



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Felicitas Seebach und Christian Schuckert im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 25. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 24. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 nach der am 20. März 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Betreffend Einkommensteuer 2001 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw) wurde vom Finanzamt (FA) eine Buch- und Betriebsprüfung (Bp) durchgeführt.

Im Bericht über die Bp wurde ua festgestellt, dass der Bw Einzelunternehmer und als Zahnarzt tätig ist. Weiters wurde ausgeführt:

"Tz 14 Kilometergelder

*Von den in den Jahren 2000 und 2001 abgesetzten Ausgaben für Kilometergelder wurden keine geeigneten Aufzeichnungen vorgelegt.*

*Daraus ergeben sich folgende Änderungen:*

*Jahr 2000 Hinzurechnung ATS 85.000,--*

*Jahr 2001 Hinzurechnung ATS 144.000,--"*

Das FA folgte den Feststellungen der Bp, nahm das Verfahren u a betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 wieder auf und erließ entsprechende Bescheide, in denen zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde.

In der Berufung brachte der Bw i w Folgendes vor:

*„Die Berufungen richten sich gegen die Nichtanerkennung meiner Fahrtkosten nach und von S. In dieser Stadt habe ich in den Streitjahren eine Zweitordination unterhalten. ... Zum Beweis für die damalige Vorteilhaftigkeit, ja geradezu Notwendigkeit des Unterhaltes des Sr Standortes kann ich anbieten:*

*Ich musste am Standort H bis zum Ende Juni 2001 mit jeweils auf ein Jahr befristeten Kassenverträgen das Auslangen finden. ... weshalb der Unterhalt eines „zweiten Standbeines“ (Ordination in S ) unbedingt erforderlich war. ... Nur war ein aktuell bewirtschafteter zahnärztlicher Standort mit Übernahmefähigkeit eines bestehenden Patientenstockes in absehbarer Zeit letztlich nur in H zu finden.*

*Aufgrund der Tatsache, dass ich damals auch in S noch über keinerlei Kassenverträge verfügt habe, war es mir bei dem, zwischen H und S aufgespalteten, Arbeitseinsatz (noch) nicht möglich, Patienten in S zu behandeln. Dazu hätte es eines vollen Einsatzes bedurft, um gerade an diesem Standort Privatpatienten in ausreichendem Umfang zu erwerben. Dennoch habe ich in mehreren Fällen Kassenpatienten dann letztlich in H behandeln können, die eindeutig in S geworben worden sind. Die behördliche Behauptung, es hätte dort schon mangels entsprechender Bemühungen meinerseits gar nicht zu Patientenkontakten kommen können, ist so nicht zutreffend. Zum einen war sehr wohl ein deutlich sichtbarer Hinweis auf meinen Praxisstandort (Ordinationstafel) an der Außenfläche des Hauses angebracht. Dies beweist ein Schreiben, ... das als Beilage 2 beigelegt ist.*

*Zum weiteren Beweis und als weitere Beilagen zu diesem Schriftsatz kann ich ... Beilage 3 und ... Beilage 4 vorlegen, aus denen folgendes hervorgeht:*

*1) Das Praxisschild an der Hausfassade meiner Sr Ordination war sehr wohl und allein geeignet, Patienten in meine Praxis zu bringen.*

*2) Behandlungen am Sr Standort sind nur mangels irgendwelcher Kassenverträge gescheitert.*

*3) Wirtschaftliche Behandlungserfolge haben sich dagegen am Hr Standort niedergeschlagen,*

obzwar die Anbahnung ausschließlich in S erfolgte.

....

*Wenn ... behauptet wird, ich hätte über Kilometergelder für mein eigenes Kraftfahrzeug im Ausmaß von ATS 85.000 (für das Jahr 2000) und iHv ATS 144.000 (für das Jahr 2001) einen nur „mangelhaften Nachweis“ erbracht, so ist dem wie folgt zu entgegnen:*

*Zum Einen besteht hinsichtlich derartiger „echter“ Betriebsausgaben, wie es Fahrtkosten sein können, keinerlei Beweislastumkehr. ... Die Behörde hat vielmehr ihrerseits die Beweisführung zu unternehmen. Außerdem schließe ich diesem Schriftsatz als Beilagen 5 und 6 eine genaue Aufstellung darüber bei, wann ich jeweils im Jahr 2000 und im Jahr 2001 von H nach S und zurück gefahren bin. Aus diesen Beilagen wird erneut ersichtlich, wie ich mich um den Sr Standort im Rahmen und trotz meiner beruflichen Beanspruchung in H bemüht habe.*

