sind dem Schriftsatz vom 13.09.1996 folgende weiteren Beilagen in Kopie angeschlossen worden:

- 1) Berichtigung der Betriebsergebnisse für die Jahre 1990-1994 (Verlusterhöhungen)
- 2) Kaufvertrag vom 10.8.1990 abgeschlossen von der Gattin des Bw und Kassabon vom 16.08.1990 betreffend Vorhang Büro über ATS 9.691,20 mit Umsatzsteuerausweis. Oben auf dem Kaufvertrag ist der Name der Gattin abgedeckt, aber er scheint auch noch unten auf.
- 3) Anbot vom 11.9.1990 über einen Tisch Chiara, 80/120 cm, ausziehbar auf 180 cm und 6 Stühlen um ATS 11.840,00 ohne Umsatzsteuerausweis. Die Rechnung ist adressiert an „Sg. Fam.“; Lieferant ist eine Firma in Linz;
- 4) Zahlschein zum Kauf der Tischgruppe, abgebucht vom Konto 4711;
- 5) Bezug für Sitzgarnitur vom 6.10.1990 eines Unternehmens aus Waidhofen/Ybbs über brutto ATS 6.350,-- mit Umsatzsteuerausweis;
- 6) Werklieferungsvertrag vom 27.05.1991 zur Markise über netto ATS 16.117,00, mit Umsatzsteuerausweis. Der Name des Abnehmers ist oben vom draufkopierten Zahlungsnachweis verdeckt, jedoch scheint unten der Name der Gattin auf;
- 7) Kaufvertrag vom 03.10.1992 über eine Sitzgruppe Varianta bestehend aus 1 Doppelbettcouch und 1 Liegesessel und 2 Zierpolstern über netto 37.500,-- mit Umsatzsteuerausweis. Der Kaufvertrag trägt die Unterschrift des Bw; Beleg über Akontozahlung;
- 8) Nachweis über Restzahlung ATS 37.000,00.

1. Zusammenfassung: Selbst im Schriftsatz besteht ein Widerspruch bezüglich angeschlossener Anlagen zwischen Text und Erwähnung am Textende. Der Bw hat der Aufforderung der Amtspartei nicht gänzlich entsprochen, insbesondere hat er die Grundaufzeichnungen der betrieblich veranlassten Fahrten oder einen maßstabgerechten Wohnungsplan mit Flächenmaßen nicht vorgelegt.

Am 18.10.1996 fordert die Veranlagungsabteilung eine Erhebung in der Betriebsprüfungsabteilung an. Diese erlässt Auskunftersuchen an das Verkehrsamt und an die Baupolizei. Das AED-Organ ermittelt die Strecken von der Wohnung des Bw zu den verschiedenen Destinationen der Klienten des Bw und fertigt darüber den Aktenvermerk vom 14.11.1996 an.

Vor Ort in der Wohnung des Bw sollen insbesondere geklärt werden:

-) Wohnung: Überprüfung der Wohnung wegen unterschiedlicher Angaben zu einem Kinderzimmer, welches im handgefertigten Lageplan nicht als solches bezeichnet ist. Wohnungsplan ist um die Maße zu ergänzen. Die Nutzung soll geklärt werden, weil wegen der Einrichtungsgegenstände Bedenken an der (fast) ausschließlich betrieblichen Veranlassung bestünden.
-) Schreibhonorare an Ehegattin: Werkvertrag oder Vereinbarung in Schriftform vorhanden.
-) Software: behauptete aber bislang unbelegte Anschaffungskosten 1988 ATS 383.562,00. Rechnungen vorhanden? Insbesondere Klärung des Anschaffungsvorganges.

Mit undatiertem, bei der Amtspartei am 15.11.1996 eingelangtem Schriftsatz weist der Bw auf seinen Antrag vom 15.12.1995 auf Verlustveranlagung für die Jahre 1990 bis 1994 hin und rügt, dass ihm bislang weder eine Steuernummer zugeteilt worden sei noch Veranlagungsbescheide zugegangen seien. Mit Schriftsatz vom 13.09.1996 habe er ersucht, das Finanzamt möge ihm mitteilen, wenn es weitere Angaben zu den Steuererklärungen benötige.

2. Zusammenfassung: Der erwähnte Antrag vom 15.12.1995 liegt dem Akt nicht ein; bis einschließlich 15.01.1996 liegen ausschließlich Fristverlängerungsansuchen ein (s.o.).

Am 21.11.1996 möchte das AED-Organ mit dem Bw einen Termin zwecks Besichtigung des Arbeitszimmers fixieren. Der Bw gibt an, dass er sich zurzeit sehr viel im Europarat in Brüssel aufhalte und eine Besichtigung erst nach dem 8.12.1996 möglich wäre. Der vormals als Arbeitszimmer verwendete Raum werde überdies heute nicht mehr als solcher verwendet.

Nach Rücksprache mit der Veranlagungsabteilung teilt das AED-Organ dem Bw mit, dass folgende Fragen zu beantworten bleiben:

Aufklärung der Differenz der Wohnungsgröße; laut Grundrissplan der MA 37 betrage die Gesamtfläche 106,64 m², das Ausmaß der betrieblich genutzten Fläche jedoch nur 37,27 m², d.s. 34,95 % der Gesamtraumkosten.

Zu sämtlichen per 1.1.1990 eingelegten Wirtschaftsgütern sind die Rechnungen im Original vorzulegen.

Vorlage der Aufstellung, die die betrieblich gefahrenen Kilometer begründen. Aufgliederung der Fahrten auf die einzelnen Klienten. Da Stb. L im Jahr 1990 der einzige Auftraggeber gewesen sei, hätte der Bw 705 Mal dorthin fahren müssen.

Begründung der betrieblichen Notwendigkeit der mit Kopien belegten Aufwendungen (Vorhang etc).

Am 9.12.1996 beschwert sich der Bw telefonisch im Veranlagungsreferat, dass er noch immer keine Steuerbescheide erhalten und ihn das AED-Organ nicht angerufen habe. Dieses gibt im

Veranlagungsreferat an, dass ein Termin zu einem Rückruf nicht ausgemacht gewesen sei und dass es angenommen habe, dass der Bw mit ihm Kontakt aufnehmen werde.

Das AED-Organ setzt sich noch am 9.12.1996 mit den Bw telefonisch in Verbindung. Der Bw teilt mit, dass er vor Weihnachten keine Zeit mehr habe und sich beruflich in Brüssel befinde. Nach Ansicht des Bw bestünden keine offenen Fragen mehr. Er urgierte eine erklärungsgemäße Veranlagung bis 15.12.1996.

Aufgrund der Telefonate vom 09.12.1996 faxt die Amtspartei dem Bw ein Ersuchen um einen Terminvorschlag an die Dienststelle des Bw, wobei sie den Terminvorschlag 20.12.1996 unterbreitet.

Am 17.12.1996 vereinbart das AED-Organ telefonisch mit dem Bw, dass der Bw das AED-Organ am 07.01.1997 zwecks Terminvereinbarung zur Klärung der offenen Fragen anrufen werde; den Termin bis 20.12.1996 könne der Bw beim besten Willen nicht einhalten. Das Fax habe der Bw erst am 17.12.1996 erhalten

Am 07.01.1997 vereinbart der Bw telefonisch mit dem AED-Organ für den 14.01.1997 einen Termin in seiner Dienststelle.

Nach einem handschriftlichen Aktenvermerk hat das AED-Organ in folgende Unterlagen Einsicht genommen bzw. wurde ihm folgende Gegenstände gezeigt:

-) Sämtliche Disketten eingesehen, keine Raubkopien.
-) Originalbelege zum Arbeitszimmer betreffend Bürokosten durchgesehen (es wurde doppelt auf netto heruntergerechnet, Vorsteuer aber nur einmal geltend gemacht)
-) das Arbeitszimmer ist mit 37 m² (35 %) der Gesamtkosten anzusetzen;
-) Sonstige Raumkosten sind Nachzahlungen aufgrund von Endabrechnungen von Betriebskosten (Heizkosten, Miete usw.)
-) Originalbelege von Wirtschaftsgütern laut AfA-Verzeichnis angefordert.
-) Die im Oktober angeschaffte Sitzgruppe "Varianta" sei mittlerweile aus der Wohnung weggeschafft worden;
-) Antrag auf Berichtigung der Betriebsergebnisse, wegen der im EStG vorgesehenen Wahlmöglichkeit bei Einlagen ins Betriebsvermögen zwischen entstandenen Herstellungskosten und Teilwert.
-) Der Bw wäre mit Liebhaberei einverstanden, lediglich Anerkennung der Sonderausgaben.

Laut Aktenvermerk urgiert das AED-Organ am 15.01.1997 telefonisch die Vorlage sämtlicher Originalbelege, insbes. jene bezüglich der Computerprogramme. Im Akt ist festgehalten, dass nach Entgegnung des Bw die Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren abgelaufen sei. Weiters verlangt der Bw, dass die Rechtsgrundlage für die Vorlage von Originalrechnungen schriftlich mitzuteilen ist.

Am 20.01.1997 erstellen die Referentin der Veranlagungsabteilung und das AED-Organ gemeinsam einen Aktenvermerk über ein Telefonat folgenden Inhalts mit dem Bw.

-) Bekanntgabe des Termins für die Fortsetzung der Nachschau, diesmal in der Wohnung des Bw.
-) Vorlage der Kreditunterlagen, mit welchen die im Jahr 1988 angeschafften und zum 1.1.1990 ins Betriebsvermögen überführten Wirtschaftsgüter, insbesondere die EDV-Programme finanziert wurden.
-) Nochmalige Aufforderung, ob allenfalls doch Originalrechnungen zur Software aufgefunden wurden und falls nicht
-) Nachweis der Finanzierung der für die Software behaupteten Anschaffungskosten (zB Kontoauszüge).

3. Zusammenfassung: Die Amtspartei will das Arbeitszimmer in der Wohnung besichtigen, was ihr bis zu diesem Zeitpunkt nicht ermöglicht worden ist.

Laut Aktenvermerk wird eine Niederschrift nach Besichtigung des Arbeitszimmers angefertigt werden.

Laut Aktenvermerk des AED-Organs vom 04.02.1997 hat der Bw am selben Tag angerufen und mitgeteilt, dass er den vereinbarten Termin vom 05.02.1997 nicht einhalten könne, weil er in den nächsten 14 Tagen wegen beruflicher Überlastung keine Zeit finde, seinen Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nachzukommen. Der Bw ersucht deshalb den Termin auf den 27. oder 28.02.1997 zu verschieben. Es wird vereinbart, dass das AED-Organ den Bw am 25. oder 26.02.1997 Vormittag noch einmal anrufen soll, um den genauen Zeitpunkt festzulegen.

Laut Aktenvermerk des AED-Organs vom 26.02.1997 ruft es in der Dienststelle des Bw an. Eine Kanzleimitarbeiterin teilt mit, dass der Bw vom 24.02.1997 bis 02.03.1997 auf Urlaub sei. Wegen mangelnder Erfolgsaussichten auf Besichtigung des Arbeitszimmers wird der Akt an die Veranlagungsabteilung zurück geleitet. Nach der Aktenlage ist die Amtspartei nicht im Besitz der Privattelefonnummer des Bw.

II. ABGABENFESTSETZUNGEN

Es ergehen die Bescheide, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahr 1990 bis 1993 jeweils vom 24.03.1997, und die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 vom 26.03.1997 sowie die gesonderte Bescheidbegründung zu sämtlichen Bescheiden.

Bis zu diesem Verfahrensstand konnte insbesondere die Amtspartei das Arbeitszimmer nicht besichtigen, wurden Grundaufzeichnungen zur Ermittlung der betrieblich gefahrenen

Kilometer nicht vorgelegt, wurde die Finanzierung der im Jahr 1998 getragenen Anschaffungskosten nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

In den Bescheiden werden die Einnahmen auf Grundlage der Kontrollmitteilungen, und nicht nach den Erklärungen erfasst. In der Begründung wird weiters dargelegt, dass wegen Nichtbesichtigung des Arbeitszimmers und widersprüchlicher Angaben zur Nutzung eine nahezu ausschließliche Nutzung des Arbeitszimmers nicht anzunehmen sei (wörtlich in Vorhaltsbeantwortung vom 13.09.1996: „Für den Privatgebrauch stehen ... Schlaf-, Kinder- und Wohnzimmer ... zur Verfügung.“). Da die Wohnung nur aus drei Zimmern bestehe, gehe sich ein gesondertes Arbeitszimmer nicht mehr aus. Die Einrichtung habe keinen Bürocharakter, sondern dabei handle es sich um typische Wohnzimmer-Einrichtungsgegenstände (zB Sitzgarnitur, Esstisch und sechs Sessel, Wandverbau). Die tatsächlichen Kosten des PKW seien nicht anzuerkennen, weil der PKW im zivilrechtlichen Eigentum der Gattin gestanden sei. Die angegebene Anzahl der betrieblich gefahrenen km werde angezweifelt, weil der Bw zB im Jahr 1990 sonst 705 Mal beim Stb. L hätte gewesen sein müssen. Obwohl der Bw ab dem Sommer 1993 für die Betriebsfahrten ein zusätzlich angeschafftes Moped genutzt haben will, sei die PKW-Jahresleistung angestiegen. Von den Mopedanschaffungskosten und dessen Zubehör sei kein Vorsteuerabzug zulässig, die Anschaffungskosten seien daher mit dem Bruttobetrag zu aktivieren. Die Teilwerte der eingebrachten Software seien nicht anzuerkennen, weil keine Rechnungen vorgelegt worden seien und das AED-Organ keine Möglichkeit zur Überprüfung gehabt hätte, ob alle Programme gekauft worden seien. An Papier- und Bürobedarf sei ein Betrag von pauschal ATS 10.000,00 bis 20.000,00 griffweise geschätzt worden.

III. BERUFUNGSVERFAHREN

Mit 17-seitigem, undatiertem Schriftsatz beruft der Bw form- und fristgerecht. Zusätzlich legt der Bw ein Konvolut an kopierten Unterlagen von mehreren Zentimetern vor, wobei zumeist nicht klar ist, was mit diesen Kopien bewiesen werden soll. Bei den meisten Kopien handelt es sich um Excel-Tabellen. Die Amtspartei legt die umfangreichen Berufungsunterlagen in einem gesonderten (orangenen) Schnellhefter ab. Im Einzelnen handelt es sich um:

Lieferschein der Fa. T vom 19.11.1992 an den Stb. L eines Notebooks mit aufgesetztem MSDOS 5.0 und Windows 3.1 sowie einer Mouse

Lieferschein der Fa. T vom 12.01.1993 an den Stb. L über 4 MB Speicheraufrüstung, MS-Windows 3.1 und MS-DOS 5.0

Lieferschein des Bw vom 04.07.1994 an den Witwenfortbetrieb des Stb. L betreffend Rückgabe obiger Wirtschaftsgüter sowie des Haustorschlüssels und eines Kanzleischlüssels

Ausdruck eines Ressourcenübersichts-Reports ohne Datum bzgl. Windows-Version 4.00, eines Prozessortyps 80486SX mit BIOS-Datum 04/18/94, in dem der Bw als registrierter Besitzer angeführt ist

Auf den Namen der Gattin des Bw lautende Bestellung vom 07.08.1991 über einen Gebrauchtwagen zum Kaufpreis von ATS 115.000,00. Die Bestellung wurde vom Bw unterfertigt.

Auf den Namen der Gattin lautende Rechnung vom 07.08.1991 über einen Peugeot 405 GRi zu obiger Bestellung.

Vom Bw unterfertigter Zahlschein vom 23.08.1991 über ATS 115.000,00 zum Konto 4711.

Zwei exemplarische Zahlungsnachweise zur Kfz-Versicherung, Abbuchungen vom Konto 4711.

Abschrift des vom Bw mit der BUWOG geschlossenen Mietvertrages bezüglich eines PKW-Einstellplatzes. Das Mietverhältnis begann am 01.01.1981.

Überblick als Excel-Tabelle über die Jahre 1990 bis 1995 mit Jahresbeträgen an Zinsen, Spesen, Kontoführung und Sonstiges zu Erste Österreichische Giro. Insgesamt knapp ATS 110.000,00.

Excel-Tabellen zu den Jahren 1990 bis 1994, mit welchen die Kontokosten summiert werden. Die Kontokosten sind ansteigend von 1990 (ATS 6.247,62) bis 1993 (ATS 27.360,16) und fallen danach wieder ab (1994 ATS 23.712,10).

Exemplarisch Auszüge zum Konto 4711, auf denen die Abbuchungen der Kontokosten aufscheinen. Auf diesem Konto gehen die Beamtenbezüge ein (zB Kontoauszug vom 07.01.1991, 18.04.1991, 24.06.1993).

Überblick als Excel-Tabelle über die Jahre 1990 bis 1995 mit Jahresbeträgen an Zinsen, Spesen, Versicherung und Gebühren zu Kreditkosten. Insgesamt knapp ATS 70.000,00.

Excel-Tabellen zu den Jahren 1990 bis 1994, in welchen die Kreditkosten summiert werden. Von in den Tabellen insgesamt fünf angegebenen Kreditnummern sind nur zu zwei Kreditverträgen Kreditkosten angeführt. Diese sind PSK und EÖ-1. Ein dritter Kredit beginnt erst im Jahr 1995 zu laufen.

Anbot der PSK vom 3.11.1989 auf Abschluss eines Kreditvertrages, rückzahlbar ab 15.12.1989 mit monatlich ATS 2.054,00. Beantragter Kredit ATS 100.000,00.

Aufstockung des PSK-Kredites am 18.05.1990 um ATS 30.000,00. Erhöhung der laufenden Monatsrate auf ATS 2.588,97.

Kontoauszüge zum PSK-Kredit für die Jahre 1990 bis 1994.

Kreditannahmeerklärung Nr. EÖ-2 der EÖ vom 22.09.1988 mit Beginn der Rückzahlung am 15.10.1988 über einen Kreditbetrag von ATS 80.000,00, die zugezählte Valuta von ATS 78.715,00 und wird auf das Konto 4711 des Bw ausbezahlt. Die Monatsraten betragen ATS 2.008,00. Die Rückzahlungen sind nicht in der Excel-Tabelle laut Punkt 14 enthalten.

Kreditannahmeerklärung Nr. EÖ-3 der EÖ vom 12.11.1990 mit Beginn der Rückzahlung am 15.12.1990 über einen Kreditbetrag von ATS 50.000,00, die zugezählte Valuta von ATS 49.027,00 und wird auf das Konto 4711 des Bw ausbezahlt. Die Monatsraten betragen ATS 1.082,00. Die Rückzahlungen sind nicht in der Excel-Tabelle laut Punkt 14 enthalten.

Kreditannahmeerklärung Nr. 300462-95768 der EÖ vom 18.05.1995 mit Beginn der Rückzahlung am 15.06.1995. Die aus diesem Kreditvertrag erfließenden Kosten liegen außerhalb der Streitjahre.

Rückzahlungsbestätigung zum Kredit EÖ Nr. EÖ-3 vom 30.09.1990 bis 30.09.1991 über ATS 10.960,00.

Rückzahlungsbestätigung zum Kredit EÖ Nr. EÖ-3 vom 30.09.1991 bis 30.09.1992 über ATS 13.282,00.

Rückzahlungsbestätigung zum Kredit EÖ Nr. EÖ-3 vom 30.09.1992 bis 30.09.1993 über ATS 13.217,00.

Jährliche Kontomitteilung zum Kredit EÖ Nr. EÖ-3 vom 31.12.1992 bis 31.12.1993 über ATS 13.173,00.

Jährliche Kontomitteilung zum Kredit EÖ Nr. EÖ-3 vom 31.12.1993 bis 31.12.1994 über ATS 13.116,00.

1 Blatt Judikatorsammlung, Erkenntnisse des VwGH und des VfGH „C by Bw“.

1 Blatt Literaturverzeichnis

1 Blatt Finanzamtsdaten (FANr, Adresse, Telefonnummer), „C by Bw“.

1 Blatt Erfassung Klienten – Adressen, „C by Bw“.

45 Blatt Auszüge aus der Judikaturdatenbank ÖStZ 1991 bis 1992

5 Blatt Datenbankstruktur

5 Blatt Datensatzformat der dB-Datei

4 Blatt Liste der Finanzämter

- 1 Blatt Betreuung der Klienten
- 2 Blatt Liste der Finanzämter
- 9 Blatt Richtlinien zu Adressenerfassung
- 7 Blatt Musterbrief Steuerberater an Finanzamt – Vollmachtsvorlage und –rücklegung, Geldvollmacht, Zustellvollmacht, Änderung Adremabild
- 1 Blatt interner Laufzettel bei Vollmachtsrücklegung
- 5 Blatt Datensatzformat der dB-Datei
- 10 Blatt Aufschlüsselung Mandantenverzeichnis Stb. L
- 5 Blatt über umsatzstärkste Mandanten
- 15 Blatt Gliederung der Mandanten nach Umsatzgrößen samt Diagrammen
- 4 Blatt Aufschlüsselung Mandantenverzeichnis Stb. L
- 2 Blatt Gliederung der Mandanten nach Umsatzgrößen samt Diagrammen
- 1 Blatt Gliederung nach Umsatzgrößen
- 4 Blatt Mandantenverzeichnis
- 4 Blatt Gliederung Mandanten
- 18 Blatt Programm zur Bilanzerstellung, Bilanzanalyse und Steuerberechnung vom Bw, 1992
- 2 Blatt Musterschreiben Stb an Klienten
- 5 Blatt Kontenplan nach RLG
- 9 Blatt Berechnung Umsatzsteuer und des Firmenwerts, Bilanz über 5 Jahre, Entwicklung des Anlagevermögens, Buchungsmitteilung, USt-Verprobung
- 9 Blatt Bilanz und Erfolgsrechnung
- 18 Blatt Quartalsanalyse für Klienten
- 3 Blatt Abfertigungsverpflichtungen
- 9 Blatt Trafik Jahresabrechnung und Umsatzaufschlüsselung
Einnahmen-Ausgabenvergleich
- 10 Blatt Erfolgsvergleich über 5 Jahre in Zahlen, Tabellen und Grafiken
- 42 Blatt Anhang und Erläuterungen nach RLG

Im Text des Berufungsschriftsatzes werden folgende Unterlagen als Beilagen erwähnt:

1. Anlage zum Betriebssystem des von Stb. L zur Verfügung gestellten Laptops und Anlage zur Rückgabe dieses Laptops (Seite 9 des Berufungsschriftsatzes sowie auf Seite 14 als Beweis angeführt)
2. Bestellung des Kfz Peugeot, Überweisung des Kaufpreises vom „Betriebskonto“ des Bw, Mietvertrag für den Einstellplatz, Abbuchungsnachweise der Haftpflichtversicherung (Beweismittel laut Seite 13)
3. Auszüge über die mit den betrieblich verwendeten PC-Programmen erstellten Anwendungen (Beweis laut Seite 14)
4. beiliegende Aufstellung samt Belege betreffend Giro- und Kreditkosten (Beweis laut Seite 15)

Am Ende des Schriftsatzes werden als Anlagen „div. Belege“ genannt.

INHALT DER BERUFUNG

In der – weitwendigen und wenig sachdienlichen - Berufungsschrift werden Verletzung von Verfahrensvorschriften und inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend gemacht. Als Verletzung von Verfahrensvorschriften führt der Bw ins Treffen, dass ihm der Inhalt des Kontrollmaterials nicht zur Kenntnis gebracht worden sei, dass sich das AED-Organ vor der erstmaligen Amtshandlung nicht ausgewiesen habe, dass das Erhebungsorgan anlässlich der Nachschau in den Räumlichkeiten seiner Dienststelle am 22.01.1997 keine Niederschrift verfasst habe.

Zur Teilwertermittlung der Software und dem angezweiferten entgeltlichen Erwerbsvorgang führt der Bw aus, dass sich ihm durch die Konsulententätigkeit die Möglichkeit eröffnet hätte, die durch einen Grundstücksverkauf und mit Kredit finanzierten Aufwendungen für die PC-Programme wieder hereinzubringen. Es wird vorgetragen, dass das Erhebungsorgan sehr wohl die Möglichkeit zur Überprüfung gehabt hätte, ob alle Programme vorhanden und gekauft worden seien. Für seine Tätigkeit als Softwareentwickler sei Software ein absolut notwendiges Wirtschaftsgut gewesen.

Er habe vor der Konsulententätigkeit für den Stb. L privat diverse PC-Programme angeschafft und sich zur damaligen Zeit bereits mit den modernsten Programmen auf dem Gebiet der Tabellenkalkulation, Datenbanken, Textverarbeitung und Geschäftsgrafiken beschäftigt. Die betrieblich/unternehmerische Nutzung sei erst ab 1990 erfolgt. Davor seien die Programme erlernt und die Einsatzgebiete abgesteckt worden. Darin seien Vorbereitungshandlungen für die unternehmerische Tätigkeit zu erblicken, auch von den Aufwendungen zur Vorbereitung der unternehmerischen Tätigkeit sei der Vorsteuerabzug möglich, die Rechtsansicht der Amtspartei verfehlt, weil diesfalls zB die Vorsteuer für die Errichtung eines Betriebsgebäudes, die über den Veranlagungszeitraum hinaus dauert, nicht möglich wäre, weil der Beginn der

Unternehmertätigkeit erst bei Einnahmenerzielung, und damit erst nach Abschluss der Errichtung vorliege. Der Nachweis sei durch Vorlage sämtlicher Originalprogramme und Originalhandbücher und Lizenzurkunden erfolgt. Die wesentlichen Programme seien vorgeführt worden und das Erhebungsorgan habe sich von der Lizenzierung der Programme auf den Namen des Bw überzeugen können.

Zur Aufbewahrungsfrist wird die Ansicht vertreten, dass jener Beleg, der der Aufbewahrungsfrist unterlag, der Eigenbeleg über die Zuführung zum Betriebsvermögen sei, aus dem auch die Teilwertberechnung hervorgehe. Dieser Beleg sei dem Finanzamt vorgelegt worden. Erst fast ein Jahr nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist, nämlich mit Fax vom 10.12.1996, sei der Bw zur Vorlage der Originalbelege aus dem Jahr 1998 aufgefordert worden. Die Originalbelege seien im Zuge von Renovierungsarbeiten Mitte 1996 weggeworfen worden.

Er habe die Tätigkeit nicht während der Kanzleiöffnungszeiten durchführen können, zu dieser Zeit sei er hauptberuflich im Ministerium tätig. Fast täglich nach Dienst sei er in die Kanzlei gefahren und habe dort die notwendigen Arbeiten am System bearbeitet. Die Entwicklung sei bei ihm Zuhause während der Nachtstunden oder an den Wochenenden erfolgt (Seite 8 der Berufung).

Auf Seite 13 der Berufung trägt der Bw vor, er sei täglich in die Kanzlei gefahren, um sich die Aufträge zu holen, sei dann zu seinem Arbeitszimmer zurückgefahren, um die Aufträge zu bearbeiten und am nächsten Tag die Ergebnisse abliefern zu können. Die notwendigen Arbeiten seien in der Kanzlei vom Bw in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater meistens an den Wochenenden durchgeführt worden. Dies vor allem deshalb, um den Kanzleibetrieb nicht zu stören. An solchen Wochenenden seien zwecks Einnahme von Mahlzeiten (Mittag- und Abendessen) mehrmalige Rückfahren erfolgt, da keine geeignete Verpflegung zur Verfügung gestanden sei. Nach diesen Arbeitspausen sei die Kanzlei wieder angefahren worden. Allein aus diesem Titel hätten sich jährlich rund 380 Fahrten à durchschnittlich 23 km ergeben, was insgesamt 8.750 km ausmache. Dazu seien noch die Fahrten zu bzw. zwischen den anderen Kanzleien und den diversen Großkunden und sonstig beruflich bedingte Fahrten gekommen.

