



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 11

GZ. RV/1881-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hannes Folterbauer, Wirtschaftstreuhänder, 1010 Wien, Spiegelgasse 21, vom 24. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 25. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001, sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Bw., ein Facharzt für Augenheilkunde, hat für die Jahre 1999 bis 2001 eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung stattgefunden, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden:

"Tz 12) Buchführung - Aufzeichnung Erlöserfassung

a) Einnahmenaufzeichnungssystem:

Im Zuge der Betriebsbesichtigung konnten die aktuellen Einnahmen (Juni 2003) wie folgt überprüft werden:

Terminplaner handschriftlich für die nächsten Tage (nur Patientennamen, keine Einnahmenangaben) lag vor und wird bei Besuch des Patienten in eine Excel-Liste übertragen:

- nicht alle Patienten, die angemeldet waren, kommen tatsächlich, daher auch durchgestrichen usgl.
- jeder Patient (der zahlt = nur BAR) erhält eine Honorarnote. Kontaktlinsen werden auf Paragonblock verrechnet (lag vor, war vergleichbar)
- am Ende des Tages überträgt die Sprechstundenhilfe folgendes in eine Excel-Liste (pro Tag):
- Name des Patienten, Details, Summe laut Honorarnoten (manche günstiger, manche wie z.B. Kollegen zahlen nichts - wird auch auf dieser Liste vermerkt)
- pro Tag erfolgt dann eine Einzahlung auf das Ordinationsbankkonto. Dieser Betrag entspricht der Summe laut Honorarnoten und Kontaktlinsen (diese werden auf dem Zahlungsbeleg gesondert ausgewiesen).

Der Terminplaner (immer ca. 3 Tage) wird nach vollständiger Übertragung in Excel weggeworfen. Im Zuge der Betriebsbesichtigung konnte ein Vergleich des aktuellen Planers mit der aktuellen Excel Liste (Juni 2003) vorgenommen werden. Hieraus ergaben sich keine Feststellungen.

Auf Ansuchen der Betriebsprüfung wollte der Bw. für diese Excel Datei einen Probeausdruck machen und die Datei 1999-2001 auf Datenträger zur Verfügung stellen. Hierbei waren jedoch plötzlich alle Daten (eingesehen wurde der Juni 2003) verschwunden. Bis dato gelang es nicht, diese Datei wiederherzustellen.

Die Buchhaltung wurde vom steuerlichen Vertreter erstellt. Die Einnahmenverbuchung beruht auf den täglichen Einzahlungen auf das Ordinationskonto.

Kopien der Honorarnoten lagen der Belegsammlung nicht bei. Ebenso wenig ein Ausdruck der obigen Grundaufzeichnung (Excel-Liste). Laut Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter wären auch die Daten für die Jahre 1998 - 2001 dem Absturz im Zuge der Betriebsbesichtigung zum Opfer gefallen.

b) Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen

Hieraus (siehe a) schließt die Betriebsprüfung, dass für 3 Jahre keinerlei Sicherungen der Daten (Grundaufzeichnungen) gemacht wurden und auch keinerlei Ausdrucke der Grundaufzeichnungen erfolgt sind. Dies widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Eine detaillierte Probe zwischen Excel-Tagesliste (Grundaufzeichnungen) und Bankbelegen kann somit nicht mehr vorgenommen werden, daher ist die Vollständigkeit der Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle mangels Vorliegens von Grundaufzeichnungen durch die Betriebsprüfung nicht mehr überprüfbar.

Tz 13 A: § 184 BAO

Die vorgelegten Aufzeichnungen sind daher (siehe Tz 12a/b) formell nicht ordnungsgemäß. Da die Erfassung aller Geschäftsfälle nicht auf die Vollständigkeit überprüf-/nachvollziehbar ist, erfolgt von Seiten der Betriebsprüfung eine Zuschätzung/Sicherheitszuschlag basierend auf den durchschnittlichen Ordinationseinnahmen.

Die reinen Ordinationseinnahmen betrugen im Prüfungszeitraum (bereits um Klassegelder im X und Vertretungshonorare/Kontaktlinsenerlöse gekürzt) durchschnittlich jährlich rund:

	1999 - 2001
	1.400.000 S
Sicherheitszuschlag BP in %	5%
Sicherheitszuschlag/Jahr lt. BP in ATS	70.000 S

Tz 14: § 184 BAO (Umsatzsteuer)

Bezugnehmend auf Tz 13A erhöht sich der Gesamtbetrag der Entgelte pro Jahr ebenfalls um 70.000 S. Da es sich hierbei jedoch um unecht befreite Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 UStG (Ordinationsumsatz) handelt, erhöhen sich gleichermaßen die steuerlichen Umsätze, sodass diesbezüglich keine steuerliche Auswirkung vorliegt.

