



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Mag. Harald Österreicher und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufung des Bw., vom 15. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vom 30. März 2001 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1994 und 1995 und Umsatz- und Einkommensteuer 1994 und 1995 nach der am 15. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

1. beschlossen:

Die Berufung gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 wird gemäß § 275 BAO für zurückgenommen erklärt.

2. entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der angefochtene Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1994 wird (zu Ungunsten des Bw.) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Teil dieses Bescheidspruchs.

Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist als ausgebildeter Informatiker in der EDV Branche tätig und entwickelt seit dem Jahr 1986 in verschiedenen Firmen ein Kassensystem für Friseurbetriebe namens S.

Zunächst wurde der Bw. erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 veranlagt, wobei die Bezug habenden Abgabenbescheide in Rechtskraft erwachsen.

Am 22. Juli 1999 kam es im Auftrag des beim Finanzamt für den 1. Bezirk eingerichteten Spruchsenates bei den Unternehmen xGmbH sowie yGmbH zu einer Hausdurchsuchung im Zuge derer auch Unterlagen (Firmenverträge, Saldenlisten, Grundaufzeichnungen) der (im Zeitraum September 1994 bis November 1995 bestehenden) Einzelfirma des Bw. beschlagnahmt wurden.

Aus diesen Unterlagen konnte folgender Sachverhalt entnommen werden, welcher in dem mit 2. April 2001 datierten BP-Bericht nachstehenden Niederschlag gefunden hat:

Tz 14 Allgemeine Feststellungen im Rahmen der Hausdurchsuchung

Zunächst sei S über die am 15.6.1987 gegründete, zwischenzeitig in Liquidation befindliche xGmbH, in welcher der Bw. ab dem 5. 8. 1987 als Geschäftsführer fungierte, vertrieben worden, wobei den abnehmenden Friseuren auch die Betreuung, respektive Servicierung der verkauften Soft - und Hardware angeboten worden ist.

Aus dem Schriftverkehr des Bw. mit den Außendienstmitarbeitern der Fa. W seien als Vorteile des obgenannten Kassensystem unter anderem das flächendeckende Servicenetz im Bundesgebiet, die Auslegung des Produktes auf die österreichischen Steuergesetze, das Kassenmodul mit der gemeinsamen Abbuchungsmöglichkeit von Barerlägen, sowie per Scheck oder mittels Gutschein geleisteter Zahlungen inklusive deren Verknüpfung mit der Kundendatei, die Kassenrolle für durchgeführte Kassenbuchungen, um auf abgabenbehördliches Verlangen einzelne Kassenfälle überprüfbar zu machen, das Provisionsmodul für jeden einzelnen Mitarbeiter, das Personal An- und Abmeldesystem und das Salontendenz- und Kostenrechnungssystem zum Zwecke des schnellen Überblicks von Kundenzuwächsen bzw. Kundenverlusten und/oder Leistungsverlusten, ins Treffen geführt worden.

Einem weiteren Schriftsatz mit der deutschen xKSGmbH sei entnommen worden, dass die Produktlinie S in verschiedenen Versionen (seit dem Jahr 1996 in der Version Windows bzw. in der 7.1. DOS Version) angeboten worden sei, respektive diese differenzierte Ausbaustufen beinhaltet hätten, wobei die Richtverkaufspreise derselben in einem Bereich von öS 0 über 9.900.-, 14.900.-, 19.9000, 39.900 bis öS 59.900.- angesiedelt gelegen gewesen seien.

Für das Produkt selbst sei vom Bw. bzw. von einem beauftragten Dritten ein Datenkryptomodul entwickelt worden, welches die Vorteile der Datenverschlüsselung sowie den über Datenschutzkarte und Chipkarte durchzuführenden vollen Software - Kopierschutz beinhaltet habe.

Die Chipkarten wiederum seien in eine S - Personalkarte und eine S – Mastercard, sprich eine so genannte Chefkarte mit codiertem Modulzugang unterteilt worden.