Zum PKW wird auf [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) hingewiesen und unter Vorlage näher angeführter Beweismittel dargetan, dass dem Bw bei überwiegender betrieblicher Nutzung als wirtschaftlicher Eigentümer die AfA zusteht und die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe anzusetzen seien.

5. Zusammenfassung: Im Berufungsschriftsatz nicht als Beilagen erwähnt und in den Berufsbeilagen nicht enthalten sind insbesondere die bereits im Vorhalteverfahren vor Erlassung der angefochtenen Bescheide abverlangten Grundaufzeichnungen zur Ermittlung

der betrieblich gefahrenen Kilometer. Die Angaben zu den Fahrten und zum Arbeitsort sind widersprüchlich. Zu den Originalbelegen bezüglich der Software wird außer Acht gelassen, dass die Amtspartei nach Erlassung des Fragensvorhaltes vom 8.8.1994 erst mit 2. Vorhaltsbeantwortung vom 13.09.1996 erfahren hat, dass den Teilwertberechnungen tatsächliche Anschaffungskosten aus Kaufverträgen zu Grunde liegen sollen. Der Bw als ehemaliger Betriebsprüfer legt ausgerechnet jene Unterlagen nicht vor, die von höchster Relevanz sind, nämlich den Kaufvertrag über einen in der Berufung erstmals vorgetragenen Grundstücksverkauf. Er offenbart weiters nicht, welche Beträge er für die Einrichtung und Installation der Software im Rahmen der Teilwertermittlung angesetzt hat und ob für solche Leistungen im Jahr 1988 überhaupt Anschaffungskosten angefallen sind. Es fehlt die Zuordnung eines bestimmten Kredites zu einem bestimmten Wirtschaftsgut. Nicht erläutert wird, was ein PC mit BIOS-Datum 18.04.1994 für den Streitzeitraum ab 1990 beweisen soll. Die auf diesem PC installierte Software kann nicht Gegenstand der Einlagen per 1.1.1990 sein, denn das BIOS-Datum ist quasi die „Geburtsstunde“ eines PC. Der Rechner war aufgesetzt mit Windows 4.00, eine Version, die sich nicht im Anlageverzeichnis befindet, jedoch ausschließlich die Bewertung dieser PC-Programme ist strittig. Der Umstand, dass diese Fülle an Kopien und Excel-Tabellen als „div. Belege“ bezeichnet wird, macht es unmöglich, zweifelsfrei nachvollziehen zu können, was wann bzw. ob überhaupt eine bestimmte Unterlage vorgelegt worden ist.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erlässt den Vorhalt vom 25.02.1998. Die darin angeführten Fragen wurden zum Teil bereits von der Amtspartei gestellt.

Mit dem elf Seite umfassenden Schriftsatz vom 25.04.1998 verweist der Bw auf die Aktenlage, wiederholt diverse Rügen, hält als Aufteilungsschlüssel für die betriebsanteiligen Wohnkosten an 44 % fest, gibt den Aufteilungsschlüssel für die Haushaltsversicherung mit 51,2 % bekannt, führt aus, dass eine Dokumentation der betrieblichen Veranlassung der geführten Telefonate weder vom Gesetz noch von der Rechtsprechung gefordert werde und es weiters unzumutbar sei, dass der Mietvertrag zwar bereits der Betriebsprüfung vorliege, aber nochmals vorgelegt werde, dass sich die betrieblich gefahrenen Kilometer aus den der Betriebsprüfung vorgelegten täglichen Arbeitsaufzeichnungen ergäben, dass die Kfz-Kosten irrtümlich auf netto heruntergerechnet worden seien, der Vorsteuerabzug aber nicht geltend gemacht worden sei, dass es keine schriftlichen Unterlagen zur Konsulententätigkeit gebe, dass der Bw keine schriftlichen Verträge mit seiner Gattin abgeschlossen hätte, dass die Anlagen zur Berufungsschrift ca. 5 cm dick seien, dass sich in den Privaträumen eine weitere Sitzgarnitur und ein Speisetisch mit Sesseln für den Privatgebrauch befunden hätte, der Ausdruck „Liegesessel“ übertrieben sei, denn die Rücklehne habe nur 30 Grad nach hinten

verstellt werden können und der Sessel sei für konzeptive geistige Tätigkeiten verwendet worden und dass eine Aufschlüsselung der Position „Sonstiger Büroaufwand 1990-1991“ nachgereicht werde.

Am Ende des Schriftsatzes werden als Anlagen „diverse Aufschlüsselungen und Kopien“ genannt.

Der Vorhaltsbeantwortung sind folgende Anlagen angeschlossen:

33 Blatt Excel-Tabellen Kfz-Aufwendungen

8 Blatt zu EDV-Benutzerhandbüchern

1 Blatt Haushaltsversicherung

59 Blatt Excel-Tabellen Miete, monatlich gegliedert in zehn Positionen

ZEUGENEINVERNAHME ERHEBUNGSORGAN

Am 19.11.2001 wird das AED-Organ als Zeuge einvernommen und gibt zu den eingesehenen Unterlagen an: Er habe im Bundesministerium zum Arbeitszimmer Belege bezüglich Miete usw. eingesehen. Erinnerung ist ihm eine Divergenz zwischen abgesetzten Kosten und tatsächlichem Nettobetrag. Zu den Programmen seien ihm Disketten gezeigt worden, jedoch wisse er nicht, ob es alle gewesen seien. Zu den Bürokosten habe er Originalbelege gesehen. Eine Differenz der Bürofläche ist ihm Erinnerung. Zur Position „Raumkosten“ habe es Einsicht in Belege bezüglich Nachzahlungen bzw. Endabrechnungen von Heizkosten, Betriebskosten und Miete Einsicht genommen. Der Bw sei aufgefordert worden, die Originalbelege zu den im AfA-Verzeichnis angeführten Wirtschaftsgütern vorzulegen. Zur Sitzgruppe seien ihm keine Belege vorgelegt worden. Zur Software seien Originalbelege zur Anschaffung samt dazugehörigen Zahlungsbestätigungen nicht vorgewiesen worden. Zu einer Niederschrift sei es nicht gekommen, weil der Bw nach einer Stunde Amtshandlung wegen einer Dienstreise zum Flughafen musste.

6. Zusammenfassung: Der Bw spricht in Bezug auf Unterlagen von „der Behörde vorliegen“, jedoch ist laut Aktenlage bloß von „gezeigt haben“ auszugehen. Der Mietvertrag zur Wohnung liegt dem Akt nicht ein, nur jener zur Garage.

NIEDERSCHRIFTEN MIT DEM BW IM DEZEMBER 2001

Am 04.12.2001 und am 10.12.2001 werden Niederschriften mit dem Bw aufgenommen, im Zuge dessen bisher unterlaufene Verfahrensmängel geheilt werden:

Dem Bw wird die Kontrollmitteilung gezeigt. Die Differenzen sind nach Ansicht des Bw darin begründet, dass er den Erfolg nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und der Stb. L gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt hat.

Der Stutzflügel seiner Gattin sei im 16,84 m²-Zimmer gestanden, wo er auch heute noch stehe. Der Bw überreicht die von ihm angefertigten Skizzen („Büroraumskizze“ und „Lageplan/Wohnung“).

Der auf das Arbeitszimmer als betrieblich anzuerkennende Teil der Wohnung betrage laut Bw 27 % [Anm.: das ist die Zimmergröße in Relation zur Wohnungsgröße, beide OHNE Terrassen (20,8:77)]. Die Kästen im Wohnzimmer seien mit Unterlagen wie Buchhaltungsbelegen, Fachliteratur, Disketten eingeräumt gewesen, was ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu einem normalen Wohnzimmer gewesen sei. Außerdem sei der PC im Wohnzimmer gestanden. Im Arbeitszimmer habe er zB den Stb. L sowie drei weitere Herren empfangen.

Die Aufschlüsselung der Kfz-Kosten befinde sich in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.09.1996; die genaue Berechnung der Kilometer habe er in der Vorhaltsbeantwortung vom 25.04.1998 vorgenommen. Die Gesamtkilometerleistung (Anm. gemeint jene der betrieblichen Fahrten) habe der Bw rechnerisch durch Zählen und Multiplizieren ermittelt (zB L einfache Fahrt 11 km). Mit den öffentlichen Verkehrsmitteln hätte der Bw wegen der Struktur seiner Fahrten nicht fahren können, er hätte von der Wohnung in die Stadt hineinfahren müssen, dort auf die UX sowie die UY umsteigen müssen. So sei er mit dem Kfz bzw. dem Moped vom Bezirk über die Straße nach Ort gefahren.

Zur Einsichtnahme legt der Bw mehrere Fotos der Wohnung vor, auf denen zu erkennen sei, dass das Wohnzimmer im kleineren Raum sowie auch das Schlaf- und Kinderzimmer in einem Raum eingerichtet gewesen seien. Es werden Aufstellungen zu den Kfz-Kosten vorgelegt.

Zur Senatsverhandlung werde der Bw die zugrunde liegenden Originalbelege mitbringen. Er habe diese bereits mehrmals vorgelegt.

Der Bw erläutert den Einsatz der Programme DBase, HG, Winword, Word und Excel. Bei der Literaturerfassung habe seine Gattin mitgeholfen, deren Arbeit er kontrolliert habe. HG sei ein Grafikprogramm gewesen. Der Bw legt dazu in drei Schnellheftern insgesamt rund 200 Blatt vor.

Zum Telefon legt der Bw Unterlagen in Kopie vor. Telefoniert habe er mit dem Stb. L sowie seiner als Chefsekretärin tätigen Ehefrau, Kanzleisachbearbeitern, einzelnen Klienten der Kanzlei. Bei Fragen zum Programm habe Stb. L diese Personen an den Bw verwiesen. Ein Gespräch hätte im Schnitt 20 Minuten gedauert.

Weiters werden vorgelegt:

36 Blatt Endbesteuerungsgesetz (selbst geschrieben)

2 Honorarnoten vom 20. Dezember 1991 (Nr 14/19) und vom 9. November 1991 (Nr 13/91) mit Umsatzsteuerausweis, jedoch ohne Leistungszeitraum

16 Blatt Fernmeldegebührenrechnungen

12 Blatt Excel-Tabellen Büromaterial

6 Blatt Excel-Tabellen Strom, 3 Blatt Erlagscheine, Mahnung

1 Blatt Excel-Tabelle Porti und Stempelmarken, 5 Blatt kopierte Belege

12 Blatt Excel-Tabellen PC-Material

8 Blatt Excel-Tabellen Sonstiger Büroaufwand

41 Blatt kopierte Belege (größtenteils Kassabons, größtenteils unleserlich)

70 Blatt Endbesteuerungsgesetz

51 Blatt Excel-Tabellen Kfz-Aufwendungen

Diese Niederschriften hat der Bw unterfertigt. Im Anschluss an diese Beweisaufnahme teile der Senatsvorsitzende mit, dass der Senat Betriebsausgaben in Höhe eines zu bestimmenden Prozentsatzes anerkennen werde. Dem entgegnete der Bw, dass das Ausscheiden eines bestimmten Prozentsatzes dem Vorgehen des Finanzamtes entsprochen habe. Das Finanzamt sei über ihn drübergefahren, er habe das Finanzamt bereits bei der Staatsanwaltschaft angezeigt. Es seien Unterlagen beim Finanzamt und bei der FLD verschwunden. Die Senatsverhandlung habe in Anwesenheit von Sicherheitsbeamten und des Chefs der Personalabteilung durchgeführt zu werden. Vom Senatsvorsitzenden zur Rechtsgrundlage für diese Forderungen befragt, beruft sich der Bw auf den vorgedruckten Text des für ihn als Beamten des Ministeriums ausgefertigten EU-Dienstpasses, der ungefähr so lauten soll: „Der Inhaber dieses Passes ist als Vertreter der Republik Österreich mit besonderem Respekt zu behandeln.“

7. Zusammenfassung: Der Bw weiß, dass bei der Ermittlung des Verhältnisses von Gesamtwohnungsgröße zum Arbeitszimmer die Terrassen weder bei der Wohnungsfläche noch beim Büro zu erfassen sind. Er verwirft von sich aus den betrieblichen Anteil von 44 %, denn seine Berechnungsart ist ihm nie vorgehalten worden, und begehrt nur mehr 27 %.

Der Bw ersucht mit Fax, welches den Bundesadler des Ministeriums trägt, bis zur Erledigung der Aufsichtsbeschwerden durch das BMF um Verschiebung der mündlichen Senatsverhandlung. Die Senatsverhandlung findet planmäßig in Anwesenheit des Bw statt.

MÜNDLICHE SENATSVERHANDLUNG

In der mündlichen Senatsverhandlung wird dem Bw – nochmals - die mit dem Erhebungsorgan aufgenommene Niederschrift vom 19.11.2001 ausgehändigt. Laut Bw „stimmen die Angaben mit Vorbehalt“, der Bw müsste jedoch anhand seiner Belege

Überprüfungen vornehmen. Nicht stimmen könne jedoch, dass der Bw im Oktober 1996 keine StrNr gehabt hätte, wozu der Bw auf die Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.1998 verweist. Zum Beweis, dass tatsächlich die Steuernummer 836/xxxx bei der Amtspartei für ihn vergeben gewesen sei, legt er keine (Anm: wohl gemeint „eine“) Kopie mit dem Stempelaufdruck 12. März 1991 (Anm. richtig 1981) vor. Diese Steuernummer war für die Erfassung von Einkünften als Komponist und Schriftsteller vergeben worden. Zuerst habe es sich um das Referat 21 (Komponisten und Autorentätigkeit) gehandelt, dann sei eine Abtretung ins Referat 13 erfolgt, weil es sich um eine andere Tätigkeit gehandelt habe. Der Bw habe damals, am 14. Oktober 1991, eine Prognoserechnung für Software-Beratungstätigkeit, in der Kosten für Software nicht angesetzt worden sind, aufgestellt. Eine Kopie dieses Schreibens wird zu den Akten genommen.

Dem Bw werden aufgefundene Unterlagen gezeigt. Zur Vollständigkeit der vorliegenden Akten, gibt der Bw an, dass sie nunmehr alle vorhanden seien. Ob sie zu 100 % vollständig seien, könne er natürlich nicht sagen. Bezüglich der PC-Programme gibt der Bw an, dass er dem Erhebungsorgan Update-Rechnungen vorgelegt habe. Da es seine Programme seien, seien auch die Fakturierungen an ihn erfolgt. Die Privatfahrten hätten auch deshalb einen geringen Umfang gehabt, weil der Bw im Ministerium bis 20 Uhr tätig sei. Die Zinsen beträfen laut Bw zB das KFZ.

Basierend auf dieser Aktenlage erging die vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobene Berufungsentscheidung, mit der die Betriebsausgaben für das Jahr 1990 mit 70 % und für die Folgejahren mit 50 % der Betriebseinnahmen geschätzt worden sind.

In seiner Beschwerdeschrift wiederholt der Bw sein bisheriges Berufungsvorbringen, rügt von der FLD bereits sanierte Verfahrensmängel und bestreitet insbesondere die Schätzungsberechtigung. Gerügt wird ferner, dass auch die FLD keine Nachschau im ehemaligen Arbeitszimmer durchgeführt hat. Die Führung eines Fahrtenbuches sei für Anerkennung betrieblicher Fahrten nicht notwendig, die Führung eines solchen sei unverhältnismäßig gewesen. Ebenso argumentiert der Bw bezüglich der Telefonkosten. Aus den vorgelegten Kreditverträgen sei ersichtlich, dass die Kreditvaluta auf das betriebliche Konto des Bw bei der EÖSC bzw. ÖPSK zur Abdeckung der Girokonten erfolgte. Die Rückstände seien durch die Bestreitung der Betriebsausgaben (zB Software, Autokauf etc.) entstanden.

I. Entscheidung über den Ablehnungsantrag:

Der Antrag des Ing. XY, die Referentin des Berufungsfalles wegen Befangenheit nach § 278 Abs. 1 iVm [§ 76 Abs. 1 lit. c BAO](#) abzulehnen, wird abgewiesen.

Begründung:**Zuständigkeit:**

Der Ablehnungsantrag datiert vom 16.1.2012, ist am 17.1.2012 zur Post gegeben worden und am 19.1.2012 im unabhängigen Finanzsenat eingelangt. Aufgrund des internen Postlaufs wurde der Antrag am 20.1.2012 um 8.55 Uhr, also unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung der Referentin übermittelt.

Punkt 3.2.8.1 der Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates lautet:

„Über Ablehnungsanträge ([§ 278 BAO](#)) entscheidet, sofern sie sich gegen hauptberufliche oder nebenberufliche Mitglieder richten, der Vorsitzende des Berufungssenates...“

Punkt 3.2.8.1 der Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates lautet:

„Über Ablehnungsanträge (§ 278 BAO) die während der mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BAO) eingebracht werden, entscheidet das für die Sachentscheidung zuständige Organ (Referent bzw. gesamter Berufungssenat). Gleiches gilt für Ablehnungsanträge, die unmittelbar vor der mündlichen Berufungsverhandlung gestellt werden und eine rechtzeitige Entscheidung durch das nach Punkt 3.2.8.1 zuständige Organ nicht ohne ungebührliche Verzögerung der Verhandlung möglich ist.“

Für die Sachentscheidung ist die Referentin zuständig. Da der Ablehnungsantrag unmittelbar vor der mündlichen Berufungsverhandlung gestellt wurde, wäre eine rechtzeitige Entscheidung durch die nunmehr zuständige Senatsvorsitzende – der Senatsvorsitzende Dr. Christian Lenneis hat sich bereits unmittelbar nach Rücklagen des aufhebenden Erkenntnisses des VwGH für befangen erklärt – nicht ohne ungebührliche Verzögerung der Verhandlung möglich gewesen. Somit hatte auch die Referentin über den Ablehnungsantrag abzusprechen.

Inhalt:

Nach § 76 Abs. 1 lit. c BAO haben sich „Organe der Abgabenbehörden ... der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen,...“

c) wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen“.

Ritz, BAO⁴, § 76 Rz 8ff, führt hierzu aus:

„Sonstige wichtige Gründe sind Umstände, die es nach objektiver Prüfung und Beurteilung rechtfertigen, die Unbefangenheit des Organwalters in Zweifel zu ziehen (OGH 08.03.1984, [7Ob523/84](#), RZ 1984, 252).“

Dabei genügt die Besorgnis, dass bei der Amtshandlung andere als rein sachliche Überlegungen eine Rolle spielen könnten (vgl. zB OGH 21.04.1998, [4Ob117/98d](#)). Es reicht, dass der Anschein einer Voreingenommenheit entstehen könnte (vgl. zB OGH 24.05.1989, 9Ob A135, 136/89, JBl 1990, 122). Die Befangenheit ist nicht restriktiv auszulegen, sodass im Zweifelsfall Befangenheit anzunehmen sein wird (OGH 07.10.2003, [4Ob193/03s](#), JBl 2004, 325).

Unter § 76 Abs 1 lit c fallen persönliche Beziehungen des Organwalters

- zu der Partei (vgl. zB Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 179 Rz 15),
- zu deren Vertreter (vgl. OLG Wien 13.01.1960, Jv 253, 17/59, DRdA 1960, 122),
- zu einem Zeugen (OGH 24.05.1989, 9ObA135, 136/89, JBl 1990, 122; VwGH 01.06.2006, [2003/15/0093](#)) oder
- zu dem Organwalter, dessen Entscheidung überprüft wird (Mayr, in Rechberger, ZPO3, § 19 JN Tz 5; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 179 Rz 15).

Solche Beziehungen sind beispielsweise

- persönliche Freundschaft oder Feindschaft, Verlöbnis (Fasching, Lehrbuch², Tz 164; Mayr, in Fasching, Kommentar³, § 19 JN Tz 9),
- Zugehörigkeit zu einer Stammtischrunde oder zu einem kleinen Verein, dessen Mitglieder einander näher verbunden sind (Schober, RZ 1973, 95; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 179 Rz 15),
- die Mitgliedschaft im Gemeinderat einer Partei (zB Ballon, in Fasching, Kommentar², § 9 JN Tz 9; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 179 Rz 15),
- außerdienstliche Rechtsstreitigkeiten (Gaisbauer, ÖVA 1970, 60; Renner, UFS aktuell 2005, 172),
- geschäftliche Beziehungen (Schober, RZ 1973, 94; Renner, UFS aktuell 2005, 172),
- zivilrechtliche Verpflichtungen (Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 179 Rz 15).

Im Allgemeinen wird die Zugehörigkeit zu einer bestimmten politischen Partei (VwGH 22.02.1991, [87/17/0254](#); VfGH 15.03.1993, [B468/91](#); 11.03.1998, [B2429/97](#)) oder Religionsgesellschaft (zB Ballon, in Fasching, Kommentar², § 19 JN Tz 10) zu keiner Befangenheit führen.

Bloß sachliche Differenzen führen nicht zur Befangenheit (zB Publikation einer Rechtsmeinung in Fachzeitschriften, OGH 18.04.1989, [4Ob36/89](#), RZ 1989, 282; 19.05.2005, 6Ob90/05m; glA zB Ballon, in Fasching, Kommentar², § 19 JN Tz 10; aM nur LGZ Wien 22.1.1993, 47 R 643/92 ua, EFSlg 72.758).

Rechtswidrige Vorgangsweisen wie insbesondere die Verletzung von Verfahrensvorschriften begründen im Allgemeinen keine Befangenheit (vgl. jedoch OGH 21.04.1998, [4Ob117/98d](#); Ballon, in Fasching, Kommentar², § 19 JN Tz 9; Mayr, in Rechberger, ZPO³, § 19 JN Tz 6).

Eine Strafanzeige der Partei allein begründet noch keine Befangenheit (VwGH 27.06.1984, 84/01/0110, ZfVB 1985/1/324; 29.11.2000, 98/09/0204, ZfVB 2002/282). Die Ermächtigung (durch den Organwalter) zur amtswegigen Verfolgung einer Beleidigung durch üble Nachrede im Zusammenhang mit der Erfüllung der Aufgaben des Beamten begründet nicht den Anschein einer Voreingenommenheit (VwGH 19.02.1992, [91/14/0216](#)).

Unbegründete Vorwürfe (zB Dienstaufsichtsbeschwerden) gegen den Organwalter werden allein idR noch nicht zur Befangenheit führen (OGH 26.06.1974, [1Ob108/74](#), RZ 1975, 9)“.

Die oben dargelegten persönlichen Beziehungen, die allenfalls eine Befangenheit begründen könnten, liegen eindeutig nicht vor. Der Bw bringt jedoch im Einzelnen folgende Umstände vor, die die volle Unbefangenheit der Referentin in Zweifel ziehen sollen:

1) Jahrelange Untätigkeit des UFS-Organs

Für den Bw hätte die Möglichkeit bestanden, eine seiner Ansicht nach zu lange Verfahrensdauer im Wege einer Säumnisbeschwerde zu rügen. Auch der Umstand, dass sich der Bw massiv gegen die Durchführung eines Augenscheins gestellt hat, die die Verhandlung vorbereitenden Fragen in der Vorladung nicht beantwortet hat und gerade auch der gegenständliche unmittelbar vor der mündlichen Berufungsverhandlung eingebrachte Ablehnungsantrag in Verbindung mit dem darin enthaltenen Antrag um „Verschiebung der mündlichen Berufungsverhandlung bis zur Entscheidungsreife“ sprechen nicht dafür, dass der Bw an einer raschen Entscheidung interessiert war. Inwieweit eine etwaige Zeitverzögerung die volle Unbefangenheit beeinflussen könnte, macht der Bw jedenfalls nicht einsichtig.

2) „Zuspitzung zu einer Sachverhaltsermittlung“

Zunächst ist auf den oben dargestellten Auftrag des VwGH, den er im aufhebenden Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0105, zum Ausdruck gebracht hat, zu verwiesen.

In Befolgung dieses Auftrages hatte die Berufungsbehörde die Verpflichtung, für jede strittige Aufwandsposition die betriebliche Veranlassung festzustellen. Wenn die Referentin genau dieser Verpflichtung nachgekommen ist, kann hieraus keine Befangenheit abgeleitet werden. Warum eine Klärung und Erörterung dieser Umstände nicht in einer mündlichen Berufungsverhandlung nach § 284 BAO erfolgen hätte können, wird vom Bw nicht begründet.

Bereits aus dem oben dargestellten Schriftsatz vom 9. Jänner 2012 ist zu erkennen, dass der Bw darauf abgezielt hat, die für den 20. Jänner 2012 anberaumte Verhandlung platzen zu lassen, weshalb noch am selben Tag der Vorhalt vom 13. Jänner 2012 dem Bw in der

Zentralstelle zugestellt wurde. Der Bw begibt sich weiters in Widerspruch, wenn er in diesem Schriftsatz um Gelegenheit zur Vollständigkeitsprüfung ersucht und gleichzeitig die Durchführung der dafür gewidmeten Verhandlung durch einen Ablehnungsantrag verhindert. Der vom Bw wiederholt geäußerte Vorwurf, dass sich von ihm vorgelegte Unterlagen nicht im Akt befänden, ist am effizientesten in einer Verhandlung bei gleichzeitiger Anwesenheit des Bw sowie aller Organwalter der Abgabenverwaltung zu klären. Sollte in der Verhandlungszeit nicht „Entscheidungsreife“ eintreten, so könnte bis zur Klärung allenfalls offen gebliebener Sachverhaltsfragen eine Vertagung verfügt werden.

3) Tätigkeit als Cellist und Komponist

Dieser Umstand war bereits aus dem Akt ersichtlich. Somit war es aufgrund der in § 115 BAO normierten Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung geboten, vor der mündlichen Verhandlung abzuklären, ob hieraus allenfalls steuerlich relevante Einkünfte geflossen sind. Dass hieraus keine Befangenheit der Referentin abgeleitet werden kann, ist schon daraus ersichtlich, dass auch im Ersatzbescheid keine Einkünfte aus dieser Tätigkeit zum Ansatz gekommen sind.

Weiters ist dazu anzuführen, dass das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers zu klären war. Damit in Zusammenhang steht die Frage, für welche Tätigkeiten insgesamt das Zimmer genutzt wurde, um dann einen Aufteilungsschlüssel ermitteln zu können, mit dem der jeweiligen Aufwandsanteil der entsprechenden Tätigkeit, sei sie nun steuerlich relevant oder nicht, zugeordnet werden kann. Auf Frage 1 in der Vorladung vom 12. Dezember 2011 wird verwiesen.

Wenn im Übrigen unter diesem Punkt auch der Senatsvorsitzende HR Dr. Christian Leneis abgelehnt wird, so ist einerseits auf den bereits oben dargestellten Umstand zu verweisen, dass er sich bereits von sich aus als befangen erachtet hat. Weiters könnte nur jemand abgelehnt werden, der an der Sachverhaltsermittlung, an der Vorbereitung und Erlassung der Bescheide irgendwie mitwirkt (Ritz, BAO⁴, § 76, Rz 4). Da aber vom Bw kein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt wurde, obliegt die Entscheidung über diese Berufung nach § 282 Abs. 1 BAO allein der Referentin namens des Berufungssenates, ohne dass der Vorsitzende oder seine Vertreterin an der Entscheidung mitzuwirken hatte.

4) „Ständige Verfahrensverschleppung“

Hierzu genügt es, auf Punkt 2 und den darin wiedergegebenen Auftrag des VwGH zu verweisen.

Zusammenfassend wird somit festgehalten, dass die vom Bw vorgebrachten Befangenheitsgründe nicht zutreffen.

