



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des FA betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages hinsichtlich Umsatzsteuer 1997 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Steuerberaterin und ermittelt den Gewinn aus selbständiger Arbeit durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

#### 1. Schätzung 1997 bis 1999

Mangels Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege und legte diese (lt. nachstehender Tabelle) den am 18. September 2000 (betreffend 1997 und 1998) bzw. am 22. Juni 2001 (betreffend 1999) erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden zugrunde:

	1997	1998	1999
<b>Umsatzsteuer</b>	S	S	S
Gesamtbetrag der stpfl.	1,800.000,00	2,000.000,00	2,850.000,00
20% USt	360.000,00	400.000,00	570.000,00
Vorsteuer	- 22.000,00	- 29.000,00	- 97.000,00

Zahllast	338.000,00	371.000,00	473.000,000
<b>Einkommensteuer</b>			
Gewinn aus sA	660.000,00	660.000,00	700.000,00

In der für die Jahre 1997 und 1998 ergangenen zusätzlichen Bescheidbegründung (Bl. 9/1998) führte das Finanzamt Folgendes aus:

*„Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte unter Berücksichtigung aller der Abgabenbehörde bekannten Umstände nach dem inneren Betriebsvermögensvergleich.*

*Die Umsätze 1997 und 1998 wurden unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages für 1997 mit S 1.800.000,-- und für 1998 mit S 2.000.000,-- ermittelt.*

*Ausgehend von den so ermittelten Umsätzen wurde unter Beachtung der tatsächlichen Verhältnisse und sämtlicher ergebnisrelevanter Gegebenheiten (Betriebsumfang, wirtschaftliche Verhältnisse, Beschäftigungsgrad etc.) das Betriebsergebnis mit S 660.000,-- pro Jahr geschätzt.“*

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom 22. Juni 2001 enthalten eine inhaltlich gleichlautende Begründung, wobei darauf hingewiesen wurde, dass die Umsätze mit S 2.850.000,00 und das Betriebsergebnis mit S 700.000,00 geschätzt wurden.

## **2. Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999:**

In der gegen die Bescheide für das Jahr 1997 eingebrachten Berufung vom 20. Oktober 2000 (Bl. 3/97) brachte die Bw. vor, dass sie die Abgabenerklärungen für 1997 am 9. Dezember 1998 im Postwege übermittelt habe und stellte den Antrag, die Abgabenfestsetzung erklärungsgemäß vorzunehmen, wodurch sich hinsichtlich Umsatzsteuer eine Nachforderung von S 40.736,10 und hinsichtlich Einkommensteuer eine Gutschrift in Höhe von S 69.980,00 ergebe.

In der mit gesondertem Schriftsatz vom 20. Oktober 2000 (Bl. 14/98) erhobenen Berufung betreffend die Abgabenbescheide 1998 wies die Bw. darauf hin, dass sie für die Abgabe der Steuererklärungen 1998 ein Fristerstreckungsansuchen eingebracht habe und daher den Antrag stelle, die Abgabenfestsetzung ausgehend von den noch nachzureichenden Abgabenerklärungen vorzunehmen.

Die mit als „Ergänzung der Berufung“ bezeichnetem Schriftsatz vom 12. Februar 2001 (Bl. 20/1998) für das Jahr 1998 vorgelegten Abgabenerklärungen (inkl. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) enthielten u.a. folgende Angaben:

Summe Einnahmen lt E/A-Rechnung		2.238.796,47
Summe Betriebsausgaben lt. E/A-Rechnung		1,968.264,10

(davon „Übrige Betriebsausgaben“)		741.485,19)
ESt- Erkl KZ 320	Einkünfte aus selbst. Arbeit	270.532,00
USt- Erkl KZ 000/ KZ 022	Gesamtbetrag steuerpfl. Lieferungen, sonst. Leistungen u. Eigenverbrauch zum Normalsteuersatz	1,854.761,59
USt-Erkl KZ 060	Vorsteuern	45.897,43
USt-Erkl. KZ 095	Zahllast	325.055,00

Mit Vorhalt vom 8. März 2001 (Bl. 28/98) wurde die Bw. um Ergänzung folgender Punkte ersucht:

„1997

- Die Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (Büro.) sind nicht abzugsfähig da der Mittelpunkt der Tätigkeit in der Kanzlei liegt.

Die Höhe der geltend gemachten Kosten sind bekanntzugeben.

- PKW-Kosten

Der Privatanteil PKW wird vom Finanzamt auf mind. 25% geschätzt.

Belege betreffend Versicherung S 32.747,--

- Ein Anlageverzeichnis ist vorzulegen.