Tz 16: § 184 BAO Gewinnermittlung

Analog zur Darstellung in Tz 13A wird von der Betriebsprüfung gemäß § 184 BAO ein Sicherheitszuschlag von jährlich 70.000 S dem erklärten Gewinn hinzugerechnet:

	1999	2000	2001
Erfolgsänderung Betriebsprüfung	70.000,00	70.000,00	70.000,00

Tz 17: KFZ Privatnutzung

Für den im Betriebsvermögen befindlichen Ford Galaxy wurde kein Fahrtenbuch geführt. Bis-her wurde eine betriebliche Nutzung mit 90% aufwandswirksam geltend gemacht. Für Privat-fahrten stehe nach den Angaben des Bw. auch ein Motorrad sowie das Auto der Gattin zur Verfügung. Da auch Fahrten zu Vertretungen im Zuge der Betriebsbesichtigung glaubhaft gemacht werden konnten, wird die Privatnutzung von der Betriebsprüfung basierend auf den tatsächlichen Kilometerleistungen des KFZ in Anlehnung an die Sachbezugsregelung mit monatlich 550 km angesetzt. Dies entspricht einer Jahreskilometerleistung/privat von 6.500 km und daher einem Privatanteil von 30 %:

	1999	2000	2001
100% von den laufenden Kosten	199.746,71 S	105.518,73 S	97.093,22 S
AfA ab 6/2001 Ford Galaxy (bisher Miete unter lfd. Kosten)	nur Miete in obiger Summe	nur Miete in obiger Summe	24.000,00 S
Basis für Privatnutzung BP	199.746,71 S	105.518,73 S	121.093,22 S
2001 in bish PA Berechnung nicht berücks. AfA ges. lt. E/A-R	242.164,49 S beinhaltet AfA Galaxy = Summe 2 = 24.000 S daher kein Privatanteil von AfA gerechnet		
		Kilometer	Monate
	14.12.1998	14.451	
	04.10.2001	74.891	
	Diff.	60.350	33,50
daher pro Jahr km gesamt		21.618	
daher pro Monat km gesamt		1.801	
Anlehnung Sachbezug min. privat		6.500	pro Jahr
ergibt PA in Prozent lt. BP		30	
(bisher 10%, 01 ohne AfA)			
Berechnung der Erfolgsänderung	1999	2000	2001
100% lt. E/A-R	199.746,71 S	105.518,73 S	97.093,22 S
Ausgabe lt. E/A-R	182.220,04 S	94.966,86 S	97.383,89 S
PA bisher daher	17.526,67 S	10.551,87 S	9.709,33 S
<i>Basis lt. BP inkl. AfA</i>	<i>199.746,71 S</i>	<i>105.518,73 S</i>	<i>121.093,22 S</i>
PA BP 30%	59.924,01 S	31.655,62 S	36.327,97 S
Erfolgsänderung lt. BP	42.397,34 S	21.103,75 S	26.618,64 S

Tz 18: Anlagevermögen/Teppich

Im Betriebsvermögen befindet sich laut Betriebsbesichtigung im Wartezimmer ein chinesischer Seidenteppich (angeschafft am 4. Jänner 1997, Kaufpreis 78.125 S) Die Nutzungsdauer laut Anlageverzeichnis wurde bisher mit 10 Jahren angesetzt.

Die Nutzungsdauer für handgeknüpfte Teppiche, die einer technischen Abnutzung unterliegen (weil begangen werden) beträgt im Regelfall mit mindestens 20 Jahre.

Demzufolge wird die Nutzungsdauer des o.a. Teppichs von der Betriebsprüfung ebenfalls mit 20 Jahren angesetzt:

Anschaffungskosten 1997:	78.125,00 S		
Restbuchwert 1.1.1999	62.501,00 S	(bereits 2 Jahre abgeschrieben)	
lt. BP Restnutzungsdauer 18 Jahre	18		
AfA lt. BP (rbw/rnd)	3.472,28 S		
AfA lt. BP	- 3.472,00 S		
AfA bisher	7.812,00 S		
Erfolgsänderung BP (1999-2001)	4.340,00 S	<i>Restbuchwert BP 31.12.2001</i>	<i>52.085,00 S</i>

Anlagevermögen/Digitalkamera

Am 31. Juli 2001 wurde eine Canon Digitalkamera um 12.795,83 S angeschafft. Laut Betriebsbesichtigung erwies sich der Einsatz (trotz Versuchen) als nicht sinnvoll und diese wurde aus dem Keller geholt.

Da es sich hierbei um ein Wirtschaftsgut handelt, dass dem Wesen nach dem Privatvermögen zuzuordnen ist und die betriebliche Nutzung eines gesonderten Nachweises bedarf (der jedoch nicht vorlag) wird diese Camera von der Betriebsprüfung per Ende 2001 mit dem Restbuchwert wieder aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden (IFB wurde hierfür keiner in Anspruch genommen)."

Restbuchwert 31.12.2001 (Ausbuchung)	- 11.516,00 S		
Entnahme ins Privatvermögen (RBW)	11.516,00 S		
Erfolgsänderung Betriebsprüfung)	- S	<i>Restbuchwert zum 1.1.2002 lt. BP</i>	<i>- S</i>

Aufgrund dieser Feststellungen wurde das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 – 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und es wurden entsprechende Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003 erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. mit Schreiben vom 24. Juli 2003 das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus:

1. Die Grundaufzeichnungen seien sehr wohl ordnungsgemäß. Es wurden die Einnahmenaufzeichnungen ordnungsgemäß nachgereicht, wo jede Bareinnahme im Sinne der BAO aufgezeichnet wurde. Die Schätzung erfolgte daher zu Unrecht.
2. Der Privatanteil des PKW wurde zu hoch angesetzt, da es nach Ansicht des Bw. Richtlinien für alle Betriebsprüfungen in Österreich gebe, dass bei Nichtvorhandensein eines Fahrtenbuches ein Privatanteil von 20 % angenommen werde. Im Sinne einer gleichen Besteuerung müsste dies auch hier angewendet werden.
3. Die Abschreibung für den Teppich wurde zu hoch angesetzt. Wie die Betriebsprüfung selbst sehen konnte, werde der Teppich laufend im Wartezimmer und damit auch viel

mehr genutzt als z.B. ein Wandteppich. Der Bw. ersucht, dass die Nutzungsdauer mit mind. 15 Jahren angesetzt wird.

