



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des Bw., vertreten durch die Peter A. Grüner & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. Kommandit-Partnerschaft, vom 8. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch HR Mag. Josef Kaar, vom 4. August 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 16. Juni 2011 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2002 und Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 bleibt unverändert. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer:

Steuerpflichtige Umsätze 2001: 179.208,47 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2001: 23.131,62 €

Steuerpflichtige Umsätze 2002: 186.399,16 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2002: 35.736,58 €

Einkommensteuer:

Einkommen 2001: 78.085,36 €; Einkommensteuer 2001: 30.795,11 €

Einkommen 2002: 100.293,40 €; Einkommensteuer 2002: 41.897 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 2002 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist Kraftfahrzeugtechniker und erzielt als solcher seit dem 1. März 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Am 11. Februar 2003 wurde bei der Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes A eine Anzeige erstattet, derzufolge der Abgabepflichtige Umsätze und Einnahmen in unbestimmter Höhe nicht erklärt und demnach Abgaben hinterzogen habe. Die Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes A führte daraufhin Vorerhebungen durch, wobei insbesondere in den Gerichtsakt des Landesgerichtes A zu GZ. 123 Einsicht genommen wurde. Dieses Zivilgerichtsverfahren hatte eine Klage des Anzeigers gegen den Abgabepflichtigen zum Inhalt.

Aufgrund der Anzeige und der Einsichtnahme in den Gerichtsakt leitete das Finanzamt B als Finanzstraßbehörde I. Instanz am 22. April 2003 gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ein Finanzstrafverfahren ein, weil der Verdacht bestanden habe, dass der Abgabepflichtige vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich

der Jahre 1996 bis 2001 eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer und Einkommensteuer in unbestimmter Höhe bewirkt habe. Der objektive Tatbestand ergebe sich aus einer Anzeige, wobei die Vermutung nahe liege, dass Erlöse im Rechenwerk nicht erfasst und dadurch Abgabenverkürzungen in unbestimmter Höhe verwirklicht worden seien.

Über Auftrag des Vorsitzenden des Spruchsenates beim Finanzamt A wurde am 6. Mai 2003 von Bediensteten der Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes A eine Hausdurchsuchung in den Wohn-, Betriebs- und Lagerräumlichkeiten des Abgabepflichtigen durchgeführt. Dabei wurde – neben anderen Unterlagen – auch ein Bargeldbetrag von 49.009 € aufgefunden, der sich in zwei Tresoren befand. Um die Besteuerungsgrundlagen ermitteln zu können, wurde in der Folge beim Abgabepflichtigen eine die Jahre 1996 bis 2002 umfassende Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt. Mit der Durchführung der finanzstrafbehördlichen Prüfung wurde die Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes A beauftragt. Der Prüfungs- und Nachschauauftrag wurde am 25. Juni 2003 ausgestellt, Prüfungsbeginn war der 4. Juli 2003.

Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung wurde vom Prüfer auch eine Geldverkehrsrechnung durchgeführt, die für alle Jahre des Prüfungszeitraumes Vermögensunterdeckungen (von -2.547,17 S im Jahr 1997 bis -1.241.142,94 S im Jahr 2001) erbrachte. Dabei ging der Prüfer von im Schätzungswege ermittelten Lebenshaltungskosten von 1.000 €/Monat aus. Hinsichtlich des bei der Hausdurchsuchung am 6. Mai 2003 vorgefundenen Bargeldbestandes von 49.009 € vertrat der Prüfer die Auffassung, dass dieser bereits Ende 2002 vorhanden gewesen und seit Eröffnung des Gewerbebetriebes im Jahr 1996 kontinuierlich aufgebaut worden sei (somit Ansatz einer Bargeldbestandsveränderung von -7.000 € = -96.322 S in den Jahren 1996 bis 2002).

Der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen, XY, reichte daraufhin eine berichtigte Geldverkehrsrechnung ein. Im Zuge dessen wurde auch ein weiteres – bei der Hausdurchsuchung nicht vorgefundenen – Sparbuch mit der Konto-Nr. 1 nachgereicht, das eine Barbehebung von 900.000 S (am 21. August 2000) und Bareinzahlungen von 60.000 S (am 15. Jänner 1999) und 150.000 S (am 4. August 1999) ausweist. Diese Sparbuchbestandsveränderungen seien bei der Geldverkehrsrechnung zu berücksichtigen (somit: -210.000 S im Jahr 1999; +900.000 S im Jahr 2000). Die Lebenshaltungskosten seien auf 500 €/Monat zu korrigieren, da der Abgabepflichtige ledig sei, bei seinen Eltern esse und sehr sparsam lebe.

Der vom Prüfer für die Jahre 1996 bis 2002 angesetzte Barmittelaufbau hinsichtlich des bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeldbestandes von 49.009 € sei „*mangels Notwendigkeit*“ zu stornieren. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Abgabepflichtige

seinen Gewerbebetrieb im Jahr 1996 mit einem Bargeldbestand von 0 S eröffnet habe; der Bargeldbestand von 49.009 € sei vielmehr bereits vor Eröffnung des Gewerbebetriebes (somit außerhalb des Prüfungszeitraumes) vorhanden gewesen. Schließlich seien bei der Geldverkehrsrechnung Mittelzuflüsse aus dem Verkauf dreier Fahrzeuge zu berücksichtigen: Verkaufserlös Lotus (Anzahlung von 70.000 S im Jahr 2001, Restzahlung von 15.000 € im Jahr 2002), Verkaufserlös Traktor (210.000 S im Jahr 1999) und Verkaufserlös Ferrari (500.000 S im Jahr 2001).

Die berichtigte Geldverkehrsrechnung wies für die Jahre 1996 bis 2000 jeweils Vermögensüberdeckungen aus, die – kumuliert – zum 31. Dezember 2000 einen Barmittelbestand von 738.000 S ergeben hätten. Dieser Überhang habe zur Abdeckung der sich für das Jahr 2001 auch nach der Geldverkehrsrechnung des Abgabepflichtigen ergebenden Vermögensunterdeckung von -490.000 S herangezogen werden können. Der verbleibende Überhang von 248.000 S (= 18.000 €) sei zur Abdeckung der sich für das Jahr 2002 ergebenden Vermögensunterdeckung von -22.000 € herangezogen worden. Somit verbleibe lediglich für das Jahr 2002 eine geringe Vermögensunterdeckung von -4.000 €.

Bei der am 12. Juni 2008 abgehaltenen Schlussbesprechung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei der berichtigten Geldverkehrsrechnung des Abgabepflichtigen um eine dynamische handle, da sie die Entwicklung über den gesamten Prüfungszeitraum berücksichtige. Geldüberhänge eines Jahres seien auf das nächste Jahr vorgetragen worden, wobei sich Ende 2000 ein Geldüberhang von 738.000 S ergeben habe, der demnach bar vorhanden sein hätte müssen. Ein rechnerisch ermittelter Barmittelbestand von 738.000 S widerspreche aber dem faktischen Handeln des Abgabepflichtigen hinsichtlich seiner Finanzgebarung, wonach größere Bargeldbeträge - wie sich anhand der Kontenentwicklung nachweisen lasse - laufend veranlagt worden seien. Auf die Kontenentwicklung bezüglich der Sparbücher mit den Konto-Nr. 2 und 3 werde diesbezüglich verwiesen.

Auch die Behebungen von 900.000 S (am 21. August 2000 vom Sparbuch mit der Konto-Nr. 1) sowie weiterer 30.000 S und 90.000 S (am 11. und 24. August 2000 vom Sparbuch mit der Konto-Nr. 2) zur Bezahlung eines Fahrzeuges der Marke Lamborghini Diablo stünden im Widerspruch zu einem Bargeldbestand von über 700.000 S. Es widerspreche den Denkgesetzen, bei einem Barmittelbestand von über 700.000 S den Gesamtkaufpreis für das Fahrzeug von Sparbüchern zu beheben und die Barmittel weiterhin zu Hause zu verwahren. Es sei daher der Schluss gerechtfertigt, dass der Abgabepflichtige zum 31. Dezember 2000 nicht über Barmittel von 738.000 S verfügt habe.

Auf der Grundlage dieser Überlegungen wurde die berichtigte Geldverkehrsrechnung des Abgabepflichtigen vom Prüfer für die Jahre 1996 bis 2000 insgesamt nicht anerkannt (damit

auch nicht ein Barmittelbestand von 738.000 S zum 31. Dezember 2000, der zur Abdeckung der Vermögensunterdeckungen der Folgejahre hätte herangezogen werden können). Demgegenüber wurde die berichtigte Geldverkehrsrechnung den Prüfungsjahren 2001 und 2002 zugrunde gelegt. Die vom Prüfer ursprünglich für das Jahr 2001 festgestellte Vermögensunterdeckung von -1,241.142,94 S wurde dabei vom Abgabepflichtigen auf -490.000 S korrigiert. Die entsprechenden Berichtigungen des Abgabepflichtigen wurden grundsätzlich anerkannt.

Auch die Korrekturposition „*Verkaufserlös Ferrari*“ wurde vom Prüfer grundsätzlich akzeptiert. Anzumerken sei aber, dass der Verkauf weder zeitlich noch betragsmäßig nachgewiesen worden sei. Bei einem tatsächlich im Jahr 2001 stattgefundenen Verkauf sei allerdings von einem Verkaufspreis von 420.000 S (anstelle der eingewendeten 500.000 S) auszugehen, da dieser Wert vom ehemaligen steuerlichen Vertreter im Vorverfahren genannt worden sei und sich auf dem Sparbuch mit der Konto-Nr. 3 am 25. Juni 2001 ein Zugang in dieser Höhe finde.

Weiters sei auf dem Sparbuch mit der Konto-Nr. 2 am 10. Jänner 2001 eine Einzahlung von 100.000 S vorgenommen worden, die für die Geldverkehrsrechnung des Jahres 2001 als Barmittelbestand angesetzt werden könnte. Die Vermögensunterdeckung belaufe sich somit im Jahr 2001 auf -470.000 S, in dieser Höhe sei eine Erlöszuschätzung (brutto) vorzunehmen.

Da ein (verbliebener) Barmittelbestand auch zur Abdeckung der sich für das Jahr 2002 nach der Geldverkehrsrechnung des Abgabepflichtigen ergebenden Vermögensunterdeckung von -22.000 € nicht herangezogen werden könne, sei für das Jahr 2002 eine Erlöszuschätzung von 22.000 € brutto vorzunehmen. Die Geldverkehrsrechnung des Prüfers sei schlüssig, weil sich – selbst nach den Darstellungen des Abgabepflichtigen – auch für das Jahr 2003 (bis zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung am 6. Mai 2003) unter Berücksichtigung des bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeldbestandes von 49.009 € ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs (von 26.500 €) ergeben habe (vgl. zur Geldverkehrsrechnung und Zuschätzung Pkt. A der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Juni 2008, ABNr. 4).

Das Finanzamt C folgte den Feststellungen der finanzstrafbehördlichen Prüfung und erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – am 4. August 2008 neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001. Gleichzeitig wurden für das Jahr 2002 entsprechende Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer erlassen.

Am 7. September 2008 erhob der Abgabepflichtige rechtzeitig Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 sowie gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002. Er bekämpfte die Schätzungsbe-

rechtingung der Abgabenbehörde, da die Außenprüfung für die Jahre 1997 bis 2002 keinerlei formelle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt habe. Gemäß § 163 Abs. 1 BAO hätten Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 leg.cit. entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und seien der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben sei, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Eine sachliche Unrichtigkeit liege nicht vor, weil die von der Außenprüfung vorgenommene Geldverkehrsrechnung unrichtig und unschlüssig sei und in erheblichem Ausmaß ihren eigenen Feststellungen und den im Zuge der vorgelagerten Hausdurchsuchung erfolgten Wahrnehmungen und Feststellungen widerspreche.