In den Jahren 1988 bis 1991 habe die xGmbH im Inland mit der GGmbH und im Anschluss daran bis zum Jahr 1994 mit der Fa. L zusammengearbeitet.

Laut dem Finanzdirektor der GGmbH Herrn Dr. JB seien in Österreich rund 400 EDV Depots von der xGmbH lanciert worden, wobei sich der Preis für die Software allein zwischen öS 40.000.- und öS 50.000.- bewegt habe.

Im Zeitraum 1989 bis zum Jänner 1998 habe vorgenanntes Unternehmen Lizenzeinnahmen von der in Deutschland domizilierten Fa. x1GmbH bezogen, wobei als Lizenzgeber die zGmbH (nunmehr xGmbH) aufgetreten sei.

Hierbei wurde das deutsche Unternehmen vertragsmäßig mit Ausnahme Österreichs und der COMECON Staaten zum weltweiten Vertrieb der Softwareprodukte S und S1 berechtigt.

Daneben sei in den USA eine Unterlizenz an die Fa. AW vergeben worden, wobei nämliche Lizenzgebühren, respektive die aus dem Verkauf der EDV Anlagen resultierenden Erlöse je zu 50% der Fa. x1GmbH sowie der Fa. zGmbH zugeflossen seien.

Daneben sei es zum Abschluss eines am 23. Dezember 1988 vom Bw. unterfertigten Vertriebs- und Lizenzvertrages zwischen der x1GmbH und der in Deutschland domizilierten AWAKG gekommen, wobei für den Lizenznehmer der Geschäftsführer der Fa. AW gezeichnet habe, und dessen Inhalt auf die Gestattung des Vertriebs des Softwareprodukts S1 in den USA, Israel, Kanada und Japan gelaute habe.

Ungeachtet oben dargestellter Vertragskonstrukte sei weder dem Rechenwerk der Einzelfirma des Bw., noch jenen der in Form von Kapitalgesellschaften betriebenen Unternehmen die Verbuchung korrespondierender Erlöse zu entnehmen gewesen.

In der Folge sei am 17. August 1994 die xGmbH mittels Generalversammlungsbeschluss aufgelöst, Herr Dr. AL zum Liquidator bestellt worden und das Unternehmen schlussendlich am 19. November 1996 aus dem Firmenbuch gelöscht worden.

Die zum damaligen Zeitpunkt aushaftenden Abgabenschulden von rund öS 2.900.000.- seien nach Angaben des Liquidator als uneinbringlich zu betrachten.

Abgabenbehördlich befragt zur monetären Situation der xGmbH , respektive des Vorhandenseins liquider Geldmittel habe der Bw. am 19.6. 1996 auf den bestellten Liquidator

verweisen, wobei - ungeachtet vorgenannter Aussage - dieser am 24.3. 1997 auf schriftlichem Weg dem ehemaligen Gesellschafter der zGmbH bzw. xGmbH Herrn PP die Ausschüttung eines (vom Liquidator abgerechneten) Guthabens von öS 21.000.- in Aussicht gestellt habe.

Der Bw. habe im September 1994 den Unternehmensgegenstand der in Liquidation befindlichen xGmbH samt den, 764 Personen umfassenden Kundenstock in sein Einzelunternehmen transferiert, wobei diese ab Dezember 1995 wiederum von der neu gegründeten yGmbH übernommen worden seien.

Aus der weiteren Sichtung der Unterlagen ergaben sich für die Einzelfirma des Bw. betreffend die Jahre 1994 und 1995 nachstehende Feststellungen:

Im Zuge der Hausdurchsuchung sei ein aus dem Jahr 1996 stammendes, von Herrn J (Kreditüberwachung EB) verfasstes Schriftstück vorgefunden worden, dessen Inhalt besage, dass der Bw. und dessen Ehegattin Einkünfte aus Einzelunternehmen beziehen, wobei der Bw. selbst auf außerbücherliche Einnahmen seines Unternehmens hingewiesen habe.