- Die Reisekosten in der Höhe von S 64.428,56 u. die Fachzeitschriften in der Höhe S 26.019,95 sind belegmäßig nachzuweisen.

1998

- Die übrigen Betriebsausgaben in der Höhe von S 741.485,19 sind aufzugliedern.“

Mit Schriftsätzen vom 5. und 6. April 2001 – beide beim Finanzamt eingelangt am 9. April 2001 (Bl. 30-46/98) - legte die Bw. die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen vor und führte ergänzend aus, dass

- im Wohnhaus in der G-Str. Räume sowie ein im Keller befindliches Archiv ausschließlich betrieblich genutzt würden. Die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten werde sich nach Abschluss der Erweiterung der Büroräumlichkeiten K-Platz auf einen Arbeitsraum reduzieren. Das Archiv verbleibe. In den Jahren 1997 und 1998 seien pauschal S 42.000,00 berücksichtigt worden, das entspreche S 3.500,00 pro Monat inklusive Heizung und Strom.

- der Privatanteil der Pkw-Kosten sei pauschal mit S 8.000,00 im Jahr 1997 und im Jahr 1998 mit S 12.000,00 berücksichtigt worden.

In der gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1999 eingebrachten Berufung vom 23. Juli 2001 (Bl. 3/99) beehrte die Bw. – wie bereits im Vorjahr unter Hinweis auf ein eingebrachtes Fristerstreckungsansuchen - die Abgabefestsetzung aufgrund der noch nachzureichenden Abgabenerklärungen vorzunehmen.

### **3. Betriebsprüfung im Jahr 2002:**

Im Zuge einer hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2001 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende – berufsrelevanten - Feststellungen getroffen (lt. Bp-Bericht vom 16. Jänner 2003 – Bl. 3 ff/Dauerbelege):

Laut **Tz 13 u. 14** des Bp-Berichtes seien – unter Hinweis auf Tz. 18 - die Aufzeichnungen infolge formeller und materieller Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO und die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1997 bis 2001 daher gemäß § 184 BAO zu schätzen gewesen.

Laut **Tz 16 u. 36** erfolge die Erledigung der Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 im Zuge des Prüfungsverfahrens unter Berücksichtigung der getroffenen Prüfungsfeststellungen.

Laut **Tz 17** seien die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 im Zuge der Betriebsprüfung überreicht worden und werde die Veranlagung unter Berücksichtigung der getroffenen Prüfungsfeststellungen durchgeführt.

Laut **Tz 18** seien Sicherheitszuschläge von jährlich 60.000,00 S netto (72.000,00 S brutto) zu den 20%igen Erlösen verhängt worden. Dies erfolgte mit der Begründung, dass die Aufzeichnungen für die Jahre 1997 bis 2001 nicht zeitgerecht gemäß § 131 BAO erstellt worden seien und im Zuge der Betriebsprüfung die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen nicht überprüft habe werden können.

Laut **Tz 20** sei bei Überprüfung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Reisekosten im Jahr 1997 eine Differenz iHv 16.036,35 S (netto) festgestellt worden, was zu einer Vorsteuerkürzung von 1.603,64 S und einer Gewinnänderung lt. Bp von 17.639,99 geführt habe.

Laut **Tz 21** seien für diverse Klientenbesuche im Rahmen der laufenden Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten in den Jahren 1997 – 2001 Tagesgelder als Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden. Da die Abgabepflichtige an diversen Einsatzorten im oben angeführten Prüfungszeitraum wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig geworden sei, könnten die in Abzug gebrachten Tagesgelder nur für die Anfangsphase von 15 Tagen als Betriebsausgaben gewährt werden. Die Bp. habe daher die in Abzug gebrachten Tagesgelder der Jahre 1997 – 2001 wie folgt im Schätzungswege gekürzt:

	1997	1998	1999	2000	2001
Änderung Taggelder netto	20.000,00	-15.000,00	4.000,00	10.000,00	15.000,00
VSt-Kürzung	2.000,00	-1.500,00	400,00	1.000,00	1.500,00
Gewinnänderung	22.000,00	-16.500,00	4.400,00	11.000,00	16.500,00

Laut **Tz 22** hätten sich aufgrund der für die Jahre 2000 – 2001 vorgelegten Umsatzsteuerberechnungsgrundlagen folgende Abfuhrdifferenzen ergeben:

	2000	2001
Umsatzsteuer lt. Berechnung	564.032,00	591.215,00
Umsatzsteuer lt. UVA`s	557.682,00	375.634,00
Umsatzsteuerabfuhrdifferenzen	6.350,00	215.581,00

Laut **Tz 23** seien die Erlöse 20% 1997 bis 2001 wie folgt ermittelt worden:

	1997	1998	1999	2000	2001
Erlöse 20% lt. Berufung	2.300.205,00	1.854.761,59	2.735.616,87		
Erlöse 20% lt. Berechnung				3.288.000,04	3.315.325,68
Tz. 18	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Erlöse 20% lt. Bp	2.360.205,85	1.914.761,59	2.795.616,87	3.348.000,04	3.375.325,68

Laut **Tz 31** seien die im Prüfungszeitraum geltend gemachten Kosten (jährlich 42.000,00 S) für die Nutzung eines im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmers nicht abzugsfähig. Da für die Tätigkeit als Steuerberaterin der Tätigkeitsmittelpunkt in der Steuerberatungskanzlei liege, stelle das Arbeitszimmer im privaten Wohnbereich keinen Tätigkeitsmittelpunkt dar.

Laut **Tz 33** seien bei Überprüfung der als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Betriebssteuern mangels Bezahlung folgende Differenzen festgestellt worden:

1997	1998	1999	2000	2001
84.336,60	56.068,10	17.935,00	41.628,00	-24.373,00

#### **4. Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1997 bis 1999:**

Im Anschluss an die Prüfung erließ das Finanzamt am 23. Jänner 2003 unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 1997 verbösernde und für die Jahre 1998 und 1999 teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer.

#### **5. Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001:**

Gleichfalls am 23. Jänner 2003 ergingen von den Steuererklärungen abweichende und den Prüfungsfeststellungen Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001.

#### **6. Vorlageanträge/Berufungen vom 27. Februar 2003:**

Mit Schreiben vom 27. Februar 2003 (Bl. 14/97) stellte die Bw. den Antrag, die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1997 der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und die Umsatz- und Einkommensteuer im Sinne der Berufung bzw. der nachzureichenden Unterlagen auf Grund der Betriebsprüfung festzusetzen.

Ein weiterer – als „Berufung“ bezeichneter - Schriftsatz vom 27. Februar 2003 (Bl. 40/2001) richtet sich gegen die Bescheide vom 23. Jänner 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2001 (Anm.: hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 sind offensichtlich die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Berufungsvorentscheidungen gemeint und ist dieser Schriftsatz folglich insoweit als Vorlageantrag zu werten). Inhaltlich richtet sich die Bw. in diesem Schriftsatz gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die Büroräumlichkeiten in B, G-Str. sowie die Hinzuschätzung. Weiters kündigte die Bw. die Vorlage weiterer detaillierter Unterlagen bezüglich der Honorarnoten sowie einer Ergänzung dieser Berufung an.

#### **7. Mängelbehebungsauftrag vom 17. April 2003 / Mängelbehebung der Bw. vom 9. Mai 2003**

In weiterer Folge erließ das Finanzamt am 17. April 2003 einen Mängelbehebungsauftrag (Bl. 42/2001) hinsichtlich der vorerwähnten Berufung vom 27. Februar 2003 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 und 2001 (wegen Fehlens einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden sowie wegen Fehlens einer Begründung).

Mit Schriftsatz vom 9. Mai 2003 (Bl. 44/2001) beantragte die Bw., die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 im Sinne der vorgelegten Unterlagen bzw. Erklärungen zu veranlagern. In der Begründung führte die Bw. im Wesentlichen aus:

*Büroräumlichkeiten:*

Bei Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit habe sich ihr Büro ausschließlich in B , G-Str. 16 befunden. Im Jänner 1992 habe sie Büroräumlichkeiten in B , K-Platz gemietet. Das Büro in der G-Str. sei aufrecht geblieben und würde ausschließlich für betriebliche Zwecke 2 Zimmer im Obergeschoss und ein Archiv im Keller zur Verfügung stehen. Eine Privatnutzung dieser Räumlichkeiten sei nicht gegeben.

Mit der Nutzung dieser Räumlichkeiten als Büro seien Kosten verbunden, welche im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Ansatz gebracht worden seien. Eine betriebliche Veranlassung sei gegeben, da sie bis zum Tode ihrer Mutter im August 2002 ihre Tätigkeit nahezu ausschließlich in diesem Büro ausgeübt habe, außer Arbeiten seien bei Klienten vor Ort durchzuführen gewesen.

Das Büro in der G-Str. sei Bestandteil der gesamten Büroräumlichkeiten. Flächenmäßig sei ebenso der Bedarf in der G-Str. gegeben. Ein Raum stehe Frau XY zur Verfügung, welche im Verwaltungsbereich angestellt sei und ihre Arbeiten überwiegend im streitgegenständlichen Büro erledige.

Bis Oktober 2002 sei auch die Tafel „Sylvia Posch, Steuerberater“ in der G-Str. angebracht gewesen. Es handle sich bei diesem Büro nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, sondern um Büroräumlichkeiten, welche seit Beginn der selbständigen Tätigkeit ausschließlich berufliche Verwendung hätten.