Zur Geldverkehrsrechnung wurde im Einzelnen vorgebracht:

Die Annahme der Außenprüfung, dass zum Ende des Jahres 2000 ein über die Jahre aufgebauter Barmittelbestand von 738.000 S nicht vorhanden gewesen sein könne, widerspreche ihrer eigenen (ursprünglichen) Geldverkehrsrechnung, wonach der bei der Hausdurchsuchung vorgefundene Bargeldbestand seit Eröffnung des Gewerbebetriebes im Jahr 1996 kontinuierlich bis zum Tag der Hausdurchsuchung aufgebaut worden sei. Die Annahme der Außenprüfung, dass der Abgabepflichtige über keine größeren Bargeldbestände verfüge, werde auch durch die Tatsache widerlegt, dass bei der Hausdurchsuchung tatsächlich rund „43.000 €“ (richtig wohl: rund 49.000 €) an Bargeld vorgefunden worden seien.

Der von der Außenprüfung - zur Untermauerung ihrer Hinzuschätzungen - für das Jahr 2003 ermittelte unaufgeklärte Vermögenszuwachs sei außerhalb des Prüfungszeitraumes liegend ohne Relevanz und könne überdies nicht nachvollzogen werden. Die Außenprüfung unterstelle, dass zu Beginn des Jahres 2001 ein Bargeldbestand von 0 S vorhanden gewesen sein müsse, und begründe dies - gänzlich unschlüssig - mit der allgemeinen Lebenserfahrung und dem Veranlagungsverhalten des Abgabepflichtigen. Sie unterstelle aber gleichzeitig, dass zum Ende des Jahres 2002 ein Bargeldbestand von zumindest 22.000 € vorhanden gewesen sein müsse. Seitens der Außenprüfung werde ganz offenbar gerade das argumentiert, was zu einer höheren Steuernachforderung führe. Die Abgabenbehörde habe festgestellte Sachverhalte zwingend zu berücksichtigen, weshalb der Verkaufspreis für den im Jahr 2001 verkauften Ferrari mit 500.000 S anzusetzen sei. Demgegenüber sei der Verkaufspreis vom ehemaligen steuerlichen Vertreter mit 420.000 S in falscher Höhe bekannt gegeben worden.

Die berichtigte Geldverkehrsrechnung des Abgabepflichtigen für die Jahre 1996 bis 2002 gehe grundsätzlich mit jener der Außenprüfung in einer Abschnittsbetrachtung konform, wenn man von der unbegründeten Annahme des Aufbaues eines regelmäßigen und gleich bleibenden Bargeldbestandes (gemeint offensichtlich jenes bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeldbestandes von 49.009 €) absehe. Die berichtigte Geldverkehrsrechnung des Abgabe-

pflichtigen ergebe keinerlei Mitteldifferenzen, weil die von der Außenprüfung für das Jahr 2001 festgestellte Vermögensunterdeckung „*mehr als zur Gänze*“ durch freie Mittel der Jahre 1996 bis 2000 gedeckt sei. Lediglich durch die unbegründete und den Tatsachenfeststellungen widersprechende weitere Annahme der Außenprüfung, der Abgabepflichtige habe zum 31. Dezember 2000 nicht über einen höheren, über die Jahre aufgebauten Bargeldbestand (von demnach 738.000 S) verfügen können, käme die Außenprüfung „*zu einem richtigen Ergebnis*“.

Bei der Hinzuschätzung für das Jahr 2002 sei die Außenprüfung von einer - nicht nachvollziehbaren - Vermögensunterdeckung des außerhalb des Prüfungszeitraumes liegenden Jahres 2003 mit der Fiktion ausgegangen, dass diese Mitteldifferenz durch einen zum 31. Dezember 2002 vorhandenen Bargeldbestand von zumindest 22.000 € gedeckt sei. Zum einen habe die Außenprüfung somit bei der mit dem Abgabepflichtigen abgestimmten Geldverkehrsrechnung angenommen, dass zum 31. Dezember 2000 keine Bargeldbestände (von demnach 738.000 S) aufgebaut worden seien, zum anderen sei die Außenprüfung zur Argumentation einer Mitteldifferenz für das Jahr 2002 – entgegen der Argumentation für den Stichtag 31. Dezember 2000 - von einem zum 31. Dezember 2002 vorhandenen Bargeldbestand von zumindest 22.000 € ausgegangen. Es sei nicht nachvollziehbar, wieso die Abgabenbehörde einmal von hohen Bargeldbeständen ausgehe, ein anderes Mal aber nicht. Derartige unbegründete, sich und den Tatsachenfeststellungen klar widersprechende Annahmen vermögen die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen iSd § 163 Abs. 1 BAO keinesfalls in Zweifel zu ziehen. Die Aufzeichnungen seien daher der Besteuerung zugrunde zu legen.

Im Hinblick auf die bekämpften Wiederaufnahmsbescheide stellte der Abgabepflichtige klar, dass diese wegen Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen in den damit verbundenen Sachbescheiden angefochten würden. Die Änderungen selbst seien (mit Ausnahme der die Geldverkehrsrechnung betreffenden Hinzuschätzungen) materiell richtig.

Bei dem am 21. April 2011 vor dem Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 279 Abs. 3 BAO abgehaltenen Erörterungsgespräch wendete der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen erstmals ein, dass hinsichtlich der Streitjahre 1997 bis 2001 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung sei nicht auch im Jahr 2007 eine – für die Bescheiderlassung 4. August 2008 notwendige – Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Festsetzungsverjährung:

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. zB VwGH 18.10.1984, [83/15/0085](#); VwGH 18.10.1988, [87/14/0173](#)). Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) der Verjährung. Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist bei der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Umsatz- und Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#) in der Fassung des StReformG 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#)). Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO auch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens (amtswegige Wiederaufnahme) nicht mehr zulässig. Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) in der Fassung des AbgÄG 2004, [BGBl. I Nr. 180/2004](#), um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) in der Fassung des StReformG 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#), verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Vom Berufungswerber (Bw.) wurde für die in Streit gezogenen Jahre 1997 bis 2001 der Einwand der Verjährung erhoben, weil von der Abgabenbehörde im Zuge der am 4. Juli 2003 begonnenen finanzstrafbehördlichen Prüfung nicht auch im Jahr 2007 eine Verlängerungshandlung iSd [§ 209 Abs. 1 BAO](#) gesetzt worden sei. Das Recht zur Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 sei daher am 31. Dezember 2007 verjährt, die für diese Jahre angefochtenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide seien am 4. August 2008 außerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Für das Streitjahr 1997 ist am 31. Dezember 2007 absolute Verjährung iSd [§ 209 Abs. 3 BAO](#) in der Fassung des StReformG 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#), eingetreten. Die absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar. Die Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahms- und Sachbescheides betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 erfolgte daher am 4. August 2008 zu Unrecht.

Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 ist ersatzlos aufzuheben. Gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des Bescheides betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 scheidet demnach der für das genannte Jahr ergangene neue Sachbescheid vom 4. August 2008 betreffend Umsatzsteuer aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen den nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 ist somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Im Übrigen ist der Einwand der Verjährung nicht gerechtfertigt. Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung richtete der Fachvorstand des Finanzamtes C, AB, am 20. Dezember 2007 an den steuerlichen Vertreter des Bw., XY, ein Telefax (fünf Seiten inklusive Deckblatt), das sich auf die „*Beurteilung der adaptierten Geldrechnung und der weiteren bereits besprochenen Prüfungsfeststellungen für die Jahre 1997 bis 2002*“ bezog. Das Telefax betraf konkret die „*Einkommensteuer 1997 bis 2002, Umsatzsteuer 1997 bis 2002*“. Im Deckblatt führte AB aus wie folgt:

„Auf die anhängenden Prüfungsfeststellungen darf verwiesen werden (vier Seiten). Ich ersuche um telefonische Kontaktaufnahme.“

Neben dem Telefax vom 20. Dezember 2007 mit der Originalunterschrift des Fachvorstandes AB befindet sich im Arbeitsbogen der finanzstrafbehördlichen Prüfung auch der „*Einzelsendebericht*“ des Finanzamtes C vom 20. Dezember 2007, 17:06 Uhr, der als Gegenstelle die Telefax-Nr. der Kanzlei des steuerlichen Vertreters XY (unbestritten 5) und das Sendeergebnis „OK“ ausweist. Auf dem einseitigen „*Einzelsendebericht*“ wurde – soweit dies aus Platzgründen möglich war – auch ein Teil des Deckblattes des Telefax vom 20. Dezember 2007 abgedruckt, wobei insbesondere auch der „*Betreff*“ des Telefax (somit „*Einkommensteuer 1997 bis 2002, Umsatzsteuer 1997 bis 2002*“) ersichtlich war.

Eine fristverlängernde Wirkung iSd [§ 209 Abs. 1 BAO](#) haben nur Amtshandlungen, die nach außen wirksam sind und einwandfrei nach außen erkennbar sind (zB VwGH 10.6.1991, [90/15/0115](#); VwGH 14.11.1996, 92/16/0217; VwGH 30.10.2003, [99/15/0098](#)). Schriftliche Erledigungen verlängern die Verjährungsfrist nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden (zB VwGH 29.1.1981, 15/1296/79; VwGH 12.11.1997, [97/16/0217](#)).

Bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 wies der steuerliche Vertreter XY auf die Diskrepanz hin, dass der „*Einzelsendebericht*“ am 20. Dezember 2007 den Versand von lediglich zwei Seiten an die Telefax-Nr. seiner Steuerberatungskanzlei bestätigte, das Finanzamt C demgegenüber aber fünf Seiten inklusive Deckblatt habe faxen wollen. Die am 20. Dezember 2007 beabsichtigte Übermittlung von fünf Seiten ergebe sich auch aus dem Erinnerungsfax des Finanzamtes C vom 18. April 2008, das XY erhalten habe. Zum „*Einzelsendebericht*“ gebe es nur Kopien, das Original dieses „*Einzelsendeberichtes*“ vom 20. Dezember 2007

habe vom Finanzamt C bisher nicht vorgelegt werden können. Daher müsse der steuerliche Vertreter XY davon ausgehen, dass die – auch dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegte – Kopie des „*Einzelsendeberichtes*“ vom 20. Dezember 2007 nicht mit dem Original ident sei, aus welchem Grund auch immer. Es falle außerdem auf, dass beim „*Einzelsendebericht*“ offenbar Teile abgedeckt worden seien bzw. ein Teil abgeschnitten worden sei. Zur Untermauerung seines Vorbringens verwies XY auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. März 2007, Zl. [2005/15/0137](#). Demnach stelle der „*Einzelsendebericht*“, der lediglich in Kopie im Akt liege, keinen Beweis für das tatsächliche Zustellen irgendeines Schriftstückes dar. Damit habe das Finanzamt im Jahr 2007 keine nach außen in Erscheinung getretenen Maßnahmen zur Festsetzung von Abgaben gesetzt.

Es trifft zu, dass der „*Einzelsendebericht*“ vom 20. Dezember 2007 tatsächlich nur die Übermittlung von zwei Seiten (anstelle der beabsichtigten fünf) an die Telefax-Nr. der Kanzlei des steuerlichen Vertreters XY bestätigt. Auch wenn es dem Finanzamt C – aus welchen Gründen immer – nicht gelungen ist, die gesamten Prüfungsfeststellungen zuzüglich Deckblatt (somit fünf Seiten) mittels Telefax zu übermitteln, so wurde durch diese zwei Seiten umfassende Sendung unzweifelhaft eine nach außen wirksame Amtshandlung bewirkt. Dies umso mehr, als – dem „*Einzelsendebericht*“ zufolge – jedenfalls auch das Deckblatt übermittelt werden konnte, das im „*Betreff*“ konkret die „*Einkommensteuer 1997 bis 2002, Umsatzsteuer 1997 bis 2002*“ nannte. Damit ist auch dem Anspruch Genüge getan, dass die Verlängerung der Verjährungsfrist die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraussetzt (VwGH 17.5.2001, [2000/16/0602](#); VwGH 29.11.2001, [2001/16/0364](#); VwGH 23.1.2003, [2002/16/0027](#)).