Der Bw. wiederum habe am 7. Dezember 1994 bei der EB AG einen Kredit in der Höhe von öS 2.842.000.- aufgenommen, wobei der Kreditnehmer den unwiderruflichen Auftrag erteilt habe, mit den Kreditvaluta die gegenüber der Fa. xGmbH bestehende Forderungen abzudecken.

Darüber hinaus habe sich die Bank auf Wunsch der Ehegatten B bereit erklärt, den vormaligen Gesellschafter der in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft Herrn PP aus der seinerzeitig übernommenen Haftung als Bürge und Zahler zu entlassen.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens seien Niederschriften mit den Geschäftspartnern des Bw. aufgenommen worden, wobei am 20. November 2000 Herr Dr. JB, Finanzdirektor der Fa. GGmbH, zu Protokoll gegeben habe, dass der Bw. im Zuge von Besprechungen und im Beisein des Geschäftsführers letztgenannten Unternehmens die Möglichkeit der Umsatzverkürzung mit Hilfe des Programms S erwähnt habe, wobei der Verkürzungsprozentsatz selbst vom jeweiligen Anwender frei wählbar sei.

Im Zuge einer mit dem Bw. am 23. November 2000 aufgenommenen Niederschrift habe dieser angegeben, dass die Buchhaltungsunterlagen für die Einzelfirma nicht mehr auffindbar seien. Dessen ungeachtet werde der Bw. die Buchhaltungskonten bei seinem (damaligen) steuerlichen Vertreter anfordern.

Trotz mehrmaliger Urgezen der Betriebsprüfung seien vom Bw. weder Buchhaltungsunterlagen, noch Buchhaltungskonten vorgelegt worden.

Tz 15 a und b Schätzungsverpflichtung und Durchführung der Schätzung

a. Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde

In Ansehung des in Tz 14 dargelegten Sachverhaltes, des Umstandes der Nichtvorlage der Buchhaltungsunterlagen sowie der Tatsache, dass der Bw., befragt zur Höhe der Umsätze aus der Geschäftsbeziehung zur Fa. DD GmbH, trotz eines, – bei letztgenanntem Unternehmen erhobenen, – den Zeitraum Oktober 1994 bis laufend umfassenden Auftragsvolumen von rund. öS 6.000.000.- repliziert habe, die genauen Werte nicht auswendig zu wissen, gelangte die Abgabenbehörde erster Instanz zur Überzeugung, dass in Abweichung der gelegten Abgabenerklärungen die umsatz- und ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1994 und 1995 im Schätzungswege zu ermitteln seien.

b. Durchführung der Schätzung

Im Zuge von Erhebungen bei der in Sa domizilierten Fa. DD GmbH seien anhand der Eingangsfakturen aus dem Verkauf von Hard- und Softwareware sowie Servicierung herrührende Umsätze des Bw. in der Höhe von öS 1.465.100.- (1994) bzw. öS 677.286.- (1-11/ 1995) festgestellt worden.

Aus einem, den beschlagnahmten EDV - Unterlagen, entnommenen Kündigungsschreiben vom 19. September 1998 war ersichtlich, dass der Bw. den seit 16. Dezember 1988 mit der in Deutschland domizilierten x1GmbH bestehenden Vertriebs- und Lizenzvertrag aufkündigte.

Unter anderem habe der Bw. erwähnt, dass seit dem Jahr 1988 im Bundesgebiet 1.012 EDV-Systeme verkauft, respektive ausgeliefert worden sei, während der Absatz im ungleich höheres Kundenpotential umfassenden bundesdeutschen Markt lediglich **600** Systeme betragen habe.

Aus einer der WÖI GmbH vertraulichen Unternehmensinformation vom Juni 1997 sei die erfolgte Installation von mehr als **900** S Systemen zu entnehmen gewesen.

Nämlicher Umstand habe auch Eingang in ein, vom Bw. im Dezember 1997 erstelltes Leistungsbild gefunden.