*Sicherheitszuschläge im Ausmaß von 20%*

Die Honorareinnahmen würden grundsätzlich über das Bankkonto zufließen, soweit Barzahlungen erfolgt seien, seien diese berücksichtigt worden, ebenso Gegenverrechnungen. Im Zuge der Betriebsprüfung seien sämtliche Honorarnoten und die EDV-mäßigen Aufzeichnungen vorgelegt worden. Darüberhinaus liege eine händisch geführte Anlagenkartei vor, welche mit der Buchhaltung jeweils abgestimmt werde. Die Verbindung Honorarnoten, Honorarkartei sowie Aufzeichnungen lasse nicht zu, dass Zahlungseingänge in den Aufzeichnungen nicht erfasst seien. Soweit Zahlungseingänge für Honorarnoten nicht erfolgten, sei dies an Hand der Korrespondenz bzw. an Hand von Insolvenzen im Klientenbereich nachvollziehbar und nachweisbar. Die Aufzeichnungen würden über PC geführt und würden auch hinsichtlich der Einnahmen zusätzlich verprobt. Die vollständige Erfassung der Einnahmen sei jederzeit nachvollziehbar, wobei die Aufzeichnungen sowie die Unterlagen und die Honorarkartei jederzeit vorgelegt werden könnten.

*Differenzen bezahlte Betriebssteuern lt. Tz 33*

Zu den in Tz 33 des Bp-Berichtes getroffenen Feststellungen sei angeführt, *„dass eine Bezahlung sehrwohl erfolgte und soweit Differenzen seitens der Betriebsprüfung festgestellt wurden, es sich hierbei um Zahlungen gehandelt hat, welche im Wege der Betriebsprüfung zur Einkommensteuer zugerechnet wurden. Im Berufswege wird begehrt, diese Zahlungen der Umsatzsteuer zuzurechnen und die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um diese Beträge entsprechend zu kürzen.“*

#### *Reisekosten*

Diesbezüglich wurde von der Bw. lediglich ausgeführt, dass gesondert Stellung genommen werde.

### **8. Stellungnahme des Prüfers vom 4.8.2003**

In seiner Stellungnahme vom 4. August 2003 (Bl. 49/2001) wiederholte der Prüfer im Wesentlichen seine bisher im Bp-Bericht getroffenen Feststellungen, wonach

- das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstelle,
- die Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen nicht überprüft werden könne,
- die lt. Tz 33 angeführten Erfolgsänderungen sich aufgrund der Verrechnungen der Zahlungen auf die ältesten verbuchten Abgabenverbindlichkeiten ergeben würden
- bezüglich der Reisekosten bis dato keine gesonderte Stellungnahme abgegeben worden sei.

### **9. Berufungsvorentscheidungen vom 30. Oktober 2003**

Mit Schreiben vom 4. August 2003 (Bl. 52/2001) übermittelte das Finanzamt die unter Pkt 8. angeführte Stellungnahme des Prüfers der Bw zur Gegenäußerung.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt am 30. Oktober 2003 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 gleichlautende Berufungsvorentscheidungen:

*„Die Berufung vom 27.02.2003 gegen den Bescheid vom 23.01.2003 wird als unbegründet abgewiesen.“*

#### *Begründung:*

*Da Sie zur Stellungnahme des Betriebsprüfers trotz mehrfacher Fristverlängerung keine Äußerung abgegeben haben, wird Ihre Berufung abgewiesen.“*

### **10. Schriftsätze vom 3. Dezember 2003:**

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2003 (Bl. 73/2001) stellte die Bw. den Antrag, ihre Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 der Abgabenbehörde



2. Instanz vorzulegen oder eine 2. Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Begründend führte die Bw. Folgendes aus:

*„...Meine Berufungen im Falle der Umsatzsteuerbescheide richten sich gegen die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen jährlich in Höhe von ATS 72.000,00 brutto. Somit gegen die Festsetzung von jährlich ATS 12.000,00 an Umsatzsteuer.*

*Zur Begründung führe ich an, dass meine Einkünfte im Rahmen von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ermittelt werden und im Zuge der Betriebsprüfung Unterlagen vorgelegt werden, die die vollständige Erfassung der Einnahmen aufzeigen. Somit ist ein Sicherheitszuschlag nicht gerechtfertigt, weshalb im Berufswege der Antrag gestellt wird, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer jeweils um die Sicherheitszuschläge zu verringern.*