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. März 2007, Zl. [2005/15/0137](#), lässt sich für den Bw. nichts gewinnen. Dem diesem Beschwerdefall zugrunde liegenden Sachverhalt ist zu entnehmen, dass der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin einen „*FAX-Aktivitätenbericht*“ vorlegte, aus dem hervorging, dass an einem bestimmten Tag zwei Telekopien dem Finanzamt übermittelt worden seien. Ein „*Sendebericht*“ mit einem Teilauszug des übermittelten Schriftstückes konnte vom steuerlichen Vertreter nicht vorgelegt werden, weil ein solcher nicht erstellt worden sei. Bei dieser Sachlage sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders erfolge. Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde treffe den Absender. Dafür reiche der Beweis der Postaufgabe nicht (Hinweis auf VwGH 15.2.2006, [2002/13/0165](#)). Für die Übermittlung im Wege des Telefax gelte nichts anderes. Im Beschwerdefall zu Zl. 2005/15/0137 habe die Beschwerdeführerin keinen Sendebericht über die Fax-Übermittlung der Eingaben vorlegen können. Die Kopie eines „*FAX-Aktivitätenberichtes*“ weise zwar aus, dass an einem bestimmten Tag mehrere Schriftstücke an die Faxnummer des Finanzamtes

übermittelt worden seien, lasse aber keinen Schluss auf den Inhalt der übermittelten Schriftstücke zu. Bei dieser Sachlage sei der Beweis über die Einbringung von Anträgen mittels Telefax nicht erbracht.

Gerade in diesem Punkt unterscheidet sich der vorliegende Streitfall entscheidend, weil das Finanzamt C einen „*Einzelsendebericht*“ mit einem Teilauszug des übermittelten Schriftstückes (und nicht nur einen „*FAX-Aktivitätenbericht*“) vorlegen konnte. Der Unabhängige Finanzsenat geht auch davon aus, dass es sich bei dem im Arbeitsbogen der Außenprüfung befindlichen „*Einzelsendebericht*“ um das Original handelt, wie es vom Telefaxgerät des Finanzamtes C im maßgeblichen Zeitraum ausgedruckt wurde. Dies wurde bei der mündlichen Berufungsverhandlung auch vom Fachvorstand des Finanzamtes C, AB, bestätigt, der diesbezüglich einen vergleichbaren „*Einzelsendebericht*“ betreffend eine andere Telefax-Übermittlung vorlegte. Der „*Einzelsendebericht*“ vom 20. Dezember 2007 wurde insbesondere auch nicht in dem das Sendeergebnis „OK“ dokumentierenden und damit für den Sendenachweis entscheidenden Bereich „*abgedeckt*“ bzw. „*abgeschnitten*“.

Im Übrigen ist der Unabhängige Finanzsenat überzeugt, dass der steuerliche Vertreter XY das Deckblatt (und zumindest eine weitere Seite) des Telefax vom 20. Dezember 2007 erhalten hat. Dies ergibt sich aus dem Sendeergebnis „OK“ hinsichtlich dieser beiden Seiten. Ein Defekt in der Sendeanlage des Finanzamtes C bzw. Störungen im Übermittlungsnetz können in diesem Zusammenhang ausgeschlossen werden, weil der „*Einzelsendebericht*“ vom 20. Dezember 2007 diesfalls nicht das Sendeergebnis „OK“ ausgewiesen hätte. Das Telefax vom 20. Dezember 2007 ist demnach – wie auch der für die Informationstechnologie des Unabhängigen Finanzsenates zuständige Sachbearbeiter über Nachfrage zu den damals in der Finanzverwaltung eingesetzten Faxgeräten bestätigte – vom Finanzamt C ordnungsgemäß abgegangen, auch die Übertragung zum Empfangsgerät des steuerlichen Vertreters erfolgte ordnungsgemäß. Festgehalten wird, dass ein Defekt - sofern ein solcher überhaupt vorgelegen sein sollte - in der Empfangsanlage (zB Papierstau), der ein Ausdrucken der gesendeten Informationen am Empfangsgerät verhindert, zu Lasten des Empfängers geht (vgl. VwGH 17.9.1996, [96/14/0042](#)).

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erinnerungsfax des Fachvorstandes des Finanzamtes C, AB, vom 18. April 2008 verwiesen, das der steuerliche Vertreter XY definitiv erhalten hat. Dieses Erinnerungsfax mit dem Betreff „*Mein Fax vom 20.12.2007 mit Ersuchen um Rückmeldung*“ hat folgenden Inhalt:

„Ich darf nochmals auf mein Fax vom 20.12.2007 verweisen. Bis dato habe ich von Ihnen keine Reaktion darauf erhalten. Sollte ich innerhalb von 14 Tagen keine Rückmeldung von Ihnen erhalten, gehe ich davon aus, dass Sie mit den Prüfungsfeststellungen konform gehen, und wir werden das Verfahren umgehend beenden.“

Hätte der steuerliche Vertreter XY das Telefax vom 20. Dezember 2007 tatsächlich nicht (auch nicht in Teilen) erhalten, dann hätte er diesen Umstand spätestens bei Erhalt des Erinnerungsfax urgieren müssen. Demgegenüber richtete er am 1. Mai 2008 (als Antwort auf das Erinnerungsfax vom 18. April 2008) an den Fachvorstand AB eine E-Mail, in der er mitteilte, dass es ihm leider nicht gelungen sei, den Bw. eher zu einer vorbereitenden Besprechung einzuladen. Hätte der steuerliche Vertreter XY das Telefax vom 20. Dezember 2007 tatsächlich nicht (auch nicht in Teilen) erhalten, dann hätte er bereits in seiner E-Mail vom 1. Mai 2008 den Einwand der Verjährung erheben können und müssen, um dadurch weitere Verfahrensschritte bzw. die Erlassung von Bescheiden (zumindest für die angefochtenen Jahre 1997 bis 2001) zu vermeiden. Demgegenüber wurde der Einwand der Verjährung auch nicht in der Berufung vom 8. September 2008, sondern erst anlässlich des Erörterungsgesprächs am 21. April 2011 erstmals erhoben.

Vom Finanzamt C wurde somit auch im Jahr 2007 (innerhalb der Verjährungsfrist) eine nach außen wirksame Amtshandlung zur Geltendmachung der Abgabenansprüche gesetzt. Die Frist zur Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 verlängerte sich dadurch gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2008. Die angefochtenen Wiederaufnahms- und Sachbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 wurden am 4. August 2008 innerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

2) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen 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.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 37). Nach [§ 20 BAO](#) müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, [84/17/0220](#)); solche Entscheidungen sind insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert (VwGH 17.10.2002, [2000/17/0099](#); VwGH 16.10.2003, [2003/16/0118](#); VwGH 24.3.2004, [2001/14/0083](#)).

Auch bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist die Ermessensübung entsprechend zu begründen (VwGH 11.8.1993, [92/13/0096](#); VwGH 24.1.1996, [95/13/0136](#); VwGH 24.2.2000, [96/15/0129](#)). Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (VwGH 21.3.1996, [94/15/0085](#)). Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, [93/16/0117](#)). Daher kann zB die Begründung einer Berufungsentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel (etwa im Bereich der Ermessensübung) sanieren.

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, [93/16/0096](#); VwGH 28.5.1997, [94/13/0032](#); VwGH 30.1.2001, [99/14/0067](#)). Das Ziel der Wiederaufnahme bzw. der betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit rechtfertigt jedoch keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 37).

Die in Berufung gezogenen Wiederaufnahmsbescheide wurden dahingehend bekämpft, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens im Rahmen der Ermessensübung wegen Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen in den damit verbundenen Sachbescheiden nicht hätte verfügt werden dürfen. Die Änderungen selbst seien (mit Ausnahme der die Geldverkehrsrechnung betreffenden Hinzuschätzungen) materiell richtig.

Amtswegige Wiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) sind (vgl. VwGH 25.3.1992, [90/13/0238](#); VwGH 12.4.1994, [90/14/0044](#); VwGH 28.5.1997, [94/13/0032](#)). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, [94/15/0003](#)).

Die im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen führten - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - zu folgenden Nachforderungen an Umsatzsteuer (vgl. Pkt. 2 des Bp-Berichtes, ABNr. 4, sowie die angefochtenen Sachbescheide): 5.828,72 € (im Jahr 1998), 435,39 € (im Jahr 1999), 144,11 € (im Jahr 2000), 8.050,92 € (im Jahr 2001). Die Nachforderungen für die Jahre 1998 bis 2000 sind unbestritten. Für das Jahr 2001 ergibt sich – selbst nach Ausscheiden der die Geldverkehrsrechnung betreffenden strittigen Hinzuschätzung von 28.463,53 € netto – eine unbestrittene Nachforderung an Umsatzsteuer von

2.358,21 €. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung für das – hier für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgebliche - Jahr 2001 um 31.965,62 € erhöht. Selbst nach Ausscheiden der die Geldverkehrsrechnung betreffenden strittigen Hinzuschätzung von 28.463,53 € ergibt sich für dieses Jahr eine unbestrittene Gewinnerhöhung von 3.502,09 €, die insbesondere aus einer nicht erklärten Versicherungsschädigung resultiert.

Die Auswirkungen auf die Umsatzsteuerverfahren der Jahre 1999 und 2000 sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als bloß geringfügig einzustufen. Die aus Vorsteuerkürzungen resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer betrugen lediglich 435,39 € bzw. 144,11 €. Bei geltend gemachten Vorsteuerbeträgen von 209.989,79 S (= 15.260,55 €) im Jahr 1999 und 181.845,25 S (= 13.215,21 €) im Jahr 2000 betrugen diese Vorsteuerkürzungen somit 2,85 % bzw. 1,09 %. Im Verhältnis zu den erklärten steuerpflichtigen Umsätzen von 1,148.144,58 S (= 83.438,92 €) im Jahr 1999 und 1,716.015,91 S (= 124.707,74 €) im Jahr 2000 ist die (relative) Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen noch eklatanter.

Unter Hinweis auf Ritz, BAO³, § 303 Tz 41, wendete das Finanzamt C ein, dass die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sei, wenn sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen sei, bei mehreren Verfahren (zB Umsatzsteuer mehrerer Jahre) stelle. Daher sei im Hinblick auf die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren auch für die Jahre 1999 und 2000 nicht von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen auszugehen.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge (vgl. VwGH 21.12.1989, [86/14/0180](#)) sind die steuerlichen Auswirkungen in Aussicht genommener Wiederaufnahmen zu saldieren. Mit dieser Maßnahme soll nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zunächst geklärt werden, ob insgesamt (per Saldo) ein lediglich geringes „*Mehrergebnis*“ zu erwarten ist, etwa in jenen Fällen, in denen Nachforderungen in bestimmten Prüfungsjahren Gutschriften in anderen Prüfungsjahren gegenüberstehen; diesfalls ist die Wiederaufnahme in allen Jahren zu unterlassen.

Im Streitfall führte die finanzstrafbehördliche Prüfung demgegenüber in allen Prüfungsjahren zu Nachforderungen an Umsatzsteuer, die insgesamt (per Saldo) nicht zu einem bloß geringen „*Mehrergebnis*“ führten. Es kann – entgegen der Ansicht des Finanzamtes C - daraus nicht abgeleitet werden, dass die Wiederaufnahme deshalb in allen Jahren gerechtfertigt wäre. Vielmehr muss – unabhängig davon - in einem weiteren Schritt sodann jedes einzelne Prüfungsjahr für sich betrachtet auf die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen überprüft werden. Letztlich räumte auch das Finanzamt C ein (vgl. die Stellungnahme des Fachvorstandes AB vom 28. Juli 2009), dass bei der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 eine Ge-

ringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen vorliege, „*wenn die Jahre einzeln betrachtet werden*“.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 ist somit Folge zu geben. Diese Wiederaufnahmescheide werden aufgehoben. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 scheiden die für die genannten Jahre ergangenen neuen Sachbescheide vom 4. August 2008 betreffend Umsatzsteuer aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 ist als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Die bereits erwähnten Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1998 und 2001 sowie die Gewinnerhöhung des Jahres 2001 haben - selbst im unbestrittenen Bereich - ein (absolutes) Ausmaß, das bei Ausübung des Ermessens nicht zu einer Unterlassung der Wiederaufnahme führen musste (vgl. etwa VwGH 31.3.1998, [93/13/0093](#), wonach bei einer Umsatzsteuernachforderung von 32.224 S und einer Einkommensteuernachforderung von 22.000 S keine Geringfügigkeit vorlag). In diesen Jahren ist aber auch eine (relative) Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen zu verneinen. Allein die für das Jahr 2001 unbestrittene Gewinnerhöhung von 3.502,09 € (= 48.189,81 S) stellt eine Änderung gegenüber dem erklärten Gewinn (860.620,89 S) von 5,60 % dar. Die unbestrittenen Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1998 und 2001 von 5.828,72 € (= 80.204,94 S) und 2.358,21 € (= 32.449,68 S) sind im Verhältnis zur erklärten USt-Gutschrift von -53.548 S (im Jahr 1998) und USt-Zahllast von 252.515 S (im Jahr 2001) auch relativ gesehen keineswegs geringfügig. Festgehalten wird, dass im Jahr 2001 bei der Ermessensübung letztlich auch die Hinzuschätzung lt. Pkt. 4 dieser Berufungsentscheidung miteinzubeziehen ist.