II. Entscheidung über den Antrag auf „umgehende Übermittlung eines Verzeichnisses aller Akteninhalte“ vom 9. Jänner 2012:

Der Antrag des Ministerialrates Ing. XY, vom 9. Jänner 2012 auf „umgehende Übermittlung eines Verzeichnisses aller Akteninhalte“ wird als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung:

Da ein solcher Antrag in der Bundesabgabenordnung nicht geregelt ist, erweist er sich als unzulässig. Zur Klärung des Akteninhaltes sieht die BAO in § 90 das Recht auf Akteneinsicht vor, auf das der Bw hingewiesen und zu dessen Wahrnehmung dem Bw auch Gelegenheit eingeräumt worden ist.

III. Über die Krankmeldung vom 20. Jänner 2012 zur Erkrankung am Tag der mündlichen Verhandlung wurde erwogen:

Die E-Mail langte am Verhandlungstag um 8 Uhr 36 min in der Mailbox der Referentin ein. Am Verhandlungstag hat die Referentin ab 8:15 Uhr Vorbereitungshandlungen für die Verhandlung im Verhandlungssaal getroffen. Wie im Sachverhaltsteil dargestellt, hat die Referentin erst nach der Verhandlung Kenntnis von der Krankmeldung erlangt.

Der Umstand, dass sich über den Ablehnungsantrag hinaus zusätzlich eine die Verhandlung verhindernde Krankheit des Bw eingestellt hätte, erscheint insbesondere im Kontext des im gesamten Verfahren vom Bw an den Tag gelegten Verhaltens nicht glaubhaft.

Bereits den zum Arbeitszimmer für den 9. November 2011 avisierten Lokalausweis hat der Bw nacheinander aus zwei Gründen vereitelt: zum einen mit dem telefonisch am 28.10.2011 erstatteten Vorbringen, dass Verjährung eingetreten sei, die Möbel anders stünden und das Zimmer heute anders genutzt werde als damals sowie am 9.11.2011 per Mail zusätzlich, weil er und seine Gattin an diesem Abend einen Abend-Kurs besuchen würden, für den sie bezahlt hätten.

In der Mail wird ausgeführt, dass wegen der Einstellung des Finanzstrafverfahrens auf die 5-Jahresverjährungsfrist abzustellen sei; die berufliche Verwendung liege bereits mehr als 16 Jahre zurück, weshalb das Recht der Behörde auf Durchführung eines Ausweises absolut verjährt sei. „Die nochmalige (bereits zum 3. Mal) Durchführung eines Ausweises ist daher nicht mehr zulässig.“ Schließlich ersucht der Bw um Einhaltung des Rechtsfriedens und um Unterlassung einer weiteren Nachschau.

Gleichzeitig räumt der Bw dennoch die Entscheidung über seine offenen Berufungen mit folgenden Worten ein: „Die Möglichkeit einer Bescheiderlassung im fortgesetzten Verfahren

nach Verstreichen der absoluten Verjährungsfrist besteht lediglich im vom Verwaltungsgerichtshof angeordneten Rahmen (Schätzungsbefugnis wurde verneint; Abgabefestsetzung im Rahmen der abgegebenen Abgabenerklärungen und den dazugehörigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen; sämtliche Ausgaben wurden belegt und begründet).“

An dieser Stelle ist in Erinnerung zu rufen, dass der Bw lange Zeit als Betriebsprüfer und anschließend in der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Referent in der Rechtsmittelabteilung tätig war. Der Bw hat während des gesamten Abgaben- und Berufungsverfahrens dieses zwiespältige Verhalten von Nichtwirkung bzw. scheinbarer Mitwirkung und Verlangen nach Parteiengehör an den Tag gelegt.

Nach der Aktenlage hat das AED-Organ wiederholt versucht, den als Arbeitszimmer verwendeten Raum zu besichtigen, doch kam es nicht dazu. Von einer zum dritten Mal erfolgten Durchführung eines Augenscheins kann daher keine Rede sein. Weiters entfernt sich der Bw mit diesen Ausführungen von seinem Beschwerdevorbringen, Seite 11, wo er gerügt hat, dass es von der belangten Behörde im Rahmen des Berufungsverfahrens unterlassen worden sei, die Besichtigung des ehemaligen Arbeitszimmers im Rahmen einer weiteren Nachschau oder einer Betriebsprüfung nachzuholen.

Wie dem im Sachverhaltsteil dargestellten Verfahrenshergang zu entnehmen ist, hat der Bw den Verfahrenslauf verzögert und erschwert. In Verbindung mit dem Ablehnungsantrag sowie unter Einbeziehung des bisher vom Bw an den Tag gelegten Verhaltens in diesem Abgaben- und Berufungsverfahren wird die Krankmeldung am Tag der mündlichen Verhandlung unglaubwürdig.

IV. Über die Berufungen wurde erwogen:

Die Berufungen sind zulässig und teilweise begründet.

Allgemeine Verfahrensgrundsätze sowie Grundlagen der Ermittlung für die Abgabenerhebung und Festsetzung:

festgestellter Sachverhalt in Bezug zur BAO:

Der Berufungswerber stammt aus der Finanzverwaltung und war von 1976 bis 1982 Veranlagungsreferent und sodann als Betriebsprüfer bei der Amtspartei sowie bis 1987 als Rechtsmittelbearbeiter in der FLD für Wien, NÖ und Bgld. tätig. Danach hat der Bw in ein anderes Bundesministerium gewechselt und ist dort im Laufe der Jahre in A übernommen worden.

Die Amtspartei hat am 4. August 1995 durch Kontrollmaterial von der nebenberuflichen Tätigkeit des Bw als Konsulent Kenntnis erlangt. In der Kontrollmitteilung ist von der Prüferin

vermerkt, dass für den Bw keine Steuernummer aufrecht ist, Einnahmen sind für die Jahre 1991 bis 1993 angeführt. Die Amtspartei dem Bw hat aufgrund der Kontrollmitteilung prompt am 8. August 1995 einen Fragebogen mit „Steuernummer NEU“ übermittelt. Die Verfahren zur Veranlagung des Bw zur Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 1993 wurden von Amts wegen eingeleitet. Der Bw hat sieben Fristverlängerungsansuchen eingebracht, das letzte mit Schriftsatz vom 15. Jänner 1996. Ohne Beantwortung des Fragebogens hat der Bw die Erklärungen, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1990 bis 1994, am 18. März 1996 eingebracht. Die Amtspartei hat den Fragevorhalt vom 1. April 1996 erlassen. Der Bw hat zum Fragevorhalt zwei Fristerstreckungsansuchen eingebracht und sodann die Fragen in zwei verschiedenen, unübersichtlich gestalteten Schriftsätzen, teilweise unter Wiederholung von Vorbringen aus dem ersten Schriftsatz beantwortet. Dem zweiten Schriftsatz waren Beilagen angeschlossen, die weder im Text des Schriftsatzes noch am Ende bestimmt angeführt oder bestimmbar sind. Bei den Beilagen handelt es sich ausschließlich um Kopien. Die Kopien lassen den Sachverhalt, z. T. durch Überdeckungen wie oben beschrieben, nicht eindeutig erkennen.

Die Veranlagungsabteilung hat eine Erhebung bei der BP-Abteilung geordert, wobei neben anderen Punkten Schwerpunkte die Besichtigung des in der Wohnung gelegenen Arbeitszimmers sowie jene Belege waren, die den Anschaffungsvorgang der Software und den Abfluss des Kaufpreises beweisen. Eine Betriebsprüfung iSd [§ 147ff BAO](#) (Außenprüfung) ist entgegen dem Vorbringen des Bw nicht durchgeführt worden. Nach mehreren Telefonaten war es dem AED-Organ möglich, am 14. Jänner 1997 in der Dienststelle, einem näher bezeichneten Bundesministerium, Einsicht in einige Unterlagen zu nehmen, jedoch wurden dem Organwalter im Sinne einer „Vorlage von Unterlagen“ an die Behörde keine Unterlagen ausgehändigt. Darüber wurde vom Organwalter ein Aktenvermerk angefertigt.

Die Besichtigung des Arbeitszimmers hätte nachfolgen sollen. Wiederum nach mehreren Telefonaten zwischen dem Bw und der Amtspartei wird die Vereinbarung getroffen, dass die Besichtigung des Arbeitszimmers am 27. oder am 28. Februar 1997 stattfinden soll, jedoch soll der Beamte zur genauen Auswahl des Tages und zur Fixierung der Uhrzeit den Bw am 25. oder 26. Februar 1997 anrufen. Der Organwalter erreicht den Bw aber nicht. Von der Dienststelle des Bw erfährt der Organwalter, dass der Bw vom 24. Februar bis 2. März 1997 Urlaub genommen hat. Darüber wurde ein Aktenvermerk angefertigt.

Über das Ergebnis der bei der Nachschau aufgenommenen Beweise und des dabei erstatteten Vorbringens wird keine Niederschrift aufgenommen. Der Inhalt der Amtshandlung ist in einem Aktenvermerk festgehalten.

Es ergehen die angefochtenen Bescheide, welche sich auf die Beweisaufnahme des Erhebungsorgans stützen. Zum Umfang der Berufungsbeilagen wird auf die im vorigen Abschnitt angeführten Unterlagen verwiesen. Die Berufungsbeilagen bestehen ausschließlich aus Kopien und sind im Berufungsschriftsatz nicht bestimmt bezeichnet oder bestimmbar. Zu den meisten Kopien ist nicht erkennbar, was konkret der Bw damit beweisen möchte, denn es werden nahezu keine beweismittelbezogenen Überlegungen angestellt. Originalunterlagen (zB Grundaufzeichnungen zu den Betriebsfahrten) werden nicht übergeben.

Im Zuge einer Befragung des Bw durch die FLDWNB als Abgabenbehörde 2. Instanz legt der Bw seinen Dienstpass vor. Auf Befragen, weshalb er dies getan habe, gibt er an, weil der Inhaber eines solchen Passes als Vertreter der Republik mit besonderem Respekt zu behandeln sei.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wurde der Bw schriftlich aufgefordert, am 9. November 2011 einen Augenschein des ehemaligen Arbeitszimmers zu gestatten. Der Bw hat die Besichtigung des ehemaligen Arbeitszimmers nicht zugelassen und die Gründe dafür in der E-Mail vom 9. November 2011 vorgetragen. Er hat mit demselben Schriftsatz dargelegt, dass er seine Mitwirkungspflicht als erloschen ansieht. Mit Erledigung vom 12. Dezember 2011 wurde der Bw zur beantragten Senatsverhandlung vorgeladen, wobei in der Vorladung Fragen zur Vorbereitung bekannt gegeben worden sind. Am 12. Jänner 2012 ist eine diesbezügliche Stellungnahme des Bw im UFS eingelangt. Der UFS die behördliche Erledigung vom 13. Jänner 2012 noch am selben Tag dem Bw in seiner Dienststelle persönlich zugestellt. Am Tag der Verhandlung sind ein Ablehnungsantrag gegen die Referentin und eine an die Referentin gerichtete E-Mail, in der der Bw eine plötzlich am Verhandlungstag eingetretene Erkrankung vorbringt, eingelangt. Der Bw begehrt ein Abwarten bis zur Entscheidungsreife.

Beweiswürdigung:

Dieser Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus der Aktenlage.

Rechtsgrundlagen und Rechtsprechung:

Gleichheitsgrundsatz:

Gemäß [§ 114 BAO](#) haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. [...]

[§ 114 BAO](#) wiederholt auf einfachgesetzlicher Ebene den Gleichheitsgrundsatz des [Art. 7 Abs. 1 B-VG](#), [Art 2 StGG](#). Der Bw gründet nach eigenen Worten auf seinen Dienstpass das Begehren nach besonderem Respekt. Die Abgabenbehörden behandeln jeden Steuerpflichtigen mit demselben Respekt. Durch Berufung auf einen Dienstpass kann weder

der Umfang der Steuerpflicht beeinflusst werden noch berechtigt ein Dienstpass die Partei, den Verfahrensgang zu bestimmen. Der Hinweis des Bw auf seinen Dienstpass in seinem Abgabungsverfahren ist ebenso verfehlt wie die Verwendung von Faxpapier seiner Zentralstelle, das den Bundesadler trägt. Im Übrigen kann die Republik Österreich im Inland nicht vertreten werden.

Grundsatz der Amtswegigkeit, der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit und des Parteiengehörs

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Aus dem Amtswegigkeitsgrundsatz folgt, dass die Verantwortung der Verfahrensführung bei der Behörde liegt (vgl. Wortlaut des [§ 39 AVG](#)). Die Behörde bestimmt den Gang des Ermittlungsverfahrens, sie bestimmt, in welcher Reihenfolge die Beweise aufgenommen werden, sie bestimmt, wann Verhandlungen angesetzt werden. Zur Zweckmäßigkeit der Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wegen des Vorwurfs der Aktenunvollständigkeit wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die zum Ablehnungsantrag ins Treffen geführten Ausführungen verwiesen. Die Partei hat die Pflicht zur Mitwirkung am Verfahren oder aus der Sicht des Parteiengehörs ausgedrückt: es ist ihr das Recht zur Mitwirkung einzuräumen, nicht jedoch umgekehrt: die Partei bestimmt und die Behörde darf mitwirken.

Die Erforschung der materiellen Wahrheit erfolgt im Zusammenwirken der wechselseitig der Behörde und der Partei eingeräumten Rechte und Pflichten. Die die Partei treffende Pflicht zur Mitwirkung hat der Bw verletzt bzw. hat sich selbst sogar aus dieser Pflicht herausgenommen, indem er meint, dass „seine Mitwirkungspflichten damit abgelaufen“ seien (Schriftsatz vom 09.01.2012).

Auch das weitere Verhalten des Bw, die mündliche Verhandlung, zu der ihm mitgeteilt worden war, dass in ihrem Mittelpunkt die Klärung der von ihm kritisierten Aktenlage stehen wird, zu vereiteln und gleichzeitig auf die Wahrung des Parteiengehörs zu pochen sowie den Eintritt der Entscheidungsreife abzuwarten (begleitender Schriftsatz vom 16.01.2012), lassen eine ernstgemeinte Absicht zur Erfüllung seiner Mitwirkungspflicht bezweifeln.

Die Pflicht der Behörde die materielle Wahrheit von Amts wegen zu erforschen und die Pflicht der Partei zur Offenlegung und Mitwirkung bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus, doch wird der Umfang der die Behörde treffende amtswegige Ermittlungspflicht durch Pflichtverletzungen der Partei beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die

Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (*Ritz*, BAO⁴, § 115, Tz 9, mwN).

Das Recht auf Parteiengehör bedeutet nun aber nicht, dass eine Partei einer Behörde vorschreiben kann, auf welche Art und Weise die Behörde den Auftrag der amtswegigen Ermittlungspflicht zu erfüllen hat.

Es ist unbestreitbar zutreffend, dass nach den allgemeinen Grundsätzen in einem Verwaltungsverfahren Beweismittel zur Kenntnis zu bringen sind, doch steht der Grundsatz des Parteiengehörs dem Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsfindung einer Verwaltungsbehörde gegenüber. Die Behörde muss beiden Grundsätzen Genüge tun. Vor diesem rechtlichen Hintergrund wäre es kontraproduktiv, würde ein Finanzamt eine eingelangte Kontrollmitteilung in einem Abgabenverfahren dem Empfänger der Geldleistungen vorlegen, damit dieser weiß, wie viel er jetzt erklären soll. Aus taktischen Überlegungen ist der Amtspartei Recht zu geben, dass sie ohne Preisgabe des Inhaltes der Kontrollmitteilung den Bw zur Abgabe von Steuererklärungen aufgefordert hat. Der Bw hat etwa doppelt so viel erklärt wie in der Kontrollmitteilung enthalten war, was zu erreichen sinnvoll ist. Jedoch hätte die Amtspartei nach Einlangen der Abgabenerklärungen zur Aufklärung der Einnahmendifferenzen den Inhalt der Kontrollmitteilung zu Gehör bringen müssen. Im Sinne einer der Wahrheitsfindung dienenden Ermittlungstätigkeit steht nur der Zeitpunkt der Wahrung des Parteiengehörs in der Disposition der Abgabenbehörde, jedoch nicht die Frage, ob Beweismittel zur Gehör zu bringen sind. Im Sinne des rechtsstaatlichen Prinzips hat ein Abgabepflichtiger ausnahmslos das Recht, über jene Beweismittel Kenntnis zu erlangen, die in seinem Abgabenverfahren gegen ihn verwendet werden. Die Behörde ist ferner verpflichtet, das Parteiengehör von Amts wegen zu wahren.

Dem Bw wurde auch im fortgesetzten Berufungsverfahren ausreichend Parteiengehör eingeräumt, jedoch hat der Bw die Möglichkeiten dazu wissentlich und willentlich nicht wahrgenommen. In Bereichen, in denen die materielle Wahrheit nur durch Angaben des Bw zu Tage tritt, kann sie folglich dann nicht erforscht werden, wenn der Bw gerade diese Angaben nicht liefert. Dennoch ist Entscheidungsreife gegeben.

Grundsatz der vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom

Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Hierzu zählt auch die Beantwortung von Vorhalten (*Ritz*, BAO⁴, § 119, Tz 5).

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Inwieweit der Bw diese Pflicht verletzt hat, ist unten bei der materiell-rechtlichen Beurteilung dargelegt.

Aufbewahrungspflicht, Fristenberechnung:

[§ 132 Abs. 1 BAO](#) i. d. bis 9.1.1998 gegoltenen Fassung, BGBl. 194/1961, lautete:

Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung waren, auch die Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen sollen durch sieben Jahre aufbewahrt werden. Die Frist läuft vom Schluß des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in die Bücher (Aufzeichnungen) vorgenommen worden ist.

§ 132 Abs. 1 BAO i. d. ab 10.01.1998 geltenden Fassung, BGBl. I 9/1998, lautet:

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

Laut Aktenvermerk hat die Amtspartei am 15.01.1997 sämtliche Belege, insbesondere die die Computerprogramme betreffenden Belege, vom Bw abverlangt. Als Antwort des Bw ist im Aktenvermerk festgehalten: „Aufbewahrungsfrist nur 7 Jahre!!! Rechtsgrundlage für die Vorlage von Originalrechnungen schriftlich mitteilen.“

Der Begriff „letzte Eintragung“ in beiden Fassungen des § 132 Abs. 1 BAO ist ein unbestimmter Gesetzesbegriff, zu dem der Verwaltungsgerichtshof bislang nicht judiziert hat. Nach *Stoll*, BAO-Kommentar, 1489 (Stand 1. Juli 1994), hat dieses Wort keine einleuchtende Bedeutung; es sei allein durch den Wortlaut der Vorläuferbestimmung erklärbar.

Unter dem Begriff „letzte Eintragung“ ist nach allgemeinem Sprachgebrauch in einer Reihe von Eintragungen jene zu verstehen, die das Ende sämtlicher Eintragungen darstellt, im Gegensatz zum Anfang.

Es ist in der Tat so, dass ein Beleg nicht nur ein einziges Mal zu einer Eintragung in Bücher oder Aufzeichnungen führt. Beim aktivierungspflichtigen Anlagevermögen ist leicht erkennbar, dass der Beleg über die Anschaffungskosten aufgrund der beim abnutzbaren Anlagevermögen Platz greifenden pro rata temporis-Betrachtung während der gesamten Nutzungsdauer Grundlage für die jährlich in die Aufzeichnung einzutragende AfA sowie Ausbuchung des Restbuchwertes mit Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ist. Demnach ist ein Beleg über die Anschaffung des abnutzbaren Wirtschaftsgutes Grundlage einer Vielzahl von Buchungen bzw. Eintragungen in Aufzeichnungen, die in chronologischer Reihenfolge anfallen und von denen naturgemäß eine Eintragung die letzte ist.

Bei dieser Betrachtung wird der Fristenlauf des § 132 BAO nicht mit Ablauf des Jahres in Lauf gesetzt, in dem der Beleg angefallen ist und dessen Jahreszahl er daher trägt, was in der Regel das Jahr der Anschaffung ist, sondern mit Ablauf des Jahres, in dem basierend auf diesen Beleg die letzte Eintragung in Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen wird. Diese Rechtsanschauung macht insbesondere bei jenen Wirtschaftsgütern Sinn, deren Nutzungsdauer länger als die siebenjährige Aufbewahrungsfrist ist (zB Gebäude), oder bei Dauerschuldverhältnissen.

Von besonderem Interesse sind die vom Bw zu den Computerprogrammen angegebenen Teilwerte zum 1.1.1990, den Zeitpunkt, den der Bw als Zeitpunkt der Betriebseröffnung bekannt gegeben hat. Die Teilwerte hat der Bw nach eigenen Angaben durch einen 20%igen Abschlag von den im Jahr 1998 tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten ermittelt. Demnach wäre eine Kaufcausa anzunehmen. Den Abschlag hat der Bw mit dem damals bereits merklichen Preisverfall für Software erklärt.

Laut den im Verwaltungsakt einliegenden Anlageverzeichnissen hat der Bw durchgängig für alle Programme eine Nutzungsdauer von 5 Jahren angenommen und in den Jahren 1990 bis

1994 die Jahres-AfA in das Anlageverzeichnis eingetragen. Für jedes Programm wird zum Stichtag 31.12.1994 ein Restbuchwert in Höhe des Erinnerungsschillings ausgewiesen. Im Jahr 1995 erfolgten die Betriebsaufgabe und damit die Ausbuchung der Restbuchwerte über eine Entnahmebuchung.

Bei der vom Bw praktizierten Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist zum Anlagevermögen gem. § 7 Abs. 3 EStG 1988 eine Anlagekartei zu führen. Die Anlagekartei ist eine Aufzeichnung iSd § 132 Abs. 1 BAO.

Die Belege über die Anschaffung der Computerprogramme hat der Bw zur Ermittlung der Teilwerte per 1.1.1990 herangezogen. Damit sind diese Rechnungen zu den Aufzeichnungen gehörige Belege iSd § 132 Abs. 1 BAO. Der Bw scheint sich selbst nicht klar darüber zu sein, welchen Beleg er als der Aufbewahrungspflicht unterliegend ansieht: die Kaufbelege aus dem Jahr 1988 oder den Beleg über die Zuführung ins Betriebsvermögen, den er auch vorgelegt hat. Sein Berufungsbegehren ist in diesem Punkt widersprüchlich (Berufung Seite 14 und 15).

Die letzte Eintragung zu den Programmen ist die Ausbuchung deren Restbuchwerte im Jahr 1995 gewesen. Damit wurde die 7-Jahresfrist zur Aufbewahrung der Kaufbelege für die Computerprogramme am 31.12.1995 in Lauf gesetzt und endete grundsätzlich am 31.12.2002.

Am 31.12.2002 war zur Aufbewahrungsfrist bereits § 132 BAO idF BGBl. I 9/1998 in Kraft. Diese Fassung unterscheidet sich von der Altfassung im Wesentlichen dadurch, dass sie als Muss-Bestimmung formuliert ist und die Aufbewahrung für die Dauer anhängiger Abgabenverfahren anordnet. Zu diesem Stichtag waren die verfahrensgegenständlichen Berufungen bereits anhängig.

Aus dem im Jänner 1997 erstatteten Vorbringen, die Aufbewahrungspflicht sei abgelaufen, und dem Unterbleiben der Belegvorlage, ist zu schließen, dass bereits im Jänner 1997 diese Belege vernichtet waren oder niemals existiert haben. Wenn diese Kaufbelege tatsächlich bereits Mitte 1996 weggeworfen worden sind, weil der Bw sie als Altbelege betrachtet hat, wie der Bw in seiner Berufung behauptet, hätte er diesen Umstand bereits früher vortragen können, und nicht erst telefonisch im Jänner 1997. Ein Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten ist ein Verstoß gegen die den § 4/3-Ermittler treffende Auszeichnungspflicht. Der für die Buchführung anzuwendende Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ gilt für den § 4/3-Ermittler sinngemäß. Weiters gilt sinngemäß: „Mängel der Belegsammlung sind Mängel der Buchhaltung“ (UFS 27.02.2009, GZ RV/0884-W/06).

Das Berufungsvorbringen, sodass die Aufbewahrungspflicht für Belege aus dem Jahre 1988 mit 31.12.1995 geendet habe, ist daher unzutreffend. Zu berücksichtigen ist dabei, dass die Amtspartei im August 1985 Ermittlungen iZm mit den Konsulentenhonoraren des Bw

aufgenommen hat, von denen der Bw Kenntnis hatte. Es entspricht ferner nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Rechtsunterworfener jene Beweismittel vernichtet, von denen er seit Monaten unzweifelhaft weiß, dass die Behörde diese sehen möchte und auch der Bw diese Belege benötigt, um einen ungewöhnlichen Sachverhalt nachzuweisen. Die Anschaffung von PC-Programmen in der erklärten Höhe für private Zwecke und Veräußerung eines Grundstückes sind ein derart ungewöhnlicher Sachverhalt, zu dem den Bw eine entsprechende Beweismittelsicherungspflicht trifft, die er als ehemaliger Betriebsprüfer auch kennt.

Weiters übersieht der Bw, dass er für das Jahr 1990 Vorsteuern aus den aus dem Jahr 1988 stammenden Kaufbelegen geltend gemacht hat. Dadurch hat der Bw in die uralten Aufzeichnungen 1990 Eintragungen vorgenommen, sodass selbst in der Denke des Bw erst mit Ablauf des Jahres 1990 die 7-jährige Aufbewahrungsfrist in Gang gesetzt worden wäre. Die Entsorgung der Belege Mitte 1996 hätte daher – folgt man der Argumentation des Bw – noch innerhalb der Aufbewahrungsfrist stattgefunden, denn als ehemaliger Betriebsprüfer weiß der Bw, dass er zur Erfüllung des Tatbestandes auf Vorsteuerabzug kumulativ neben dem Erhalt der unternehmerischen Leistung das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1972 benötigt. Diese Sorglosigkeit im Umgang mit diesen bedeutsamen Belegen erscheint auch deshalb nicht glaubhaft, weil der Bw die Mitteilung der Amtspartei über seine Steuernummer 836/xxxx aus dem Jahr 1981 im Jahr 2001 noch besessen hat.

Zum Verlangen des Bw nach Bekanntgabe der Rechtsgrundlage, aus welchem sich ergibt, dass Originale vorzulegen sind, wird auf oben dargestellten § 138 Abs. 2 BAO verwiesen. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut sind die Belege aufzubewahren, und nicht die Kopien der Belege. Der Bw hat dem AED-Organ Einsicht in manche Belege gewährt; der Aufforderung auf Vorlage von Belegen ist er hingegen nicht nachgekommen. Eine Kopie ersetzt das Original insbesondere dann nicht, wenn die Kopie den Rechnungsadressaten verdeckt und Anlass zur Annahme besteht, dass nicht der Bw als Unternehmer Rechnungsadressat war, sondern die Familie oder die Ehefrau (s. obigen Sachverhaltsteil).

Nachschau, Heilung von Verfahrensmängel

Gemäß [§ 144 Abs. 1 Satz 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde für Zwecke der Abgabenerhebung bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. [...] In Ausübung der Nachschau dürfen gem. Abs 2 leg. cit. Organe der Abgabenbehörde Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.

Gemäß [§ 146 BAO](#) haben sich die mit der Vornahme einer Nachschau beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person und darüber auszuweisen daß sie zur Vornahme einer Nachschau berechtigt sind. Über das Ergebnis dieser Nachschau ist, soweit erforderlich eine Niederschrift aufzunehmen. Eine Abschrift hiervon ist der Partei auszufolgen.

Der Vorwurf des Bw, dass ihm ein Bericht der Betriebsprüfung nicht zugegangen sei, ist zu entgegnen, dass eine Betriebsprüfung iSd § 147ff BAO (Außenprüfung) bei ihm nicht durchgeführt worden ist. Diese auch in der Beschwerde vorgetragene Rüge widerspricht der Aktenlage.