*Im Falle der Einkommensteuerbescheide richten sich die Berufungen ebenfalls gegen den Sicherheitszuschlag sowie die Nichtanerkennung der Kosten für das Büro in der G-Str. und darüber hinaus Abweichungen bei den geltend gemachten Betriebssteuern.*

*Zu den Kosten für das Büro in der G-Str. führe ich an, dass aus Platzgründen die Aufrechterhaltung des Büros in der G-Str. erforderlich war. Ich hatte im Büro K-Platz nicht ausreichend Arbeitsplätze zu Verfügung. Somit stellt das Büro, welches nicht zu Wohnzwecken verwendet wird, eine betriebliche Veranlassung dar.*

*Im Falle der Betriebssteuerdifferenz führe ich an, dass die Zahlungen jeweils Umsatzsteuerbeträgen zugerechnet wurden, weshalb sich Differenzen ergaben...“*

Betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 und 2001 stellte die Bw. – gleichfalls mit Schriftsätzen vom 3. Dezember 2002 (Bl. 22/2000 und Bl. 75/2001) - weitere Vorlageanträge, in welchen sie ihr bisheriges Vorbringen wiederholte.

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

Strittig sind im gegenständlichen Fall folgende Punkte:

- die Verhängung von Sicherheitszuschlägen
- Kosten von im Wohnhaus der Bw. befindlichen Arbeitsräumen
- Differenzen bei den als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Betriebssteuern
- Kürzung der geltend gemachten Reisekosten

### **Vorweg ist aus verfahrensrechtlicher Sicht Folgendes festzuhalten:**

Laut den Tz. 16 und 36 des Bp-Berichtes erfolgte die Erledigung der Berufungen gegen die gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen im Schätzungswege ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 (vom 18. September 2000

[betreffend 1997 und 1998] bzw. vom 22. Juni 2001 [betreffend 1999]) im Zuge des Prüfungsverfahrens unter Berücksichtigung der getroffenen Prüfungsfeststellungen. In diesem Sinne erließ das Finanzamt bereits am 23. Jänner 2003 für das Jahr 1997 verbösernde und für die Jahre 1998 und 1999 teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, welche den Prüfungsfeststellungen Rechnung getragen haben. Da die im § 276 Abs. 5 BAO normierten Voraussetzungen für die Erlassung einer zweiten Berufungsentscheidung im vorliegenden Verfahren mangels Vorliegen einer Zustimmungserklärung nicht erfüllt waren, erweisen sich die – weiteren hinsichtlich der vorangeführten Zeiträume 1997 bis 1999 – abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidungen vom 30. Oktober 2003 als nicht gesetzeskonform bzw. hätten nicht ergehen dürfen. Im Hinblick auf die rechtzeitig gestellten Vorlageanträge gelten die gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide vom 18. September 2000 (betr. 1997, 1998) bzw. vom 22. Juni 2001 (betr. 1999) gerichteten Berufungen gemäß § 276 Abs. 3 BAO allerdings wiederum als unerledigt und tritt die Verpflichtung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, über diese, in weiterer Folge durch die von der Bw. ergänzend eingebrachten Schriftsätze modifizierten, Berufungen zu entscheiden.

### **Zu den Sicherheitszuschlägen:**

Streit besteht über die im Zuge der Betriebsprüfung in den Jahren 1997 bis 2001 verhängten Sicherheitszuschläge iHv jährlich S 60.000,00 (netto). Die Schätzungsberechtigung wurde vom Prüfer damit begründet, dass die Aufzeichnungen für die Jahre 1997 bis 2001 nicht zeitgerecht gemäß § 131 BAO erstellt worden seien und im Zuge der Betriebsprüfung die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen nicht überprüft habe werden können.

Die Bw., welche ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, wendet im Berufungsverfahren ein, dass sie die Bankkonten sowie sämtliche Honorarnoten und die EDV-mäßigen Aufzeichnungen im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt habe und die vollständige Erfassung der Einnahmen daher jederzeit nachvollziehbar sei.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Aus einem handschriftlichen Vermerk des Prüfers im Arbeitsbogen (Bl. 4) ergibt sich, dass ihm folgende Unterlagen vorgelegt wurden:

Sachkonten, Bankkonten, Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Barbelege, Lohnkonten, Anlageverzeichnis, Aufstellung Reisekosten.

Der Bp Bericht beschränkt sich in Tz 13 – unter Hinweis auf Tz 18 – auf die Feststellung, dass infolge formeller und materieller Mängel die Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig im Sinne von § 131 BAO seien. Tz 18 erschöpft sich in der Feststellung, dass die Aufzeichnungen nicht zeitgerecht gemäß § 131 BAO erstellt worden seien und im Zuge der Betriebsprüfung die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen nicht überprüft werden konnte, weshalb die Verhängung eines Sicherheitszuschlages erforderlich gewesen sei.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO u.a. dann, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Behörde hat jene Schätzungsmethode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH vom 24.9.2003, 99/13/0094).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung. Sie beruht auf der ohne Verstoß gegen die Denkgesetze berechtigten Annahme, bei mangelhaften Aufzeichnungen wären nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden. Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme in einem konkreten Fall aufdrängt (zB VwGH vom 25.2.2.2004, 2003/13/0147).