Im Hinblick auf die dargestellte, den Erstbescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde durch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von dem durch [§ 303 Abs. 4 BAO](#) eingeräumten Ermessen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Der Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wurde vor dem Hintergrund bekämpft, dass eine Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides auch ein Ausscheiden des ergangenen neuen Sachbescheides aus dem Rechtsbestand bewirkt hätte (vgl. [§ 307 Abs. 3 BAO](#)). Die Berufung gegen den Sachbescheid betref-

fend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 ist daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen. Demgegenüber wurden die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 auch im Hinblick auf die die Geldverkehrsrechnung betreffende Hinzuschätzung bekämpft (vgl. dazu Pkt. 4 dieser Berufungsentscheidung).

3) Schätzungsberechtigung:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs. 2 BAO](#) insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, 417, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden

können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 3).

Gemäß [§ 163 Abs. 1 BAO](#) haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 leg.cit. entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Es haben somit nur ordnungsmäßige und vollständige Bücher und Aufzeichnungen, die einen zuverlässigen Überblick über die Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen gewähren, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und nur sie vermitteln den Anspruch auf Glaubwürdigkeit und können daher Grundlagen der Ermittlung der Betriebsergebnisse sein.

Zur Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde wendete der Bw. ein, dass die finanzstrafbehördliche Prüfung für die Jahre 1997 bis 2002 zu keinem Zeitpunkt formelle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt habe. Bei dieser Sachlage hätte die Abgabenbehörde von sich aus beweisen müssen, dass die formell ordnungsmäßigen Aufzeichnungen materiell unrichtig seien. Die sachliche Richtigkeit habe von der Abgabenbehörde aber nicht in Zweifel gezogen werden können, weshalb die Bücher und Aufzeichnungen gemäß [§ 163 Abs. 1 BAO](#) der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen seien.

Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann. Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 7, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde ist daher dann gegeben, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinen erklärten Einnahmen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann. In einem solchen Fall ist, wenn der Abgabepflichtige den Vermögenszuwachs nicht erklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt (zB VwGH 25.3.1992, [90/13/0295](#); VwGH 3.6.1992, [90/13/0164](#); VwGH 16.9.1992, [90/13/0299](#); VwGH 24.2.1993, [91/13/0190](#)).

Dabei reicht es für die Schätzung eines nicht aufgeklärten Vermögenszuwachses aus, dass Feststellungen über das Vorliegen von Einkünften überhaupt getroffen werden; dagegen ist es nicht erforderlich, darüber hinaus auch noch über Einzelheiten dieser Einkünfte Feststellungen zu machen (VwGH 13.10.1993, [91/13/0058](#)). Hervorzuheben ist auch, dass die Aufforderung an den Abgabepflichtigen, die Herkunft eines festgestellten Vermögens nachzuweisen, keine unzulässige „*Beweisumkehr*“ darstellt; vielmehr verpflichtet der Umstand, dass der Abgabe-

pflichtige den Vermögenszuwachs nicht aufklären kann, die Abgabenbehörde dazu, eine Schätzung gemäß [§ 184 Abs. 2 BAO](#) vorzunehmen (VwGH 24.2.1993, [91/13/0198](#)).

Den angefochtenen Bescheiden liegen - nach Ansicht des Prüfers ungeklärte - Vermögensunterdeckungen von -470.000 S brutto (im Jahr 2001) und -22.000 € brutto (im Jahr 2002) zugrunde. Soweit diese Vermögensunterdeckungen vom Bw. nicht aufgeklärt werden können (vgl. Pkt. 4 dieser Berufungsentscheidung), ergibt sich die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde allein aus diesem Umstand. Es erübrigt sich daher auch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Bücher und Aufzeichnungen gemäß [§ 163 Abs. 1 BAO](#) der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, weil sie formell ordnungsmäßig seien und auch kein Anlass gegeben sei, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Losgelöst von der Schätzungsberechtigung aufgrund der vorliegenden Geldverkehrsrechnung ergibt sich eine solche – zumindest für das Jahr 2001 – auch aufgrund aufgedeckter materieller Mängel der Aufzeichnungen. Auf die Pkt. C4 und C5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Juni 2008, ABNr. 4, wird diesbezüglich verwiesen. Demnach wurden im Jahr 2001 Versicherungsentschädigungen von 7.973 S und 53.000 S nicht erklärt. Das Vorliegen materieller Mängel wurde vom Bw. nicht bestritten. Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 räumte der steuerliche Vertreter XY ein, dass „*da oder dort materielle Mängel festgestellt*“ worden seien, die er als „*Fauxpas*“ bezeichnete, die „*in jeder Buchhaltung oder Aufzeichnung fast passieren*“.

4) Geldverkehrsrechnung:

Um das Ziel zu erreichen, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Bei der Schätzung anhand des Vermögenszuwachses oder des Geldverkehrs handelt es sich um Schätzungsmethoden, die als solche zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen geeignet sind (vgl. etwa VwGH 28.5.2008, [2007/15/0286](#); VwGH 25.6.2008, [2008/15/0166](#); VwGH 18.12.2008, [2006/15/0158](#); VwGH 28.4.2009, [2006/13/0163](#)). Bei der Schätzung nach dem Vermögenszuwachs wird dieser Zuwachs innerhalb einer bestimmten Periode ermittelt und unter Berücksichtigung der Kosten der Lebensführung und anderer Einkommensverwendungen auf die Einkünfte innerhalb der untersuchten Periode geschlossen (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 17). Ob ein in der Vermögensdeckungsrechnung ausgewiesener Fehlbetrag als vom Abgabepflichtigen aufgeklärt anzusehen ist oder nicht, stellt sich als eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage dar (vgl. etwa VwGH 3.6.1992, [90/13/0139](#); VwGH 25.10.1994, [90/14/0181](#); VwGH 28.4.2009, [2006/13/0163](#)).

Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung wurde vom Prüfer eine Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung erstellt, die im Wesentlichen auf die bei der Hausdurchsuchung am 6. Mai 2003 vorgefundenen Unterlagen Bedacht nahm. Dabei ermittelte er für alle Jahre des Prüfungszeitraumes Vermögensunterdeckungen (von -2.547,17 S im Jahr 1997 bis -1,241.142,94 S im Jahr 2001).

Der steuerliche Vertreter des Bw., XY, reichte daraufhin eine berichtigte Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung ein. Die berichtigte Mittelrechnung wies für die Jahre 1996 bis 2000 jeweils Vermögensüberdeckungen aus, die – kumuliert – zum 31. Dezember 2000 einen Barmittelbestand von 738.000 S ergeben hätten. Dieser Überhang habe zur Abdeckung der sich für das Jahr 2001 auch nach der Mittelrechnung des Bw. ergebenden Vermögensunterdeckung von -490.000 S herangezogen werden können. Der verbleibende Überhang von 248.000 S (= 18.000 €) sei zur Abdeckung der sich für das Jahr 2002 ergebenden Vermögensunterdeckung von -22.000 € herangezogen worden. Somit verbleibe lediglich für das Jahr 2002 eine geringe Vermögensunterdeckung von -4.000 €.

Mit den angefochtenen Bescheiden vertrat das Finanzamt C – dem Prüfer folgend – die Auffassung, dass sich der nach der Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung des Bw. für Ende 2000 ergebende Geldüberhang von 738.000 S, der demnach bar vorhanden sein hätte müssen, nicht realistisch sei. Ein rechnerisch ermittelter Barmittelbestand von 738.000 S widerspreche dem faktischen Handeln des Bw. hinsichtlich seiner Finanzgebarung, wonach größere Bargeldbeträge - wie sich anhand der Kontenentwicklung nachweisen lasse - laufend veranlagt worden seien. Auf die Kontenentwicklung bezüglich der Sparbücher mit den Kontonr. 2 und 3 wurde diesbezüglich verwiesen.

Auch die Behebungen von 900.000 S (am 21. August 2000 vom Sparbuch mit der Konto-Nr. 1) sowie weiterer 30.000 S und 90.000 S (am 11. und 24. August 2000 vom Sparbuch mit der Konto-Nr. 2) zur Bezahlung eines Fahrzeuges der Marke Lamborghini Diablo stünden im Widerspruch zu einem Bargeldbestand von über 700.000 S. Es widerspreche den Denkgesetzen, bei einem Barmittelbestand von über 700.000 S den Gesamtkaufpreis für das Fahrzeug von Sparbüchern zu beheben und die Barmittel weiterhin zu Hause - unverzinst - zu verwahren. Es sei daher der Schluss gerechtfertigt, dass der Bw. zum 31. Dezember 2000 nicht über Barmittel von 738.000 S verfügt habe.

Auf der Grundlage dieser Überlegungen wurde die berichtigte Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung des Bw. vom Finanzamt C für die Jahre 1996 bis 2000 insgesamt nicht anerkannt (damit auch nicht ein Barmittelbestand von 738.000 S zum 31. Dezember 2000, der zur Abdeckung der Vermögensunterdeckungen der Folgejahre hätte herangezogen werden können). Demgegenüber wurde die berichtigte Mittelrechnung des Bw. den Prüfungsjahren

2001 und 2002 zugrunde gelegt, wobei die entsprechenden Berichtigungen des Bw. grundsätzlich anerkannt wurden. Die vom Bw. für das Jahr 2001 ausgewiesene Vermögensunterdeckung von -490.000 S wurde vom Finanzamt C lediglich dahingehend korrigiert, dass der „Verkaufserlös Ferrari“ mit 420.000 S (anstelle der eingewendeten 500.000 S) angesetzt wurde. Weiters wurde eine auf dem Sparbuch mit der Konto-Nr. 2 am 10. Jänner 2001 ersichtliche Einzahlung von 100.000 S als (weiterer) Barmittelbestand berücksichtigt.

Die Vermögensunterdeckung belaufe sich somit im Jahr 2001 auf -470.000 S brutto, jene des Jahres 2002 auf -22.000 € brutto. Das Finanzamt C gelangte zu dem Ergebnis, dass der Bw. diese Vermögensunterdeckungen nicht habe aufklären können, zumal ein bis Ende 2000 aufgebauter Barmittelbestand zur Abdeckung dieser Unterdeckungen nicht herangezogen werden könne. Das Finanzamt nahm daher eine entsprechende Zuschätzung der Gewinne und Umsätze aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw. vor.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es unschlüssig, die berichtigte Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung des Bw. - zumal unter Anerkennung der darin ausgewiesenen Berichtigungen - nur in jenen Jahren der Abgabebemessung zugrunde zu legen, in denen sich eine Vermögensunterdeckung ergeben hat (somit in den Jahren 2001 und 2002), hingegen für jene Jahre zu verwerfen, die zu Vermögensüberdeckungen geführt haben. Wenn - wovon auch der Prüfer ausgegangen ist - die Korrekturen lt. berichtiger Mittelrechnung des Bw. grundsätzlich anzuerkennen sind, dann führen diese Korrekturen zwangsläufig auch zu den vom Bw. für die Jahre 1996 bis 2000 ermittelten Vermögensüberdeckungen. So ist etwa auf das im Rahmen der finanzstrafbehördlichen Prüfung nachträglich vorgelegte Sparbuch mit der Konto-Nr. 1 zu verweisen, das am 21. August 2000 eine Barbehebung von 900.000 S ausweist, die bei der Geldverkehrsrechnung nachgewiesenermaßen zu Gunsten des Bw. zu berücksichtigen ist. Allein diese Sparbuchbestandsveränderung von 900.000 S führt aber im Jahr 2000 zu einer Vermögensüberdeckung. Bei grundsätzlicher Anerkennung der Korrekturen lt. berichtiger Mittelrechnung des Bw. kann nicht gleichzeitig damit argumentiert werden, dass ein Barmittelbestand, der sich solcherart für das Ende einer Periode ergibt, nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten des Bw. entspricht. Darin liegt ein Widerspruch.