*Die Tatsache, dass im Jahr 2000 nur für fünf Monate (ab August 2000) die Mietkosten für die Sr Praxis als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, ist auf ein Versehen ... zurückzuführen. ... lege ... eine Bestätigung der Bank Austria vor, ... dass ich bereits ab Jänner bis einschließlich Juli 2000 für den Sr Standort Miete und Betriebskosten bezahlen musste und auch bezahlt habe (Beilage 7). Die entsprechenden, nur S betreffenden und bisher nicht als Betriebsausgaben verrechneten Kosten sind textlich markiert. Diese wären noch zu berücksichtigen.*

*... Selbst wenn es sich bei den Kosten der Bewirtschaftung meines Sr Standortes um völlig frustrierte und nicht sonst begründbare Betriebsausgaben handeln würde, wären diese anzuerkennen. Die Beurteilung der Zweckmäßigkeit oder gar Notwendigkeit sonst einwandfreier Betriebsausgaben steht den Abgabenbehörden nicht zu. Um einwandfreie Betriebsausgaben, wie auch immer sie betriebswirtschaftlich einzuordnen sein mögen, handelt es sich aber in meinem Streitfall: Nirgendwo konnte die Behörde einen Hinweis darauf ausfindig machen, dass ich mich zu anderen als beruflichen Zwecken in S aufgehalten habe. In Sonderheit sind irgendwelche privaten und damit persönlichen Beziehungen zu diesem Standort niemals auch nur glaubhaft geworden. Dies kann auch gar nicht der Fall sein, denn irgendwelche privaten Beziehungen zu S unterhielt ich zu keinem Zeitpunkt. Ich habe auch die dortigen Festspiele das einzige und letzte Mal 1978 besucht...*

*Im Übrigen halte ich meine bisherigen Anträge ... in vollem Umfang aufrecht..."*

Die erwähnten Beilagen wurden mit der Berufung vorgelegt.

Die Bp des FA nahm mit Schreiben vom 15.4.2004 zur Berufung i w wie folgt Stellung.

*„Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Fahrtkosten iHv 85.000 ATS und 144.868 ATS. Behauptet wird, dass die Behörde die Beweisführung zu unternehmen habe.*

*Der Betriebsprüfung wurde zum Nachweis der Fahrtkosten lediglich eine Aufstellung „Fahrten von H nach S“ vorgelegt. Aus dieser Aufstellung wurden die gefahrenen KM errechnet und das amtliche Kilometergeld geltend gemacht.*

*Unstrittig blieb, dass der Berufungswerber Ordinationsräumlichkeiten in S angemietet hat und dass keine Einnahmen erzielt wurden. Geltend gemacht wurden im Jahr 2000 ATS 170.887 und im Jahr 2001 ATS 218.250 an Kilometergeldern. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Betriebsausgaben sind grundsätzlich nachzuweisen. Eine bloße Aufstellung von Fahrten kann nicht als Nachweis angesehen werden. Die Bp ist davon ausgegangen, dass nur ein Teil der Aufwendungen glaubhaft ist und hat ab Eröffnung der Praxis in H (Mitte 2000) die KM Gelder nach S nicht mehr anerkannt. In der Berufung wird nun gegen diese Schätzung vorgebracht, es sei Sache der Behörde, nachzuweisen, dass die Fahrtkosten nicht angefallen wären. Diese Rechtsauffassung entspricht nicht der geltenden Rechtslage. Betriebsausgaben sind ... durch schriftliche Belege nachzuweisen... wären daher die KFZ Kosten ... durch Vorlage von Belegen zu dokumentieren. Nur dann, wenn das KFZ überwiegend privat genutzt wird, kann als Schätzungshilfe für die tatsächlichen Aufwendungen auch das amtliche Kilometergeld herangezogen werden (...) Zum Nachweis der betrieblichen Fahrten wären entsprechende Aufzeichnungen zu führen... Bei betrieblichen Fahrten von mehr als 30.000 Km im Kalenderjahr stehen – sofern nicht die betriebliche Nutzung überwiegt und das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist – als Betriebsausgaben das amtliche Kilometergeld für 30.000 Km oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten betrieblichen Fahrten zu.*