Eine Schätzung ist nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab. Sicherheitszuschläge kommen vor allem dann zur Anwendung, wenn die Behörde bei der Schätzung von den vom Abgabepflichtigen ausgewiesenen Ergebnissen ausgeht, eben diese Ausgangswerte aber erwiesenermaßen nicht vollständig sind.

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz. 21).

Feststellungen dahingehend, dass Ausgangsrechnungen bzw. Erlöse nicht vollständig erfasst wurden oder dass die von der Bw. vorgelegten Unterlagen unvollständig oder fehlerhaft sind, hat der Prüfer im gegenständlichen Fall nicht getroffen und lassen sich aus dem Bp-Bericht diesbezüglich auch keine Anhaltspunkte gewinnen. Den Prüfungsfeststellungen lässt sich auch nicht entnehmen, aufgrund welcher Überlegungen gerade ein Zuschlag im Ausmaß von 60.000,00 S netto als angemessen erachtet wurde.

Formelle Mängel berechtigen nur dann zur Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 184 Tz 9).

Es kann dahin gestellt bleiben, inwiefern die nicht zeitgerechte Erstellung der Aufzeichnung einen formellen Aufzeichnungsmangel darstellt. Allein aus der nicht zeitgerechten Erstellung der Aufzeichnungen lässt sich jedenfalls keine Unvollständigkeit der Erlöserfassung ableiten.

Die Bw. hat dem Prüfer die Bankkonten vorgelegt und damit deren Inhalt offengelegt. Der Prüfer konnte die dort erfassten Zahlungseingänge auf Übereinstimmung mit den ihm vorgelegten Ausgangsrechnungen überprüfen und mit den erklärten Einnahmen abstimmen. Feststellungen dahingehend, dass es zu Differenzen zwischen den Bankunterlagen und den erklärten Beträgen gekommen wäre, sind dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen. Dass die Klienten der Bw. Entgelte auf ein anderes Konto überwiesen hätten, ist im Zuge der Bp auch nicht hervorgekommen, ebenso wenig hat der Prüfer Feststellungen hinsichtlich der Barbewegungen getroffen.

Auch dass die Bw. Betriebseinnahmen nicht vollständig erfasst hätte, wurde seitens der Bp nicht festgestellt und ergibt sich aus dem Bp-Bericht kein Anhaltspunkt für eine derartige Annahme. Der Betriebsprüfungsbericht enthält im Übrigen auch keine über die Ausführungen in Tz 18 hinausgehenden konkreten Feststellungen zu den Mängeln, sodass daher auch keine Berechtigung zu Schätzung der Besteuerungsgrundlagen besteht.

Das Berufungsbegehren ist daher, soweit es sich gegen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen richtet, berechtigt und waren die Sicherheitszuschläge von 60.000,00 S netto (bzw. 72.000,00 S brutto) im Rahmen der Umsatz- und Gewinnermittlung der Jahre 1997 bis 2001 außer Ansatz zu lassen.

Den Berufungen war in diesem Punkt daher Folge zu geben.

### **Zum Arbeitszimmer:**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. 1996/201 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der

Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die in Rede stehenden Räumlichkeiten sind unstrittig im Wohnungsverband gelegen, nämlich in einem Wohnhaus in der G-Str. 16, welches die Bw. gemeinsam mit ihrer 2002 verstorbenen Mutter bewohnte und welches bis dato die Wohnadresse der Bw. darstellt. Bis 1992 befand sich die Steuerberatungskanzlei der Bw. in der G-Str. 16, ab 1992 wurden Büroräumlichkeiten in B, K-Platz angemietet und der Kanzleisitz dorthin verlegt. Die Bw. tritt den Feststellungen der Bp, wonach ihr Tätigkeitsmittelpunkt in der Steuerberatungskanzlei am K-Platz liege, nicht entgegen, wendet jedoch im Schriftsatz vom 9. Mai 2003 (Bl. 44ff/2001 ESt-Akt) ein, das Büro in der G-Str. auch nach Anmietung der Büroräumlichkeiten in B, K-Platz, beibehalten zu haben, wobei 2 Zimmer im Obergeschoss und ein Archiv im Keller betrieblichen Zwecken dienen. Eines der beiden im Obergeschoß gelegenen Zimmer werde lt. Bw. von einer im Verwaltungsbereich tätigen Angestellten genutzt.