Im Einklang mit dem Finanzamt C geht auch der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Bw. als kaufmännisch und wirtschaftlich denkender Unternehmer größere Bargeldbeträge nicht über einen längeren Zeitraum (über Jahre hinweg) bei sich zu Hause aufbaut und liegen lässt, sondern vielmehr bei Kreditinstituten verzinslich veranlagt. Ein seit dem 1. Jänner 1996 kontinuierlich zu Hause aufgebauter Barmittelbestand von 738.000 S, der zum 31. Dezember 2000 in diesem Ausmaß bar vorhanden sein hätte müssen, widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die nach den Lebensverhältnissen naheliegendste Annahme ist nämlich die,

dass ein relativ hoher Kapitalbetrag so angelegt wird, wie es den Postulaten relativer Sicherheit einerseits und relativer Wirtschaftlichkeit andererseits am ehesten entspricht (VwGH 10.1.1978, 2153, 2154, 2374/77).

In diesem Zusammenhang wird auf das tatsächliche Veranlagungsverhalten des Bw. verwiesen. So wies das bei der Hausdurchsuchung vorgefundene Firmensparbuch mit der Konto-Nr. 2, das am 13. November 1998 eröffnet wurde, zum 31. Dezember 1998 einen Guthabensstand von 258.530 S und zum 31. Dezember 1999 einen solchen von 661.352,72 S auf. Die Kontenentwicklung betreffend das Sparbuch mit der Konto-Nr. 3 zeigt, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Eröffnung seines Gewerbebetriebes im Jahr 1996 über ein Guthaben von über 1 Million Schilling verfügte (Stand 1. Jänner 1996: 1,044.762,70 S), das in den folgenden Jahren stetig vermehrt werden konnte (Stand 31. Dezember 1996: 1,228.792,23 S; Stand 31. Dezember 1997: 1,428.866,63 S; Stand 31. Dezember 1998: 1,506.076,55 S; Stand 31. Dezember 1999: 1,740.009,65 S; Stand 31. Dezember 2000: 2,176.590,75 S; Stand 31. Dezember 2001: 3,229.193,25 S; Stand 31. Dezember 2002: 242.873,55 €). Letztlich wird auch auf das bereits mehrfach angesprochene nachträglich vorgelegte Sparbuch mit der Konto-Nr. 1 verwiesen, das zum 1. Jänner 1996 einen Guthabensstand von 808.724,11 S aufwies und von dem am 21. August 2000 eine Barbehebung von 900.000 S zur Bezahlung eines Fahrzeuges der Marke Lamborghini Diablo getätigt werden konnte.

Die vorstehende Argumentation schließt aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus, dass der Bw. zumindest kurzzeitig größere Bargeldbeträge bei sich zu Hause aufbewahrt. Der Bw. ist als Kraftfahrzeugtechniker im Bereich der Hochleistungsmotoren-Technologie tätig und ein anerkannter Fachmann für das Motortuning von hochpreisigen Fahrzeugen. Er befasst sich überwiegend mit der Leistungssteigerung an exklusiven Fahrzeugen, zB der Marken Lamborghini, Ferrari, Maserati, Porsche, Lotus, Viper. Zur Erzielung hoher Motorleistungen bei modernen Benzinmotoren unter Berücksichtigung uneingeschränkter Alltagstauglichkeit werden zum einen im eigenen Haus gefertigte Kompressoren, zum anderen modernste Abgasturbolader internationaler Hersteller verbaut. Vielfach werden individuelle Kundenwünsche im Bereich der Motorentechnik verwirklicht, die dann häufig auch Einzelanfertigungen bleiben.

Wie auch der Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung zu erkennen gab, werden die hochwertigen Leistungen in seiner Branche üblicherweise bar bezahlt. Dabei ist es für den Unabhängigen Finanzsenat nachvollziehbar, dass er die vereinnahmten (meist nicht unbeträchtlichen) Bargeldbeträge zunächst bei sich zu Hause in den Tresoren sicher verstaut, um sie zu gegebener Zeit ertragbringend zu veranlagen. Damit sind aufgrund unmittelbar zuvor erbrachter Leistungen kurzfristig größere Bargeldbeträge vorhanden, die sodann bei Kreditin-

stituten verzinslich veranlagt werden. Auch für die Stichtage 31. Dezember eines Jahres kann solcherart ein größerer Barmittelbestand (in welchem Ausmaß immer) nicht ausgeschlossen werden.

In dieses Bild fügt sich (worauf der Bw. zu Recht hinwies), dass bei der Hausdurchsuchung am 6. Mai 2003 tatsächlich ein nicht unbeträchtlicher Betrag von 49.009 € an Bargeld in den beiden Tresoren vorgefunden wurde. Die Argumentation des Prüfers, dass bar vorhandene Geldüberhänge (konkret am Ende eines Jahres) nicht realistisch seien, wird damit widerlegt. Genauso nachvollziehbar ist auch, dass die Bezahlung eines Fahrzeuges der Marke Lamborghini Diablo im August 2000 deswegen durch drei Sparbuchbehebungen (im Ausmaß von insgesamt 1,020.000 S) erfolgte, weil zu diesem Zeitpunkt Bargeldbeträge, auf die zurückgegriffen hätte werden können, in dieser Höhe offensichtlich nicht zur Verfügung standen; ein kurzfristig vorhandener Barmittelbestand zum 31. Dezember 2000 (in welchem Ausmaß immer) steht damit aber nicht in Widerspruch. In diesem Zusammenhang ist letztlich festzuhalten, dass der Barmittelbestand zum 31. Dezember 2000 lt. Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung des Unabhängigen Finanzsenates – wie noch darzulegen sein wird – nicht 738.000 S betragen hat und sich damit ohnehin relativiert.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es als sachgerecht, der weiteren Betrachtung die berichtigte Vermögensdeckungs- und Geldverkehrsrechnung des Bw. zugrunde zu legen und diese auf ihre eingewendeten Korrekturen hin zu überprüfen. Ein Abstellen darauf, ob die berichtigte Mittelrechnung des Bw. am Ende einer Periode zu Vermögensunter- oder Vermögensüberdeckungen führt, ist aus dargestellten Gründen nicht zulässig. Soweit die Berichtigungen des Bw. – die grundsätzlich auch vom Prüfer anerkannt wurden – zu Vermögensüberdeckungen führen, sind diese anzuerkennen.

Die berichtigte Geldverkehrsrechnung des Bw. ist der Beilage 1 zu entnehmen, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet. Die vom Bw. auf volle Tausend gerundeten Beträge wurden dabei vom Unabhängigen Finanzsenat durch die tatsächlichen Werte ersetzt. Die berichtigte Geldverkehrsrechnung des Bw. lt. Beilage 1 wurde anlässlich des Erörterungsgesprächs am 21. April 2011 und der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 mit den Parteien eingehend besprochen. Zu den eingewendeten Korrekturen des Bw. ergeben sich - soweit sie nicht ohnehin unbestritten sind – folgende Feststellungen:

Korrektur Lebenshaltungskosten: In seiner (ursprünglichen) Geldverkehrsrechnung ging der Prüfer von im Schätzungswege ermittelten Lebenshaltungskosten von 1.000 €/Monat aus. Diese wurden vom Bw. in seiner berichtigten Geldverkehrsrechnung auf 500 €/Monat korrigiert, da er ledig sei, bei seinen Eltern esse und sehr sparsam lebe.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, [95/16/0244](#); VwGH 19.2.2002, [98/14/0213](#); VwGH 9.9.2004, [99/15/0250](#)). In freier Beweiswürdigung hält es der Unabhängige Finanzsenat für sachgerecht, die Lebenshaltungskosten bei der Geldverkehrsrechnung mit 1.000 €/Monat anzusetzen. Dies aus folgenden Überlegungen:

Der Bw. war im Prüfungszeitraum mehrfacher (Schilling-)Millionär. So verfügte er - wie bereits dargelegt - dem Sparbuch mit der Konto-Nr. 3 zufolge bereits zum Zeitpunkt der Eröffnung seines Gewerbebetriebes im Jahr 1996 über ein Guthaben von über 1 Million Schilling (Stand 1. Jänner 1996: 1,044.762,70 S), das gegen Ende des Prüfungszeitraumes auf über drei Millionen Schilling erhöht werden konnte. Zudem wiesen auch die Sparbücher mit den Konto-Nr. 2 und 1 Guthabensstände von mehreren Hunderttausend Schilling auf. Als Kraftfahrzeugtechniker im Bereich der Hochleistungsmotoren-Technologie erbringt er seine Leistungen an hochpreisigen Luxusgütern (exklusiven Sportwagen), seine Auftraggeber sind durchwegs finanzkräftige Kunden aus dem In- und Ausland, die regelmäßig bar bezahlen. Bei dieser Sachlage ist es wenig glaubhaft und widerspricht es allgemeinen Erfahrungssätzen, dass der Bw. mit lediglich 500 €/Monat sein Auslangen für die Lebensführung gefunden haben sollte, somit einem Betrag, der nicht einmal die bedarfsorientierte Mindestsicherung (von aktuell 752,94 €/Monat) abdeckt. Diese Betrachtungsweise ist auch dann gerechtfertigt, wenn man von der bedarfsorientierten Mindestsicherung einen darin enthaltenen Anteil von 25 % für die Wohnkosten, die bei der Geldverkehrsrechnung des Prüfers gesondert angesetzt wurden, abzieht.

Mit Lebenshaltungskosten von 1.000 €/Monat (= 12.000 € bzw. 165.123,60 S pro Jahr) bewegt sich der Unabhängige Finanzsenat auch im Bereich dessen, was der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung als sachgerecht befunden hat. So wird auf die Erkenntnisse vom 8. Juli 2009, Zl. 2007/15/0052, und 27. August 2008, Zl. 2008/15/0024, verwiesen, in denen geschätzte „*Mindestlebenshaltungskosten*“ von 150.000 S jährlich bzw. 15.000 S monatlich als nicht zu hoch bewertet wurden. In diesem Zusammenhang wird auch auf die „*Konsumerhebung 1999/2000*“ der Statistik Austria verwiesen. Demnach betrugen die durchschnittlichen monatlichen Verbrauchsausgaben der privaten Haushalte im maßgeblichen Streitzeitraum 2.440 €. Standardisiert man die Haushaltsausgaben nach Haushaltsgröße und –

zusammensetzung, so ergeben sich durchschnittliche monatliche Äquivalenzausgaben (= gewichtete „Pro-Kopf-Ausgaben“) von 1.350 €, wobei die Gewichtung für die erste erwachsene Person eines Haushaltes mit dem Faktor 1,00 erfolgt. Die vom Unabhängigen Finanzsenat mit 1.000 €/Monat geschätzten Lebenshaltungskosten liegen demnach weit unter dem statistisch erhobenen Wert.