Ausgehend von den Eckdaten der Anzahl der verkauften Systeme, der Sichtung der beschlagnahmten Unterlagen, den Erhebungen bei den Firmen GGmbH , DD GmbH , WÖI GmbH und den vormaligen Franchise- Partnern GS und HL sei pro EDV- System ein Netto-Durchschnittsverkaufspreis von öS 39.900 in Ansatz zu bringen, der vorgenannte Wert mit der Durchschnittsanzahl von gerundeten 113 im Jahr (1.012 im Zeitraum von 9 Jahren) verkauften Systemen zu multiplizieren und sodann auf den Zeitraum September bis Dezember 1994, respektive Jänner bis November 1995 zu verteilen.

Rein rechnerisch würde sich sohin EDV Verkaufserlöse von öS 1.502.900.- (1994) bzw. von öS 4.132.975.- (1995) ergeben.

Bezogen auf das Ausmaß der Serviceerlöse sei den beschlagnahmten Unterlagen sich in einer Bandbreite von öS 200.- bis zu öS 1.500.- bewegende Monatswerte pro System zu entnehmen gewesen.

Für die Durchführung der Schätzung sei seitens der Betriebsprüfung ein Wert von öS 500.- (netto) zum Ansatz gebracht worden, respektive Serviceumsätze im Ausmaß von öS 18.000.- (1994) bzw. öS 49.500.- (1995) errechnet worden.

Zusammenfassend seien vom Bw. Gesamtumsätze (DD GmbH, sowie Verkaufs -und Serviceumsätze laut Schätzung) im Ausmaß von öS 2.986.000.- (1994) bzw. öS 4.859.761.- (1995) erzielt worden, respektive hätten sich (Erlös) Abweichungen zu den Bezug habenden Werten der gelegten Abgabenerklärungen von **öS 273.437,36** (1994) bzw. von **öS 2.265.251,13** (1995) ergeben.

Neben diesen Zurechnungen seien nach Ansicht der Betriebsprüfung darüber hinaus bis dato nicht deklarierte Lizenzerlöse aus den Verträgen mit der x1GmbH zu erfassen.

Nämliche Schlussfolgerung liege in der vertraglichen Verpflichtung des Lizenznehmers 27% vom Deckungsbeitrag der verkauften Softwareprodukte als Lizenzgebühr entrichten zu müssen, begründet.

Der Deckungsbeitrag wiederum sei vom Nettoverkaufspreis an den Friseur*endverbraucher abzüglich einer an den Außendienstmitarbeiter zu bezahlenden Provision, abzüglich des Hardwareeinstandspreises ermittelt worden und sei sodann auf dieser Basis der Prozentsatz von 27% zur Anwendung zu bringen.

Dem Umstand, dass das in DM geführte Konto des Lizenzgebers, sprich des Bw., auf welches die Lizenzgebühren zu entrichten gewesen seien, den Jahreserklärungen nicht zu entnehmen gewesen sei, komme in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

In Ermangelung von weiterführenden Unterlagen habe auf Grund der im April 1998 zwischen der Fa yGmbH mit der xyz abgeschlossenen vertraglichen Abnahmeverpflichtung, welche vorgesehen habe, dass der Lizenznehmer pro Software einen Betrag von öS 16.600.- plus 50% vom Verkaufserlös plus 28.000.- an „Lizenzgebühr“ zu entrichten habe, habe der Wert von **öS 28.000.-** als Ausgangsbasis der im Schätzungswege ermittelten Lizenzerlöse gedient.

In rechnerische Hinsicht ging die Betriebsprüferin derart vor, als ausgehend von nach Deutschland im Zeitraum von 1998 bis 1994 verkauften 513 EDV-Systemen, respektive einem Monatsschnitt von 6 veräußerten Anlagen im Endergebnis der monatliche Umsatz mit dem Betrag von **öS 168.000.-** (öS 28.000.- x 6) zu bemessen sei.