Die für eine allenfalls in Betracht kommende Abzugsfähigkeit erforderliche Feststellung, dass in den Streitjahren ein Kanzleibetrieb weiterhin auch in der G-Str. – neben der Kanzlei am K-Platz – aufrecht erhalten wurde, kann im gegenständlichen Fall nicht getroffen werden. So scheint in den Streitjahren auf dem Briefpapier der Bw. ausschließlich die Adresse 2560 B, K-Platz samt Telefonnummer und Fax auf. Es gibt keinen Hinweis darauf, dass die Bw. auch in der G-Str. 16 weitere Kanzleiräumlichkeiten unterhalten hat. Auch eine Abfrage auf der Homepage der Wirtschaftstreuhandkammer ergab keinerlei Anhaltspunkte, dass neben der Kanzlei K-Platz auch in der G-Str. 16 von der Bw. eine Steuerberatungskanzlei geführt werde. Der Umstand, dass die Bw. in ihrem Wohnhaus in der G-Str. Kanzleiunterlagen archiviert und ihr dort auch Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, die von ihr zu beruflichen Tätigkeiten genutzt werden, vermag nichts daran zu ändern, dass diese Räume einerseits in derselben wirtschaftlichen Einheit und damit im Wohnungsverband gelegen sind und auch nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit werden, noch dazu wenn im gleichen Ort von der Bw. eine Steuerberatungskanzlei geführt wird. Auch das Vorbringen der Bw., wonach eine im Verwaltungsbereich tätige Angestellte ihre Arbeiten überwiegend im Büro in der G-Str. erledige, ändert nichts daran, dass es sich um im Wohnungsverband gelegene Räumlichkeiten handelt. Außerdem schließt der Einsatz auch einer „familienfremden“ Arbeitskraft das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers nach der Rechtsprechung des VwGH nicht aus (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166; 26.5.2004, 2001/14/0040; 22.1.2004, 2001/14/0004).

Von vorstehenden Ausführungen abgesehen hat die Bw. es überdies nicht einmal für erforderlich gehalten darzulegen, welche konkreten Kosten mit der Aufrechterhaltung der streitgegenständlichen Räumlichkeiten verbunden sind, zumal es sich bei den von ihr geltend gemachten Beträgen um weiters nicht nachvollziehbare Schätzungen handelt. Welche Kosten dabei auf ein im Keller befindliches Archiv entfallen sollten, hat die Bw. gleichfalls nicht aufgezeigt bzw. glaubhaft gemacht.

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) für ein Arbeitszimmer hängt davon ab, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Auch wenn die Bw. an den Wochenenden oder zu Lebzeiten ihrer 2002 verstorbenen Mutter Arbeiten im Zusammenhang mit ihrer Steuerberatungstätigkeit in ihren ehemaligen Kanzleiräumlichkeiten durchgeführt haben mag, ändert dies nichts daran, dass diesen Räumlichkeiten seit der Sitzverlegung der Kanzlei nicht mehr die Eigenschaft von Betriebsräumlichkeiten zukommt und so stellen diese auch nicht den Mittelpunkt der von der Bw. ausgeübten Steuerberatungstätigkeit dar.

Auch Literatur und Judikatur stimmen dahingehend überein, dass der Mittelpunkt der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit eines Freiberuflers mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei) nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen ist (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 104/6 unter Hinweis auf VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0177).

Den Berufungen war daher in diesem Streitpunkt aus vorstehenden Gründen der Erfolg zu versagen.

### **Zur Differenz bezahlte Betriebssteuern 1997 bis 2001**

Bei Überprüfung der als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Betriebssteuern wurden vom Prüfer mangels Bezahlung die in Tz. 33 zahlenmäßig dargestellten Differenzen festgestellt.

§ 19 EStG 1988 regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Demnach sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind bzw. Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Die vom Prüfer vorgenommene Gegenüberstellung der von der Bw. in den Streitjahren tatsächlich entrichteten und von ihr in ihren Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen als Betriebsausgaben geltend gemachten Betriebssteuern ist im Arbeitsbogen rechnerisch nachvollziehbar dokumentiert (Bl. 33ff). Dabei wurden vom Prüfer nach Betriebssteuern [Lohnsteuer, DB, USt] und Zeitraum gegliederte tabellarische Aufstellungen betreffend Ermittlung der bezahlten Betriebssteuern 1997 bis 2001 basierend auf den Kontoabfragen der Buchungen erstellt, den

aufwandswirksam angesetzten Beträgen gegenübergestellt und in weiterer Folge die in Tz 33 des Bp-Berichtes dargestellten Differenzen ermittelt.