Sinn und Zweck des § 146 BAO ist, dass der Abgabepflichtige auf die Berechtigung des Organs zur näher bezeichneten Ermittlungshandlung vertrauen darf. Sucht ein Abgabepflichtiger das Finanzamt auf, so kann er darauf vertrauen, dort mit befugten Organen in Kontakt zu treten. Sucht daher ein Organ den Abgabepflichtigen an dessen Ort auf, so soll § 146 BAO dem Abgabepflichtigen Vertrauensschutz gewähren, dass der Abgabepflichtige seine Mitwirkungspflicht gegenüber dem dazu berechtigten Organ erbringt. Dieser Vertrauensschutz ist nicht zuletzt im Hinblick auf die besonders sensiblen Daten in Abgabenverfahren notwendig.

Weist sich daher ein AED-Organ (oder Betriebsprüfer) trotz entsprechenden Ersuchens gegenüber dem Abgabepflichtigen nicht aus, so berechtigt das den Abgabepflichtigen zur Versagung seiner Mitwirkung, also zB Fragen zu beantworten. Der Bw hat nun aber vor Beginn der Amtshandlung weder die Verletzung der Ausweispflicht gerügt noch hat er seine Mitwirkung aus Gründen des § 146 BAO verweigert. Soweit es dem Bw dienlich erschien, hat er Fragen beantwortet oder Unterlagen beigebracht, ja er hat sogar unaufgefordert Teile der PC-Programme am PC demonstriert. Damit hat der Abgabepflichtige aber konkludent zum Ausdruck gebracht, dass er weder an der Person noch an der Berechtigung des Organs zur Amtshandlung Zweifel gehegt hat. Das AED-Organ hat sich weiters zur Nachschau telefonisch angemeldet, sodass der Bw in casu mit der Amtshandlung rechnen musste. Nachdem der Bw für die Einreichung der Steuererklärungen ab Erhalt des Fragebogens knapp sieben Monate hat verstreichen lassen, musste er als ehemaliger Betriebsprüfer damit rechnen, dass die Amtspartei von der Innendienstermittlung auf die Außendienstermittlung wechselt. Schließlich hat der Bw im Zeitpunkt der Nachschau gewusst, dass das AED-Organ ihm jene Fragen gestellt hat, die der Bw gegenüber der Veranlagungsabteilung bislang nicht bzw. nicht umfassend beantwortet hatte.

Wenn der Bw nunmehr nach Ablauf der Nachschauhandlungen im Berufungsschriftsatz das Unterbleiben der Aus- und Nachweiseleistung iSd § 146 BAO als Rechtsverletzung rügt, so ist

dazu zu sagen, dass dies zwar einen Verfahrensfehler darstellt, jedoch räumt leg. cit. kein subjektives Recht dahingehend ein, eine unterbliebene Ausweisleistung im Rechtsweg durchzusetzen. Eine unterbliebene Ausweisleistung iSd § 146 BAO ist daher aus dem Blickwinkel des Formalrechts unschön, stellt aber (für sich allein) keine Rechtswidrigkeit des Bescheides dar. Oben dargelegter Schutzzweck der Norm fällt nach der Nachschau naturgemäß weg.

Auch der Vorwurf der unterbliebenen Niederschrift zeigt keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide auf, weil diese erstens nicht obligatorisch angeordnet wird (arg. soweit erforderlich) und zweitens Heilung eingetreten ist, wie folgende Überlegungen zeigen:

Sinn und Zweck einer Niederschrift ist die Wahrung des Parteiengehörs. Das Parteiengehör besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zu geben zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hiezu (*Ritz*, BAO⁴, § 115, Tz 14, mwN).

Unterbleibt nun die Verfassung einer Niederschrift, so entfaltet der Bescheid Vorhaltscharakter, soweit in seiner Begründung bisher nicht bekannt gemachte Beweise oder Sachverhalte enthalten sind. Im Wege der Bescheidenanfechtung mit Berufung hat nun der Rechtsunterworfenen die Möglichkeit, seine Stellungnahme als Berufungsvorbringen zu erstatten und sich so Gehör zu verschaffen. In casu hat die Amtspartei sämtliche durch die Nachschau erhaltenen Beweismittel in der gesonderten Bescheidbegründung angeführt, sodass sie dem Bw bekannt geworden sind.

Eine Bescheidbegründung geht weiters über den Inhalt einer bloßen Niederschrift hinaus, weil sie über das Ergebnis der Beweisaufnahme hinaus eine Sachverhaltsfeststellung, Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung (Subsumtion) zu enthalten hat. Die beabsichtigte Würdigung der Beweise vor Bescheiderlassung ist nämlich nicht vom Recht auf Parteiengehör umfasst (VwGH 25.03.1992, [86/13/0055](#); VwGH 16.03.1995, [94/16/0097](#)).

Der Bw hat im Berufungsschriftsatz zu den Betriebsausgabenpositionen Telefon, Fachliteratur, Schreibhonorare, Zinsen, Porti, sonstige Aufwendungen zwar eine Begründungsergänzung beantragt, jedoch die dazu von der FLD gestellten Fragen nicht oder nicht ausreichend beantwortet. Auch diese von der FLD gesetzte Ermittlungshandlung zielte auf Heilung eines Verfahrensmangels ab. Die vom UFS gestellte Frage nach der betrieblichen Veranlassung sämtlicher Betriebsausgaben hat der Bw nicht beantwortet.

Schätzung

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Da der Bw seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist, jedoch davon auszugehen ist, dass in einzelnen Bereichen Anteile der geltend gemachten Betriebsausgaben tatsächlich betrieblich veranlasst sind, sind diese griffweise zu schätzen. Die näheren Ausführungen sind im Folgenden bei den einzelnen Betriebsausgabenpositionen dargestellt.

festgestellter Sachverhalt zu Umsatz- und Einkommensteuer

Der Bw war in den Jahren 1976 bis 1982 als Veranlagungsreferent und als Betriebsprüfer bei der Amtspartei und von 1982 bis 1987 bei der FLD WNB als Rechtsmittelpbearbeitet tätig. Der Bw hat daher im Vergleich zu anderen Abgabepflichtigen überdurchschnittliche Kenntnis des Abgabenrechts sowie Kenntnis über die interne Aufbau- und Ablauforganisation eines Finanzamtes und einer Finanzlandesdirektion. Seit 1987 ist der Bw in einem Bundesministerium als Beamter tätig. Er hat eine Beamtenaufstiegsprüfung abgelegt und war im Jahr 1996 Oberrat. Der Bw ist in allen Streitjahren vollzeitbeschäftigt. Seine Dienststelle liegt in Wien¹.

Der Bw ist verheiratet; die Gattin ist Hausfrau und Mutter. Die Tochter wird im Jahr 1988 geboren. Die gemeinsame Wohnung Bw liegt in Wien, Xgasse.

Der Bw und seine Gattin sind Hobbymusiker, er spielt Cello und betätigt sich auch als Komponist; die Gattin spielt Klavier. In den Streitjahren hat der Bw keine steuerlich relevanten Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt. Weiters ist der Bw schriftstellerisch tätig, aus welcher Tätigkeit er in den Jahren 1990 und 1991 Einnahmen erzielt hat.

Der Bw ist seit dem 12. März 1981 bei der Amtspartei unter der Steuernummer 836/xxxx wegen seiner Einkünfte als Musiker, Komponist und Autor erfasst gewesen, doch ist ab dem Jahr 1987 wegen Geringfügigkeit der erklärten Einnahmen keine Veranlagung mehr erfolgt. Zu dieser Steuernummer hat der Bw mit Schriftsatz vom 14. Oktober 1991, in dem er Bezug auf ein Schreiben vom 23. September 1986 nimmt, der Amtspartei mitgeteilt, dass der Stb. L an ihn mit der Bitte herangetreten sei, die Kanzleiorganisation neu zu gestalten und die bestehende Computeranlage zu integrieren. Bereits in diesem Schreiben trägt der Bw vor, dass entweder von Anlaufverlusten oder Voluptuar auszugehen sei, weil der Bw bloß eine Entschädigung zur Deckung seiner Aufwendungen erhalten werde. Sollten sich – wider

Erwarten – bereits im Entwicklungszeitraum steuerlich relevante Gewinn ergeben, so werde er dies dem Finanzamt mitteilen und Steuererklärungen legen. In der beigeschlossenen Prognoserechnung sind Kosten für Software nicht enthalten.

Gewerbebetrieb Software-Konsulententätigkeit

Im Anfang des Jahres 1990 ist der Stb. L an den Bw herangetreten, ob der Bw seine Kanzlei neu organisieren könnte. Mit Beginn des Jahres 1990 eröffnet der Bw neben seiner hauptberuflichen nichtselbständigen Beschäftigung einen Gewerbebetrieb für Software-Konsulententätigkeit und erzielt daraus Einnahmen und Einkünfte. Hauptkunde ist der Steuerberater L. Herr Stb. L verfügt über eine amerikanische „Großrechenanlage“ und will diese gemeinsam mit anderen Steuerberatern als Rechenzentrum einsetzen. Dieses zukünftige Rechenzentrum sollte in einer künftig neu zu gründenden Gesellschaft mbH für alle Beteiligten, einschließlich dem Bw, entstehen. Auch die weiteren Steuerberater zählen zu den Kunden des Bw. Der Bw hat für die Großrechenanlage Software und insbesondere Datenbanken zur Erfassung von Judikatur und Literatur sowie der Klienten entwickelt. Die Konsulententätigkeit des Bw ist darauf ausgerichtet, dieses künftige Rechenzentrum softwaremäßig auszustatten sowie deren Nutzer zu schulen. Zu diesem Rechenzentrum kommt es nicht, weil der Initiator dieser Idee, der Stb. L, am 10. April 1994 verstirbt. Die verbleibenden Steuerberater haben dieses Projekt nicht verfolgt, weiters hat sich das RIS entwickelt, wodurch eine eigene Datenbank zu Judikatur und Literatur obsolet wurde.

Für die Jahre von 1990 ist keine steuerlich relevante Vorbereitungsphase gegeben.

Der Bw hat über die im Rahmen der Konsulententätigkeit erbrachten Leistungen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis an die Steuerberater gelegt. Die Betriebseinnahmen/ Entgelte sind laufend in den Jahren 1990 bis 1995 auf dem Gehaltskonto des Bw eingegangen. Die Einnahmen bzw. vereinnahmten Entgelte sind in den auf Verlangen der Amtspartei eingereichten Abgabenerklärungen in zutreffender Höhe angegeben. Die vom Bw exemplarisch vorgelegten Honorarnoten enthalten keinen Leistungszeitraum.

Dem Bw wurde die Kontrollmitteilung bezüglich der Honorardifferenzen zu Gehör gebracht.

Betriebskonto:

Ein weiteres, neben dem Gehaltskonto eingerichtetes, ausschließliches Geschäftskonto (Betriebskonto) wurde nicht nachgewiesen. Sämtliche unbaren als Betriebsausgaben begehrten Aufwendungen und Kosten sind vom Gehaltskonto abgebucht worden. Die in der Beschwerdeschrift erwähnten „Girokonten“, auf die die Kreditvalutae überwiesen worden sein sollen, sind nicht aktenkundig.

Hardware und Software:

Laut Anlagekartei ist das Jahr 1988 das Anschaffungsjahr sämtlicher Software. Im Anlageverzeichnis sind 20, unter Berücksichtigung der verschiedenen Versionen 34 Softwareprodukte angeführt, deren Teilwerte per 1.1.1990 in Summe mit ATS 272.310,00 netto ausgewiesen sind, wie folgende Tabelle zeigt:

Datum	Text:	AK-brutto	MwSt-Satz:	Vorsteuer	Teilwert 1.1.90
1988	DBase III+ u. IV	57.290,00	20,00	11.458,00	40.920,00
1988	HG 2.0 u. 3.0	43.770,00	20,00	8.754,00	31.260,00
1988	Windows 1.0. u. 3.0	28.694,00	20,00	5.738,00	18.830,00
1988	DOS 3.0, 4.0 u. 5.0	3.030,00	20,00	606,00	2.160,00
1988	Lotus 1-2-3 V2.0 u. 3.0	35.300,00	20,00	7.060,00	25.210,00
1988	PC Text 4	2.400,00	20,00	480,00	1.710,00
1988	Word 5.0, 6.0, WW 2.0	81.200,00	20,00	16.240,00	58.000,00
1988	SQL	48.980,00	20,00	9.796,00	34.980,00
1988	Paradox	1.855,00	20,00	371,00	1.330,00
1988	Norton Commander, Desktop, Utilitis	11.504,00	20,00	2.300,80	8.220,00
1988	PC-Tools 4.0. u. 7.0	4.645,00	20,00	929,00	3.320,00
1988	Snapgrafx	975,00	20,00	195,00	700,00
1988	Power Point	5.595,00	20,00	1.119,00	4.000,00
1988	Projekt	8.395,00	20,00	1.679,00	6.000,00
1988	Basic u. Visual Basic	7.635,00	20,00	1.527,00	5.460,00
1988	Pasqual	2.880,00	20,00	576,00	2.060,00
1988	Publisher	1.179,00	20,00	235,00	840,00
1988	Coral Draw	7.275,00	20,00	1.455,00	5.200,00
1988	Excel 3.0	23.480,00	20,00	4.696,00	16.770,00
1988	Superbase	7.480,00	20,00	1.496,00	5.340,00
	Gesamt:	383.562,00		76.712,00	272.310,00

Der Bw leitet die Teilwerte von den tatsächlichen Anschaffungskosten ab, die er im Jahr 1988 geleistet haben will. Die Teilwerte hat der Bw mit einem 20 %-Abschlag von den Nettoanschaffungskosten ermittelt. Dieser Abschlag soll den damaligen Preisverfall Anfang der 90er Jahre berücksichtigen. Weiters ist in den Teilwerten ein Anteil für Einrichtung und Installation angesetzt worden. Wie hoch diese sind, geht aus der Teilwertermittlung des Bw nicht hervor.

Zur per 1.1.1990 eingelegten Software wurde nicht nachgewiesen, dass sie im Jahr 1988 tatsächlich durch einen entgeltlichen und marktüblichen Anschaffungsvorgang, sprich Kauf zum Preis inkl. USt von rund ATS 480.000,00 ($= 383.652/80 \cdot 100$) erworben worden ist. Es wurden weder entsprechende Kaufbelege vorgelegt noch wurde der Abfluss dieses Geldbetrages nachgewiesen noch eine Fremdfinanzierung in dieser Höhe. Den in der Berufung behaupteten Grundstücksverkauf zur Finanzierung der im Jahr 1988 privat angeschafften Software hat der Bw ebenfalls nicht nachgewiesen.

In seinem an die Amtspartei gerichteten Schriftsatz aus dem Jahr 1991 hat der Bw keine Kosten für Software angesetzt.

Auch Update-Rechnungen sind nicht vorgelegt worden.

Der Bw hat durch Vorführung gegenüber dem AED-Organ nachgewiesen, dass wesentliche Programme auf seinen Namen registriert sind. Der Bw vertritt die Ansicht, dass er damit den Erwerb der Software mit Kauf - und damit die Höhe der Anschaffungskosten 1988 - glaubhaft gemacht hat. Als weiteres Beweismittel, das den Kauf nachweisen soll, legt der Bw der Berufung offenbar den Ressourcenübersichts-Report vor, in dem der Bw als registrierter Besitzer einer Windows-Version 4.00.950 und eines 486er Prozessors mit BIOS-Datum 04/18/94, also dem 18. April 1994, ausgewiesen ist.

In obigem Anlageverzeichnis ist Windows 4.00 nicht enthalten. Die Teilwerte der PC-Programme werden laut Anlageverzeichnis über eine Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben; Neuzugänge sind in den Jahren 1990 bis 1995 nicht eingetragen worden. . Einzig im Jahr 1994 sind unter PC-Material Aufwendungen von ATS 2.215,00 erfasst.

Zu einzelnen Programmen sind folgende Feststellungen zu treffen:

Das Programm „Excel 3.0“, welches auf dem Betriebssystem Windows 3.0 lief, wurde erst am 12. September 1990 freigegeben und war daher weder im Jahr 1988 noch am 1.1.1990 existent. Die Vorgängerversion Excel 2.2. lief auf Windows 2.11, das der Bw aber nicht im Anlageverzeichnis angeführt hat. Ein Schreibfehler des Bw ist daher auszuschließen.

Word 2 für Windows (WW 2.0) gab es erst ab 1991, Word 6.0 für DOS gab es erst ab 1993, aber auch Word 5.0 für DOS gab es erst ab 1989, sodass alle drei Versionen nicht im Jahr 1988 angeschafft worden sein können. Die beiden erstgenannten Versionen waren am 1.1.1990 noch gar nicht existent und können folglich nicht eingelegt worden sein.

Die MS-DOS Version 5.0 war erst ab Juni 1991 verfügbar und konnte daher weder im Jahr 1988 gekauft, noch am 1.1.1990 eingelegt worden sein. Tatsächlich hat der Bw ein Programm MS-DOS 5.0 erst im Jänner 1993 vom Stb. L erhalten.

Im Anlageverzeichnis „Büromaschinen und maschinelle Anlagen“ ist eine „PC-Anlage incl. Programme“ ausgewiesen. Als Tag der Anschaffung ist dbzgl. der 01.01.1990 angeführt, von den Nettoanschaffungskosten iHv ATS 5.800,00 wird der Vorsteuerabzug mit ATS 1.160,00 begehrt. Mit Datum 28.05.1990 erfolgt ein Hardware-Zugang (Drucker). 1991 erfolgen mit einer PC-Auflage und PC-Zubehör EF 35 u. 700GE weitere Zuhänge. Am 1.8.1994 wird der Ventilator um netto ATS 1.650,00 und Vorsteuer ATS 330,00 angeschafft. Weitere Hardware-Zugänge sind weder 1994 noch 1995 verzeichnet.

Zusammenfassend ist zum Ressourcenbericht festzustellen, dass vom Bw weder die Windows-Version 4.00 noch der 486er Prozessor im Betriebsvermögen verzeichnet worden sind, der Bw zu diesen Wirtschaftsgütern weder Aufwendungen in Form der AfA noch Vorsteuer begehrt hat. Eine PC-Aufrüstung ist mangels GWG oder PC-Material in ausreichender Höhe in den Jahren 1994 und 1995 nicht anzunehmen. Es wird daher davon ausgegangen, dass der 486er Prozessor mit dem BIOS-Datum 18.04.1994 erst nach dem 31.12.1995 angeschafft worden ist.

Das Anlageverzeichnis bzgl. PC-Programme ist daher formell und materiell mangelhaft und belastet daher auch die Teilwertermittlung mit denselben Mängeln.

Es wird davon ausgegangen, dass der Stb. L den Bw nicht nur mit Hardware in Form des Notebooks, sondern auch mit Software ausgestattet hat. Es wird ferner davon ausgegangen, dass der Steuerberater L für seine Kanzlei über ausreichende Lizenzen (sog. Mehrplatzberechtigungen) verfügt hat und dem Bw einzelne Software durch Weitergabe dieser Berechtigung (Lizenzschlüssel) überlassen hat und dass diese Überlassungen ab Betriebseröffnung 1.1.1990 stattgefunden haben. Anders als zur Hardware ist zur Software davon auszugehen, dass der Bw die Lizenzberechtigungen auch nach Beendigung der Konsulententätigkeit weiterhin ausüben durfte, sodass der Bw diesbezüglich wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist. Im Gegenzug ist bei fremdüblicher Gestaltung der Rechtsbeziehung anzunehmen, dass zwischen dem Bw und dem Stb. L die abgerechneten Leistungsentgelte um den Wert dieser Berechtigung vermindert wurden, sodass ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt, der infolge Durchlaufcharakters keine steuerliche Auswirkung hat.

Zur vom Bw selbst entwickelten Software wird davon ausgegangen, dass diese Selbstentwicklungen erst ab Betriebseröffnung 1.1.1990 stattgefunden haben.

Für aus dem Privatvermögen des Bw stammende PC-Programme wird per 1.1.1990 ein Teilwert von ATS 40.000,00 inklusive Umsatzsteuer bei einer fünfjährigen Nutzungsdauer zu Grunde gelegt. Die Amtspartei hat in der Verhandlung dagegen keine Einwände erhoben.

PKW (BMW und Peugeot):

Zum 1.1.1990 hat sich der BMW (Baujahr 1982) in fast neuwertigem Zustand befunden. Im Jahr 1991 ist wegen eines Unfalls ein neuer PKW (Peugeot) als Gebrauchtwagen angeschafft worden (Erstzulassung 25.03.1988). Der Bw hat sämtliche mit der Anschaffung und dem laufenden Betrieb beider PKW in Zusammenhang stehenden Kosten aus eigenem getragen. Der Peugeot ist auf den Namen der Gattin zugelassen gewesen. Zum vorangegangenen BMW liegt dem Akt keine entsprechende Auskunft des Verkehrsamtes ein. Sowohl zum BMW als auch zum Peugeot wird der Bw als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen. Die Nutzungsdauer des BMW wird mit fünf Jahren (statt drei), die des Peugeot mit acht Jahren (statt fünf) und

jene der im Jahr 1994 neu angeschafften Sommerreifen mit fünf Jahren (statt zwei) angenommen. Die Amtspartei hat dagegen keine Einwände erhoben.

Fahrtstrecken iZm Konsulententätigkeit

Die als Tagebücher bezeichneten Grundaufzeichnungen bezüglich der betrieblichen Fahrleistung sind während des gesamten Abgaben- und Berufungsverfahrens zu keinem Zeitpunkt vorgelegt worden.

Die Kanzlei des Steuerberaters L hatte folgende Adresse: Wien3. Der Bw war im Besitz eines Haustorschlüssels und eines Kanzleischlüssels, die er am 4.7.1994 an den Witwenfortbetrieb zurückgegeben hat. Die Gründe, warum der Bw im Besitz dieser Schlüssel war, hat der Bw nicht dargelegt.

Der Bw hat die Konsulententätigkeit hauptsächlich in der Kanzlei des Stb. L und in geringerem Zeitausmaß in der Wohnung ausgeübt. Bei den anderen Steuerberatern und ihren Klienten hat der Bw in erster Linie eine schulende Tätigkeit im Umgang mit der Rechenanlage ausgeübt.

Montags bis freitags ist der Bw nach Dienstschluss vom Bundesministerium zum Stb. L gefahren und hat die Fahrstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, sofern er nicht bis 20 Uhr im Ministerium Dienst verrichtet hat. Danach ist er vom Steuerberater mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause gefahren. An Samstagen hat er die Fahrt von der Wohnung aus angetreten und dabei abhängig von Jahreszeit und Wetter entweder den PKW oder das Moped benützt. Das zu transportierende Material hat vom Umfang her die Verwendung eines Motorrollers und folglich auch die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zugelassen. Ebenso hat es sich mit Fahrten zu den Destinationen der anderen Steuerberater oder den Klienten verhalten. Der Bw hat eine Strecke Wohnung-Kanzlei-Wohnung mit 23 km angegeben. Bei angenommenen 48 Samstagen ergibt das eine betriebliche Fahrleistung von 1.104 km.

Unter den einzeln erfassten Treibstoffkosten sind keine Beträge verbucht, die der Höhe nach dem Tankbedarf eines Mopeds entsprechen würden, der niedrigste Betrag im Jahr 1992 ist ATS 460,00, im Jahr 1993 ATS 300,00 und im Jahr 1993 ATS 280,00, jeweils netto.

Für die mit der Betriebstätigkeit in Zusammenhang stehenden Fahrten werden 3.000 km p.a. angenommen. Die Kosten der Jahresnetzkarte für Wien werden zur Hälfte als betrieblich veranlasst angesehen. Die Kosten des Mopeds werden zur Gänze anerkannt. Mangels ausreichend determinierter Angaben sind die Treibstoffkosten für das Moped griffweise aus den erklärten Beträgen heraus zu schätzen. Die Amtspartei hat dagegen keine Einwände erhoben.

Büro bzw. Arbeitszimmer:

Die Besichtigung des als Arbeitszimmer verwendeten Raumes hat der Bw trotz entsprechender Rüge in der Beschwerdeschrift nicht zugelassen.

Die Einrichtung des Arbeitszimmers entspricht der eines typischen Wohnzimmers. Im Anlageverzeichnis ist kein typisches Büromöbel, zB Schreibtisch, Drehsessel oÄ, ausgewiesen. Es wird davon ausgegangen, dass die PC-Ecke als GWG in den Vorperioden steuerlich abgesetzt worden ist und folglich in den Streitjahren keine Aufwendungen mehr angefallen sind. Auch als Autor hat der Bw eine PC-Ecke benötigt.

Ein Plan des Arbeitszimmers, in dem die Einrichtungsgegenstände maßstabgerecht eingezeichnet sind – wie in der Ankündigung eines Augenscheins vom 19.10.2011 erbeten – liegt dem Akt nicht ein. Nach der aktenkundigen, vom Bw gefertigten Büroraumskizze wurde das Arbeitszimmer mit Naturmaßen von 5,7 m x 3,7 m mit 13,3 cm x 8,5 cm gezeichnet. Demgemäß hat der Bw in seiner Skizze einen Meter mit 2,3 cm angenommen. Der eingezeichnete Besprechungstisch hätte also eine Breite von bloß 39 cm, obgleich die Breite des Tisches laut Beleg unveränderbar 80 cm sein soll. Weiters stimmen die eingezeichneten Einrichtungsgegenstände auch zahlenmäßig nicht mit den aktivierten Einrichtungsgegenständen überein. So fehlen in der Skizze der für die Denkarbeit verwendete Ruhesessel sowie zwei der insgesamt sechs aktivierten Sessel der Essgruppe.

Die Kaufverträge über die Vorhänge und über die Markise hat die Gattin des Bw abgeschlossen. Das Anbot zur Essecke vom 11.9.1190 ist an die „Sehr geehrte Familie“ gerichtet. Den Kaufvertrag über die Sitzgruppe, stehend aus Doppelbettcouch und Liegesessel vom 3.10.1992 hat der Bw abgeschlossen.

Der Bw hatte einen Arbeitsplatz in der Kanzlei L zur Verfügung, wozu auf obige Sachverhaltsannahmen zu den Fahrtstrecken verwiesen wird. Am 1. August 1994 ist laut Anlageverzeichnis ein Ventilator um ATS 1.980,00 angeschafft worden (s. obiges Todesdatum des Stb. L). Die Notwendigkeit für ein im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer ist nicht nachgewiesen worden.

Schreibhonorare:

Der Bw hat mit seiner Gattin keinen schriftlichen Vertrag für die mit den Schreibhonoraren abgegoltene Tätigkeit geschlossen. Die Gattin hat keine Stundenaufzeichnungen geführt. Sie wurde laut Angaben des Bw mit 12 % von den Einnahmen des Bw pauschal entlohnt. Er hat ihre Arbeit kontrolliert. Aus den vorgelegten Honorarnoten geht die von der Gattin erbrachte Leistung nicht bestimmt hervor.

Kosten für Telefon in der Wohnung:

Es wurde nicht nachgewiesen, dass vom Telefonanschluss in der Privatwohnung aus betrieblich veranlasste Telefonate geführt worden oder abgegangen sind. Da der Bw mit Ausnahme von Sonntagen täglich die Kanzlei des Stb. L aufgesucht hat, ist nicht plausibel, dass ein Bedarf im erklärten Ausmaß (87,38 % betrieblich) an Telefonaten bestanden hat. Es werden 10 % der Telefonkosten im Wege der Schätzung angesetzt.

weitere nicht aktivierungspflichtige Aufwendungen:

Mit Vorladung des UFS vom 12.12.2011 wurde der Bw ersucht, für „jede Betriebsausgabenposition die betriebliche Veranlassung sowie deren Unternehmensbezogenheit (einschließlich Blumenerde, Koffer, Kaffeemaschine) zu erläutern“. Mit Schriftsatz vom 9.1.2012 verweist der Bw auf sein bisheriges Vorbringen und erklärt seine Mitwirkungspflicht als abgelaufen. Bei dem angeführten Koffer habe es sich um einen Aktenkoffer gehandelt, die Kaffeemaschine sei für die Kanzlei L bestimmt gewesen, weil der Bw so spät in die Kanzlei gekommen sei und für diese Verspätung habe er die Kanzleiangestellten „entschädigen“ wollen.