*Da keinerlei Nachweise für die betrieblichen Fahrten erbracht wurden, wäre die Berufung hinsichtlich der Fahrtkosten nach Ansicht des FA als unbegründet abzuweisen, weil die Schätzung der Fahrtkosten iHv ca ATS 85.000 (+ Garage 7.216) im Jahr 2000 und ca ATS 73.000 im Jahr 2001 durchaus angemessen erscheint.*

*An Miete für die Praxis S wurde laut Bp ATS 62.276 geltend gemacht. Nunmehr wurden eine Aufstellung über Mietkosten iHv ATS 84.276,80 und Belege nachgereicht. Der Berufung wäre daher in diesem Punkte stattzugeben und der Differenzbetrag als zusätzliche Ausgaben anzusetzen..."*

Der steuerliche Vertreter des Bw brachte am 24.5.2004 ein Antwortschreiben ein und führte darin iW aus:

*„... Die Aussage „Eine bloße Aufstellung von Fahrten kann nicht als Nachweis angesehen werden“, wird so nicht auf sich beruhen können. Nirgendwo sind gesetzes- oder auch nur verordnungskräftig bestimmte Formen des Nachweises von Fahrtkosten mit dem eigenen Kraftfahrzeug des Steuerpflichtigen vorgeschrieben. So besteht auch keine förmliche Verpflichtung zur Führung eines Fahrtenbuches, geschweige denn irgendwelche Umkehren*

*der Beweislast in dieser Hinsicht.*

*Tatsächlich verhält es sich so, dass der Berufungswerber in den fraglichen Zeiträumen Zulassungsbesitzer von nicht weniger als drei, von ihm fortlaufend beruflich wie privat benützten, Personenkraftwagen war. Zum Beweis dafür legen wir Kopien der betreffenden Typenscheine der zwischenzeitig abgemeldeten Fahrzeuge der Marken Mercedes Benz und BMW, betrieben mit Wechselkennzeichen, sowie die Zulassungsbescheinigung des noch gegenwärtig in Verwendung stehenden PKW der Marke Opel vor. Alle diese Fahrzeuge wurden auch für die Fahrten zur Ordination nach S herangezogen. Daraus ergibt sich aber die Glaubwürdigkeit des Umstandes, dass keines der drei Fahrzeuge für sich gesehen überwiegende berufliche Verwendung gefunden hat. Alle drei Fahrzeuge waren und sind im Privatvermögen des Bw., mögen auch insgesamt berufliche Kilometerleistungen pro Jahr zusammen gekommen sein, die ein einziges Fahrzeug ohne weiteres zu Betriebsvermögen qualifiziert hätten.*

*Dem Steuerpflichtigen blieb daher nur der Weg der Geltendmachung der Berufsfahrten an Hand der amtlichen Kilometergeldsätze. Eine Verpflichtung zum Einzelbelegnachweis, wie sie sich für Fahrzeuge im Betriebsvermögen ergibt, bestand daher nicht. Wenn die in Ihrer Stellungnahme zitierten EStR 2000 in ihrer Rz 1613 hinsichtlich des Nachweises der beruflichen Fahrtkosten mit Privatfahrzeugen auf einschlägige Rechtsprechung des VwGH verweisen, so geschieht dies auch unter Nennung „anderer Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung (des beruflichen Einsatzes des Fahrzeugs) ermöglichen.“ Die Führung eines Fahrtenbuchs wird damit auch von der Verwaltungspraxis in unserem Fall sehr zu Recht nicht unbedingt gefordert. Eine derartige Formenstrenge sähe sich auch Beanstandungen seitens der Vollzugsüberprüfung durch den VwGH ausgesetzt.*

*Die bei den Akten des gegenwärtigen Verwaltungsverfahrens erliegenden Aufzeichnungen über jeden Tag der Hin- und Rückfahrt nach und von S samt Angabe des Abfahrtortes sind in ihrer Zeitnähe und Authenzität von der Behörde niemals in Zweifel gezogen worden und können dies auch rechtens nicht. Aus ihnen ergeben sich jedenfalls sämtliche Anspruchsgrundlagen für die Geltendmachung des Kilometergeldes.*

*Wir halten daher unsere Berufungsbegehren .... unverändert aufrecht ..."*

Die erwähnten Beilagen (2 Typenscheine, 1 Zulassungsschein) waren beigelegt.