4. Der Bw. nütze die Digitalkamera sehr wohl betrieblich, sich diese Investition aber als nicht sehr nutzbringend erwiesen habe. Diese Investition habe betrieblich nicht das gebracht, was der Bw. sich erwartet habe, es stehe aber außer Diskussion, dass es sich um eine betriebliche Anschaffung handelte.

Die Ordinationseinnahmen für die Jahre 2001 und 2000 wurden dem Finanzamt bereits zugesandt. Die fehlende Liste 1999 werde nun nachgereicht.

Der Bw. ersucht, der Berufung stattzugeben.

Stellungnahme der Betriebsprüfung

Von der Betriebsprüfung wird zu den Positionen der Berufung mit einer Stellungnahme vom 23. Oktober 2003 wie folgt Stellung genommen:

1. Schätzung gem. § 184 BAO zur Ordnungsmäßigkeit der Einnahmenaufzeichnungen:

Bestätigt wird, dass Excel-Tabellen für die Jahre 2000 und 2001 bereits (nach der Niederschrift zur Schlussbesprechung) per Fax zugesandt wurden. Der Berufung angeschlossen ist nunmehr die Excel-Tabelle für 1999.

Wie bereits in Tz 12A/a des Betriebsprüfungs-Berichtes angeführt, wurden die Einnahmen (nur BAR) ausschließlich in dieser Excel-Tabelle aufgezeichnet. Sonstige Bar-Einnahmen-Aufzeichnungen lagen nicht vor.

Es erfolgte pro Ordinationstag eine Einzahlung auf das Ordinationsbankkonto. Dieser Einzahlungsbeleg befand sich in der vorliegenden Belegsammlung und bildete die Grundlage für die Einnahmenverbuchung im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung.

Die Summe der Erlöse laut Excel-Tabellen findet in den, als Einnahmen verbuchten, Bankeinzahlungen Deckung.

Hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit wird von der Betriebsprüfung festgestellt, dass eine Excel-Liste keine zulässige Form zur Führung von Grundaufzeichnungen von Bar-Einnahmen darstelle.

2. Privatanteil PKW

Wie bereits in Tz 17 des BP-Berichtes angeführt, wurde kein Fahrtenbuch geführt.

Der Bw. ist zusätzlich zu seiner Ordinationstätigkeit auch im X (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) beschäftigt. Das X befindet sich in unmittelbarer Nähe der Ordination. Die Fahrten zum X sind im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Der Annahme von einer 20% Privatnutzung (anstelle der im BP-Bericht dargestellten Lösung in Anlehnung an die Sachbezugsregelung mit monatlich 550 km - ergibt letztendlich 30%) wird von der Betriebsprüfung nicht gefolgt.

3. Nutzungsdauer/AfA des Teppichs

Von der Betriebsprüfung wurde bei der Bemessung der Nutzungsdauer des handgeknüpften Teppichs bereits davon ausgegangen, dass dieser Teppich begangen wird (handgeknüpfte Wandteppiche unterliegen keiner Abnutzung). - siehe Tz 18 BP-Bericht - (RDW 1990/10).

4. betrieblichen Nutzung der Digitalkamera

Wie bereits in Tz 18 des BP-Berichtes angeführt, wurde die Digitalkamera im Rahmen der Betriebsbesichtigung aus dem Keller geholt.

Im Rahmen der Betriebsbesichtigung wurden keinerlei Arbeitsunterlagen vorgelegt, die den Einsatz der Camera dokumentiert hätten („Qualität nicht entsprechend gewesen“), sodass die betriebliche Nutzung der Digitalkamera nicht nachgewiesen wurde.

Anzumerken ist, dass die Erfolgsänderung im Prüfungsjahr 2001 (Anschaffung) von der Betriebsprüfung mit NULL ausgewiesen wurde, und das Wirtschaftsgut zu Buchwerten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden wurde, sodass sich diese Position lediglich auf eine zukünftige AfA auswirkt.

In einem Schreiben vom 10. September 2003 brachte der Bw. zusätzlich vor:

- 1) Die Einkommensteuerbescheide 1999-2001 sind im Spruch und in der Begründung anzufechten, da die Bemessungsgrundlage der Einnahmen unrichtig festgestellt wurden. Es liegen sehr wohl genaue Grundaufzeichnungen vor. Es bestand daher die Hinzurechnung des Schätzungsbeitrages zu Unrecht. Daher ist die Nachbelastung an Einkommensteuer für die Jahre 1999-2001 unrichtig.
- 2) Das gleiche gilt für die Feststellung der Privatnutzung des PKW's, der Abschreibung des Teppichs und der betrieblichen Nutzung der Digitalkamera.
- 3) Ebenso wurde gegen die Wiederaufnahmbescheide deshalb das Rechtsmittel der Berufung ergriffen, da nach Ansicht des Bw. keine Wiederaufnahmegründe bestanden: die Erlöse stimmten mit den Grundaufzeichnungen überein, der Privatanteil des PKW entsprach den gegebenen Tatsachen, die Abschreibung des Teppichs entsprach dessen Abnutzung und die betriebliche Nutzung der Digitalkamera war gegeben.
- 4) Die Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.970,57 S im Umsatzsteuerbescheid 2001 sollten anerkannt werden.