Die betriebliche Veranlassung bzw. Unternehmensbezogenheit sämtlicher Betriebsausgaben hat der Bw nicht anhand von Überlegungen plausibel begründet, in einzelnen Fällen hat der Bw Excel-Tabellen erstellt, die er dann als Belege bezeichnet hat.

Zu folgenden Betriebsausgaben/Vorsteuern laut Erklärung über insgesamt ATS 98.092,29 hat der Bw weder Excel-Tabellen nachgereicht noch die sachliche Begründetheit dargetan:

	1990	1991	1992	1993	1994
Aufwandersatz	1.920,00	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Instandhaltung	0,00	0,00	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
Fachliteratur	4.320,51	1.438,27	2.501,27	1.407,27	643,64
Sonstiger Aufwand	952,15	188,25	618,83	742,60	388,83
Summe	9.758,66	27.278,52	25.046,10	20.455,87	15.553,14

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.9.1996 hat der Bw die GWG 1991 aufgelistet, deren Summe ATS 9.436,04 ausmacht. Zunächst einmal weicht dieser Betrag von der Erklärung ab. In Höhe von ATS 7.589,15 ist weiters zwischen den Betriebsausgabenpositionen GWG 1991 und Sonstiger Büroaufwand 1991 eine Identität der Beträge und gleiche bzw. teilweise sehr ähnliche Bezeichnungen festzustellen. Es wird davon ausgegangen, dass folgende Betriebsausgaben doppelt erfasst worden sind:

GWG 1991	Betrag	Sonstiger Büroaufwand 1991
Holzkanten	220,50	Holz und Kanten für Stellage Wandverbau
Werkzeug	19,17	Werkzeug
Papierware	75,25	Papeterie

Werkzeug	1.403,33	Bohrmaschine
Werkzeug	180,33	Werkzeug
Installationsmaterial	988,33	Installationsmaterial und Kleber
Blumenerde	90,83	Blumenerde
Tapetenmaterial	776,25	Tapete
Dichtung u. Kleinwerkzeug	593,25	Kleber und Pinsel
Kaffeekanne	165,00	Kaffeekanne
Bohrerset	799,08	Bohrer
Kleber und Besen	465,83	div. Kleinmaterial
Blumenerde	144,33	Blumenerde u. Blumenkasten
Blumentöpfe	125,00	Blumenerde und Tontopf
Lacke	43,33	Glanzlack
Stahlware	33,17	Stahlware
Dichtungsmaterial	116,67	Kleinmaterial
Tongefäß	607,50	Tongefäß f. Terrasse
Blumenerde	70,83	Blumenerde
Werkzeug	157,17	Werkzeug
MAX E240 HGX 2P	224,17	Max E240HGX
Elektrozubehör	289,83	Elektrozubehör
	7.589,15	

In folgenden Fällen ist eine Identität der Bezeichnung festzustellen:

GWG 1991	Betrag	Sonstiger Büroaufwand 1991	Betrag
Stahlware	340,83	Stahlware	150,83
Kaffeemaschine	1.163,33	Kaffeemaschine	581,67
	1.504,16		732,5

Die Positionen GWG und Kleinmaterial und Büromaterial sind im Jahr 1990 mit je ATS 2.566,00 lt. Abgabenerklärung gleich hoch. In Verbindung mit obiger Feststellung wird zu beiden Positionen für den gesamten Streitzeitraum von einer Doppeltgeltendmachung von Betriebsausgaben ausgegangen.

Zu den mit HN 13/91 und 14/91 verrechneten Barauslagen lt. Verzeichnis wird festgestellt, dass nach Stunden eine bestimmte Tätigkeit angegeben ist, zB: Rundschreiben wegen steuerfreie Ausfuhr 7,5 h, Barauslagen ATS 80,00; Bilanzprogramm 28,5 h, Barauslagen ATS 200,00; Programm f. Abfertigungsrücklagen in Lotus 9,5 h, Barauslagen ATS 120,00; jedoch nicht der Grund für die Barauslagen angeführt ist. Die als Barauslagen verrechneten Beträge sind ausnahmslos runde Zehnerbeträge. Zu den Aufwandsätzen ist anzunehmen, dass entweder die damit abzugeltenden Betriebsausgaben in den erklärten Betriebsausgaben ohnedies enthalten sind oder die Auslagenersatz Entgeltcharakter haben.

Zu folgenden Betriebsausgaben wird festgestellt, dass die in Excel-Tabellen aufgelisteten Betriebsausgaben von den erklärten Beträgen abweichen, zumeist deutlich darunter liegen:

Büromaterial - netto	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Erklärung	2.566,00	12.944,00	0,00	581,67	2.149,17
lt. Tabelle Bw	-952,25	-1.393,00	-1.925,00	-618,83	-388,83
Differenz	1.613,75	11.551,00	-1.925,00	-37,16	1.760,34

Unter der Position Büromaterial sind erfasst:

im Jahr 1991: ein Reisekoffer um netto ATS 365,83;

im Jahr 1992: ein Tischstaubsauger um netto ATS 415,00;

im Jahr 1993: Büroware um netto ATS 447,50.

PC-Material - netto	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Erklärung	3.587,67	2.476,92	4.731,27	1.927,25	631,08
lt. Tabelle Bw	-1.697,67	-2.478,25	-4.314,50	-929,75	-3.166,08
Differenz	1.890,00	-1,33	416,77	997,50	-2.535,00

Unter der Position PC-Material sind erfasst:

im Jahr 1991: eine Kindersicherung um netto ATS 107,50.

Sonst. Büroaufwand - netto	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Erklärung	4.862,17	9.436,04	13.822,00	1.544,25	1.237,08
lt. Tabelle Bw	-4.746,33	-8.692,00	-7.346,17	-1.451,92	-1.237,08
Differenz	115,84	744,04	6.475,83	92,33	0,00

Unter der Position sonstiger Büroaufwand sind erfasst:

im Jahr 1990: Werkzeuge, Installationsmaterial, Kaffeemaschine, Holzkanten, Rollergleiter für Diskettenfächer Wandverbau, Bilderrahmen, Buch für Stb. L: Welser, Eier können nicht gefangen werden, Dekorstoff, Möbel, Papeterie, Kleinwerkzeug, Kabel, Anschlusskabel, Kabelverstärker, Beleuchtung, Kleinmaterial Elektro.

im Jahr 1991: siehe oben zur Doppelerfassung von GWG

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

im Jahr 1993: Verteilerdose u. 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.

Beweismittel: Berufungsvorbringen und -beilagen, Verwaltungsakt und Rechtsmittelakt der FLD und des UFS, Bescheidbeschwerde, Vorbringen der Amtspartei am 12. Jänner 2012, Auskünfte vom Verkehrsamt, von der BUWOG und von den Wr. Linien, Abfragen zur Software aus dem Internet zu folgenden Adressen:

http://de.wikipedia.org/wiki/Microsoft_Excel (Stand 21.05.2012),

http://de.wikipedia.org/wiki/Microsoft_Word (Stand 21.05.2012),

<http://de.wikipedia.org/wiki/MS-DOS> (Stand 10.09.2012);

Einladung der XX aus 2008 mit Komponistenportrait des Bw

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aufgrund folgender Überlegungen, weil das Vorbringen des Bw nicht widerspruchsfrei ist:

unternehmerische Tätigkeit, gewerbliche Einkünfte, Betriebseröffnung:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1972/1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. [...] Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Der Bw hat Rechnungen iSd UStG 1972 mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer gelegt und war sich daher von Anfang im Klaren, dass es sich unter einkommensteuerlichen Aspekten bei seiner Tätigkeit weder um Liebhaberei noch um Vorbereitungshandlungen zur Schaffung einer künftigen Einkunftsquelle „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ (Erlangung des Gesellschafterstatus einer in Aussicht genommenen Gründung einer Gesellschaft mbH) gehandelt hat. Da der Bw aber auch Kapitaleinkünfte für denkbar gehalten hat, war er in keinem Fall berechtigt, Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis zu legen. Da der Bw – als ehemaliger Betriebsprüfer – nun aber Rechnungen mit USt-Ausweis gelegt hat, ging er selbst sehr wohl von einer der Umsatzsteuerpflicht unterliegenden Tätigkeit aus. Die Annahme der Umsatzsteuerpflicht schlägt aber zurück in das Einkommensteuerrecht, sodass seine Tätigkeit nur unter die gewerblichen Einkünfte zu subsumieren ist. Dieses Kenntnis des Abgabenrechts ist Mindestwissen für einen (ehemaligen) Betriebsprüfer eines Finanzamtes mit allgemeinem Aufgabenkreis. Dieser Einwand stellt eine reine Schutzbehauptung dar. Die Einstellung des Finanzstrafverfahrens ändert an dieser Beurteilung nichts und hat überdies

keinen Einfluss auf das Recht der Abgabebemessung oder die Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO oder den Eintritt der Verjährung.

Der Bw hat die Leistung „Beratung und Softwareentwicklung“ (Konsulententätigkeit) täglich im Inland erbracht und dafür regelmäßig wiederkehrend Geld, öfter als monatlich erhalten. Damit hat der Bw den Tatbestand des Leistungsaustausches des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG erfüllt. Dass das angepeilte Ziel der Errichtung einer Großrechenanlage nicht erreicht worden ist, ändert daran nichts.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist und über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die Tatbestandselemente der Selbständigkeit und Nachhaltigkeit sind bereits durch den zur Umsatzsteuer angeführten Sachverhalt erfüllt. Der Bw hat nun nicht nur in Gewinnabsicht gehandelt, sondern tatsächlich Gewinne erzielt, weshalb im Größenschluss a minori ad maius auch dieses Tatbestandselement erfüllt ist. Das Tatbestandselement der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch dann erfüllt, wenn sich die Tätigkeit prinzipiell auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstreckt, mag der StPfl auch zeitweise nur mit einer begrenzten Zahl von Personen oder gar nur mit einem einzelnen Auftraggeber in Verbindung treten (Jakom/*Baldauf* EStG 2011, § 23, Tz 37). Es genügt, wenn die Tätigkeit nur ggü einem einzigen Auftraggeber, jedoch längere Zeit hindurch entfaltet wird (Jakom/*Baldauf*, aaO). Der Bw hatte einen Hauptkunden und mehrere projektverbundene Nebenkunden, an die er laufend seine Konsulententätigkeit erbracht hat und von denen er regelmäßig wiederkehrend bezahlt wurde. Landwirtschaftliche oder selbständige Einkünfte liegen nicht vor, ebenso wenig erfolgt die Tätigkeit im Rahmen der Vermögensverwaltung. Der Bw erfüllt daher sämtliche Tatbestandselemente des § 23 Z 1 EStG.

Der Bw gibt im kopierten Fragebogen als Tag der Betriebseröffnung den 1.1.1990 an. In nachfolgenden Schriftsätzen trägt er vor, dass er bereits in den Vorjahren Vorbereitungshandlungen gesetzt habe, die mit Kosten verbunden gewesen seien. Er nennt aber weder ein konkretes anderes Datum für eine Betriebseröffnung noch legt er offen, um welche kostenverursachenden Vorbereitungshandlungen es sich dabei gehandelt haben soll. Insbesondere legt der Bw nicht dar, wie konkret sich die Absicht der Einnahmenerzielung und Gewinnerzielung bereits in den Vorjahren dargestellt hat. Selbst in seinem Berufungsschriftsatz, Seite 14, führt der Bw wörtlich aus „Die betriebliche (unternehmerische) Nutzung (Anm. der Software) erfolgte erst ab dem Jahr 1990.“ Auch dazu kann der Bw infolge

Verletzung seiner Mitwirkungspflicht nicht befragt werden. Aufgrund vorliegender Fakten ist davon auszugehen, dass die Betriebseröffnung am 1.1.1990 erfolgt ist.

Betriebsausgaben - Vorsteuerabzug

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 i. d. f. die Streitjahre geltenden Fassung sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. (Generalklausel)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 i. d. f. die Streitjahre geltenden Fassung dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, abgezogen werden.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1972 in der bis 31.12.1994 geltenden Fassung kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die Vorsteuerbeträge, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Fahrtkosten

Klärung der Rechtsposition des Bw am BMW und am Peugeot

Der Bw macht in seinen Erklärungen Aufwendungen für betrieblich veranlasste PKW-Fahrten, einen BMW, im Ausmaß zwischen 76,94 % bis 87,17 %, bzw. von ATS 46.147,00 bis ATS 80.980,00 geltend, was er in der Vorhaltsbeantwortung vom 1.7.1996, Punkt f, bekannt gibt. Der BMW wird vom Bw dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet und in einem Anlageverzeichnis erfasst. Infolge eines Unfalls (Abkommen von einer nassen Fahrbahn) im Jahr 1991 scheidet dieser PKW aus und es wird ein neuen PKW, ein Peugeot, mit Kauf erworben, der ebenfalls im Anlageverzeichnis erfasst wird. Die Amtspartei erhebt beim Verkehrsamt, dass im Jahr 1991 angeschaffte Peugeot auf die Gattin des Bw zugelassen ist und anerkennt aus diesem Grund die PKW-Aufwendungen zur Gänze nicht.

Gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. HL und RSpr sprechend vom wirtschaftlichen Eigentum. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend

machen kann (*Ritz*, BAO⁴, § 24, Tz 2, mwN). Der Bw legt seiner Berufung zum Nachweis seines wirtschaftlichen Eigentums am Peugeot Kopien folgender Belege vor:

Kaufvertrag, der von ihm unterfertigt wurde, jedoch seine Gattin als Käuferin ausweist. Abbuchungsnachweise zu seinem Gehaltskonto bezüglich Kaufpreiszahlung und Haftpflichtversicherung, die ebenfalls auf den Namen der Gattin lautet. Der Mietvertrag zum Garagenplatz lautet auf den Namen des Bw.

Es ist davon auszugehen, dass der Bw beim Kauf in direkter Stellvertretung im Namen seiner Gattin gehandelt hat und sein rechtsgeschäftliches Handeln direkt den Kaufvertrag zwischen dem Autohändler und seiner Gattin perfektionierte, sodass die Gattin unmittelbar vom Autohändler zivilrechtliches Eigentum erworben hat. Dass der Kaufvertrag und die Polizze auf den Namen der Gattin lauten, bedeutet nicht, dass er nicht in der Lage ist, die Rechte eines zivilrechtlichen Eigentümers auszuüben, zumal der Bw als allein verdienender Ehepartner die einzige Wirtschaftskraft in der Ehe darstellt. Ein Kaufvertrag zum BMW wurde nicht vorgelegt. Der BMW wurde privat vom XY erworben. Es wird zum BMW ein gleichgelagerter Erwerbsvorgang angenommen wie zum Peugeot, zumal die Gattin weder in den Streitjahren noch davor Einkünfte erklärt hat. Der Bw erfüllt daher den Tatbestand des wirtschaftlichen Eigentümers iSd § 24 BAO.

Der Rechtsposition als wirtschaftlicher Eigentümer berechtigt den Bw zur Geltendmachung von Betriebsausgaben bezüglich der in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter.

AfA-Bemessungsgrundlage des BMW

Der Bw hat im Anlageverzeichnis Anschaffungskosten von insgesamt ATS 82.920,00 aktiviert und der AfA eine Nutzungsdauer von drei Jahren zu Grunde gelegt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.09.1996 führt der Bw aus, dass laut einer telefonischen Auskunft des ÖAMTC der Wert des BMW zum 1.1.1990 ATS 84.000,00 betragen habe, der Neuwert ATS 340.000,00. Er führt weiters aus, dass der Wagen zum Zeitpunkt der Zuführung ins Betriebsvermögen infolge geringer Fahrleistung und nachträglich eingebauter Extras fast neuwertig gewesen sei.

Mit Schriftsatz vom 13.09.1996 begehrt der Bw unter Hinweis auf [§ 6 Z 5 EStG 1972](#) idF BG 1987/618 als Wertansatz für Einlagen die von ihm im Jahr 1986 tatsächlich geleisteten Anschaffungskosten von ATS 170.520,00 anzusetzen.

Gemäß leg. cit. idF BGBl 660/1989 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der

Einlage [...] sonstige Wirtschaftsgüter sind, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind. [...]

Ein PKW ist solch ein sonstiges Wirtschaftsgut. Da der BMW im Jahr 1986 mehr als drei Jahre vor Zuführung zu einem Betriebsvermögen am 1.1.1990 angeschafft worden ist, ist der Tatbestand des § 6 Z 5 EStG 1988 nicht erfüllt (arg. innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung), weshalb der Ansatz der historischen Anschaffungskosten unzulässig und folglich der Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen ist. In casu käme der Ansatz der ins Treffen geführten historischen Anschaffungskosten aber bereits deshalb nicht in Betracht, weil sie nicht nachgewiesen wurden.

Nutzungsdauer beider PKW:

Gemäß § 7 Abs 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist gem. Abs 2 leg. cit. der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Die AfA soll dem Wertverzehr Rechnung tragen, den das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt und dient der Amortisation des eingesetzten Kapitals (Doralt, EStG-Kommentar, § 7, Rz 1 mHa VwGH 21.05.1965, [1480/64](#)). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist nach den objektiven Möglichkeiten der Nutzung des Wirtschaftsgutes zu bestimmen, auf die subjektiven Verwendungsabsichten des AbgPfl kommt es nicht an. Die Nutzungsdauer kann für gleichartige Wirtschaftsgüter von Betrieb zu Betrieb verschieden sein; auch die Verwendungsform im Betrieb ist dabei von Bedeutung. Bei Kauf gebrauchter Wirtschaftsgüter ist der AfA die noch zu erwartende tatsächliche Nutzungsdauer, unabhängig von der Nutzungsdauer des Vorgängers, insb. auch wenn dieser das Wirtschaftsgut bereits auf null abgeschrieben hat, zu Grunde zu legen (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2012, § 7, Rz 52, mwN).

Der Bw hat für den BMW eine Nutzungsdauer von drei Jahren, für den Peugeot von fünf Jahren angesetzt; beide PKW wurden als Gebrauchtwagen erworben. Zum BMW wird vorgebracht, dass dieses Fahrzeug im Zeitpunkt der „Zuführung ins Betriebsvermögen fast neuwertig gewesen sei, weil bisher nur eine geringe Kilometerleistung (ca. 8.000 km)

gefahren worden sei und der PKW nachträglich mit vielen Extras ausgestattet worden sei“.

„Fast neuwertig“ ist ein unbestimmter Begriff, der der Auslegung bedarf. „Fast neuwertig“ bedeutet jedenfalls besser als bloß zB „gut erhalten“ oder „altersgemäßer guter Zustand“. Im Ergebnis ist es gleichzusetzen mit „so gut wie neuwertig“. Dass dieses Auto infolge eines Totalschadens bereits im August 1991 nicht mehr verwendbar sein würde, war am 1.1.1990 nicht absehbar. Inwieweit es glaubhaft ist, dass ein PKW in knapp 3 1/2 Jahren nur 8.000 km gefahren wurde, kann dahingestellt bleiben.

In den Gewinnermittlungen für die Streitjahre wurden keine Reparaturkosten geltend gemacht, deren Höhe auf besondere Reparaturanfälligkeit infolge Alters schließen lassen würde. Die vom Bw dargelegte Jahreskilometerleistung von rund 18.000 km liegt im durchschnittlichen Normalverbrauch privat genutzter PKW. Im Vergleich dazu beträgt die Jahreskilometerleistung von PKW eines Gebietsvertreters oder eines Taxiunternehmers zwischen 60.000 und 65.000 km. Beide Kraftfahrzeuge waren garagengepflegt, was sich auf die technische Nutzungsdauer positiv auswirkt. Der BMW ist vor Beginn der Konsulententätigkeit über drei Jahre privat genutzt worden und hatte bloß einen Voreigentümer. Nach der Auskunft des Wr. Verkehrsamtes erfolgte die Erstanmeldung des Peugeot im März 1988. Die durchschnittliche Lebensdauer eines PKW liegt nach allgemeiner Erfahrung bei rund zwölf Jahren. Bei dieser Sachlage kann die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des BMW am 1.1.1990 mit fünf Jahren und jene des Peugeot ab August 1991 mit acht Jahren gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Zu bedenken ist bei der Bewertung, dass

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.1998 beantragt der Bw die Berichtigung der PKW-Aufwendungen dahingehend, dass sie um 20 % zu erhöhen seien, weil er irrtümlich den Nettobetrag angesetzt habe. Einen Vorsteuerabzug habe er jedoch nicht vorgenommen.

Berechnung der Absetzung für Abnutzung beider PKW:

1. BMW	Betrag
Wert lt Eurotaxliste ÖAMTC 1.1.1990	80.000,00
Winterreifen	2.920,00
Summe (lt. Erklärung)	82.920,00
5 Jahre ND, Jahres-AfA	16.584,00
2. Peugeot Kauf am 7.8.1991	Betrag
Anschaffungskosten	115.000,00
Anmeldegebühr	1.170,00
Summe	116.170,00
8 Jahre ND, Jahres-AfA	14.521,25
Halbjahres-AfA 1991	7.260,63

PKW – Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen

In die Gewinnermittlung dürfen nur jene Wirtschaftsgüter eines Betriebes miteinbezogen werden, die zum Betriebsvermögen gehören. Für den Bw als § 4 (3)-Ermittler kommt weiters nur sog. notwendiges Betriebsvermögen in Betracht. Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 25.05.07, [2006/15/0031](#)). Zuerst ist daher auf der Sachverhaltsebene zu klären, in welcher Weise die betroffene Sache dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach tatsächlich verwendet wird (VwGH 28.11.2001, [97/13/0138](#)). Eine bewegliche Sache gehört stets zu 100 % zum Betriebsvermögen oder zu 100 % zum Privatvermögen. Damit eine bewegliche Sache dem Betriebsvermögen zugeordnet werden kann, muss sie zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden (Überwiegensregel). Eine allfällige Privatnutzung ist zur Korrektur als Entnahme bzw. Einnahme oder Ausgabenkürzung anzusetzen.

Die Amtspartei hat den Bw zum Nachweis aufgefordert, dass die PKW zu mehr als 50 % für den nebenberuflich ausgeübten Betrieb der Konsulententätigkeit genutzt wurden, und als mögliche Beweisführung die Vorlage eines sog. Fahrtenbuches angeführt.

Damit betriebliche Fahrten von Privatfahrten abgegrenzt werden können, sind Informationen über Dauer und Zweck der betrieblich veranlassten Fahrten sowie die Gesamtfahrleistung zur Ermittlung der Relation notwendig. Niemand anderer als der Abgabepflichtige kann der Abgabenbehörde diese Informationen geben. Gemäß § 166 BAO gilt der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel, sodass der Nachweis nicht nur durch ein Fahrtenbuch erbracht werden kann. Der Bw führt im Schriftsatz vom 1.7.1996 Aufzeichnungen ins Treffen, die er jedoch weder mit diesem Schriftsatz noch im weiteren Verfahrensverlauf vorlegt.

Der Bw hat im Berufungsverfahren vorgetragen, die PKW wie folgt für betriebliche Fahrten genutzt zu haben:

Seine Dienstzeit im Bundesministerium habe um 16.00 Uhr geendet. Er habe fast täglich nach Dienst in der Kanzlei L die notwendigen Arbeiten am System erledigt, während die Entwicklung – beruflich bedingt – bei ihm im häuslichen Arbeitszimmer während der Nachtstunden oder an Wochenenden“ erfolgt sei. Die Kanzlei L sei zu diesen Zeiten – wie bei Steuerberatungskanzleien üblich – geschlossen (Berufung Seite 8).

Auf Seite 13 trägt der Bw vor: Die notwendigen Arbeiten in der Kanzlei selbst seien von ihm meistens an den Wochenenden (in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater) durchgeführt worden. Dies vor allem deshalb, weil der Kanzleibetrieb nicht gestört werden sollte. An solchen Wochenenden seien zwecks Einnahme von Mahlzeiten (Mittag- und Abendessen)

mehrmals Rückfahrten erfolgt, da keine geeignete Verpflegung zur Verfügung gestanden sei. Nach diesen Arbeitspausen sei die Kanzlei wieder angefahren worden.

In der Senatsverhandlung vom 12. Dezember 2001 hat der Bw ausgesagt, dass er im Ministerium bis 20 Uhr tätig ist, weshalb der Anteil der Privatfahrten gering gewesen sein soll.

Der Bw führt selber aus, dass er während üblicher Schließungszeiten, nämlich an Samstagen, in der Kanzlei gearbeitet hat. War ihm ein Arbeiten außerhalb der Kanzleizeiten am Samstag möglich, so ist nicht einsichtig, weshalb das unter der Woche von Montag bis Freitag nach Kanzleischluss nicht möglich gewesen sein soll. In Bundesministerien ist weiters eher spät Dienstschluss. Dass ein A-Beamter in einer Zentralstelle des Bundes regelmäßig um 16.00 Uhr seine Arbeit beenden kann, entspricht nicht allgemeiner Erfahrung. Der Aussage vom 12.12.2001 wird daher Glauben geschenkt. Es wird weiters davon ausgegangen, dass der Bw die Kanzlei L direkt vom Ministerium aus aufgesucht hat.

Es ist ferner davon auszugehen, dass der Bw in der Kanzlei L zumindest einen Arbeitsplatz hatte, ein eigenes Arbeitszimmer ist für die Erledigung der Arbeit des Bw nicht unbedingt erforderlich. Auch der Einwand, dass um 23.30 und 01.30 Uhr keine Steuerkanzlei mehr geöffnet hat, geht fehl, weil der Bw im Besitz eines Haustorschlüssels und eines Kanzleischlüssels gewesen ist. Damit ist schlüssig davon auszugehen, dass dem Bw ein Arbeiten in der Kanzlei L ohne Beisein des Steuerberaters möglich war, und zwar auch von Montag bis Freitag.

Nach Ansicht des UFS sind die auf Seite 13 der Berufung angeführten mehrmaligen Heimfahrten ein Versuch der Entkräftung der von der Amtspartei geäußerten Zweifel an der Höhe der für eine Nebentätigkeit betrieblich gefahrenen Kilometer, weil der Bw zB im Jahr 1990 sonst rund 705 Mal beim Stb L gewesen sein müsste. Im Jahr 1990 hat der Bw weiters nur von diesem Honorare erhalten. Auch wenn der Bw abweichend von der vom AED gewählten Route durch Gegend gefahren ist, ist es mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen, dass eine Person an einem Tag sechs Fahrten über insgesamt 69 km absolviert, wenn sie gleichzeitig mit 23 km bei zwei Fahrten auskommen kann. Dieses Vorbringen stellt eine bloße Schutzbehauptung dar.

Aber selbst, wenn es so gewesen wäre, würde das dem Bw auch nicht zum Erfolg verhelfen, weil in den Heimfahrten, um das Mittag- und Abendessen Zuhause im Kreise der Familie einzunehmen, privat veranlasste Fahrten zu erblicken sind.

Im vorangegangenen Berufungsverfahren wurde vorgetragen, die betrieblich gefahrenen Kilometer seien aus täglich geführten Aufzeichnungen lückenlos ersichtlich. Am jeweiligen 1.1. seien die Tachostände aufgezeichnet worden. Die Aufzeichnungen seien der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Die Gesamtkilometerleistung habe der Bw wie folgt errechnet: Er habe die

Wegstrecke mit der Anzahl der Fahrten zur Kanzlei L multipliziert. Die Fahrten zur Kanzlei L habe er nicht mit den öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen können, denn diesfalls hätte er von der Wohnung hinein in die Stadt fahren müssen, die heutige UX benützen müssen und dann mit der UY nach Ort fahren müssen. So sei er mit seinem Kfz und im Sommer mit dem Moped von der Wohnung über Gegend nach Ort gefahren.