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist auch zu beachten, dass der Bw. im Prüfungszeitraum mehrere Reisen unternommen hat. Diese wurden – bei Vorliegen entsprechender Nachweise – bei der Geldverkehrsrechnung des Prüfers als „nachgewiesene Einzelausgaben“ berücksichtigt. So wird etwa auf eine Kalifornien-Reise des Bw. vom 19. bis 27. April 2002 verwiesen, die mit den nachgewiesenen Flugkosten von 536 € bei der Geldverkehrsrechnung berücksichtigt wurde. Die bei dieser Reise überdies angefallenen Kosten (Unterkunft, Verpflegung, sonstige Ausgaben) wurden nicht gesondert erfasst und müssten demnach in den vom Bw. mit lediglich 500 €/Monat angesetzten Lebenshaltungskosten ebenfalls Deckung finden. Ähnlich verhält es sich mit weiteren Reisen des Bw. (zB über das Reisebüro „Joe Travel“ in den Jahren 1997 und 1998, nach Whistler/Orlando im Jahr 1998, nach Beverly Hills im Jahr 1998), die mit ihren nachgewiesenen Kosten bei der Geldverkehrsrechnung berücksichtigt wurden; der mit solchen Reisen üblicherweise verbundene erhöhte Lebensaufwand (Reisenebenkosten) blieb aber unberücksichtigt. Auch der Ankauf einer Couch im Jahr 2001 mit Kosten von 2.400 DEM (= 16.885,26 S) blieb unberücksichtigt. Der Ansatz von geschätzten Lebenshaltungskosten im Ausmaß von 1.000 €/Monat ist daher auch unter diesem Gesichtspunkt gerechtfertigt.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter XY eine „Stellungnahme“ (ohne Datum) der Lebensgefährtin des Bw., GH, vorgelegt. Darin führte sie aus, dass sie mit dem Bw. bis Juli 1999 im Haus der Eltern gelebt habe, wofür weder Mietkosten noch andere den Lebensunterhalt betreffende Kosten angefallen seien. Diese Aussage deckt sich mit der Geldverkehrsrechnung des Prüfers insoweit, als für die Jahre 1996 bis 1998 ohnehin weder Miet- noch Stromkosten als Mittelabgang angesetzt wurden. Erst für die Folgejahre wurden vom Prüfer - gesondert von den übrigen Lebenshaltungskosten - auch entsprechende Miet- und Stromkosten berücksichtigt.

Diesbezüglich führte GH in ihrer „Stellungnahme“ aus, dass sie mit 1. Juli 1999 zum Bw. gezogen sei, wobei die Kosten des Zusammenlebens aufgeteilt worden seien. Der Bw. sei für die Miete aufgekommen (die vom Prüfer mit 2.000 S/Monat auch in der bekannt gegebenen Höhe berücksichtigt wurde), sie demgegenüber für die gemeinsamen „Lebenshaltungskosten“. Für den Unabhängigen Finanzsenat mutet es lebensfremd und absolut unglaublich an, dass die Lebensgefährtin des Bw. den gesamten Lebensunterhalt beider Personen bestritten und der Bw. selbst (abgesehen vom Mietaufwand) keinerlei Beitrag zum gemeinsamen Lebensunter-

halt geleistet haben sollte. Dies auch angesichts der dargestellten Vermögenssituation des Bw. und des Umstandes, dass die Lebensgefährtin demgegenüber als Arbeiterin nur über beschränkte Mittel verfügt haben dürfte. Eine Einvernahme der Lebensgefährtin GH - wie vom steuerlichen Vertreter XY anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung beantragt - ist unter diesen Umständen und im Hinblick auf die bereits vorgelegte „*Stellungnahme*“ entbehrlich. Selbst wenn die Lebensgefährtin GH als Zeugin bestätigen könnte, dass der Bw. nicht mehr als 500 €/Monat an Lebenshaltungskosten aus Eigenem zu bedienen gehabt habe, wäre dies ohne Einfluss auf die weitere Beweiswürdigung, weil die Gesamtumstände um die behaupteten geringen Lebenshaltungskosten derart ungewöhnlich sind. Derart geringe Lebenshaltungskosten entsprechen nicht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung wurde auch eine „*eidesstattliche Erklärung*“ des Bruders des Bw., LM, vom 11. Juni 2011 vorgelegt. Darin bestätigte LM, dass der Bw. bei den Eltern esse, „*und zwar vom Frühstück bis zum Abendessen*“. Die eigene Haushaltsführung (insbesondere Wäsche) besorge der Bw. selbst. Dieser arbeite oft bis in die Nachtstunden und lebe sehr zurückgezogen. Von einem – behaupteten – aufwendigen Lebensstil könne „*nach meiner Kenntnis*“ keine Rede sein.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann bei geschätzten Lebenshaltungskosten von 1.000 €/Monat nicht von einem „*aufwendigen Lebensstil*“ gesprochen werden, ein solcher wurde vom Finanzamt C auch zu keinem Zeitpunkt behauptet. Im Übrigen hat LM einen beim Bw. aufwendigen Lebensstil lediglich aufgrund seines Kenntnisstandes verneint, ausschließen konnte er einen solchen demgegenüber nicht. Es ist auch unschlüssig, von den eigenen Lebenshaltungskosten (LM habe der „*eidesstattlichen Erklärung*“ zufolge ab Ende 2000 „*mit einem restlichen monatlichen Einkommen von ca. 550 € das Auskommen finden müssen*“) auf jene des Bw. zu schließen. Die persönliche Lebenssituation und -führung des LM kann nicht auf den Bw. umgelegt werden.

Letztlich ist festzuhalten, dass der Ansatz von Lebenshaltungskosten im Ausmaß von lediglich 500 €/Monat dazu führte, dass die Geldverkehrsrechnung insgesamt unglaubwürdig wird. So ergäben sich nach der berichtigten Geldverkehrsrechnung des Bw. bei einem solchen Ansatz für die Jahre 1996 bis 2000 jeweils Vermögensüberdeckungen, die – kumuliert – zum 31. Dezember 2000 738.000 S betragen hätten. Es wurde bereits ausführlich dargestellt, dass ein seit dem 1. Jänner 1996 kontinuierlich zu Hause aufgebauter Barmittelbestand von 738.000 S, der zum 31. Dezember 2000 in diesem Ausmaß bar vorhanden sein hätte müssen, den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht. Der Ansatz höherer Lebenshaltungskosten führt demgegenüber zu einer Verringerung des Barmittelbestandes zum 31. Dezember 2000 auf ein

– wie noch darzulegen sein wird – akzeptables Ausmaß. Damit gewinnen aber anzusetzende Lebenshaltungskosten von 1.000 €/Monat ein umso größeres Maß an Glaubwürdigkeit.

Storno Barmittelaufbau 49.009 €: Bei der am 6. Mai 2003 durchgeführten Hausdurchsuchung in den Wohn-, Betriebs- und Lagerräumlichkeiten des Bw. wurde auch ein Bargeldbetrag von 49.009 € aufgefunden, der sich in zwei Tresoren befand. Diesbezüglich vertrat der Prüfer (ursprünglich) die Auffassung, dass dieser Bargeldbetrag bereits Ende 2002 vorhanden gewesen und seit Eröffnung des Gewerbebetriebes im Jahr 1996 kontinuierlich aufgebaut worden sei. In den Jahren 1996 bis 2002 sei daher eine Bargeldbestandsveränderung von -7.000 € (= -96.322 S) jährlich anzusetzen.

Mit Einreichung der berichtigten Geldverkehrsrechnung argumentierte der Bw., dass der für die Jahre 1996 bis 2002 angesetzte Barmittelaufbau hinsichtlich des Bargeldbestandes von 49.009 € „*mangels Notwendigkeit*“ zu stornieren sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass er seinen Gewerbebetrieb im Jahr 1996 mit einem Bargeldbestand von 0 S eröffnet habe; der Bargeldbestand von 49.009 € sei vielmehr bereits vor Eröffnung des Gewerbebetriebes (somit außerhalb des Prüfungszeitraumes) vorhanden gewesen. In der mündlichen Berufungsverhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter XY: Wenn die Barmittel – was ein Faktum sei – bei der Hausdurchsuchung vorhanden gewesen seien, dann müssten sie ja irgendwann aufgebaut worden sein. Es seien also die Barmittel zur Verfügung gestanden und müssten in der Geldverkehrsrechnung entsprechend Berücksichtigung finden.

Mit der Ansicht in seiner (ursprünglichen) Geldverkehrsrechnung, dass der bei der Hausdurchsuchung vorgefundene Bargeldbestand von 49.009 € seit Eröffnung des Gewerbebetriebes im Jahr 1996 kontinuierlich mit einem gleich bleibenden Betrag von 7.000 € jährlich bis Ende 2002 aufgebaut worden sei, setzt sich der Prüfer (worauf der Bw. zu Recht hinwies) zu seiner eigenen Argumentation in Widerspruch, wonach ein über die Jahre erfolgter Barmittelaufbau (konkret den Barmittelbestand von 738.000 S zum 31. Dezember 2000 betreffend) gerade nicht angenommen werden könne. Eine derartige Geldverkehrsrechnung wäre in sich unschlüssig und könnte der Abgabenbemessung nicht zugrunde gelegt werden. Wohl auch deshalb wurde – dem Bw. folgend – der Barmittelaufbau hinsichtlich der 49.009 € in der den angefochtenen Bescheiden letztlich zugrunde gelegten Geldverkehrsrechnung vom Prüfer selbst wieder storniert.

Im Ergebnis gelangt auch der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass der ursprünglich für die Jahre 1996 bis 2002 angesetzte Barmittelaufbau hinsichtlich des bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Geldbetrages von 49.009 € - beiden Parteien folgend - zu stornieren ist, wenngleich aus anderen Gründen. Auf der Grundlage der bisherigen Ausführungen, wonach der Bw. bei üblicherweise bar zu bezahlenden Leistungen zumindest kurzzeitig größe-

re Bargeldbeträge bei sich zu Hause aufbewahrt, ist der Unabhängige Finanzsenat davon überzeugt, dass der Bargeldbetrag von 49.009 € erst unmittelbar vor der Hausdurchsuchung, somit jedenfalls im Jahr 2003, zugeflossen ist. Damit berührt dieser Bargeldbetrag die Geldverkehrsrechnung des Prüfungszeitraumes nicht. Bei einer Vereinnahmung dieses nicht unbeachtlichen Bargeldbetrages in einem früheren Jahr wäre dieser - dem Veranlagungsverhalten des Bw. entsprechend – wohl nur kurzzeitig zu Hause aufbewahrt und sodann ertragbringend veranlagt worden; bei der Hausdurchsuchung im Jahr 2003 wäre der Bargeldbetrag von 49.009 € wohl nicht mehr aufgefunden worden.

Damit im Einklang steht, dass bei der Hausdurchsuchung am 6. Mai 2003 in den beiden Tresoren - neben Geldscheinen in Schweizer Franken und englischen Pfund in geringer Menge - ausschließlich Euro-Scheine vorgefunden wurden. Bei einem Zufluss dieses Bargeldbetrages in einem früheren Jahr bzw. kontinuierlichen Aufbau in den Vorjahren hätte es sich um vereinnahmte Schilling-Scheine handeln müssen. Bei dieser Sachlage wäre es wenig glaubhaft, dass der Bw. diese Schilling-Scheine nach Einführung des Eurobargeldes den Tresoren entnommen, bei der Bank in Euro umgetauscht und sodann wieder als Euro-Scheine den Tresoren zugeführt hätte, ohne eine verzinssliche Veranlagung herbeizuführen.

Letztlich ließe sich für den Bw. nichts gewinnen, wenn der Bargeldbetrag von 49.009 € bereits zum 31. Dezember 2002 vorhanden gewesen sein sollte. Eine Vereinnahmung dieses Betrages im Prüfungszeitraum 1996 bis 2002 (zu welchem Zeitpunkt immer, sei es im Wege eines Einmalzuflusses oder eines kontinuierlichen Aufbaus) müsste bei der Geldverkehrsrechnung dieser Jahre zu Lasten des Bw. berücksichtigt werden. Die vom Bw. auch nach seiner Mittelrechnung zum 31. Dezember 2002 ermittelte Vermögensunterdeckung von -4.000 € würde sich um den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeldbetrag von 49.009 € noch erhöhen.

Verkaufserlös Lotus: In der berichtigten Geldverkehrsrechnung setzte der Bw. einen Mittelzufluss aus dem Verkauf eines Fahrzeuges der Marke Lotus Super Seven an, wobei im Jahr 2001 eine Anzahlung von 70.000 S und im Jahr 2002 die Restzahlung von 15.000 € vereinnahmt worden seien.

Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass das Fahrzeug der Marke Lotus Super Seven mit der Fahrgestellnummer 6 am 18. Mai 1995 auf den Namen des Bw. zugelassen wurde (Datum der Erstzulassung: 1. Dezember 1974). Dieses Fahrzeug wurde am 2. Mai 2002 vom Bw. wieder abgemeldet und am gleichen Tag auf den Namen des RS angemeldet; diese Person wurde auch als Käufer des Fahrzeuges genannt. Ein Kaufvertrag sowie ein Nachweis über den Zahlungsfluss konnten zu diesem Verkauf nicht vorgelegt werden.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs am 21. April 2011 legte der Bw. eine Bestätigung des RS vom „06-04-04“ vor, mit der der „Oldtimerankauf“ von ihm wie folgt bestätigt wurde:

„Hiermit bestätige ich, dass ich von Herrn OP einen Oldtimer der Marke Lotus Super 7 gekauft habe. Im Jahre 2001 machte ich dafür eine Anzahlung über damals 70.000 S. Den Rest im Jahre 2002 bei Übernahme des Fahrzeuges über 15.000 €.“

Vom Finanzamt C wurde der Mittelzufluss aus dem Verkauf des Fahrzeuges der Marke Lotus Super Seven bereits mit den angefochtenen Bescheiden anerkannt. Angesichts der erst im Berufungsverfahren vorgelegten Bestätigung des Käufers RS sah das Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung trotz fehlenden Kaufvertrages keinen Grund, von diesem Ansatz abzugehen. Dem schließt sich der Unabhängige Finanzsenat an.

Der Verkauf des Fahrzeuges der Marke Lotus Super Seven mit der Fahrgestellnummer 6 an RS ist durch Abfragen aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres gesichert. Demnach hat der Bw. am 2. Mai 2002 einen knapp 28 Jahre alten Sportwagen verkauft. Der in der Geldverkehrsrechnung des Bw. angesetzte Verkaufserlös von 70.000 S (Anzahlung im Jahr 2001) und 15.000 € (Restzahlung im Jahr 2002) scheint für diesen „Oldtimer“ der Höhe nach angemessen, wenn man bedenkt, dass der Bw. als Kraftfahrzeugtechniker dieses Fahrzeug zum Verkauf „hergerichtet“ haben dürfte. Der Verkaufserlös wurde vom Käufer RS letztlich auch bestätigt. Der Ansatz des Verkaufserlöses findet in der aktenkundigen An- und Abmeldung des Fahrzeuges am 2. Mai 2002 auch in zeitlicher Hinsicht (Anzahlung im Jahr 2001 und Restzahlung im Jahr 2002 bei Übergabe des Fahrzeuges) Deckung.

Verkaufserlös Traktor: In der berichtigten Geldverkehrsrechnung setzte der Bw. einen Mittelzufluss aus dem Verkauf eines Traktors an, wobei im Jahr 1999 ein Erlös von 210.000 S vereinnahmt worden sei. Der Traktor sei an seinen Bruder ST verkauft worden. Ein Kaufvertrag konnte zu diesem Verkauf nicht vorgelegt werden. Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung wurde vielmehr eine „Bestätigung über Traktorkauf“ vorgelegt, mit der der Landwirt ST am 8. Juli 2006 bestätigte, „im Jahr 1996 von OP einen generalüberholten Traktor der Marke Schilter UT 500“ gekauft zu haben. Und weiter: „Der Kaufpreis von 210.000 S wurde in Teilbeträgen bis Dezember 1999 in bar bezahlt.“

Vom Finanzamt C wurde der Mittelzufluss aus dem Verkauf des Traktors der Marke Schilter UT 500 bereits mit den angefochtenen Bescheiden anerkannt, obwohl Bedenken gegen die Bestätigung vom 8. Juli 2006 gehegt wurden. Die Aussage des Bruders des Bw., dass der im Jahr 1996 gekaufte Traktor „in Teilbeträgen bis Dezember 1999“ bar bezahlt worden sei, stehe in Widerspruch zum Mittelzufluss lt. Geldverkehrsrechnung ausschließlich im Jahr 1999.

Der Verkauf des Traktors der Marke Schilter UT 500 erscheint aufgrund der vorliegenden Bestätigung des Bruders des Bw. glaubhaft. In der mündlichen Berufungsverhandlung gab auch das Finanzamt C zu verstehen, dass der Kaufpreis von 210.000 S durch die vorliegende Bestätigung „*eigentlich fixiert*“ sei; offen sei nur der Zeitpunkt des Zuflusses des Verkaufserlöses.

Die Aussage des Bruders des Bw., dass der Kaufpreis von 210.000 S „*in Teilbeträgen bis Dezember 1999*“ bar bezahlt worden sei, schließt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus, dass diese Teilbeträge zur Gänze erst im Jahr 1999 entrichtet worden sind. In diesem Zusammenhang wird auf die Kontenbewegungen zum nachgereichten Sparbuch mit der Konto-Nr. 1 verwiesen. Dieses Sparbuch weist am 15. Jänner 1999 eine Bareinzahlung von 60.000 S und am 4. August 1999 eine solche von 150.000 S aus. Diese Teilbeträge von insgesamt 210.000 S decken sich mit dem Kaufpreis für den Traktor und können als Nachweis für den Zahlungsfluss im Hinblick auf den Traktorverkauf im Jahr 1999 angesehen werden. (Im Übrigen sind die Sparbucheinzahlungen im Zusammenhang mit dem Barverkauf des Traktors ein weiterer Hinweis dafür, dass der Bw. größere Bargeldbeträge nicht über einen längeren Zeitraum bei sich zu Hause aufbaut und liegen lässt, sondern vielmehr bei Kreditinstituten nach Vereinnahmung unverzüglich verzinslich veranlagt.) Letztlich kann es bei der vorliegenden „*dynamischen Geldverkehrsrechnung*“, welche die Entwicklung über den gesamten Prüfungszeitraum berücksichtigt, ohnehin dahingestellt bleiben, in welchem Jahr der Verkaufserlös des Traktors von 210.000 S berücksichtigt wird.

Verkaufserlös Ferrari: In der berichtigten Geldverkehrsrechnung setzte der Bw. einen Mittelzufluss aus dem Verkauf eines Fahrzeuges der Marke Ferrari Mondial an, wobei im Jahr 2001 ein Erlös von 500.000 S vereinnahmt worden sei. Die Korrekturposition „*Verkaufserlös Ferrari*“ wurde vom Prüfer grundsätzlich akzeptiert, obwohl der Verkauf weder zeitlich noch betragsmäßig nachgewiesen worden sei. Bei einem tatsächlich im Jahr 2001 stattgefundenen Verkauf sei allerdings von einem Verkaufspreis von 420.000 S (anstelle der eingewendeten 500.000 S) auszugehen, da dieser Wert vom ehemaligen steuerlichen Vertreter im Vorverfahren genannt worden sei und sich auf dem Sparbuch mit der Konto-Nr. 3 am 25. Juni 2001 ein Zugang in dieser Höhe finde.

Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung wurde vom Bw. eine Bestätigung (ohne Datum) eines TU vorgelegt, derzufolge der Bw. „*Anfang der neunziger Jahre den Ferrari Mondial im verunfallten Zustand um ca. 80.000 S gekauft*“ habe. Dazu wurden auch Fotos des angekauften Fahrzeuges vorgelegt. Als Zeuge für die Existenz dieses Fahrzeuges wurde bei der Besprechung am 2. März 2006 (und weiters bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011) der Bruder des Bw., LM, namhaft gemacht. Die Einvernahme des LM ist entbehrlich, weil der Unabhängige Finanzsenat (im Einklang mit dem Finanzamt C) nicht daran zwei-

felt, dass der Bw. das gegenständliche Fahrzeug der Marke Ferrari Mondial tatsächlich „Anfang der neunziger Jahre“ angekauft und besessen hat. Über den Verkauf dieses Fahrzeuges vermag die Bestätigung des TU keine Auskunft zu geben.

Vom Finanzamt C wurde letztlich auch bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 außer Streit gestellt, dass ein Verkauf des Fahrzeuges der Marke Ferrari Mondial stattgefunden habe; unklar seien lediglich der Zeitpunkt des Verkaufs und die Höhe des Verkaufserlöses. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass das Fahrzeug der Marke Ferrari Mondial nicht auf den Namen des Bw. zugelassen wurde, es wurde von ihm lediglich mit einem Probekennzeichen gefahren. Es ist daher nicht möglich, anhand einer Abfrage aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres die genauen Besitzzeiten (und damit insbesondere den Zeitpunkt der Abmeldung bzw. des Verkaufs) hinsichtlich dieses Fahrzeuges festzustellen.

Es ist weiters festzuhalten, dass vom Bw. – trotz mehrfacher Aufforderung – keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, denen Details zu dem offenbar im Jahr 2001 erfolgten Verkauf des Fahrzeuges hätten entnommen werden können. Es war daher insbesondere nicht möglich, einen der berichtigten Geldverkehrsrechnung des Bw. zugrunde gelegten Verkaufspreis von 500.000 S zu verifizieren.

So war es dem Bw. nicht möglich, einen Kaufvertrag bzw. eine Zahlungsbestätigung zum Verkauf des Fahrzeuges vorzulegen. Wie er zu verstehen gab, habe es sich um einen Verkauf aus seinem Privatvermögen gehandelt, weshalb er nicht verpflichtet gewesen sei, entsprechende Unterlagen aufzubewahren. Einen Besitznachweis zu diesem Fahrzeug, den es zwar gegeben habe, an dessen Details er sich aber nicht mehr erinnern könne, konnte der Bw. ebenfalls nicht vorlegen; eine Kopie dieses Besitznachweises sei bei ihm nicht verblieben. Zum Namen des Käufers befragt, teilte der Bw. mehrmals (etwa bei der Besprechung am 2. März 2006 und bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011) mit, dass ihm dieser nicht mehr bekannt sei; es seien drei Käufer, ausnahmslos Inländer, gewesen, die das Fahrzeug erworben hätten.

In diesem Zusammenhang mutet es eigenartig an, dass der Bw. zum Verkauf des Fahrzeuges der Marke Ferrari Mondial keine Details nennen bzw. keine Unterlagen vorlegen konnte. Schließlich hat es sich bei diesem Verkauf um kein alltägliches Geschäft gehandelt, das mit einem Verkaufserlös von 420.000 S (lt. Finanzamt) bzw. 500.000 S (lt. Bw.) auch vom Ausmaß her in Erinnerung bleiben müsste.

In freier Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#)) hält es der Unabhängige Finanzsenat aufgrund lediglich spärlich vorhandener Anhaltspunkte für erwiesen, dass das Fahrzeug der Marke Fer-

rari Mondial im Jahr 2001 lediglich um 420.000 S (und nicht um 500.000 S) verkauft wurde. Dies aus folgenden Überlegungen:

Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Prüfung brachte der vormalige steuerliche Vertreter des Bw., EF, bereits bei der Besprechung am 13. April 2004 zum Ausdruck, dass im Jahr 2001 ein Fahrzeug der Marke Ferrari Mondial verkauft worden sei, wofür bei der Geldverkehrsrechnung ein Verkaufserlös von 420.000 S als Mittelzufluss anzusetzen sei. Bei dieser Besprechung wurde auch in Aussicht gestellt, dass der Bw. dem Finanzamt eine zu diesem Verkauf vorhandene Kaufvereinbarung bzw. Rechnung übermitteln werde, was sodann aber nicht geschehen ist. Nach einem Wechsel in der steuerlichen Vertretung wurde der Verkaufserlös bei der Besprechung am 2. März 2006 vom neuen steuerlichen Vertreter XY in Anwesenheit des Bw. mit 480.000 S bis 500.000 S beziffert. Angesichts dieser Spanne war sich der Bw. offensichtlich selbst nicht im Klaren darüber, welcher Verkaufserlös tatsächlich erzielt wurde. In der berichtigten Geldverkehrsrechnung des Bw. wurde der Verkaufserlös für das Fahrzeug letztlich mit 500.000 S angesetzt. Zum tatsächlichen Verkaufspreis befragt, teilte der Bw. bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 mit, dass es *„zum Beispiel auch ein Betrag von 495.000 S gewesen sein könnte“*, jedenfalls nicht nur 420.000 S.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht es weder den Denkgesetzen noch dem menschlichen Erfahrungsgut, dass die zu Beginn eines Verfahrens gemachten Angaben der Wahrheit näher kommen (zB VwGH 15.12.1987, [87/14/0016](#), 0017). Einer abgabenrechtlich günstigeren Darstellung, die erst im Zuge eines längeren Verfahrens gegeben wird, kann daher nur eine verminderte Glaubwürdigkeit beigemessen werden (VwGH 4.9.1986, [86/16/0080](#)). Der Ansatz eines Verkaufserlöses von 500.000 S in der berichtigten Geldverkehrsrechnung des Bw. diene offensichtlich der Verminderung der sich für das Jahr 2001 auch nach der eigenen Mittelrechnung ergebenden nicht unbeträchtlichen Vermögensunterdeckung. Einen Nachweis für die Richtigkeit dieses Betrages konnte der Bw. nicht erbringen. In dieses Bild fügt sich, dass der Bw. den genauen Verkaufserlös trotz mehrmaligen Befragens selbst nicht beziffern und lediglich eine Spannbreite nennen konnte; dies trotz der Außergewöhnlichkeit des auch für den Bw. nicht alltäglichen Geschäftsfalles.