In der am 21. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw ergänzend iw aus:

*„... Es ist mir dann gelungen, in H eine Kassenpraxis zu eröffnen. Ich habe aber immer noch damit gerechnet, dass ich die Sr Praxis als Art zweites Standbein beibehalten kann. Dies ist letztlich am hohen Zeitaufwand, der mit den Fahrten zwischen H und S verbunden war,*

*gescheitert. Überdies habe ich einen auf zwei Jahre befristeten Mietvertrag abgeschlossen, den ich nicht kündigen konnte. Erst nach Auslaufen des Mietvertrages habe ich mich dann auf meine Praxis in H beschränkt...*

*Betreffend Kilometergelder möchte ich nur ausführen, dass ich alle Unterlagen meinem Steuerberater übergeben habe und somit damit gerechnet habe, dass er die Abrechnung korrekt durchführt. Es ist aber richtig, dass die beigebrachten Aufstellungen nur die Tage beinhalten, an denen von H nach S und zurück gefahren wurde, ...*

*Es war so, dass drei Autos auf Wechselkennzeichen angemeldet waren. Ich bin vor allem mit zwei meiner Autos regelmäßig von H nach S gefahren. ... Gelegentlich bin ich auch mit meinem dritten Wagen gefahren. ... Es ist nun zwar zutreffend, dass die tatsächlichen Kosten, die mit dem Betrieb der Fahrzeuge verbunden waren, unter den Kilometergeldern gelegen waren; ... "*

Die Vertreterin der Amtspartei führt aus:

*„Das Finanzamt hat es letztlich als glaubhaft angesehen, dass die Praxis in S beibehalten wurde. Dies, obwohl keinerlei Einnahmen aus dieser Praxis erzielt wurden. Allerdings lagen Zeugenaussagen vor, die für den Standpunkt des Berufungswerbers gesprochen haben; überdies war zu beachten, dass der Kassenvertrag in H bis Mitte 2001 befristet war. Anerkannt wurden somit auch die Mietzahlungen, die für den Standort S geleistet wurden. Nicht glaubhaft machen konnte allerdings der Berufungswerber, dass tatsächlich Fahrtkosten in der von ihm angegebenen Höhe erwachsen sind. Das Finanzamt hat allerdings sehr wohl Fahrtkosten anerkannt, aber eben nicht in der vom Berufungswerber behaupteten außergewöhnlichen Höhe. Tatsächliche Kosten wurden jedenfalls nicht nachgewiesen.“*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw ist Zahnarzt. Er betrieb in den Jahren 2000 und 2001 eine Privatpraxis in S und ab Mitte 2000 gleichzeitig eine Kassenpraxis in H .

Für den Standort S wurden ua Mietzahlungen geleistet. Die Mietzahlungen betrugen im Jahr 2000 ATS 84.276,80,--.

Der Bw erzielte keine Einnahmen aus dem Betrieb der Praxis in S, hat aber einzelne Patienten zur Behandlung von S nach H überwiesen; er hat die Praxis in S zwei Jahre beibehalten und betrieblich verwendet. In der zweiten Hälfte des Jahres 2001 hat er die Praxis in S nicht mehr häufig benutzt.

Der Bw fuhr oft von H nach S und retour und unternahm darüber hinaus weitere betrieblich veranlasste Fahrten mit dem Pkw. An tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrtkosten fielen an:

- im Jahr 2000 ATS 170.887,50 (beantragt) – 85.000,00 (nicht anerkannt) = 85.887,50,--
- im Jahr 2001 ATS 218.250,90 (beantragt) – 144.000,00 (nicht anerkannt) = 74.250,90,--

Diese Kosten wurden im Schätzungswege ermittelt.

Ein Fahrtenbuch oder vergleichbare Aufzeichnungen wurden nicht geführt.

Die tatsächlichen Kfz Kosten wurden nicht nachgewiesen.

Die Kosten der Garagierung in S betragen im Jahr 2000 ATS 7.216,00,-- und im Jahr 2001 ATS 2.706,00.