Zunächst ist nochmals festzustellen, dass keine Betriebsprüfung stattgefunden hat. Die Grundaufzeichnungen zu Fahrten liegen entgegen dem Vorbringen in Schriftsatz vom 9. Jänner 2012 nicht seit mehr als zehn Jahren dem UFS vor. Da der Bw die von ihm vorgelegten Beweismittel in seinen Schriftsätzen nicht explizit angeführt hat, sondern stets nur von „diverse“ spricht, kann einerseits nicht nachvollzogen werden, wann welche Unterlagen vorgelegt worden sind, und andererseits kann es auch der Bw selbst nicht nachweisen. Weiters hat der Bw ausschließlich Kopien vorgelegt. Auf die 6. Zusammenfassung, wonach der Bw offenbar „der Behörde vorliegen“ mit „gezeigt haben“ verwechselt, wird verwiesen.

In der Senatsverhandlung vom 12. Dezember 2012 hat der Bw überdies zu Protokoll gegeben, dass das AED-Organ diese Aufzeichnungen gesehen hat. Im Verlauf der Senatsverhandlung hat der Bw dem Beisitzer Graft geantwortet, dass er die „Tagebücher jederzeit noch vorlegen kann“. Die Berufungsentscheidung wurde am 12. Dezember 2001 verkündet. Danach bis zur Unterfertigung der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung am 15. Februar 2002 ist kein weiterer Aktenvorgang feststellbar.

Die Aussage des Bw vom 9. Jänner 2012 steht in Widerspruch zum Aktenvermerk, den das AED-Organ nach der Amtshandlung in der Dienststelle des Bw angefertigt hat: Darin ist nicht einmal von einer Überprüfung der Fahrtkosten die Rede, umso weniger von den Fahrtaufzeichnungen. Sehr wohl wird in dem Aktenvermerk festgehalten, dass der Bw „mit Liebhaberei einverstanden wäre“. Das AED-Organ wollte die Niederschrift nach Besichtigung des Arbeitszimmers aufnehmen. Am Tag der Amtshandlung hatte der Bw dafür keine Zeit mehr. Es ist zwar zur Niederschrift nicht gekommen ist, jedoch wurden die entscheidungswesentlichen Sachverhalte festhalten.

Das AED-Organ ist die verschiedenen Strecken abgefahren, hat die Kilometer erhoben und über das Ergebnis der Streckenlängen den separaten Aktenvermerk vom 14. November 1996 angefertigt. Dies hat es am 19. November 2001 als Zeuge ausgesagt. Ein Exemplar dieser Zeugenaussage ist dem Bw anlässlich der Senatsverhandlung am 12. Dezember 2001 ausgehändigt worden. Zu keinem Zeitpunkt hat sich das AED-Organ mit den Fahrtkosten befasst oder Einsicht in diesbezügliche Unterlagen oder Aufzeichnungen genommen. Seine Weisung lautete auf Erhebung der Fahrtstrecken. Das AED-Organ wurde deshalb mit der

Erhebung der Kilometer betraut, gerade weil der Bw im Vorfeld die diesbezüglichen Grundaufzeichnungen trotz Ersuchens nicht vorgelegt hatte.

Die Grundaufzeichnungen zu den Fahrten sind nach der Aktenlage niemals in einer Weise vorgelegt worden, dass ein zur Entscheidung berufener Organwalter diese hätte prüfen können, schon gar nicht lagen sie über zehn Jahre dem UFS vor.

Es entspricht menschlichem Erfahrungsgut, dass eine nebenberufliche Tätigkeit auch in zeitlicher Hinsicht anders organisiert wird als eine Haupttätigkeit. Dem gegenüber sind die vom Bw behaupteten Fahrten, vom Ministerium mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause, um dort ins Auto umzusteigen und von der Wohnadresse aus zB zur Kanzlei L zu fahren, nicht plausibel, weil die Berufsadresse und die Kanzleiadresse sehr günstig an nur einer U-Bahnlinie liegen und die direkte Nutzung der U-Bahn vom Bundesministerium dorthin weniger zeitaufwändig ist, als die vom Bw vorgetragene Fahrtvariante. Auch die neben dem Stb. L aufgesuchten Adressen sind mit den öffentlichen Verkehrsmitteln leichter aufzusuchen als mit dem PKW von der Wohnadresse des Bw aus. Da der Bw überdies angibt, während der warmen Jahreszeit mit dem Moped gefahren zu sein, kann davon ausgegangen werden, dass der Bw auch nicht viel zu tragen hatte und vielleicht aus diesem Grund ein Auto unbedingt notwendig gewesen ist.

Den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat folgende Sachverhaltsannahme: Die Fahrten mit dem PKW waren zwischen dem Bw und seiner Gattin so ausgemacht, wie es die zivilrechtliche Gestaltung nahe legt, dass also der Bw als Ehemann und Vater seiner Ehefrau mit dem Kleinkind den PKW überlassen hat. Zu dieser Annahme passt ins Bild, dass der Bw durch rechtsgeschäftliches Handeln als direkter Stellvertreter den PKW namens seiner Gattin gekauft hat. Ebenso passt ins Bild, dass nachweislich der Peugeot auf den Namen der Gattin verkehrsrechtlich zugelassen waren. Für den BMW liegt dem Akt keine Auskunft des Verkehrsamtes ein, doch hat der Bw auch nicht Gegenteiliges vorgetragen.

Der Bw hat den Privat-PKW nur in untergeordnetem Ausmaß für Betriebszwecke verwendet. Sachverhaltsbezogen ist davon auszugehen, dass er ihn samstags für zwei Fahrten Wohnung – Kanzlei L – Wohnung verwendet hat, was 1.104 km im Jahr ausmacht (23 km mal 48 Samstage). Gelegentliche weitere Fahrten bis zu einer Jahreskilometerleistung von 3.000 km insgesamt erscheinen beim Gesamtbild der Verhältnisse plausibel und werden für die Jahre 1990 bis 1992 (Anschaffung des Mopeds im Oktober) im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO griffweise angesetzt. Für die Jahre 1993 und 1994, in denen bereits das Moped zum Einsatz gekommen ist, werden 1.500 km mit dem PKW schätzungsweise angenommen.

Da keines dieser PKW überwiegend betrieblich, dh. zu mehr als 50 %, genutzt wurde, sind beide Fahrzeuge dem Privatvermögen zuzuordnen. Als Privatvermögen sind Wertschwan-

kungen dieser Wirtschaftsgüter nicht zu erfassen. Die geringfügige betriebliche Nutzung ist im Wege einer Nutzungseinlage zu erfassen.

Berechnung des Ausmaßes der Nutzungseinlage:

	1990	1991	1992	1993	1994
Jahreskilometerleistung lt Erkl	18.422,00	17.345,00	17.355,00	19.421,00	17.228,00
betrieblich gefahrene km	3.000,00	3.000,00	3.000,00	1.500,00	1.500,00
%- Anteil der Betriebsfahrten	16,285	17,296	17,286	7,724	8,707
gerundet	16,3	17,3	17,3	7,7	8,7

Moped

Der Bw macht von den Anschaffungskosten und von den Kosten für Anmeldung und Zubehör laut Anlageverzeichnis die Vorsteuer geltend und schreibt die Nettoanschaffungskosten auf eine Nutzungsdauer von fünf Jahren ab. Die Auskunft des Verkehrsamtes weist als Datum der Erstzulassung den 5.10.1992 aus.

Gemäß [§ 12 Abs 2 Z 2 lit. c UStG 1972](#) gilt die Lieferung oder sonstigen Leistungen, die in Zusammenhang mit der Anschaffung oder dem Betrieb von Krafträdern stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt, sodass der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Die Vorsteuer gehört daher zu den Anschaffungskosten bzw. erhöht die Betriebsausgaben, die mit dem Betrieb des Mopeds in Zusammenhang stehen. Ein übermäßiger Einsatz des Mopeds im nebenberuflichen Betrieb des Bw ist sachverhaltsbezogen nicht anzunehmen. Da das Moped auf den Bw als Erstbesitzer zugelassen ist, kann aufgrund der durchschnittlichen Lebensdauer eines Mopeds eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von acht Jahren angenommen werden.

Berechnung

Moped Kauf 2.10.1992	Betrag
Anschaffungskosten brutto	24.980,00
Zubehör und Anmeldung brutto	2.180,00
Summe	27.160,00
8 Jahre ND, Jahres-AfA	3.395,00
Halbjahres-AfA 1992	1.697,50

Der Bw rügt zwar in seiner Berufung und in seiner Beschwerdeschrift, dass „mit der AfA alleine erfahrungsgemäß auch mit einem Moped nicht gefahren werden kann“, doch hat der Bw weder in den erklärten Betriebsausgaben die Kosten für Treibstoff, Versicherung, Service etc. für PKW und Moped getrennt ausgewiesen, noch hat er eine solche Trennung in seiner Berufung vorgenommen. In den zahlreichen Unterlagen wurden folgende Aufwendungen aufgefunden, die dem Moped zugeordnet werden können:

Service für Amico im Jahr 1993 iHv ATS 3.744,60 brutto. Dem Moped entsprechend der Auskunft des Verkehrsbüros die Versicherung bei der Vers zugeordnet, deren Kosten betragen: 1992: ATS 1.696,00, 1993: ATS 1.736,00 sowie 1994: ATS 1.814,00. Unter der Position KFZ-Steuer waren für alle Jahre gleichbleibende Monatsbeträge erfasst, sodass nicht angenommen werden kann, dass solche für das Moped darunter wären. Auch die Mitgliedsbeiträge bei einem Autofahrerclub haben sich durch die Anschaffung des Mopeds nicht erhöht.

Berechnung

Moped Aufwendungen, Kauf 2.10.92	1992	1993	1994
AfA	1.697,50	3.395,00	3.395,00
Treibstoff etc.	200,00	600,00	600,00
Treibstoff etc., Korr. Irrt. Nettoansatz	40,00	120,00	120,00
Service brutto	-	3.744,80	-
Versicherung	1.696,00	1.736,00	1.814,00
Summe	3.633,50	9.595,80	5.929,00

Nutzungsdauer Sommerreifen, Anschaffung 23. Juni 1994

Auf obige rechtlichen Ausführungen zur Nutzungsdauer wird verwiesen.

Laut Anlageverzeichnis haben die Anschaffungskosten ATS 8.592,00 brutto betragen. Der Bw nimmt für die Sommerreifen eine Nutzungsdauer von zwei Jahren an, was ausgehend von den Nettoanschaffungskosten eine Jahres-AfA von ATS 3.580,00 ergibt. Die Vorsteuer wurde geltend gemacht.

Der Anschaffungspreis entspricht damaligen Preisen beim Erwerb von Neureifen. Die Jahreskilometerleistung hat im Durchschnitt 18.000 km betragen, sodass für die Monate, in denen Sommerreifen in Wien verwendet werden können, eine Fahrleistung von 9.000 bis 10.000 km angenommen werden kann. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass neue Sommerreifen nach einer Fahrtstrecke von bloß 20.000 km ihre betriebsgewöhnliche Lebensdauer erreicht hätten. Zwar werden Reifen auch ohne Nutzung unbrauchbar, jedoch ist zu beachten, dass die Fahrzeuge garagengepflegt sind. Da der Sachverhalt keine überdurchschnittliche Reifenbeanspruchung annehmen lässt, wird die Nutzungsdauer mit fünf Jahren im Schätzungsweg gem. § 184 BAO angenommen. Die Jahres-AfA beträgt sohin 1/5 von ATS 8.592,00, das sind ATS 1.718,40.

Berechnung der Nutzungseinlage PKW-Nutzung

Der Bw hat vorgebracht, dass er irrtümlich die PKW-Kosten netto angesetzt habe; die Vorsteuer sei nicht geltend gemacht worden. Dieser Fehler ist zu korrigieren.

PKW Aufwendungen	1990	1991	1992	1993	1994
------------------	------	------	------	------	------

1. PKW - BMW Jahres-AfA, 1.1.90	16.584,00	16.584,00	-	-	-
2. PKW - Peugeot, Jahres-AfA, 7.8.91	-	7.260,63	14.521,25	14.521,25	14.521,25
Sommerreifen brutto, 23.06.1994	-	-	-	-	1.718,40
Garage laut Erklärung	6.156,00	6.210,40	6.264,00	6.314,40	6.361,20
Garage, Korr. irrüml. Nettoansatz	1.231,20	1.242,08	1.252,80	1.262,88	1.272,24
Treibstoff laut Erklärung	2.847,50	8.244,83	10.209,17	10.434,17	8.300,97
Treibstoff, Korr. USt	569,50	1.648,97	2.041,83	2.086,83	1.660,19
Service, Reparatur	5.630,00	436,92	6.799,67	7.010,33	2.065,17
Service Reparatur, Korr. USt	1.126,00	87,38	1.359,93	1.402,07	413,03
Reifendienst	5.610,00	2.900,00	1.360,00	1.360,00	1.360,00
Reifendienst, Korr. USt	1.122,00	580,00	272,00	272,00	272,00
Kfz-Steuer	2.700,00	2.700,00	2.700,00	675,00	-
Kfz-Haftpflichtversicherung	4.474,00	4.535,00	6.421,00	9.453,00	10.550,00
Mitgliedsbeiträge	1.850,00	975,00	-	1.950,00	-
Zwischensumme	49.900,20	53.405,21	53.201,66	56.741,93	48.494,46
abzgl. Treibstoff Moped brutto § 184 BAO	-	-	-200,00	-600,00	-600,00
Korrektur irrüml. Nettoansatz			-40,00	-120,00	-120,00
abzgl. Service Moped, brutto	-	-	-	-3.744,80	-
abzgl. Versicherung Moped	-	-	-1.696,00	-1.736,00	-1.814,00
Summe PKW Aufwendungen	49.900,20	53.405,21	51.265,66	50.541,13	45.960,46
betrieblicher Anteil in %	16,3	17,3	17,3	7,7	8,7
betrieblicher Anteil in Zahlen	8.133,73	9.239,10	8.868,96	3.891,67	3.998,56

Kosten für öffentliche Verkehrsmittel

Bezüglich der Kosten für die Fahrten vom Bundesministerium in die Kanzlei L oder zu anderen Kunden werden die Aufwendungen für eine Jahresnetzkarte zur Hälfte angesetzt. Diese Fahrten erfolgten zumeist montags bis freitags nach Dienstschluss.

Nach einer telefonischen Auskunft der Wr. Linien haben die Kosten für eine Jahresnetzkarte der Zone 100 im Jahr ATS 4.100,00, in den Jahren 1991 bis 1993 ATS 4.400,00 und im Jahr 1994 ATS 4.700,00 betragen. In den Jahren 1990 bis 1994 war der Preis für Vollzahler und Ratenzahler noch gleich hoch. Aus diesem Preis ist die Umsatzsteuer von 10 % herauszurechnen.

Berechnung der Vorsteuern aus Kosten Jahresnetzkarte (JNK):

Vorsteuern aus Fahrtkosten	1990	1991	1992	1993	1994
Jahresnetzkarte, ½, brutto	2.050,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.350,00
Jahresnetzkarte netto	-1.863,64	-2.000,00	-2.000,00	-2.000,00	-
Vorsteuern	186,36	200,00	200,00	200,00	0.00

Berechnung der Fahrtkosten insgesamt:

Fahrtkosten insgesamt	1990	1991	1992	1993	1994
-----------------------	------	------	------	------	------

PKW - Nutzungseinlage	8.133,73	9.239,10	8.868,96	3.805,12	3.988,56
Moped	-	-	3.633,50	9.595,80	5.929,00
Jahresnetzkarte Wr. Linien, netto	1.863,64	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.136,36
Vorsteuer JNK 1994	-	-	-	-	213,64
Summe	9.997,37	11.239,10	14.502,46	15.400,92	12.277,56

häusliches Büro, bestehend aus Arbeitszimmer und Zubehör (Terrasse):

Beschreibung der Wohnung, Berechnung durch Bw:

In den Betriebsausgaben laut Erklärung erfasst der Bw 44 % der Wohnkosten. Dieser Aufteilungsschlüssel ist in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen aller Streitjahre explizit angeführt.

Die Wohnung des Bw umfasst laut Wohnungsplan 76,48 m² und verfügt über zwei Terrassen mit insgesamt 30,16 m². Die Wohnung ist in Nord-Süd-Richtung ausgerichtet. Das größte Zimmer verfügt über rund 20,88 m² und zeigt Richtung Süden. Die ausschließlich über dieses Zimmer zugängliche Terrasse hat 16,39 m². Die Küche liegt neben diesem Zimmer. Zwei weitere nördlich gelegene Zimmer weisen 16,84 m² und 12,37 m² auf. Auf der Nordseite liegt die zweite, kleinere Terrasse. Jedes dieser drei Zimmer sowie die Küche verfügen über einen eigenen Eingang.

Die Wohnadresse des Bw befindet sich in X und die südseitige Terrasse bietet laut Stadtplan einen Blick über Wien.

Die Grundlage des betrieblichen Anteils von 44 % ergibt sich laut Bw aus dem oben dargestellten Lageplan Büro/Wohnung. Der Bw fasst zu seinem Büro den (größten) Raum mit 28 m² (s.o. statt 20,88) und die angrenzende Terrasse mit 19,5 m² zu einer Einheit zusammen und kommt auf diesem Weg auf eine betriebliche Fläche von 47,5 m². Als Gesamtfläche zieht der Bw die Wohnfläche zuzüglich Terrassenflächen heran und kommt so auf 108 m². Auf das aus Arbeitszimmer und Terrasse bestehende Büro entfallen daher laut Bw 44 % und auf die Privatwohnung bestehend aus den restlichen Zimmern und der zweiten, kleineren Terrasse 56 %. Die Größen der anderen Zimmer und der zweiten Terrasse sind in dieser Handskizze nicht angegeben, sodass nicht erkennbar ist, dass der Bw in die berechnete Gesamtfläche beide Terrassen eingerechnet hat.

Zur Haushaltsversicherung begehrt der Bw im Wege der Berufungserweiterung laut Schriftsatz vom 25. April 1998 einen abweichenden Aufteilungsschlüssel von 51,2:48,8. Laut Versicherungspolizze sei der gesamte Wohnungsinhalt zu einem Neuwert von ATS 938.000,00 versichert. Darin enthalten seien laut Bw die Büroausstattung (ATS 50.017,00), der PC (ATS 46.751,00) und die PC-Programme (ATS 383.562,00), was in Summe ATS 480.330,00

ausmache. Diese Summe in Relation zum Neuwert des gesamten Wohnungsinhaltes ergebe 51,2 %.

Wenn der Bw im Schriftsatz vom 9. Jänner 2012 vorträgt, die Nutzung der Terrasse sei bereits deshalb unerheblich, weil sie weder bei der Miete noch bei den Betriebskosten verrechnet worden sei, entfernt er sich von seinen Abgabenerklärungen und seinem Berufungsschriftsatz. Erstmals in der Niederschrift vom 4. Dezember 2001 spricht der Bw von einem betrieblichen Anteil von 27 %. Der betriebliche Anteil von 27 % ergibt sich als Relation von 20,88 m² zu 77 m². Noch in der an die FLD gerichteten Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 1998 ist davon die Rede, dass „der (ausschließlich) betrieblich genutzte Teil der Wohnung (Büro) 44 %“ der Gesamtquadratmeter der Wohnung betreffe. Eine Berichtigung der erklärten Beträge bzw. eine Anpassung des Berufungsantrages nimmt der Bw nicht vor.

Zwischenergebnis:

Der Bw hat sein Berufungsbegehren mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2012 korrigiert und dahingehend eingeschränkt, dass er 27 % der um die Vorsteuer berichtigten Wohnkosten in Höhe laut folgender Tabelle begehrt. Das Berufungsbegehren umfasst nicht mehr die südseitig gelegene Terrasse als Betriebsvermögen; der Bw hat die Nutzung dieser Terrasse als für steuerliche Zwecke unerheblich klargestellt. Der Bw begehrt daher in der Berufung nicht mehr die Kosten für ein Büro, bestehend aus einem Arbeitszimmer und einer Terrasse, sondern nur mehr die Kosten für ein sog. häusliches Arbeitszimmer.

Zu den geltend gemachten Wohnkosten wird vorgebracht, irrtümlich zwei Mal auf netto herunteruntergerechnet zu haben, was zu korrigieren ist und zu folgenden Beträgen führt:

	1990	1991	1992	1993	1994
Beträge laut Erklärung	30.124,92	32.423,12	39.759,94	45.397,00	39.526,78
Korr USt	3.012,49	3.242,31	3.975,99	4.539,70	3.952,68
44 % Miete netto	33.137,41	35.665,43	43.735,93	49.936,70	43.479,46
27 % Miete netto	20.334,32	21.885,61	26.837,96	30.642,98	26.680,58
Differenz	12.803,09	13.779,83	16.897,97	19.293,73	16.798,88

Der Bw als ehemaliger Finanzbeamter hat folglich (zumindest) wissentlich und willentlich die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und in den Jahren 1990 bis 1994 um ATS 79.573,50 zu hohe Bürokosten als Betriebsausgaben erklärt. Gleiches gilt für die Vorsteuer.

betriebliche Notwendigkeit des Arbeitszimmers

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Nach Z 1 leg. cit. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Nach Z 2 lit. a leg. cit. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Im Zusammenhang mit Ausgaben und Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfteerzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkünfteerzielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz entwickelt, dass solche Ausgaben und Aufwendungen nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist.

In Fällen von Aufwendungen oder Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dies gebietet auch die verfassungskonforme Interpretation des § 16 Abs. 1 EStG 1988. Eine Regelung, nach der Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung ausschließlich bei jenen Einkünften mindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs 1 B-VG (Hinweis VwGH 28.10.1998, [93/14/0195](#), 95/14/0044 und 95/14/0045).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung folgende Grundsätze entwickelt:

Für die Beantwortung der Frage, ob ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, ist nach der hiefür maßgebenden Verkehrsauffassung die Art und das Ausmaß des durch die Einkünfteerzielung zu erwartenden administrativen Arbeitsanfalles, der üblicherweise in einem Büroraum bewältigt wird, entscheidend (stv für viele VwGH 12.09.1996, [94/15/0073](#) ; VwGH 27.8.1991, [91/14/0086](#)). Die für Arbeitnehmer entwickelte Rechtsprechung ist in casu analog anwendbar, weil der Bw gleich einem Arbeitnehmer einen Arbeitsplatz am Leistungsort hatte. Ist daher davon auszugehen, dass dem selbständigen Abgabepflichtigen wie einem Arbeitnehmer am Ort der Leistungserbringung ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung steht, so ist ein häusliches Arbeitszimmer nicht erforderlich. Aufwendungen für einen solchen Raum können grundsätzlich nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn ein solches Arbeitszimmer unbedingt

notwendig und jede private Nutzung desselben als Wohnraum praktisch ausgeschlossen ist (stv für viele VwGH 16.09.1992, [90/13/0291](#); VwGH 14.11.1990, [89/13/0145](#)). Grundsätzlich sind anteilig auf ein Arbeitszimmer 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 (stv für viele VwGH 19.05.1993, [91/13/0045](#); VwGH 14.11.1990, [89/13/0145](#)). Bei der Abgrenzung zwischen privater und beruflicher Nutzung eines Raumes ist auf objektive Kriterien abzustellen, da in subjektiver Hinsicht jedes Möbel beruflich (betrieblich) genutzt werden kann (VwGH 23.05.1996, [94/15/0063](#)).

Für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers sind daher drei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen:

das Arbeitszimmer muss nach objektiven Kriterien als solches eingerichtet sein;

das Arbeitszimmer muss tatsächlich (fast) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke verwendet werden;

das Arbeitszimmer muss nach dem Gesamtbild der betrieblichen Tätigkeit unbedingt notwendig sein.

Die Einrichtung des Arbeitszimmers ist aktenkundig. Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2011 wurde der Bw aufgefordert, die betriebliche Notwendigkeit für das größte Zimmer samt Terrasse darzulegen. Mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2012 verweist der Bw diesbezüglich auf sein bisheriges Vorbringen sowie die Zusammenfassung in der Bescheidbeschwerde. Damit ist Entscheidungsreife gegeben.

Entwicklung der Büroeinrichtung laut Anlageverzeichnis:

1990 werden um brutto ATS 50.017,20 folgende Einrichtungsgegenstände erworben:

Renovierungsaufwand für Bücherverbau, Tapezierung des Büroraums, Vorhang, Bezug Sitzgarnitur und ein Esstisch samt 6 Sesseln. Es wurden alle sechs Sessel aktiviert, jedoch nur vier in den Plan eingezeichnet.

Nur für die letzten drei Positionen werden Belege in Kopie vorgelegt.

1991 werden um brutto ATS 36.722,00 folgende Einrichtungsgegenstände erworben: Möbel, Markise für Büroraum und Installationen für Büroraum. Es wurde nicht offen gelegt, was sich hinter der Bezeichnung „Möbel“ verbirgt.

Lediglich für die Markise wird eine Rechnung in Kopie vorgelegt.

1992 werden um brutto ATS 49.270,00 folgende Einrichtungsgegenstände erworben: Möbel und eine Sitzgruppe. Der Preis für die Sitzgruppe um ATS 45.000,00 wird durch eine Kopie der Rechnung nachgewiesen. Die Sitzgruppe besteht aus einer Doppelcouch und einem Polstersessel. Den Polstersessel, dessen Rückenlehne um 30 Grad nach hinten geneigt werden konnte, bezeichnet der Bw als Ruhesessel für konzeptive geistige Tätigkeit. In den Privaträumlichkeiten der Wohnung hätten sich eine weitere Sitzgarnitur und ein Speisetisch samt Sesseln befunden. Es wurde nicht offen gelegt, was sich hinter der Bezeichnung „Möbel“ verbirgt.

1993 und 1994 erfolgen keine Anschaffungen.

Die Anschaffung der Markise und des schweren Vorhanges für das südseitige Arbeitszimmer sind laut Bw betrieblich notwendig gewesen, um in den heißen Sommermonaten ein für Disketten unschädliches Raumklima aufrechterhalten zu können. Bei einer Raumtemperatur von über 25 Grad Celsius könnten sonst die Datenträger zerstört werden. Im Jahr 1994 hat der Bw einen Ventilator angeschafft, um das südseitig gelegene Arbeitszimmer zu klimatisieren, weil die Raumtemperaturen im Sommer bis über 32 Grad Celsius betragen hätten.

Hierzu ist zu sagen, dass eines der - kleineren - nordseitig gelegenen Zimmer während der heißen Jahreszeit mit Sicherheit kein diskettengefährdendes Klima aufgewiesen hätte. Übriges bewohnte der Bw bereits in den Jahren davor diese Wohnung und die Hitzeentwicklung im südseitigen Zimmer im Sommer war ihm daher aus eigener Erfahrung bekannt. Angesichts der Gefährdung einer damals auf Disketten gespeicherten Software im Wert von fast einer halben Million Schilling ist die Auswahl gerade dieses Zimmers als Arbeitszimmer unverständlich.

Die Einrichtung des Arbeitszimmers beinhaltet typische Möbel, wie sie in einem Wohnzimmer zu finden sind: Sitzgarnitur, bestehend aus Couchbett, Polstersessel, Esstisch mit sechs Sesseln, Wandverbau. Diese Einrichtungsgegenstände wurden aktiviert und ins Anlageverzeichnis aufgenommen. Hingegen sind keine Gegenstände in der Anlagekartei verzeichnet, die als typische Büromöbel bezeichnet werden könnten, wie zB Schreibtisch, Bürosessel und Bücherregal. Diese Zimmereinrichtung deutet unter objektiven Gesichtspunkten auf eine private Nutzung im fast ausschließlichen Ausmaß hin. Die Sitzgarnitur, bestehend aus Couchbett, ist als typisches Möbel für einen Wohnraum zu qualifizieren. Ein Hinweis des Bw, den Polstersessel für konzeptive geistige Tätigkeit zu nutzen, genügt diesem objektiven Maßstab nicht (vgl. VwGH 23.05.1996, [94/15/0063](#)).