Der vom Unabhängigen Finanzsenat - dem Finanzamt C folgend - angenommene Verkaufserlös von 420.000 S für den Verkauf des Fahrzeuges der Marke Ferrari Mondial findet zudem in den Kontenbewegungen des Sparbuches mit der Konto-Nr. 3 Deckung. So wurde auf diesem Sparbuch am 25. Juni 2001 eine Einzahlung von 420.000 S geleistet. Es besteht ein zeitlicher und betragsmäßiger Zusammenhang zwischen dem Zugang auf diesem Sparbuch und dem Verkauf des Fahrzeuges, nachdem der Bw. bei der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 bestätigte, dass der Verkauf *„in etwa Mitte 2001“* erfolgt sei. Dass es sich dabei

lediglich um eine Teilzahlung gehandelt habe (wie vom Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet), kann ausgeschlossen werden, weil ein Nachweis über eine Restzahlung (von demnach 80.000 S) auch nicht in Ansätzen erbracht wurde.

Es wäre am Bw. gelegen, einen Nachweis über die tatsächliche Höhe des Verkaufserlöses zu erbringen. Dazu wäre er nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch in der Lage gewesen, weil er über entsprechende Unterlagen (Kaufvertrag, Besitznachweis, Versicherungsbestätigungen usw.) verfügt haben musste bzw. sich diese hätte beschaffen können. Der Unabhängige Finanzsenat geht auch davon aus, dass ihm der (die) Käufer aufgrund der Außergewöhnlichkeit des Geschäftes bekannt gewesen sein musste(n) und er diese(n) ohne weiteres hätte namhaft machen können.

Zum Nachweis eines Verkaufserlöses von 500.000 S für das Fahrzeug der Marke Ferrari Mondial verwies der steuerliche Vertreter XY in der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Juni 2011 darauf, dass der Käufer dieses Fahrzeuges versucht habe, dieses in den Jahren 2002 und 2003 wieder zu verkaufen. Zu diesem Zweck sei in der Zeitschrift „Autorevue“ vom Jänner 2002 eine Annonce erschienen, in der das streitgegenständliche Fahrzeug mit einem Kilometerstand von 75.000 km um einen Verkaufspreis von 500.000 S zum Kauf angeboten worden sei. Wenn das Fahrzeug im Jänner 2002 um 500.000 S angeboten worden sei, dann habe sich ein solcher Verkaufspreis im Jahr davor für den Bw. erst recht erzielen lassen. Der unter einer angegebenen Telefonnummer erreichbare Käufer (und nunmehrige Verkäufer) habe dieses Fahrzeug offensichtlich nicht sofort verkaufen können, weshalb er es in der Zeitschrift „Autorevue“ vom Mai 2002 unter derselben Telefonnummer nochmals um 35.000 € (= 481.610,50 S) zum Kauf angeboten habe.

Schließlich habe der Käufer (und nunmehrige Verkäufer) in der Zeitschrift „Autorevue“ vom August 2003 ein weiteres Mal versucht, dieses Fahrzeug zu verkaufen, offenbar mit einem nach unten kaschierten Kilometerstand von 70.000 km. Der Besitzer habe offensichtlich ein Problem damit gehabt, *„das Auto an den Mann zu bringen“*, weshalb er zumindest in der Annonce einen verminderten Kilometerstand angegeben habe. Die entsprechenden Auszüge aus den drei Ausgaben der Zeitschrift „Autorevue“ wurden anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung in Kopie vorgelegt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind diese Annoncen nicht geeignet, einen im Jahr 2001 vom Bw. erzielten Verkaufserlös von 500.000 S für das Fahrzeug der Marke Ferrari Mondial zu beweisen, weil sie keinen Hinweis zur Nämlichkeit des streitgegenständlichen Fahrzeuges liefern. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich bei den in der Zeitschrift „Autorevue“ angebotenen Fahrzeugen um andere Fahrzeuge der Marke Ferrari Mondial gehandelt hat. Dem Verkaufsangebot in der Ausgabe vom August 2003 lag offensichtlich ein

anderes Fahrzeug zugrunde, ansonsten müsste dem Anbieter dieses Fahrzeuges Betrugsabsicht im Hinblick auf die Angabe eines verminderten Kilometerstandes unterstellt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat war auch nicht dazu verhalten (wie dies vom steuerlichen Vertreter XY in der mündlichen Berufungsverhandlung beantragt wurde), den Besitzer des in der Zeitschrift „Autorevue“ angebotenen Fahrzeuges anhand der in den Annoncen angeführten Telefonnummern von sich aus auszuforschen und in der Folge dahingehend einzuvernehmen, ob, zu welchem Zeitpunkt und zu welchem Preis er das von ihm zum Verkauf angebotene Fahrzeug der Marke Ferrari Mondial seinerzeit vom Bw. käuflich erworben habe.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach [§ 183 Abs. 3 BAO](#) setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des [§ 183 Abs. 3 BAO](#) nicht zu entsprechen. Der Beweisantrag des steuerlichen Vertreters XY, den Käufer des streitgegenständlichen Fahrzeuges, den der Bw. nur anhand der in den Annoncen angeführten Telefonnummern kenne, einzuvernehmen, um solcherart eine Aufklärung zu dem im Jahr 2001 erfolgten Fahrzeugverkauf zu erhalten, stellt keine konkrete Behauptung dar und läuft auf einen Erkundungsbeweis hinaus.

Nach der Judikatur (zB VwGH 30.10.2001, [98/14/0082](#); VwGH 22.11.2001, [98/15/0089](#), 0090; VwGH 19.2.2002, [2001/14/0207](#); VwGH 16.9.2003, [2000/14/0106](#)) ist aber die Behörde zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises nicht verpflichtet. Von einem Erkundungsbeweis (Ausforschungsbeweis) spricht man dann, wenn das Beweismittel (oder der Beweisantrag) nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringen, sondern überhaupt der Beweis führenden Partei erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennen zu lernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen (vgl. Ritz, BAO³, § 183 Tz 5). Es wäre daher am Bw. gelegen, den Besitzer des in der Zeitschrift „Autorevue“ mehrmals angebotenen Fahrzeuges, von dem er behauptete, es habe sich dabei um den Käufer des streitgegenständlichen Fahrzeuges der Marke Ferrari Mondial gehandelt, anhand der in den Annoncen angeführten Telefonnummern auszuforschen und dem Unabhängigen Finanzsenat namhaft zu machen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Unabhängige Finanzsenat auf der vom Bw. eingereichten berichtigten Geldverkehrsrechnung aufbaut und diese lediglich in zwei Punkten korrigiert: Die Lebenshaltungskosten werden mit 1.000 €/Monat (statt beantragt 500 €/Monat) angesetzt, der Verkauf des Fahrzeuges der Marke Ferrari Mondial wird grundsätzlich anerkannt und – dem Finanzamt C folgend – mit einem Verkaufserlös von 420.000 S (statt bean-

trägt 500.000 S) erfasst. Die auf dem Sparbuch mit der Konto-Nr. 2 am 10. Jänner 2001 vorgenommene Einzahlung von 100.000 S wird – dem Finanzamt C folgend – für die Geldverkehrsrechnung als Barmittelbestand angesetzt. Die Geldverkehrsrechnung des Unabhängigen Finanzsenates ist der Beilage 2 dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet.

Die Geldverkehrsrechnung des Unabhängigen Finanzsenates weist für die Jahre 1996 bis 2002 sowohl Vermögensunterdeckungen als auch –überdeckungen aus. Die Unterdeckung des Jahres 1996 liegt außerhalb des Streitzeitraumes, die Unterdeckung des Jahres 1998 kann bei einer kumulierten Betrachtung durch den sich zum 31. Dezember 1997 ergebenden Barmittelbestand abgedeckt werden. Die Überdeckungen der Jahre 1997, 1999 und 2000 finden in der Argumentation des Unabhängigen Finanzsenates Deckung, dass der Bw. größere Bargeldbeträge - kurzzeitig - bei sich zu Hause aufbewahrt und somit auch zum Jahresende - kurzzeitig - über einen größeren Barmittelbestand verfügt haben kann. Damit im Einklang steht auch der sich bei einer kumulierten Betrachtung für den 31. Dezember 2000 ergebende Barmittelbestand von 353.795,13 S, der überwiegend im Jahr 2000 und nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates erst kurzfristig vor Jahresende (möglicherweise auch nur durch ein einziges Geschäft) aufgebaut wurde. Dieser Barmittelbestand zum 31. Dezember 2000 ist zudem in Relation zu dem unrealistischen Barmittelbestand von 738.000 S lt. berichteter Geldverkehrsrechnung des Bw. zu sehen.

Der Barmittelbestand zum 31. Dezember 2000 von 353.795,13 S konnte vom Bw. zur Abdeckung der sich für das Folgejahr ergebenden Vermögensunterdeckung herangezogen werden. Trotzdem verbleibt für das Jahr 2001 eine Vermögensunterdeckung von -201.025,81 S, die vom Bw. nicht aufgeklärt werden konnte. Für das Jahr 2002 ergibt sich eine nicht aufgeklärte Vermögensunterdeckung von -30.365,45 €. Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es als sachgerecht, eine Zuschätzung zu den Gewinnen und Umsätzen aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw. im Ausmaß von 200.000 S brutto (im Jahr 2001) und 30.000 € brutto (im Jahr 2002) vorzunehmen.

5) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer:

	2001	2002
	ATS	€
Steuerbare Umsätze lt. Bp	3,196.765,81	226.541,85
Hinzuschätzung Geldverkehrsrechnung lt. Bp	-391.666,67	-18.333,33

Hinzuschätzung Geldverkehrsrechnung lt. BE	<u>166.666,67</u>	<u>25.000,00</u>
Steuerbare Umsätze lt. BE	2,971.765,81	233.208,52

Einkommensteuer:

	2001	2002
	ATS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	1,300.478,00	93.692,73
Hinzuschätzung Geldverkehrsrechnung lt. Bp	-391.666,67	-18.333,33
Hinzuschätzung Geldverkehrsrechnung lt. BE	<u>166.666,67</u>	25.000,00
Berichtigung „Zahlensturz“ lt. Tz 2 Bp-Bericht		-16.134,04
Berichtigung „Zahlensturz“ lt. Tz 2 Bp-Bericht		<u>16.143,04</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	1,075.478,00	100.368,40

Die Berechnung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 (in Schilling) und 2002 (in Euro) ergibt sich aus den angeschlossenen Berechnungsblättern, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABl. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: berichtigte Geldverkehrsrechnung des Berufungswerbers
berichtigte Geldverkehrsrechnung des Unabhängigen Finanzsenates
4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 21. Juli 2011