Das Vorbringen der Bw. im Berufungsverfahren (*„Im Falle der Betriebssteuerverdifferenz führe ich an, dass die Zahlungen jeweils Umsatzsteuerbeträgen zugerechnet wurden, weshalb sich Differenzen ergaben“*) ist nicht geeignet, die vom Prüfer in den Tz 33 getroffenen Feststellungen, wonach bei Überprüfung der als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Betriebssteuern mangels Bezahlung sich die streitgegenständlichen Differenzen ergeben hätten, nachvollziehbar zu entkräften bzw. kann daraus nicht einmal abgeleitet werden, welche konkreten Abänderungen die Bw. zahlenmäßig vor Augen gehabt hat.

Die Berufungen waren daher in diesem Punkt abzuweisen.

### **Zu den Kürzungen Reiskosten 1997-2001**

Lt. Tz 21 des Bp-Berichtes hat der Prüfer die in Abzug gebrachten Tagesgelder im Schätzungswege mit der Begründung gekürzt, dass die Bw. an diversen Einsatzorten zwar wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig geworden sei, weshalb Tagesgelder nur für eine Anfangsphase von 15 Tagen als Betriebsausgabe zu gewähren seien. Die Bw. hat zu diesen Feststellungen kein konkretes Vorbringen erstattet, sondern lediglich auf eine gesonderte Stellungnahme verwiesen.

§ 4 Abs. 5 EStG 1988 normiert, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen (zB in seinen Erkenntnissen vom 28. Mai 1997, 96/13/0132, und vom 19. März 2002, 99/14/0317), dass unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr an die gleichen Orte eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten angenommen werden kann. Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reiskosten ist nach der zitierten Rechtsprechung im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2002, 99/13/0001). Bei längerem durchgehenden Aufenthalt oder wiederkehrendem Einsatz über einen längeren Zeitraum hat der Steuerpflichtige nämlich ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie am Einsatzort kennen zu lernen; daher ist ein Verpflegungsmehraufwand nach Ablauf einer bestimmten Aufenthaltsdauer nicht mehr gerechtfertigt.

Der Prüfer hat die von der Bw. in Abzug gebrachten Tagesdiäten anhand der von ihr vorgelegten Unterlagen insoweit gekürzt, als die oben dargestellten Kriterien, nämlich ein wiederkehrendes Tätigwerden an einem Ort, erfüllt wurden.

Die Bw. hat im Verwaltungsverfahren Mehraufwendungen für Verpflegung im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht nachgewiesen. Solcherart entspricht es schon aus diesem Grund dem Gesetz, dass der Prüfer die gegenständlichen Aufwendungen nicht (im begehrten Ausmaß) als Betriebsausgaben berücksichtigt hat. Im Berufungsverfahren wird auch nicht aufgezeigt, welcher Verpflegungsmehraufwand der Bw. tatsächlich erwachsen sein soll.

§ 13 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 lautet: *"Für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise kann der Unternehmer - unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 - die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen."*

§ 13 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 stellt eine Anknüpfung an die einkommensteuerliche Regelung dar. Da im gegenständlichen Fall mangels eines Nachweises die streitgegenständlichen Verpflegungsmehraufwendungen einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden konnten, steht auch der korrespondierende Vorsteuerabzug nicht zu.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bezüglich der vom Prüfer vorgenommenen Kürzung der Reisekosten von der Bw. jedenfalls kein geeignetes Vorbringen erstattet wurde, auch wurden die wiederholt von ihr angekündigten Unterlagen nicht vorgelegt. Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung bestand daher keine Veranlassung, von den vom Prüfer vorgenommenen Kürzungen abzuweichen.

Die Berufungen waren daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Es ergeben sich daher folgende Neuberechnungen:

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Erlöse lt. Bp	2.360.205,85	1.914.761,59	2.795.616,87	3.348.000,04	3.375.325,68
- SZ	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00
<b>Erlöse lt. BE</b>	<b>2.300.205,85</b>	<b>1.854.761,59</b>	<b>2.735.616,87</b>	<b>3.288.000,04</b>	<b>3.315.325,68</b>
Gewinn lt. Bp	722.305,71	440.557,47	503.233,62	663.067,79	649.755,38
- SZ	- 72.000,00	- 72.000,00	- 72.000,00	- 72.000,00	- 72.000,00
<b>Gewinn lt. BE</b>	<b>650.305,71</b>	<b>368.557,47</b>	<b>431.233,62</b>	<b>591.067,79</b>	<b>577.755,38</b>

Beilagen: 20 Berechnungsblätter (jeweils in S und in €)

Wien, am 19. Mai 2010