Der Bw. die der Berufung vom 24. Juli 2003 beigelegten Unterlagen und Argumente zu bewilligen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß zu veranlagen.

Mit einem Schreiben vom 17. Dezember 2003 nimmt der Bw. zur Gegenäußerung wie folgt Stellung:

ad 1) Dass Excel-Tabellen nicht als Einnahmenaufzeichnungen verwendet werden können, kann aus der BAO nicht abgeleitet werden. Zusätzlich konnte aber die tägliche Einzahlung des Bargeldes auf das Bankkonto nachvollzogen werden. Es lagen somit 2 Grundaufzeichnungen vor, die übereinstimmten. Es liegen daher keine schlüssigen Ansätze der Betriebsprüfung vor, die einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen würden.

ad 2) Hier gehe es um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In der Regel werden bei selbständigen Erwerbstätigen 20% Privatanteil von der Betriebsprüfung angenommen. Es ist anzunehmen, dass der Bw. falls er nur unselbständig erwerbstätig gewesen wäre, ausschließlich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zum X gefahren wäre, da man ja die Fahrt über die Südosttangente nicht freiwillig täglich antreten würde. Da er aber für die Ordination täglich Besorgungen erledigen muss, sei er gezwungen das KFZ zu benutzen.

ad 3) Nach Ansicht des Bw. kann ein Teppich, der fast täglich begangen wird, sicher in 15 Jahren als abgenutzt angesehen werden.

ad 4) Bezuglich der Digitalkamera ist anzumerken, dass diese im Jahr 2003 aus dem Keller geholt wurde. Die Betriebsprüfung betraf jedoch die Jahre 1999-2001. Es kann also aus Ereignissen des Kalenderjahres 2003 nicht auf Tatbestände von Vorjahren geschlossen werden; höchstwahrscheinlich wäre auch die Kamera im Zuge der Erklärungserstellung 2002 ausgeschieden worden. Der Bw. könne sich hier aber der Vorgangsweise der Betriebsprüfung anschließen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2004 wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt.

Den mit Berufung angefochtenen Bescheid lag eine Betriebsprüfung zugrunde. Gegenstand der Berufung sind:

1. Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen
2. AfA eines Teppichs
3. Privatanteil des PKW's

Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen

Beim Berufungswerber handelt es sich um einen Arzt, welcher sowohl Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, als auch aus unselbstständiger Tätigkeit bezieht und der im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit mit seinen Patienten Honorare in Bar abrechnete. Den Patienten wurden Honorarnoten ausgestellt. Die Bareinnahmen wurden einzig und allein täglich in einer Excel-Datei erfasst, die nach Angaben des Bw. als Grundlage für Bankeinzahlungen diente. Während der Betriebsprüfung konnten die Aufzeichnungen für 1999 bis 2001 nicht vorgelegt werden, da die Daten plötzlich verschwunden waren und bis zur Schlussbesprechung nicht mehr wieder hergestellt werden konnten. Die Daten waren weder elektronisch noch in Papierform verfügbar, einzig die Bankeinzahlungen waren belegbar.

Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Grundaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß sind und es wurde ein Sicherheitszuschlag von 5% zu den Banküberweisungen zugeschätzt. Nach Abschluss der Betriebsprüfung und im Wege der Berufung wurden Excel-Listen vorgelegt, die mit den Banküberweisungen übereinstimmen. Beantragt wurde, den Sicherheitszuschlag von 5 % rückgängig zu machen.

Laut § 184 Abs. 3 BAO ist die Abgabenbehörde unter anderem dann zur Schätzung berechtigt, wenn die Bücher und Aufzeichnungen solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Einhaltung der formellen Richtlinien des § 131 BAO ist von maßgeblicher Bedeutung: Wird ihnen entsprochen, haben die Abgabenbehörden die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhebung grundsätzlich aus den Büchern und Aufzeichnungen zu ermitteln. Erfüllen hingegen die Bücher und Aufzeichnungen die formellen Anforderungen des § 131 BAO nicht, begründet dies die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde. Bei der Beurteilung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen im Sinn des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO kommt der Aufzeichnung der Bargeldbewegungen zentrale Bedeutung zu: „[...] sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden“. Als Festhalten der Bargeldbewegungen kommen alle Maßnahmen in Betracht, die geeignet sind, als Grundaufzeichnungen die Bargeldbewegungen eines Tages festzuhalten. Beispiele sind Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Paragondurchschriften und Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen, EDV, Lösungsblätter, Kassabuch.

Nach herrschender Meinung spricht nichts dagegen, EDV-Unterstützung in Anspruch zu nehmen, doch muss sicher gestellt sein, dass die Bareingänge lückenlos erfasst sind und festgehalten werden. Dies ist bei einer EDV-mäßigen Erfassung ohne Sicherungskopie bzw. parallelem Ausdruck nicht gegeben. Insbesondere lag im konkreten Fall den Überweisungen nur eine Exceldatei zugrunde, welche jedenfalls nachträglich veränderbar ist. In der Tat war während der Großteils der gesamten Betriebsprüfung keine ordnungsgemäße Aufzeichnung

vorhanden, es war nicht einmal die nachträglich veränderbare und daher per se ungenügende Exceldatei vorhanden - und zwar weder elektronisch, noch in Papierform. Die nachgereichten Excel-Listen stellen keinen lückenlosen Nachweis dar, dass alle Bareingänge erfasst und auch auf das Bankkonto überwiesen wurden. Sie stellen allein dar, welche Einnahmen auf das Bankkonto überwiesen wurden. Somit scheint auch aus Sicht der Abgabenbehörde ein 5%-iger Sicherheitszuschlag auf Basis der Schätzungsbefugnis als gerechtfertigt, da keine Grundaufzeichnungen vorlagen, nämlich keine Aufzeichnungen, aus denen erkennbar ist, auf welcher Grundlage die Überweisungen durchgeführt wurden.