Zu den vom Bw ins Treffen geführten Umständen, dort einige Geschäftspartner empfangen zu haben, ist zu sagen, dass Geschäftspartner auch in einem Wohnzimmer empfangen und bewirtet werden können. Dafür allein bedarf es keines als Wohnzimmer eingerichteten Büros.

Darüber hinaus ist darunter lediglich eine Handlung zu erblicken, die unter § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 zu subsumieren ist und einen als Wohnzimmer eingerichteten Raum nicht zu einem notwendigen Betriebsvermögen macht. Dem Einwand, dass er auch im Ministerium über einen großen Besprechungstisch und eine Sitzgarnitur hat, ist zu entgegnen, dass es sich dabei um eine andere Tätigkeit hat und die Ausstattung seines Dienstzimmers in die Verantwortung seines Dienstgebers fällt.

Zur betrieblichen Notwendigkeit dieses Zimmers als Arbeitszimmer gibt der Bw an, dass eine private Mitbenutzung schon aufgrund des Umfanges der betrieblichen Arbeitsunterlagen, PC-Ausstattung samt Zubehör, Fachliteratur und Aktenordner etc. gar nicht möglich gewesen ist und sich nur störend auf die betriebliche Tätigkeit ausgewirkt hätte. Eigentlich ist dieses Zimmer für die Tätigkeit des Bw zu klein gewesen. Die Tätigkeit ist seit 1995 wegen mangelnder Erfolgsaussichten eingestellt worden. In der Bescheidbeschwerde hat der Bw vorgetragen, dass wegen Nutzungsumwidmung des Arbeitszimmers der Wandverbau für div. Fachliteratur und mehr als 80 Bene-Ordner ausgeschieden worden seien.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf obige Ausführungen zur PKW-Nutzung verwiesen, wonach dem Bw in der Kanzlei des Stb. L ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Auch hat der Bw vorgetragen, die Kanzlei L montags bis samstags aufgesucht zu haben, sodass auch aus diesem Grund kein Zeitraum mehr für die Benützung des als Wohnzimmer eingerichteten Arbeitszimmers verbleibt. Ein beim Auftraggeber zur Verfügung stehender Arbeitsplatz macht ein häusliches Arbeitszimmer nicht notwendig.

Schließlich entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Abgabepflichtiger für eine nebenberufliche Tätigkeit im größten Zimmer einer Wohnung, das über den einzigen Zugang zur größeren von zwei Terrasse verfügt, die wiederum Fernblick über Wien bietet, sein Arbeitszimmer einrichtet. Vielmehr ist anzunehmen, dass dieser Raum als Wohnzimmer gedacht war, in der Regel von den Mietern auch als Wohnzimmer genutzt wird und auch vom Bw als Wohnzimmer genutzt wurde.

Die steuerliche Nichtanerkennung eines Raumes als Arbeitszimmers zieht jedoch nicht die Schlussfolgerung nach sich, dass der Bw in der Wohnung nicht gearbeitet hat oder dort nicht hätte arbeiten können.

Insgesamt sind daher keine anteiligen Ausgaben und Aufwendungen für Wohnen, Energie und Wohnzimmereinrichtung als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Der Aufwand für Einrichtungsgegenstände kann auch dann als Werbungskosten in Betracht kommen, wenn sich die Einrichtungsgegenstände in einem Raum befinden, der vornehmlich Wohnzwecken dient. (VwGH 16.11.1993, [89/14/0164](#)). Gemeint sind hier Arbeitsmöbel wie Schreibtisch, Ablageflächen oder Abstellflächen. Der Bw hat vorgetragen, dass die PC-Ecke

von seiner Tochter weiter verwendet worden sei und dass er nach Beendigung der Tätigkeit 80 Bene-Ordner habe entsorgen müssen. Laut Anlagenkartei wurden keine typischen Büromöbel, wie zB Schreibtisch oder Bücherregal aktiviert noch sind solche unter den GWG der Streitjahre enthalten. Die Sachverhaltsfeststellung, dass die PC-Ecke aus den Vorjahren stammt, ist daher schlüssig.

Gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ist im Verzeichnis jedes einzelne Anlagegut genau zu bezeichnen. Der Begriff „Möbel“ entspricht diesem Erfordernis nicht. Sinn und Zweck dieser Norm ist, dass aus dem Verzeichnis zweifelsfrei hervorgehen soll, um welches Anlagegut es sich handelt, damit eine Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen erfolgen kann. Mit der Bezeichnung „Möbel“ wird dem Offenlegungsgebot des EStG nicht Rechnung getragen, sodass diese Anlagegüter nicht dem Betriebsvermögen zugeordnet werden können.

Der Bw ist seit 12.03.1981 bei der Amtspartei als Autor, Musiker und Komponist dergestalt steuerlich erfasst, dass er diese Tätigkeiten dem Finanzamt angezeigt hat, jedoch wegen Nichtüberschreitens des Veranlagungsfreibetrages niemals zur Einkommensteuer veranlagt worden ist. Auch für das Jahr 1990 hat der Bw angeregt, aus dem genannten Grund von einer Veranlagung Abstand zu nehmen. Für die Jahre 1990 und 1991 hat der Bw Einnahmen als Schriftsteller erklärt. Es ist daher anzunehmen, dass der Bw bereits vor dem 1.1.1990 einen entsprechenden Arbeitsplatz in der Wohnung gehabt hat, sodass aus diesem Grund keine weiteren Anschaffungen ab 1990 erforderlich waren. Ob dieser Arbeitsplatz vor dem 1.1.1990 einer steuerlich relevanten Tätigkeit zuzuordnen ist oder nicht, ist ohne Belang.

Schließlich entspricht es nicht menschlichem Erfahrungsgut, dass ein gemeinsam musizierendes Ehepaar, wobei die verwendeten Musikinstrumente Stutzflügel und Cello nicht solche kleiner oder mittlerer Größe sind, nicht im 20,88 m² Wohnzimmer musiziert hat. Weiters ist anzunehmen, dass für den komponierenden Bw ein überdurchschnittlicher Bedarf zum Verstauen damit verbundener Unterlagen bestanden hat, ganz abgesehen davon, dass Musikliebhaber auch ohne das Hobby des Komponierens Platzbedarf für Musikwerke und entsprechende Literatur haben. Der Bw und seine Gattin spielen in Orchestern, sodass davon auszugehen ist, dass beide über überdurchschnittliches Können verfügen, das wiederum nur mit ausreichender Übung aufrechterhalten werden kann.

Dem Foto, das den Stutzflügel im kleineren Zimmer zeigt, kommt keine Beweiskraft zu, weil nicht dargetan wurde, dass die Fotos aus dem Streitzeitraum stammen, denn der Bw hat das Datum der Entwicklung der Fotos, welches auf der Rückseite Fotos aufscheint, nicht bekannt gegeben. Die Fotos wurden weiters erst im Jahr 2001 vorgelegt. Zu bedenken ist dabei auch das Verhalten des Bw im Februar 1997, als er den Besichtigungstermin auf den 27. oder 28. Feb. 1997 verschoben hatte, jedoch der Termin noch mit Erhebungsorgan noch endgültig

fixiert werden sollte. Der Bw war damals aber bereits ab 24. Feb. 1997 auf Urlaub gewesen, sodass es als sehr wahrscheinlich erscheint, dass damals Adaptierungen stattgefunden haben.

Software – Teilwert zum 1.1.1990

Software ist ein immaterielles Wirtschaftsgut und wird dem abnutzbaren Anlagevermögen zugeordnet. Mit einem Lizenzvertrag wird das Recht zur Nutzung der Software erworben. Die Anschaffungskosten werden auf die Dauer der Nutzung im Betrieb abgeschrieben. Für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter besteht gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ab 1989 ein Aktivierungsverbot.

Gemäß [§ 6 Z 1 EStG 1988](#) gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, dass abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen ist. [...] Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Dem Teilwertbegriff liegen die Fiktionen des Erwerbes eines gesamten Betriebes und der Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises und die Betriebsfortführung zu Grunde. Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich somit aus dem Wert des Wirtschaftsgutes im Hinblick auf die Bedeutung für den Betrieb, wobei die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen ist (Going-Concern-Prinzip), und er ist ein Zusammenhangswert (Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 13. EL § 6 Anm 36). Zu ermitteln ist der geschätzte Gesamtkaufpreis durch einen fiktiven Erwerber und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile (VwGH 24.02.1992, [90/15/0095](#)).

Einen Gesamtkaufpreis als Ausgangsbasis für die Aufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter hat der Bw nicht ermittelt. Folgt man dem Bw zu dem behaupteten Anschaffungsjahr 1988 und unterstellt eine Betriebstätigkeit ab diesem Zeitpunkt, so hätte sich über die AfA bis zum 1.1.1990 eine Buchwertverminderung um 40 % ergeben. Dem Anfang der 90er Jahre auf dem Sektor der Heim-PC einsetzenden Preisverfall, den der Bw selbst ins Treffen führt, kann mit einem Abschlag von 20 % unmöglich Rechnung getragen werden.

Die Anschaffungen sollen nach den Behauptungen des Bw mit Kauf zu marktüblichen Konditionen mit Kauf erfolgt sein. Rechnet man von ATS 383.562,00 als 80 % in Hundert (Rückgängigmachung des Abschlages für Teilwertbewertung), führt das zu historischen Anschaffungskosten inkl. USt Jahr 1988 iHv ATS 479.452,50 im Jahr 1988.

Der als Vorsteuer im Anlageverzeichnis ausgewiesene Betrag von ATS 76.712,40 entspricht 20 % von ATS 383.562,00. Es ist aber unrichtig, die Vorsteuer von den Bruttoanschaffungs-

kosten zu berechnen, denn die Vorsteuer steckt - wie schon der Name sagt - in den Bruttoanschaffungskosten drin; es ist diesfalls nicht vom Hundert, sondern in Hundert zu rechnen.

Die Ableitung der Teilwerte von den historischen Anschaffungskosten mithilfe eines Abschlags ist in casu jedoch verfehlt, weil die Anschaffungskosten nicht nachgewiesen worden sind, wozu auf obige Sachverhaltsfeststellungen verwiesen wird. Der Bw trägt wiederholt vor, dass er den Erwerb der Software mit Kauf nachgewiesen habe, indem er dem AED-Organ beispielhaft demonstriert hat, dass die Software auf seinen Namen registriert ist. Diese ist allerdings keine Beweisführung für einen käuflichen Erwerb am Markt, sondern könnte höchstens als Versuch der Glaubhaftmachung bezeichnet werden. Die Registrierung einzelner Softwareprodukte auf den Namen des Bw bedeutet aber nicht zwingend, dass der Bw die Berechtigung der Lizenz durch Kauf vom Hersteller erworben haben muss, dass also nur ein Käufer den Lizenzschlüssel erwerben und in weiterer Folge verwenden könnte. Es ist nicht der Fall, dass der Käufer beim Kauf den zukünftigen Software-User namentlich registrieren lassen muss. Auch ein Käufer von Lizenzberechtigungen kann selbstverständlich weiterschenken. Der Bw hat laut Sachverhalt weiters weder den Abfluss entsprechender Mittel noch eine Finanzierung in Höhe von rund ATS 480.000,00 nachgewiesen.

Zum an die Amtspartei gerichteten Schriftsatz aus 1991 erscheint es nicht glaubhaft, dass Kosten für PC-Programme im bekannt gegebenen Ausmaß bei deren tatsächlichem Anfall nicht angesetzt worden wären. Der Bw hat Kosten von insgesamt rund ATS 150.000,00 per anno dargelegt und ausgeführt, dass sein Aufwandsatz mit ATS 50.000,00 bis ATS 100.000,00 diese Kosten nicht decken würde. Hätten sich Kosten von ATS 480.000,00 amortisieren sollen, so wären diese in die Prognoserechnung 1991 eingeflossen.

Auf dem Markt üblich sind auch sog. Mehrplatzversionen, sodass der Lizenzberechtigte ohne zusätzliche Kosten eine Berechtigung weitergeben kann. Dafür, dass im Fall des Bw der Stb. L als eine Person in Betracht kommt, die solche Lizenzen zur Verfügung stellen konnte, spricht, dass solche Mehrplatzberechtigungen insbesondere in Kanzleien zum Einsatz kommen.

Diese Sachverhaltsannahme wird gestärkt durch die beiden Lieferscheine der Fa. T vom 19.11.1992 und vom 12.01.1993. Der erste Lieferschein enthält als Teillieferung ein näher bezeichnetes Notebook mit aufgesetztem MSDOS 5.0, Windows 3.1. und der zweite Lieferschein weist eine 4 MB Speicheraufrüstung und nochmals die Software MSDOS 5.0 und Windows 3.1 aus. Der über die Rückgabe errichtete Lieferschein enthält nur das Notebook. Damit ist an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass der Bw für seinen PC im häuslichen Wohnzimmer entsprechende PC-Programme vom Stb. L erhalten hat und nach dessen Ableben nicht mehr zu retournieren verpflichtet war. Es ist sonst nicht erklärlich,

weshalb der Bw einmal ein Notebook mit aufgesetzter Software und kurz danach dieselbe Software ohne Hardware erhalten hat.

Weiters hat der Bw laut festgestelltem Sachverhalt Datenbank-Software (dBase III plus und IV sowie SQL) in sein Anlageverzeichnis per 1.1.1990 mit Anschaffung 1988 aufgenommen, die er zuvor privat verwendet haben will. Angesichts der Gesamtsituation als Familienalleinerhalter mit B-Beamtenbezug erscheint es nicht glaubhaft, dass der Bw die historischen Anschaffungskosten von ATS 132.837,50 tatsächlich geleistet hat, zumal weder Kauf noch Finanzierung nachgewiesen worden sind.

Schließlich hat der Bw laut festgestelltem Sachverhalt PC-Programme in sein Anlageverzeichnis per 1.1.1990 mit Anschaffungsjahr 1988 aufgenommen, die entweder im Jahr 1998 noch nicht existent waren, sodass er sie damals nicht gekauft haben konnte, oder sogar erst nach dem 31.12.1989 auf dem Markt erschienen sind, sodass diese Programme selbst im Zeitpunkt der Betriebseröffnung noch nicht existent waren.

Des Weiteren hat der Bw den Grundsatz der Einzelbewertung verletzt. Dem Anlageverzeichnis folgend betrug beispielsweise der Teilwert für beide Windowsversionen gemeinsam ATS 18.830,00.

Das BIOS-Datum gibt die „Geburtszeit“ eines Rechners an, sodass der in der Ressourcenübersicht ausgewiesene Prozessor nicht jener PC sein kann, der dem Betriebsvermögen seit dem 1.1.1990 angehört. Eine Aufrüstung hätte den Austausch des sog. Motherboard bedingt, wozu jedoch die Höhe der GWG der Jahre 1994 (ATS 2.579,00) und 1995 (ATS Null) nicht ausreicht. Völlig unklar bleibt, woher die Winword-Version 4.00 stammt. In den 90er Jahren war für höherwertige Software-Versionen vielfach eine stärkere Hardware notwendig. Den höchsten Grad an Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass der Bw den 486er PC sowie die höhere Windowsversion erst nach dem 31.12.1994 erworben hat.

Damit ist als erwiesen anzunehmen, dass der Bw die Anlageverzeichnisse nachgeschrieben hat. Die Anlageverzeichnisse sind formell mangelhaft, weil entgegen § 7 Abs 3 EStG 1988 Name und Anschrift des Lieferanten fehlen, und materiell mangelhaft, weil in ihnen PC-Programme aufscheinen, die im Jahr 1988 und/oder zum 1.1.1990 noch nicht existent waren, und Anschaffungskosten ausgewiesen sind, deren Höhe und Finanzierung nicht nachgewiesen worden ist bzw. angesichts der Gesamtsituation als Familienalleinerhalter mit B-Beamtenbezug zweifelhaft erscheinen muss. Folglich sind die betreffenden Bruttoanschaffungskosten sowie die von diesen abgeleiteten Teilwerte unrichtig. Dadurch ist Schätzungsberechtigung bezüglich der Teilwerte der PC-Programme gegeben.

Für die Einlage eines Wirtschaftsgutes in ein Betriebsvermögen ist wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 BAO ausreichend. Für nach dem 1.1.1990 vom Stb. L erhaltene Software wird

Aufrechnung laut Sachverhalt angenommen, die als Durchlaufer keine steuerliche Auswirkung hat.

Aufgrund des festgestellten Sachverhalts ergibt sich für die eingelegten PC-Programme eine jährliche AfA von ATS 8.000,00. Einer Bewertung der vom Bw selbst entwickelten Software steht das Aktivierungsverbot des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entgegen.

Vorsteuer von Betriebseinlagen und Betriebseröffnung am 1.1.1990:

Mangels entsprechender Rechtsgrundlage besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Fall von Privateinlagen in ein Unternehmen. [Art. 18 Abs. 1 B-VG](#) bindet die gesamte staatliche Verwaltung an das geltende Recht; ohne Rechtsgrundlage ist behördliches Handeln rechtswidrig. Die Nachholung des Vorsteuerabzugs von den Einlagen der Software und des PC per 1.1.1990 ist daher zu korrigieren; die Anschaffungskosten für den PC erhöhen sich um die Umsatzsteuer auf ATS 6.960,00 und die AfA beträgt jährlich 1.392,00.

Wären dem Bw tatsächlich vorweggenommene Betriebsausgaben angefallen, so hätte er mit Beginn der Vorbereitungsphase die entsprechenden abgabenrechtlichen Konsequenzen (Geltendmachung von Anlaufverlusten, Vorsteuerabzug vor tatsächlicher Erzielung von Einnahmen) zu ziehen gehabt. Bei der Kenntnis des Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrechts, die der Bw als ehemaliger Betriebsprüfer hat, hat er das auch gewusst.

Die laut Sachverhalt für PC-Programme im Schätzungsweg angesetzten Anschaffungskosten von ATS 40.000,00 verstehen sich inklusive USt.

Privatnutzung von Hard- und Software:

Dem Berufungsvorbringen, dass eine private Verwendung dieser Programme rein technisch schon so gut wie ausgeschlossen sei und sinnlos wäre, kann nicht gefolgt werden.

Schreibprogramme wie zB Word und Rechenprogramme wie Excel-Tabellen finden sehr wohl im Privatbereich Verwendung. Sämtliche in gegenständlichem Verfahren vorgelegten Excel-Tabellen bezüglich Wohnkosten etc. sind dem Privatbereich zuzuordnen. Der Bw hat sogar die Betriebsausgaben, die jedoch fast ausschließlich dem § 20 EStG 1988 zuzuordnen sind, als Kreisdiagramm dargestellt, sodass er weiters die Grafiksoftware privat genutzt hat.

Schriftverkehr mit Behörden aus privaten Belangen kommt ebenfalls regelmäßig vor. Nicht jeder Rechtsunterworfenen hat so wie der Bw die Möglichkeit, für seinen Schriftverkehr in Steuerangelegenheiten Faxpapier samt Bundesadler und Faxgerät der Dienststelle zu verwenden.

Zinsen und Geldspesen, Betriebskonto und Kredite

Nach dem Berufungsbegehren handelt es sich ausschließlich um Zinsen und Spesen des Betriebskontos, auf welchem die Honorare eingegangen und ein Großteil der

Betriebsausgaben getätigt bzw. um Kreditkonten, die zwecks Abdeckung der Bankverbindlichkeit auf das Betriebskonto überwiesen worden seien. Weiters verweist die Berufung auf die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.9.1996. Laut Punkt h der Vorhaltsbeantwortung seien die Zinsen und Bankspesen ausschließlich durch die Finanzierung der beruflich veranlassten Aufwendungen und Anschaffungen angefallen. Eine genaue Berechnung könne auf Wunsch des Finanzamtes nachgereicht werden.

Als Betriebskonto präzisiert der Bw auf Seite 25 seiner Beschwerde jenes von der EÖ mit der Nummer 4711. Dieses Konto scheint auch in der KM auf. Laut festgestelltem Sachverhalt sind auf diesem Girokonto jedoch nicht nur die Honorare eingegangen, wie der Bw ausführt, sondern auch die Dienstbezüge des Bw. Demnach sind die Betriebseinnahmen/Umsätze auf dem Gehaltskonto des Bw eingegangen, welches damit ein gemischt genutztes Konto wird, jedoch keinesfalls als ein Betriebskonto anzusehen ist. Auch stehen die auf diesem Konto verbuchten Lastschriften nicht bzw. nur in geringfügigem Ausmaß mit Betriebsausgaben in Zusammenhang, wozu auf obige Ausführungen zum Arbeitszimmer, dessen Einrichtungsgegenständen sowie die PKW verwiesen wird.

Zu den PC-Programmen waren die entgeltlichen Anschaffungsvorgänge zum angegebenen Zeitraum 1988 und der Höhe nach als nicht glaubhaft anzusehen. Die auf diesem Konto enthaltenen Lastschriften stehen daher fast ausschließlich mit Privatausgaben in Zusammenhang. Ein weiteres Girokonto, das als rein betriebliches Girokonto angesehen werden könnte, ist laut Aktenlage nicht bekannt. Die in der Beschwerde erwähnten Girokonten, auf die Kreditvalutae überwiesen worden sein sollen, sind nicht aktenkundig.

Der Bw ordnet keinem Anschaffungsvorgang einen bestimmten Kredit zu. Die Finanzierung einer bestimmten betrieblichen Anschaffung mit Kreditmitteln behauptet der Bw daher selbst nicht. Seiner Behauptung nach seien die Kreditaufnahmen zur Abdeckung eines Schuldenstandes auf dem Konto EÖ 4711 erfolgt. Anschaffungen von Wirtschaftsgütern vor dem 1.1.1990 hätten den Sollstand verursacht, den der Bw mit Krediten abgedeckt habe. Da die Wirtschaftsgüter ab dem 1.1.1990 betrieblich verwendet würden, seien auch die Kredite ab diesem Zeitpunkt Betriebsschulden. Selbst in der Beschwerde nennt der Bw nur exemplarisch Wirtschaftsgüter, zB Software, Autokauf, deren Ankauf den Schuldenstand verursacht hätte, sodass ein konkreter Veranlassungszusammenhang nicht dargetan wird. Nach VwGH ist aber der Schuldgrund entscheidend (VwGH 28.03.00, [96/14/0104](#)).

Die in den Berufungsjahren hier als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen und sonstigen Bankspesen zeigen, dass der Bw und seine Gattin in Wahrheit über ihre Verhältnisse gelebt haben. Es gibt kaum einen teureren Kredit als eine notorische Überziehung eines

Girokontos. Soweit Kontoauszüge vorgelegt wurden, war festzustellen, dass das Konto ständig überzogen war, was sich auch in den geltend gemachten Zinsen widerspiegelt.

Da weder der Schuldgrund für die Überziehung des gemischt genutzten Gehaltskontos oder für die Kreditaufnahme noch ein konkreter Veranlassungszusammenhang dafür hinreichend bestimmt oder bestimmbar dargelegt worden ist, ist der Tatbestand der betrieblichen Veranlassung für als Betriebsausgaben geltend gemachten Spesen und Zinsen nicht erfüllt.

Schreibhonorare an die Ehegattin

Laut Schriftsatz vom 13.9.1996, Punkt k, seien der Gattin 12 % der Bruttohonorare zuzüglich 20 % USt ausbezahlt worden. Die Gattin hätte folgende Leistung erbracht: Korrekturlesen, Korrespondenz, Auftragsverwaltung und –abrechnung, Schreibarbeiten, PC-Wartungsarbeiten. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 25.04.1998 betraf die Tätigkeit auch die komplette Wartung der monatlich in der ÖStZ veröffentlichten Judikatur und Literatur in der mittels DBASE erstellten Judikatur- und Literaturverwaltung, Formatierung der mit Tabellenkalkulationsprogramm Lotus erstellten Tabellenberechnungssheets, den durch HG erstellten Geschäftsgrafiken oder den durch Winword erstellten Textdokumenten.

Diese Tätigkeit sei über das Ausmaß der ehelichen Beistandspflicht (Anm. wohl gemeint Mitwirkungspflicht) hinausgegangen. Die Tätigkeit habe sich nach dem Arbeitsanfall gerichtet. Je nach Arbeitsanfall seien der Gattin monatlich zwischen ATS 880,00 bis ATS 3.120,00 ausbezahlt worden.

Aus den an die Steuerberatungskanzleien ausgestellten Honorarnoten seien die von der Ehegattin getätigten Arbeitsstunden ersichtlich, die an die Auftraggeber weiterverrechnet worden seien. Der Bw legt die Honorarnoten Nr. 14/19 vom 20.12.1991, mit welcher er 79 Stunden à ATS 300,00 und Ersatz von Barauslagen netto verrechnet, und Nr. 13/91 vom 9.11.1991, mit welcher er 125,5 Stunden à ATS 300,00 sowie Barauslagen netto verrechnet, vor.

Beiden Rechnungen fehlt der Leistungszeitraum, sodass sie den Leistungsempfänger L nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Der Leistungszeitraum ergibt sich auch nicht aus dem beigelegten Leistungsverzeichnis.

In der HN 14/91 sind 2,5 Stunden à ATS 300,00 und ATS 40,00 Barauslagen für „Reisekosten für angestellten Ehegatten“ enthalten. 2,5 Stunden sind jedoch nur 3,16 % von den verrechneten 79 Stunden, sodass kein wirtschaftlicher Grund für einen 12 %igen Anteil anzunehmen ist. Den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat nach dem Wortlaut der verrechneten Leistung, dass die Gattin einem Kunden etwas gebracht oder von diesem

geholt hat. Dies ist jedoch eine Leistung, die nun nicht vom Bw angegeben wurde, jedoch grundsätzlich von der ehelichen Mitwirkungspflicht des ABGB umfasst wäre.

In der HN 13/91 scheint der Begriff „Ehegatte“ gar nicht auf, sodass mit dieser HN nicht der Nachweis erbracht wird, dass mit dieser Honorarnote erkennbar Arbeitsstunden der Ehegattin offen weiterverrechnet wurden.

Unter steuerrechtlichen Aspekten ist der Terminus „angestellt“ untrennbar mit einem nichtselbständigen Dienstverhältnis verbunden, sodass eine fachkundige Person wie ein Betriebsprüfer, was der Bw zuvor gewesen ist, diesen Begriff niemals in Verbindung mit einem Unternehmer verwenden würde. Eine unternehmerische Tätigkeit der Gattin im behaupteten Ausmaß, die eine Entlohnung iHv 12 % der Bruttoeinnahmen zzgl. 20 % USt gerechtfertigt hätte, ist aufgrund der vorgelegten Beweismittel und Ausführungen des Bw daher nicht anzunehmen. Weiters hat er selbst ausgeführt, dass er die Arbeit seiner Ehefrau kontrolliert hat.

Gemäß [§ 90 Abs. 2 ABGB](#) hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist.

Laut Schriftsatz vom 25.04.1998 existieren keine schriftlichen Verträge.

Zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen diese Vereinbarungen insbesondere von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (VwGH 16.11.2006, [2005/14/0070](#); VwGH 15.03.1995, [94/13/0249](#); VwGH 31.03.1998, [96/13/0121](#), und VwGH 31.07.2002, [98/13/0011](#), 0040). Von vornherein ausreichend klar ist eine Vereinbarung jedenfalls in Schriftform, die laut Bw nicht getroffen wurde. Nun ist es nicht als fremdüblich anzusehen, dass ein Unternehmer mithilfe der eigenen Leistungserlöse auf den Arbeitsanfall des anderen schließt, wie es der Bw behauptet. Da die HN 14/91 anders als die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht unter dem Eindruck der Steuerminimierung verfasst wurde, wird davon ausgegangen, dass die Bezeichnung „angestellt“ für die Ehegattin der Wahrheit entspricht und die Ehegattin daher in einem Dienstverhältnis geringfügige Tätigkeiten wie zB Botendienste verrichtet hat, das jedoch nicht die Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllt.

Vielmehr ist anzunehmen, dass die Ehegattin im Rahmen der ehelichen Unterhaltsgemeinschaft am wirtschaftlichen Erfolg ihres Ehemannes partizipiert hat, wofür beispielsweise die Anschaffung des Peugeot im Namen der Frau durch den Bw spricht.

Die von der Ehegattin eingebrachte geringfügige Mitarbeit hat weder den Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht im Erwerb des anderen gemäß [§ 90 Abs. 1 ABGB](#) überschritten noch

wurden fremdübliche Vereinbarungen getroffen, sodass das Tatbestandsmerkmal der betrieblichen Veranlassung bezüglich der Schreibhonorare nicht erfüllt ist. Auch der Vorsteuerabzug steht folglich nicht zu.

Der Berufungseinwand, der Empfängernennung des [§ 162 BAO](#) sei entsprochen worden, weshalb eine Nichtanerkennung gem. leg. cit. unzulässig sei, geht ins Leere, weil es für steuerliche Anerkennung von Geschäftsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen auf die Fremdüblichkeit der Geschäftsbeziehung ankommt. Die Empfängernennung hat lediglich zutage gebracht, dass Empfänger der Schreibhonorare die Gattin gewesen ist. Damit war noch nicht die Frage der Eigenschaft der Schreibhonorare als Betriebsausgabe geklärt.

Da die Gattin des Bw keine Einkünfte aus einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle erzielt hat, bleibt dem Bw der beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag erhalten.

Die vom Bw zur Tätigkeit der Gattin als Beweismittel vorgelegte Judikatur mit entsprechenden handschriftlichen Hinweisen für die Gattin sind als Beweis dafür, dass die Gattin den bearbeiteten Text tatsächlich getippt hat, ungeeignet, weil die weitere Bearbeitung damit nicht dargetan wird. Es ist genauso denkbar, dass sich der Bw damit Hinweise für sich gemacht hat. Es erscheint wenig glaubhaft, dass ein steuerrechtlicher Text von einer abgabenrechtlich nicht vorgebildeten Person in der vom Bw behaupteten Weise bearbeitet werden kann.

weitere nicht aktivierungspflichtige Aufwendungen:

Betriebsausgaben für ein und dieselbe Sache sind nur ein Mal abzugsfähig, dies allerdings unter der Voraussetzung, dass sie unter § 4 Abs. 4ff EStG 1988 zu subsumieren sind, und nicht unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen, wozu auf oben dargestellte Rechtslage verwiesen wird.

Gemäß § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 5 000 S nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). Bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 kann dieser Betrag im Jahr der Verausgabung voll abgesetzt werden.

§ 13 betrifft nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Hinsichtlich des Anlagevermögens sind die Gewinnermittlungen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 gleich gestellt: in beiden Fällen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen (Durchbrechung des IST-Prinzips). Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauernd zu dienen (Jakom/*Laudacher* EStG 2012, § 6, Tz 60, mwN). Das bedeutet, dass ein

Wirtschaftsgut, dass aufgrund einer betrieblichen Veranlassung erworben wird, noch lange nicht zum Anlagevermögen gehört, denn die betrieblich veranlasste Anschaffung impliziert für sich allein nicht das dauerhafte Dienen des Wirtschaftsgutes im Betrieb.

Soweit unter den GWG Wirtschaftsgüter enthalten sind, die auf der Terrasse Verwendung fanden, so wäre es am Bw gelegen, konform zu seiner Berufungseinschränkung diese von sich aus auszuscheiden und seinen Berufungsantrag entsprechend zu adaptieren.

Schließlich hat der Bw keine Überlegungen formuliert, wonach diese geringwertigen Wirtschaftsgüter des Jahres 1991 geeignet wären, seinem Betrieb als Software-Konsulent dauerhaft zu dienen. Sie sind daher den Ausgaben für den Haushalt des Steuerpflichtigen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnen.

Dieselbe rechtliche Beurteilung hat zu Wirtschaftsgütern Platz zu greifen, die privat angeschafft wurden, aber dann betrieblich verwendet werden, ohne dass eine Einlage in ein Betriebsvermögen anzunehmen wäre, zB die häusliche Kaffeemaschinen, die auch dann eingesetzt wird, wenn ein Geschäftsfreund in der Wohnung empfangen und ihm Kaffee serviert wird. Jedoch hat der Bw mehr als nur eine Kaffeemaschine im Streitzeitraum abgesetzt. Im sonstigen Büroaufwand 1990 eine Kaffeemaschine um ATS 290,83, 1991 eine Kaffeekanne um ATS 165,00, eine Kaffeemaschine um ATS 581,67 und allenfalls zwei weitere um diesen Preis unter den GWG um ATS 1.163,33. Was unter den GWG der anderen Berufungsjahre erfasst wurde, hat der Bw trotz Aufforderung nicht offen gelegt.

Geschenke, wie die Kaffeemaschine für die Angestellten der Kanzlei L, fallen unter das Abzugsgebot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Die an den Bw herangetragene Frage bezog sich auf den von ihm als Reisekoffer bezeichneten Koffer; ein Aktenkoffer ist beim Betriebsgegenstand des Bw als GWG wohl unstrittig; ein Reisekoffer ist hingegen den Ausgaben für den Haushalt des Steuerpflichtigen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnen, und zwar auch dann, wenn er aus Anlass einer Berufsreise angeschafft worden wäre, was jedoch in casu nicht einmal behauptet wurde (vgl. auch VwGH 03.09.2008, [2006/13/0125](#), zu einem Weckradio, um pünktlich in die Arbeit zu kommen). Der Aktenkoffer um ATS 398,00 und der Reisekoffer um ATS 439,00 wurden nach den Angaben in Excel-Tabelle Büromaterial gemeinsam am 1.10.1991 erworben.

Zu den weiteren Betriebsausgaben (Aufwandersatz, Instandhaltung, GWG und Kleinmaterial der anderen Jahre außer 1991, Fachliteratur und sonstiger Aufwand) hat der Bw trotz Aufforderung die betriebliche Veranlassung nicht dargelegt. Aufgrund des festgestellten Sachverhalts und der dargelegten Gründe sind nicht anzuerkennen:

	1990	1991	1992	1993	1994

Aufwandersatz	1.920,00	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Instandhaltung	0,00	0,00	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
Fachliteratur	4.320,51	1.438,27	2.501,27	1.407,27	643,64
Sonstiger Aufwand	952,15	188,25	618,83	742,60	388,83
Summe	9.758,66	27.278,52	25.046,10	20.455,87	15.553,14

Zu jenen Betriebsausgaben, die laut nachgereichten Excel-Tabellen von den Beträgen laut Abgabenerklärung abweichen, wird angenommen, dass sie nicht erklärter Höhe angefallen, sondern laut Liste angefallen sind. Die Betriebsausgaben sind aufgrund des relevanten Sachverhalts unter Berücksichtigung oben dargestellter Rechtslage wie folgt zu berechnen.

Büromaterial – netto, nur 1994 brutto					
	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Tabelle Bw	952,25	1.393,00	1.925,00	618,83	466,60
Ausscheiden lt UFS:	0,00				0,00
Reisekoffer		-365,83			
Tischstaubsauger			-415,00		
Büroware				-447,50	
Summe	952,25	1.027,17	1.510,00	171,33	466,60
Vorsteuer	190,45	205,43	302,00	34,27	0,00

Reisekoffer und Tischstaubsauger sind den Ausgaben für den Haushalt des Steuerpflichtigen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnen. Die Bezeichnung „Büroware“ ist zum einen derart unbestimmt und zum anderen ist auch der Betrag für Büroware in dieser Höhe nicht üblich, dass sie angesichts der Sorglosigkeit des Bw bei Erstellung seiner Steuererklärungen ohne nähere Darlegung nicht anzuerkennen ist. Der Tatbestand der betrieblichen Veranlassung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 ist daher nicht erfüllt.

PC-Material – netto, nur 1994 brutto					
	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Tabelle Bw	1.697,67	2.478,25	4.314,50	929,75	3.799,30
Ausscheiden lt UFS:		0,00	0,00	0,00	0,00
Kindersicherung	-107,50				
Summe	1.590,17	2.478,25	4.314,50	929,75	3.799,30
Vorsteuer	318,03	495,65	862,90	185,95	0,00

Die Kosten für die Kindersicherung ist den Ausgaben für den Haushalt des Steuerpflichtigen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnen; der Tatbestand der betrieblichen Veranlassung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 ist daher nicht erfüllt.

Sonstiger Büroaufwand - netto

	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Erklärung	4.862,17	9.436,04	13.822,00	1.544,25	1.237,08
lt. Tabelle Bw	4.746,33	8.692,00	7.346,17	1.454,92	1.237,08
Ausscheiden lt UFS	-4.746,33	-8.692,00	-7.346,17	-1.454,92	-1.237,08
Summe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Die laut Sachverhalt als sonstiger Büroaufwand erfassten Wirtschaftsgüter unterliegen gänzlich dem Abzugsverbot des § 20 leg. cit., und zwar das Buch für den Stb. L als Geschenk dem § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, die restlichen Wirtschaftsgüter dem § 20 Abs. 1 EStG 1988. Der Bw hat die betriebliche Veranlassung nicht dargelegt; die Zuordnung der Wirtschaftsgüter in die Privatsphäre des Bw erfolgte mangels Mitwirkung des Bw nach dem der Bezeichnung in den Tabellen. Der Tatbestand der betrieblichen Veranlassung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 ist diesbezüglich daher nicht erfüllt.

Betriebliche Veranlassung kontra Grundrecht des Fernmeldegeheimnisses iSd [Art 10a StGG](#)

Als Betriebsausgaben können Telefongebühren abgesetzt werden, soweit sie betrieblich veranlasst sind. Der Bw gibt als betrieblich veranlasst einen Anteil von mehr als 85% zu seiner nebenberuflich veranlassten Konsulententätigkeit an. Laut SV sind die betrieblichen Telefongebühren beim häuslichen Anschluss angefallen.

Die vom Bw vorgetragene Schätzungsmethode ist grundsätzlich gängig, sofern sie schlüssig und glaubhaft ist. Aufgrund der Sorglosigkeit des Bw im Umgang mit den Betriebsausgaben, die in der Erfindung von eingelegten Wirtschaftsgütern zum Stichtag 1.1.1990 und der Doppelerfassung von Betriebsausgaben ihren Höhepunkt findet, ist die Glaubhaftigkeit dieses Schätzungsanbot anzuzweifeln. Zur Abgrenzung betrieblich veranlasster Telefonate von privat veranlassten wurde der Bw um Bekanntgabe der Gesprächspartner, -inhalt und -dauer ersucht.

Weiters steht die Befugnis zur Schätzung aufgrund des klaren Wortlautes des § 184 Abs. 1 BAO nicht dem Abgabepflichtigen zu (arg. die Abgabenbehörde hat ... zu schätzen). Der Grund liegt darin, dass die Abgabenbehörde immer erst im Nachhinein Sachverhalte zu beurteilen hat, wobei die Trennung von privater und betrieblicher Sphäre eine sehr häufige Aufgabe darstellt. Der Abgabepflichtige jedoch ist zeitnah am Geschehen und kann durch entsprechende Notizen private und betriebliche Sachverhalte bestimmt oder zumindest bestimmbar machen und für deren klare Trennung sorgen. Den Abgabepflichtigen trifft daher eine Schätzungsvermeidungspflicht.

Der Bw trägt vor, die vom UFS verlangten Aufzeichnungen über die Telefonate in Bezug auf Person, Dauer und Inhalt der Gespräche seien unzumutbar und stellten weiters eine Verletzung des Fernmeldegeheimnisses iSd Art 10a StGG.

Zunächst ist klar zu stellen, dass diese Aufzeichnungen nicht als Einzelgesprächsnachweis zu verstehen sind, eine Aufzeichnung aller Gespräche ist hier keinesfalls verlangt, sondern bloß jene Gespräche sollen mit Namen, Dauer und ggf. Zweck festgehalten werden, die der Abgabepflichtige seiner Betriebssphäre zuordnet.

Der hier behauptete verfassungswidrige Eingriff erfolgt auf gesetzlicher Grundlage, und zwar auf § 4 Abs. 4 EStG 1988, wonach Betriebsausgaben nur dann abzugsfähig sind, soweit sie betrieblich veranlasst sind. Damit hat der einfache Gesetzgeber die legitime Voraussetzung für Eingriffe in sämtliche die Privatsphäre regelnden Grundrechte, wie den Schutz des Hausrechtes (zB Augenschein eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband), das Fernmeldegeheimnis oder das Briefgeheimnis (Trennung Geschäfts-Privatkorrespondenz) etc., geschaffen.

Dem Einwand des Bw ist zu entgegnen, dass nicht jeder Eingriff in ein Grundrecht automatisch eine Grundrechtsverletzung darstellt. Das Fernmeldegeheimnis steht weiters unter einem formellen Gesetzesvorbehalt, sodass der Verfassungsgesetzgeber bereits davon ausgegangen ist, dass es Gründe geben kann, die einen Eingriff in dieses Grundrecht gerechtfertigt erscheinen lassen können. Einen Eingriff in das Grundrecht nimmt zB § 54 SicherheitspolizeiG vor. Ob eine Grundrechtsverletzung vorliegt, hängt vom Schutzbereich des jeweiligen Grundrechts ab.

Ein behördlicher Eingriff in ein Grundrecht ist jedoch zulässig, wenn durch den von der Partei geforderten Akt der Mitwirkung am Verfahren ein Ziel verfolgt wird, das im öffentlichen Interesse liegt, der Akt der Offenlegung zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist und weiters notwendig ist, weil es keine anderen Mittel zur Zielerreichung gibt, und zwischen dem öffentlichen Interesse und der Schwere des Eingriffs eine angemessene Relation vorliegt (Hengstschläger/Leeb, Grundrechte (2012) Tz 1/65).

Die Abgabenerhebung liegt zweifelsfrei im öffentlichen Interesse, denn sie garantiert durch die Mittelaufbringung das Funktionieren des Staates. Der Grundrechtseingriff stellt daher eine Maßnahme dar, die in einer demokratischen Gesellschaft für das wirtschaftliche Wohl des Landes notwendig ist. Im öffentlichen Interesse liegt also, dass Kosten für Privattelefonate nicht ungeprüft zu Lasten des Abgabenaufkommens absetzbar gemacht werden. Die Bekanntgabe der oben angeführten Daten ist zur Zielerreichung geeignet und notwendig, weil die Abgrenzung der Betriebssphäre von der Privatsphäre nicht anders vorgenommen werden kann. Der betriebliche Anteil von bestimmten Gesamtkosten ergibt sich immer in Relation zu

diesen Gesamtkosten. Der Abgabepflichtige ist weiters die einzige Person, die diese Informationen besitzt, sodass es auch keine anderen Mittel zu Zielerreichung gibt. Das Verlangen einer Abgabenbehörde zur Führung solcher Aufzeichnungen mit obigem Inhalt ist daher angemessen, und stellt einen zulässigen Eingriff in das Fernmeldegeheimnis iSd Art 10a StGG dar.

Ohne entsprechende Mitwirkung des Abgabepflichtigen können die für die Abgrenzung von betrieblichen von privaten Telefonaten erforderlichen Informationen nicht erlangt werden, denn diese Informationen können nicht von dritter Seite beschafft werden. Eine solche Auskunft ist eine unvertretbare Handlung.

Auch in diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der Bw ein ehemaliger Betriebsprüfer ist, der die entsprechende Rechtskenntnis ohnedies besitzt. Weiters hat der Bw seine Mitwirkungspflicht als erloschen bezeichnet und ist nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen.

Gemäß [§ 115 Abs. 3 BAO](#) haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Der Bw hat nun aber zu den Telefonkosten keine – sachdienlichen – Angaben gemacht noch sind mit den Telefonkosten in Zusammenhang stehende Umstände bekannt geworden.

Da betrieblich veranlasste Telefonate nicht gänzlich ausgeschlossen werden können, werden geringfügige Kosten für Fernmeldegebühren von 10 % im Schätzungsweg berücksichtigt. Die geringfügige Höhe wird damit begründet, dass der Bw ohnedies von Montag bis Freitag nach Dienstschluss und zumeist auch an Samstagen, allerdings ohne die behaupteten Hin- und Rückfahrten, in der Kanzlei des Stb. L gearbeitet hat, sodass für Telefonate vom häuslichen Anschluss aus wenig Bedarf und Zeit verblieb.

Fernmeldegebühren, unecht befreit					
	1990	1991	1992	1993	1994
lt. Erklärung	6.210,00	7.702,80	6.204,80	7.520,10	5.800,00
davon 10%	621,00	770,28	620,48	752,01	580,00

Kleinunternehmerbefreiung und Antrag gemäß [§ 6a UStG 1972](#), Folgen für die Einkommensteuer

Gemäß [§ 6 Z 18 UStG 1972](#) id für das Jahr 1994 geltenden Fassung (SteuerreformG 1993) ist Kleinunternehmer ein Unternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300 000 S nicht übersteigen. Gemäß § 6a UStG 1972 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Z 18 befreit sind, gegenüber dem Finanzamt

schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung der sog. Kleinunternehmerbefreiung verzichtet.

Für das Jahr 1994 hat der Bw Entgelte von ATS 147.392,50 erklärt; dieser Betrag liegt deutlich unter ATS 300.000,00. Für das Jahr 1994 liegt keine solche Verzichtserklärung ein. Es war in einer Verhandlungsunterlage vorgesehen, das Fehlen dieses Rechtserfordernisses für den Vorsteuerabzug im Jahr 1994 dem Bw in der Verhandlung vorzuhalten. In der Verhandlung wurde dies auch der Amtspartei mitgeteilt; der Amtsvertreter hat dazu mitgeteilt, dass keine weiteren Aktenteile beim Finanzamt aufliegen.

Anders als die für Kleinunternehmer vorangegangene Bestimmung ist die ab 1.1.1994 geltende Befreiung für Kleinunternehmer als eine sog. unechte Befreiung konzipiert. Fehlt eine auf § 6a UStG 1972 gestützte Verzichtserklärung, so steht zwingend die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht zu.

Hat der Unternehmer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 in einer Rechnung für eine Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, [...]

Sachverhaltsbezogen ist davon auszugehen, dass der Bw auch für das Jahr 1994 Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an seine Auftraggeber gelegt hat, weil in der Kontrollmitteilung die gesonderte Umsatzsteuer ausgewiesen ist und auch in den vorliegenden Honorarnoten die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. In dieser Weise erstellt ein Betriebsprüfer eine KM nur dann, wenn der Empfänger der Leistung den Vorsteuerabzug begehrt hat. Da der Bw unecht befreite Umsätze getätigt hat, schuldet er die Umsatzsteuer nicht aufgrund seiner Leistungserbringung; der Bw schuldet die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1972 aber infolge deren Ausweises in einer Rechnung.

Da der Bw die vereinnahmte Umsatzsteuer jedenfalls abführen muss, sind in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Betriebseinnahmen weiterhin netto anzusetzen; da aber infolge Verlustes des Vorsteuerabzuges die verausgabte Umsatzsteuer Kostencharakter gewinnt, sind Betriebsausgaben und aktivierungspflichtige Anschaffungskosten brutto anzusetzen.

Ermittlung des Erfolges 1990 bis 1994

Berechnung der Betriebsausgaben

Die Betriebsausgaben werden für die Jahre 1990 bis 1993 netto, für 1994 mangels Opting-In-Erklärung gem. § 6a UStG 1972 brutto, angesetzt, sofern nicht der Vorsteuerabzug bereits aus anderen Gründen ausgeschlossen ist (zB eingelegte PC-Programme, eingelegter PC, Moped). Die Abschreibung wird bis zum Erinnerungsschilling vorgenommen.

Betriebsausgaben laut UFS

	1990	1991	1992	1993	1994
Büroraum	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Büroausstattung - AfA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instandhaltung	nicht beigebracht				
GWG und Kleinmaterial	nicht beigebracht				
Strom für PC etc.	200,00	200,00	200,00	200,00	240,00
PKW-Nutzungseinlage	8.133,73	9.239,10	8.868,96	3.891,67	3.998,56
Moped	0,00	0,00	3.633,50	9.595,80	5.929,00
Jahresnetzkarte anteilig	1.863,64	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.350,00
PC-Material	1.590,17	2.478,25	4.314,50	929,75	3.799,30
PC-Programme, AfA	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00
PC-Anlage incl. Programme, AfA	1.392,00	1.392,00	1.392,00	1.392,00	1.391,00
Drucker lt. Erklärung	513,17	513,17	513,17	513,17	512,17
PC-Auflage 29.4.1991 AfA	-	210,00	210,00	210,00	210,00
PC-Zubehör 26.6.1991 AfA	-	899,33	899,33	899,33	899,33
Telefon	621,00	770,28	620,48	752,01	580,00
Aufwandsätze lt. Erkl	nicht beigebracht				
Büromaterial	952,25	1.027,17	1.510,00	171,33	466,60
Fachliteratur	nicht beigebracht				
Schreibhonorare	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Porti u. Stempelgebühren	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sonstiger Büroaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sonstiger Aufwand	nicht beigebracht				
Summe	23.265,96	26.729,30	32.161,94	28.555,06	28.375,96

Gewinnermittlung:

Die Betriebseinnahmen werden in erklärter Höhe angesetzt.

Gewinnermittlung laut UFS					
	1990	1991	1992	1993	1994
Konsulentenhonorare	70.800,00	203.100,00	239.250,00	179.850,00	137.942,50
Aufwandsätze	1.920,00	10.120,00	20.810,00	16.150,00	9.450,00
Schriftstellerhonorare	540,00	5.000,00	-	-	-
Betriebseinnahmen	73.260,00	218.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
abzgl. 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
abzgl. Verluste lt. Erklärung	126.461,00	89.899,96	25.757,86	82.752,21	94.189,46
Differenz	176.455,04	281.390,66	253.655,92	250.197,15	213.206,00

Ermittlung der Umsatzsteuer 1990 bis 1994

Berechnung der Vorsteuern:

Vorsteuern

	1990	1991	1992	1993	1994
Büroraum	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Büroausstattung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instandhaltung	nicht beigebracht				
GWG und Kleinmaterial	nicht beigebracht				
Strom für PC etc.	40,00	40,00	40,00	40,00	0,00
PKW-Nutzungseinlage	nicht unternehmerisch				
Moped	nicht unternehmerisch				
Jahresnetzkarte anteilig	186,36	200,00	200,00	200,00	0,00
PC-Material	318,03	495,65	862,90	185,95	0,00
PC-Programme, AfA	0,00	-	-	-	-
PC-Anlage incl. Programme, AfA	0,00	-	-	-	-
Drucker lt. Erklärung	513,17	-	-	-	-
PC-Auflage 29.4.1991	-	210,00	-	-	-
PC-Zubehör 26.6.1991	-	899,33	-	-	-
Telefon	unecht befreit				
Aufwandsätze lt. Erkl	nicht beigebracht				
Büromaterial	190,45	205,43	302,00	34,27	0,00
Fachliteratur	nicht beigebracht				
Schreibhonorare	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Porti u. Stempelgebühren	unecht befreit				
Sonstiger Büroaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sonstiger Aufwand	nicht beigebracht				
Summe	1.248,01	2.050,41	1.404,90	460,22	0,00

Berechnung der Umsatzsteuer 1990 bis 1994:

Die vereinnahmten Entgelte werden in erklärter Höhe angesetzt.

Umsatzsteuerschuld laut UFS					
	1990	1991	1992	1993	1994
steuerbare Umsätze	73.260,00	218.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
unechte befreite Umsätze	-540,00	-5.000,00	-	-	-
steuerpfl. Umsätze	72.720,00	213.220,00	260.060,00	196.000,00	147.392,50
davon 20 %	14.544,00	42.644,00	52.012,00	39.200,00	29.478,50
abzgl. Vorsteuern	-1.248,01	-2.050,41	-1.404,90	-460,22	0,00
Schuld lt. UFS	13.295,99	40.593,59	50.607,10	38.739,78	29.478,50
abzgl. Gutschriften/ Restschuld lt. Erkl.	54.548,00	-13.066,00	-5.391,00	-6.203,00	-4.938,00
Differenz	67.843,99	27.527,59	45.216,10	32.536,78	24.540,50

Umrechnung der Umsatzsteuer in Euro:

Umsatzsteuerschuld laut UFS					
Restschuld in ATS	13.295,99	40.593,59	50.607,10	38.739,78	29.478,50

Restschuld in Euro	966,26	2.950,05	3.677,76	2.815,33	2.142,29
--------------------	--------	----------	----------	----------	----------

Berechnung der Einkommensteuer 1990 bis 1994

Beträge in ATS	1990	1991	1992	1993	1994
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	49.994,00	191.490,00	227.898,00	167.444,00	119.016,00
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	223.576,00	241.722,00	292.740,00	296.898,00	312.829,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	273.570,00	433.212,00	520.638,00	464.342,00	431.845,00
Sonderausgaben lt. angef. Bescheid	-21.430,00	-24.105,00	-24.969,00	-26.251,00	-27.586,00
Kirchenbeitrag lt. angef. Bescheid	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
Einkommen gem § 2 Abs. 2	251.140,00	408.107,00	494.669,00	437.091,00	403.259,00
Rundungszu- bzw. -abschlag	-40,00	-7,00	31,00	9,00	41,00
gerundet gem. § 33 Abs 2	251.100,00	408.100,00	494.700,00	437.100,00	403.300,00
Einkommensteuer laut Tarif					
für die ersten 50.000,00 10 %	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00
für die weiteren 100.000,00 22 %	22.000,00	22.000,00	22.000,00	22.000,00	22.000,00
für die weiteren 150.000,00 32 %	32.352,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
für die weiteren 400.000,00 42 %	-	45.402,00	81.774,00	57.582,00	43.386,00
Steuer vor Abzug d Absetzbeträge	59.352,00	120.402,00	156.774,00	132.582,00	118.386,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-8.840,00
AVAB	-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
Kinderzuschlag für 1 Kind	-1.800,00	-1.800,00	-1.800,00	-	-
Einkommensteuer	43.052,00	104.102,00	140.474,00	117.082,00	99.046,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge gem § 67 (1) u (2) EStG 6%	-	-	-	-	3.204,36
anrechenbare Lohnsteuer lt. LZ	-28.902,50	-33.756,00	-55.275,60	-57.420,00	-62.812,00
festgesetzte Einkommensteuer	14.149,50	70.346,00	85.198,40	59.662,00	39.438,36
ESt angef. Bescheid	-17.125,00	-73.454,00	-88.936,00	-63.064,00	-40.068,00
Auswirkung Abgabekonto	-2.975,50	-3.108,00	-3.737,60	-3.402,00	-629,64

Umrechnung der Einkommensteuer in Euro:

	1990	1991	1992	1993	1994
Einkommensteuer in ATS	14.149,50	70.346,00	85.198,40	59.662,00	39.438,36
Einkommensteuer in Euro	1.028,28	5.112,24	6.191,61	4.335,81	2.866,10

Da sich für jedes Berufungsjahr durch die Verbuchung der Berufungsentscheidung auf dem Abgabekonto eine Gutschrift an Einkommensteuer ergeben wird, entfällt die Festsetzung eines Fälligkeitstages.

Wien, am 13. September 2012