Der Bw besaß drei Pkw's älteren Baujahrs (2 Kfz 1986, 1 Kfz 1980), von denen er zwei regelmäßig für die Fahrten nach S verwendete, gelegentlich auch das dritte.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Angaben des Bw über den Betrieb seiner Praxen sind unbestritten. Ebenso unbestritten ist die betriebliche Verwendung der Praxis in S. Das hat der Bw ua durch Zeugenaussagen belegt; darüber hinaus hat er durch seine glaubhaften Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat dargelegt, dass er die Praxis betrieblich nutzte, auch wenn er keine Einnahmen erzielte. Auch das FA geht von der betrieblichen Nutzung der Sr Praxis aus.

Auch wenn – nach eigenen Angaben des Bw – die Praxis in der zweiten Jahreshälfte 2001 nicht mehr so häufig genutzt wurde, da zu diesem Zeitpunkt bereits klar war, dass der Bw in S keinen Kassenvertrag erhalten und sich ausschließlich auf das Standbein H konzentrieren würde, so ist doch im Hinblick auf den bis Ende 2001 laufenden Mietvertrag von der betrieblichen Verwendung der Sr Praxis bis Ende 2001 auszugehen.

Die Mietzahlungen für die Ordinationsräume in S sind daher anzuerkennen. Für das Jahr 2000 sind die Mietzahlungen – die ursprünglich versehentlich nur zu einem Teil beantragt worden waren – zur Gänze anzuerkennen. Die Höhe der Mietzahlungen ist nachgewiesen.

Betreffend Kilometergelder ist unbestritten, dass ein Fahrtenbuch nicht geführt wurde. Ebenso wenig wurden andere aussagekräftige Aufzeichnungen, wie etwa Reisekostenabrechnungen, die die erforderlichen Angaben enthalten, geführt.

Es wurden lediglich Aufstellungen beigebracht, die die Tage beinhalteten, an denen der Bw von H nach S bzw zurück gefahren sei. In diesen Aufstellungen sind weder Kilometerstände noch Zeiten noch der jeweils verwendete PKW angegeben.

Der Bw hat zwar den Besitz von drei PKW nachgewiesen, mit welchem er wie oft betrieblich

fuhr, ist jedoch aus den Aufzeichnungen nicht erkennbar.

Überdies hat der Bw auch andere betriebliche Fahrten und Privatfahrten zurückgelegt.

Darüber gibt es keine Aufzeichnungen. Ordnungsgemäße Aufzeichnungen müssen eine klare, nachvollziehbare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Fahrten aufzeigen. Die Anzahl der betrieblichen Fahrten samt zurück gelegter Kilometer, die Anzahl der privat zurück gelegten Fahrten, die Gesamtkilometeranzahl und der Zweck der beruflichen Reisen müssen nachvollziehbar sein.

Die vom Bw vorgelegten Aufzeichnungen entsprechen diesen Anforderungen in keiner Weise. Darüber hinaus wurde der Bw vom FA im Schreiben vom 15.4.2004 aufgefordert, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen. („.... Im gegenständlichen Fall wären daher die KFZ Kosten [AfA, Betriebsmittel, Reparaturen ...] durch Vorlage von Belegen zu dokumentieren. ....“).

Dies hat der Bw nicht getan.

Da er aber glaubhaft machen konnte, dass er betriebliche Fahrten durchgeführt hat, waren diese zu schätzen.

Schätzungsmaßstab sind die tatsächlichen Kosten. Die Höhe der anzuerkennenden Kosten wurde dem Bw im Schreiben vom 15.4.2004 noch einmal mitgeteilt und als durchaus angemessen bezeichnet.

Die Unrichtigkeit der im Schätzweg anerkannten Kosten wurde vom Bw nicht einmal behauptet. Es wurde diesbezüglich nur vorgebracht, dass alle Anspruchsgrundlagen für die Geltendmachung des Kilometergeldes gegeben seien.

Die Höhe der Schätzung wird vom Senat als richtig erachtet, wenn man bedenkt,  
- dass die betrieblichen Fahrten nicht nachgewiesen wurden und die Notwendigkeit derart häufiger betrieblicher Fahrten nach S im Hinblick auf die fehlenden Einnahmen nicht glaubhaft ist;  
- dass die tatsächlichen Kosten, zumal bei Kfz älteren Baujahrs (keine AfA), regelmäßig deutlich unter den Kilometergeldern liegen  
-und dass die Fahrten nach S in der zweiten Jahreshälfte 2001 nach den Aufzeichnungen des Bw und seiner Aussage nach seltener wurden (letzte Fahrt nach seinen Aufzeichnungen: 30.10.2001);

Daher ist es einerseits gerechtfertigt, die Kosten deutlich niedriger anzusetzen als die geltend gemachten Kilometergelder und andererseits ist es gerechtfertigt, im Jahr 2001 deutlich höhere Kürzungen vorzunehmen als im Jahr 2000.