AfA eines Teppichs

In der Berufung wird beantragt, die Nutzungsdauer eines handgeknüpften Teppichs mit 15 Jahren anzunehmen. Seitens der Betriebsprüfung wurde die Nutzungsdauer mit 20 Jahren angesetzt. Der Teppich liegt im Wartezimmer. Aus Sicht der Abgabenbehörde ist bei handgeknüpften Teppichen, die einer technischen Abnutzung unterliegen, weil sie begangen werden, eine Nutzungsdauer von 20 Jahren angemessen. Siehe auch RdW 1990/10, dies insbesondere unter Bedachtnahme des Umstandes, dass es sich dabei um eine Ordination handelt und daher die Anzahl der täglichen Patienten beschränkt ist.

Privatanteil des PKW's

Im Betriebsvermögens befindet sich ein PKW. Da kein Fahrtenbuch vorgelegt wurde, wurde seitens der Betriebsprüfung der Privatanteil in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung mit 30% festgesetzt, dies beträgt etwa 550 km pro Monat. Dem Bw. stehen für Privatfahrten auch das Auto der Ehefrau und ein Motorrad zur Verfügung.

In der Berufung wird beantragt, den Privatanteil herabzusetzen. Da kein Fahrtenbuch geführt wurde und somit der Bw. seinen Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde nicht ausreichend nachkommen ist, ist die Behörde berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Sie hat sich dabei an den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung sowie an der Sachbezugsverordnung orientiert. Die Ordination liegt unweit des X, wo der Bw. unselbstständig beschäftigt ist, somit ist der Weg zur Arbeit GT vom Verkehrsabsetzbetrag abgedeckt. Ein zweites eigenes Auto steht dem Pflichtigen nicht allein zur Verfügung. Ein Motorrad ist nicht täglich nutzbar, ein Privatanteil in Höhe von 30 % entspricht der Lebenserfahrung.

Umsatzsteuer: Die Feststellungen der Betriebsprüfung hatten keine steuerliche Auswirkung, da es sich nur um Einkünfte und Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt handelt, auf den BP-Bericht wird verwiesen. Bezuglich der übrigen Kennzahlen wurde von der Steuererklärung nicht abgewichen.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2004 wurde die Berufung vom 24. Juli 2003 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Jahre 1999 und 2000 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, dessen Kenntnis im vorangegangenen Verfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, bildet somit die primäre rechtliche Voraussetzung für die Berechtigung der Behörde zu einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens, wobei erst dann die Verfügung der Wiederaufnahme unter Beachtung der Grundsätze des § 20 BAO im Ermessen der Behörde liegt. Wie bei allen Ermessensentscheidungen ist daher zwischen A) Rechtsfrage und B) Ermessensfrage zu unterscheiden.

A) Rechtliche Voraussetzungen / Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes:

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher die Rechtsfrage zu beantworten, ob der Tatbestand der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist. Ist dies zu bejahen, so ist in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme verfügt wird.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächlich Umstände.

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof bereits dazu ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtliche Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH 26.11.2002, 99/15/0176).

Wie aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung bzw. dem Veranlagungsakt ersichtlich, lagen den Erklärungen keine ordnungsgemäßigen Grundaufzeichnungen zugrunde, aus denen die Bargeldbewegungen, insbesondere die erhaltenen Honorare lückenlos abgelesen werden können. Für den PKW wurde weiters kein Fahrtenbuch geführt. Es liegen also Umstände vor, die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängen, die der Abgabenbehörde aber vor der Betriebsprüfung nicht bekannt waren.

Der zu beurteilende Sachverhalt wurde somit nicht bereits vor der Erstveranlagung offen gelegt. Der gebotenen Offenlegung ist nämlich nur dann Genüge getan, wenn der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen verschafft wird (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166).

Da somit im Erstverfahren die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen lediglich unter Einbeziehung der zu diesem Zeitpunkt bekannten Tatsachen erfolgen konnte, weil dem Finanzamt die oben beschriebenen Tatsachen, nämlich das Fehlen der Grundaufzeichnungen nicht bekannt war, liegt eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die zur Zeit des abgeschlossenen Verfahrens schon vorhanden gewesen ist, deren Kenntnis aber einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

B) Positive Ermessensübung:

Da also die rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt sind, wurde vom ho. Finanzamt im Rahmen der Ermessensübung die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt.

Dabei war unter Beachtung der Grundsätze des § 20 BAO im Zuge der sohin vorzunehmenden Interessenabwägung unter folgenden konkreten Ermessensgesichtspunkten der Zweckmäßigkeit (materielle Richtigkeit der Besteuerung) gegenüber der Billigkeit (d.h. Ihren Interessen als Berufungswerber an der Rechtsbeständigkeit) der Vorrang einzuräumen: Grundsätzlich wird bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorrang zu geben sind. Dies gilt als unabhängig davon, ob die Bescheidänderung zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabenpflichtigen durchgeführt wird.

1) Keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme

Die Einbeziehung der Zuschätzung, sowie des erhöhten Privatanteils beim PKW, sowie die AfA Korrektur beim Teppich hat in seiner Erfolgsauswirkung entscheidende Bedeutung für das steuerliche Gesamtmehrergebnis der betreffenden Jahre 1999 bis 2001, welches somit absolut gesehen nicht als geringfügig bezeichnet werden kann.

2) Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Wie oben erwähnt erfolgte die Veranlagung lediglich aufgrund der vorgelegten Unterlagen. Da der tatsächlich zu Grunde liegende Sachverhalt und insbesondere die damit zusammenhängenden Umstände der fehlenden bzw. nicht ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen aber andere waren (keine Grundaufzeichnungen), würden, wenn der unrichtige Einkommensteuerbescheid im Rechtsbestand verblieben wäre, alle anderen Abgabenpflichtigen, deren Sachverhalte gleichgelagert, aber von Beginn an vollständig bekannt waren (z.B. im

Wege eines Vorhalteverfahrens vor der ersten Veranlagung oder einer Nachschau) gegenüber Ihnen benachteiligt werden. Es wäre daher unbillig und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechend gewesen, den festgestellten Wiederaufnahmegrund im Rahmen der Ermessensübung nicht als Anlass zur Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens heranzuziehen.

3) Allgemeines öffentliches Interesse an der Abgabeneinbringung

Die unrichtige Veranlagung auf Basis nicht ordnungsgemäßer Grundaufzeichnungen würde einen beträchtlichen Ausfall an Steuereinnahmen im Bereich der Einkommensteuer zu Gunsten des Bw. und zu Lasten der Allgemeinheit bewirken. Auch aus diesem Grund war nach Ansicht des Finanzamtes in Ausübung des Ermessens die Wiederaufnahme im Hinblick auf die Zweckmäßigkeit zu verfügen.

Die Ermessensübung erfolgte somit gesetzeskonform und unter Einhaltung der Verfahrensvorschriften auf Grund der unter Punkt B dargestellten Überlegungen.

Der Bw. stellt mit Schreiben vom 10. November 2004 innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und fügte folgendes hinzu: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden durch die Zuschätzung, die Änderungen betreffend KFZ, die Nutzungsdauer des Teppichs und der Kamera erhöht, und die Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.970,57 öS wurden im Umsatzsteuerbescheid 2001 nicht anerkannt.

Der Bw. ersucht die der Berufung vom 24. Juli 2003 beigelegten Unterlagen und Argumente zu bewilligen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf den ursprünglichen Stand wieder herabzusetzen.

Dies deshalb, da die Grundaufzeichnungen des Steuerpflichtigen sehr wohl ordnungsgemäß seien. Es wurden die Einnahmenaufzeichnung ordnungsgemäß nachgereicht, wo jede Bar-einnahmen im Sinne der BAO aufgezeichnet wurde. Daher erfolgte die Zuschätzung zu Unrecht.

Der Privatanteil des PKW wurde zu hoch angesetzt, da es nach Ansicht des Bw. Richtlinien für alle Betriebsprüfungen in Österreich gebe, die besagen, dass bei Nichtvorhandensein eines Fahrtenbuches ein Privatanteil von 20% angenommen werde. Im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung müsste dies auch hier angewendet werden.

Die Abschreibung für den Teppich wurde zu hoch angesetzt. Wie die Betriebsprüfung selbst sehen konnte, werde der Teppich laufend im Wartezimmer und damit auch viel mehr genutzt als z.B. ein Wandteppich. Der Bw. ersucht, dass die Nutzungsdauer mit mind. 15 Jahren

angesetzt wird. Der Bw. benutze die Digitalkamera sehr wohl betrieblich, aber diese Investition habe sich nicht als sehr nutzbringend erwiesen.

Diese Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung/Sicherheitszuschlag

Die Bundesabgabenordnung manifestiert im § 184 die "Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung". Absatz 1 BAO legt fest, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen hat, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Damit wird klargestellt, dass einerseits eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nur dann greifen kann, wenn die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung vorliegt und andererseits ein Gesetzesauftrag zur Schätzung gegeben ist, wenn der Abgabepflichtige seinen Pflichten nicht nachkommt. Die Behörde hat dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

§ 184 Abs. 3 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH vom 20.7.2002, 2002/14/0003; VwGH vom 28.11.2001, 96/13/0210).

Werden Bücher und Aufzeichnungen zwar vorgelegt, aber sind sachlich unrichtig oder weisen formelle Mängel auf, sodass die sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen werden kann, ist eine Schätzungsverpflichtung abzuleiten.

Werden Bücher oder Aufzeichnungen mangelhaft geführt, so kann angenommen werden, dass auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, als jene, bei denen nachgewiesen wurde, dass Vorgänge nicht verbucht wurden.

Wird keine formal ordnungsmäßige Buchführung vorgelegt, bedarf es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen.

In § 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO sind die Vorschriften normiert, wie die Bücher und Aufzeichnungen zu führen sind.

Diese Verpflichtung dient dazu, um die Besteuerungsgrundlagen ermitteln zu können.

Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, dann gelten gemäß § 131 Abs. 2 BAO die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen. Durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsfälle leicht und sicher geführt werden können.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn sie nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Im gegenständlichen Verfahren hat der Bw. den Namen des Patienten und die Summe laut Honorarnote in eine Excel-Tabelle eingetragen. Excel-Tabellen sind keine Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO, da sie jederzeit nachträglich veränderbar sind und es nicht überprüft werden kann, ob Änderungen vorgenommen wurden oder nicht. Gemäß den Bestimmungen der BAO ist es möglich, die Führung der Bücher und Aufzeichnungen durch Datenträger vorzunehmen, es muss jedoch die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet werden; weiters muss die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle durch entsprechenden Einrichtungen gesichert werden.

Dies ist im gegenständlichen Verfahren nicht erfolgt, da die in einer Excel-Tabelle gespeicherten Daten zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung "verschwunden" waren und erst im Zuge bzw. nach Abschluss der Betriebsprüfung nachgereicht wurden. Die Excel-Tabellen betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden nach der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung dem Finanzamt per Fax zur Kenntnis gebracht, die Excel-Tabelle betreffend das Jahr 1999 wurde als Beilage zur Berufung vom 24. Juli 2003 beigebracht.

Während der Betriebsprüfung wurden keine Grundaufzeichnungen vorgelegt, daher konnte die vollständige Überprüfung aller Geschäftsvorfälle, die eine zuverlässige Quelle zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wären, seitens der Betriebsprüfung nicht vorgenommen werden. Aufgrund der Tatsache der Nichtvorlage von Büchern und Aufzeichnungen ist der Bw. seinen Pflichten, nämlich der Führung von Büchern und Aufzeichnungen nicht nachgekommen, und folglich besteht für die Abgabenbehörde die Berechtigung zur Schätzung.

Die Schätzungsberechtigung ist ebenso nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden eines Steuerpflichtigen zurückzuführen sind (VwGH vom 30.9.1998, 97/13/0033).

Weiters stellt die Nichtanfertigung von einer Sicherungsdatei bzw. von Kopien der Aufzeichnungen einen nicht unerheblichen Mangel der Aufzeichnungen dar. Aus diesen Gründen war es der Betriebsprüfung nicht möglich, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 16; VwGH vom 11.1.2.1990, 89/14/0109; VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173). Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsberechtigung entgegenzuwirken (vgl. VwGH vom 11.1.2.1990, 89/14/0109).

Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 12 zu §184 und die dort zitierte Judikatur). Die Anwendung der Schätzung mithilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann – ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen – angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die festgestellten Mängel, sondern auch noch weitere Mängel gleicher Art vorgefallen sind (VwGH vom 11.12.1990, 89/14/0109).

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle (einschließlich der Entnahmen und Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Formelle Mängel sind insbesondere Verstöße gegen § 131 BAO (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 4 Tz 6).

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotenen Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (VwGH vom 18.2.1999, 96/15/0050). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich diese Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt.

Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko von Unvollständigkeiten von Büchern und Aufzeichnungen auszugleichen. Dies setzt eine "verbleibende Unsicherheit" voraus. Diese ist – wie bereits dargestellt – schon aufgrund der Unsicherheit hinsichtlich einer veränderbaren Aufzeichnung (Excel-Tabelle), die zusätzlich im Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht vorhanden bzw. vorgelegt wurde, gegeben.

Gibt jemand Anlass zur Schätzung, so muss er im Übrigen auch ein damit verbundene allfällige Ungenauigkeit, die jeder Schätzung immanent ist, tragen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 16/1, VwGH vom 16.2.2000, 95/15/0050).

Der im gegenständlichen Verfahren angewendete Sicherheitszuschlag resultiert aus folgender Überlegung: Der Bw. arbeitet durchschnittlich 42 Wochen im Jahr in der Ordination (52 Wochen minus 10 Wochen Abwesenheit), davon 2,5 durchschnittliche Ordinationsnachmittage pro Woche, ergeben 105 Ordinationsnachmittage pro Jahr. Laut Terminkalender kommen pro Ordination durchschnittlich 10 Patienten, dies ergibt eine Anzahl von 1050 Patienten im Jahr.

Die Relation der durchschnittlich erklärten Erlösen aus der Ordination (1.400.000 S) zu der Anzahl der Patienten (1050) ergibt einen Erlös von 1.333,33 S pro Patient ($= 1.400.000 : 1050 = 1.333,33$). Die Betriebsprüfung schätzte einen Betrag von 666,67 S pro Ordinationsnachmittag bzw. ein halbes Patientenhonorar pro Ordinationstag zu. Dies ergibt einen Betrag in Höhe von 70.000 S, das sind 5% des durchschnittlich erklärten Gewinnes (bzw. 2,8% der durchschnittlich erklärten Umsätze).

In Anbetracht der Tatsache, dass laut Auskunft bei der Ärztekammer für Wien die Ordinationszeiten des Bw. Montag bis Freitag jeweils von 8.00 bis 18.00 Uhr angegeben sind, erscheint dem unabhängigen Finanzsenat die Schätzung des Sicherheitszuschlages unter Einbeziehung der Annahmen, dass der Bw. lediglich an 2,5 Tagen pro Woche ordiniert und 10 Patienten behandelt, nicht als überhöht angesetzt.

Mangels substantiierten bzw. konkreten Vorbringens im Bezug auf das von der Betriebsprüfung zum Ansatz gebrachte und mit den aufgezeigten Mängeln begründete Ausmaß des Sicherheitszuschlages vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, dass Sicherheitszuschläge in der vorliegenden Größenordnung im gegenständlichen Verfahren unsachlich wären. Die Betriebsprüfung hat einen Sicherzuschlag in Höhe von 5% vom durchschnittlichen Einkommen von 1.400.000 S, und nicht wie im Betriebsprüfungsbericht angegeben vom Ordinationsumsatz, der sich in der Größenordnung von durchschnittlich ca. 2.500.000 S (im Kalenderjahr 1999: 2.474.761 S, im Kalenderjahr 2000: 2.684.746 S und im Kalenderjahr 2001: 2.226.386 S) bewegt, angesetzt. Im Falle der Anwendung des Sicherheitszuschlages auf den Ordinationsumsatz ergibt dies einen Prozentsatz von 2,8%. Dieser angewandte Prozentsatz erscheint dem unabhängigen Finanzsenat eher moderat und liegt im unteren Bereich.

Der unabhängige Finanzsenat sieht daher keine Veranlassung, von den Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des Sicherheitszuschlages abzuweichen.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Privatanteil des PKW's

Der Nachweis der betrieblich veranlassten Fahrtkosten mit dem PKW (tatsächliche Aufwendungen/Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Das

Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten. Ein Fahrtenbuch ist dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen wird (z.B. Nachweis auswärtiger Vertretungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der betrieblich zurückgelegten Kilometer.

Unstrittig im gegenständlichen Verfahren ist, dass der Bw. kein Fahrtenbuch geführt hat und auch keinen Nachweis in anderer Weise erbracht hat. Dem Vorbringen des Bw. in der Berufung, dass bei Nichtvorhanden sein eines Fahrtenbuches aufgrund von Richtlinien für Betriebsprüfungen grundsätzlich ein Privatanteil von 20% angenommen wird, kann seitens des unabhängigen Finanzsenates nicht gefolgt werden.

Zur Anwendung von Richtlinien ist der Vollständigkeit halber zu erwähnen, dass der unabhängige Finanzsenat eine weisungsfreie, unabhängige Behörde ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Recht und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen (siehe VwGH vom 22.9.1999, 97/15/0005; VwGH vom 28.1.2003, 2002/14/0139).

Die Ausführungen über die Anwendung von Richtlinien für die Betriebsprüfung gehen somit ins Leere, da der unabhängige Finanzsenat an diese Richtlinien nicht gebunden ist.

Da der Bw. keine essentiellen Argumente gegen die angenommene Höhe des Privatanteiles seitens der Betriebsprüfung vorgebracht hat, sieht der unabhängige Finanzsenat keinen Anlass von diesem Prozentsatz abzugehen.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. AfA Teppich

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

Die Behörde kann eine abweichende Schätzung auf Grund allgemein anerkannter Erfahrungssätze vornehmen. Bei Teppichen, die einer technischen Abnutzung unterliegen (weil sie begangen werden), wird allgemein von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen. Auch angesichts des einzigen diesbezüglichen Vorbringen des Bw., dass der Teppich häufig begangen wird, besteht bei dieser Qualität des Teppichs (chinesischer Seidenteppich, Anschaffungskosten 78.125 S) für den unabhängigen Finanzsenat kein Anlass von der Länge der Nutzungsdauer abzugehen.

Der Vergleich mit einem Wandteppich in der Berufung in Bezug auf die Häufigkeit der Begehung ist insofern ohne Belang, da Wandteppiche grundsätzlich nicht abnutzbar sind und folglich keiner Nutzungsdauer unterliegen.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

4. *Digitalkamera*

Je nach der Beziehung zum Betrieb wird notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und Privatvermögen unterschieden. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften. In die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs.1 und § 4 Abs. 3 EStG 1988 kann nur notwendiges Betriebsvermögen einbezogen werden.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Maßgebend für die Zuordnung des Wirtschaftsgutes sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges, sowie die Verkehrsauffassung.

Die Art und der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ist für die Zugehörigkeit zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen entscheidend (VwGH vom 10.4.1997, 94/15/0211). Wenn der Einsatz eines Wirtschaftsgutes im Bereich als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist, fehlt es grundsätzlich an dem für die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen erforderlichen Zusammenhang (VwGH vom 22.10.1997, 93/13/0267; VwGH vom 20.2.1998, 96/15/0192).

Auch wenn es dem Unternehmer überlassen bleibt, welche betrieblichen Mittel und Einrichtungen er einsetzt, so können einem Betrieb doch nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern sind nicht betriebswirtschaftliche, sondern bloß steuerliche Gesichtspunkte entscheidend (VwGH vom 27.1.1998, 93/14/0166).

Eine Digitalkamera gehört dem Wesen nach zum Privatvermögen und die Zuordnung zum Betriebsvermögen bedarf eines Nachweises. Da sich diese Anschaffung für den Betrieb nicht als sinnvoll erwiesen hat, steht diese Anschaffung in keinem objektiven Zusammenhang und ist nicht geeignet, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen, daher liegt bei diesem Wirtschaftsgut kein notwendiges Betriebsvermögen vor.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber ist anzuführen, da sich die Berufung auch gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 richtet (Anerkennung der Vorsteuer in Höhe von 1.970 S), dass diesem Begehren mit dem Umsatzsteuerbescheid vom 26. Juni 2003 bereits Rechnung getragen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juli 2006