Dies entspricht auch den anerkannten Kosten für die Garagierung, die im Jahr 2000 deutlich höher waren als im Jahr 2001.

Überdies hat der Bw in keiner Weise vorgebracht, dass die angesetzten Beträge nicht den

tatsächlichen Aufwendungen entsprechen.

Da die Zahl der zurück gelegten Kilometer nicht nachgewiesen wurde, ebenso wenig wie eine nachvollziehbare Trennung in betriebliche und private Fahrten ersichtlich ist, konnte nur – ausgehend von den beantragten Kilometergeldern – eine griffweise Schätzung durchgeführt werden.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

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

Bei betrieblich veranlassten Fahrtaufwendungen ist die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs durch den Betriebsinhaber grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen (*s VwGH 21.2.1996, 93/14/0167*). Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein (*s VwGH 23.5.1990, 86/13/0181, VwGH 16.9.1979, 0373/70*).

Der Nachweis der Fahrtkosten kann auch durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, erbracht werden (*s VwGH 23.5.1990, 86/13/0181*).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw keine Aufzeichnungen im eben dargestellten Sinn geführt.

Wenn der Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen über die betrieblichen Kfz-Kosten führt, sind diese der Höhe nach zu schätzen (*vgl VwGH 19.5.1993, 91/13/0045*).

Bei betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges sind die Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (*s VwGH 30.11.1999, 97/14/0174*).

Nach dem vergleichbaren Erkenntnis des *VwGH vom 17.12.2002, ZI 2002/14/0081* – der Bf verwendete in diesem Fall 2 bzw 3 Kfz für berufliche Fahrten und argumentierte, dadurch liege die Kilometerleistung pro Fahrzeug jeweils unter 30.000 km und daher wären Kilometergelder als Schätzungsgröße für die Fahrspesen heranzuziehen – sind beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe anzusetzen. Eine Schätzung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes führt in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis, ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten entweder in tatsächliche Höhe oder durch Ansatz des amtlichen Kilometergeldes besteht jedoch nicht (*s VwGH aaO*).

Es gibt im EStG nämlich keine explizite Regelung, die den Ansatz von Kilometergeld als Betriebsausgaben für die Absetzbarkeit von Fahrtkosten zuließe (*s Glosse v Sutter, AnwBl 2004/7914 zum E VwGH 2002/14/0081*).

Im gegenständlichen Fall hat das FA im Schreiben vom 15.4.2004 auf diese Rechtslage hingewiesen.

Der Bw hat im Abgabenverfahren keine ausreichenden Angaben über Art und Umfang der betrieblich veranlassten Fahrten mit seinem Kraftfahrzeug gemacht. Er hat kein Fahrtenbuch geführt und hat auch die tatsächlich betrieblich veranlassten Kosten nicht nachgewiesen.

Nach § 184 Abs 2 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung 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 wesentlich sind.

Die bloße Aufzeichnung der Tage, an denen der Bw von H nach S bzw retour gefahren ist, ist kein geeigneter Nachweis (siehe oben).

Die Schätzung der betrieblich veranlassten Kfz Kosten durch das FA in tatsächlicher Höhe erfolgte daher zu Recht und wird vom Berufungssenat dem Grunde und der Höhe nach als richtig erachtet. Da die Schätzung nach den tatsächlichen Kosten erfolgt, ist jedenfalls irrelevant, ob sich ein oder mehrere Kfz des Bw im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen befunden haben.

Im Übrigen ist bei der Höhe der beantragten Kilometergelder, welche eine betriebliche Fahrleistung von mehr als 30.000 Km voraussetzen, die überwiegende betriebliche Nutzung eines oder mehrerer Kfz wahrscheinlicher, was zwingend den Ansatz der tatsächlichen Kosten nach sich ziehen würde.

Die Mietzahlungen für die Ordination in S sind unbestritten Betriebsausgaben. Im Jahre 2000 sind daher ATS 84.276,80,-- anstelle von ATS 62.276,00-- (Differenz ATS 22.001) anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter ( Euro und Schilling)

Wien, am 27. März 2007