Bezogen auf die Tätigkeitsdauer des Einzelunternehmens des Bw. (4 Monate im Jahr 1994 bzw. 11 Monate im Jahr 1995) seien die bereits teils deklarierten, teils im Schätzungswege

ermittelten Umsätze um ebenfalls gemäß § 184 BAO ermittelte Erlöse aus Lizenzgebühren von **öS 672.000.-** (1994) bzw. um **öS 1.848.000.-** (1995) zu erhöhen gewesen.

Am 28. Juni 1990 sei an der Adresse der Unternehmen des Bw eine österreichische Zweigniederlassung der Fa. op gegründet worden, wobei Frau US, eine nahe Angehörige des deutschen Geschäftspartners des Bw. Herrn KS als 33%-ige Gesellschafterin vorgenannten Unternehmens fungiert habe.

Laut Firmenpapieren gehöre dieses Unternehmen neben der UBS sowie der x1GmbH zur Unternehmensgruppe Sc.

Die Firmengruppe des Bw. ihrerseits rekrutiere – so die Firmenpapiere - sich aus der xxx, der op und der x1GmbH .

Als Bankverbindung der op , wie oben angeführt einem Mitglied der Unternehmensgruppe Sc sei das in Wien geführte Konto der xGmbH ausgewiesen gewesen, und sei in einer an die HGL gelegten Ausgangsrechnung vom 27. Juni 1994 – ungeachtet der Anführung eines deutschen Kontos am Firmenpapier - um Bezahlung auf das in Wien geführte Konto ersucht.

Nach dem Dafürhalten der Betriebsprüferin habe obige Gestion dazu gedient, Umsätze der Besteuerung zu entziehen.

In Ansehung vorstehender Ausführungen und auf Grund der Tatsache, dass für diese Softwareumsätze keine Buchnachweise für Ausfuhrlieferungen vorlägen, dessen ungeachtet die Tätigkeit derselben im Korrespondenzweg bestätigt worden seien, seien diese als steuerpflichtige Umsätze zu behandeln und dem Normalsteuersatz von 20% zu unterziehen.

In Ansehung obiger Berechnungen hätten somit die Gesamtumsatzerhöhungen der Jahre 1994 und 1995 auf den Betrag von **öS 945.437,36** (1994) sowie **öS 4.113.251,13** (1995) zu lauten.

Tz 19 nicht anerkannte Lizenzgebühren 1994

Im Zuge der Neuermittlung des Einkommens, respektive der Einkommensteuer sei bezogen auf das Jahr 1994 der vom Bw. aus dem Titel „Lizenzgebühren“ geltend gemachte Aufwand von **öS 176.495,83** außerbilanzmäßig hinzuzurechnen, da sich aus den beschlagnahmten Unterlagen kein Hinweis ergeben habe, dass das Unternehmen des Bw. überhaupt jemals Lizenzgebühren an ein anderes Unternehmen entrichtet hat.

Zusammenfassend folgte das Finanzamt den Feststellungen und erließ am 30. März 2001 im wieder aufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995.

Gegen vorgenannte Wiederaufnahme- und Sachbescheide wurde – innerhalb mehrfach verlängerter Rechtsmittelfrist-, mit Schriftsatz vom 15. März 2002 das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Einleitend wurde vom vormaligen steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt, dass das gesamte Betriebsprüfungsverfahren mit Verfahrensmängel behaftet sei, da beispielsweise ein als deklarierter Besprechungstermin vom 23. Februar 2001 seitens der Abgabenbehörde in einen Schlussbesprechungstermin umgewandelt worden sei, weswegen es dem Bw. unmöglich gewesen sei, sich in der Zeitspanne bis zu der mit 9. März 2001 terminisierten Schlussbesprechung vorzubereiten und zu den Vorhalten der Betriebsprüferin Stellung nehmen zu können.

Demzufolge sei auch die Verweigerung der Unterfertigung der über die Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift als logische Folge des Verhaltens der Abgabenbehörde zu werten.

Die Aussage Herrn Dris. Br, der gemäß die xGmbH 400 EDV- Depots mit einem Softwarepreis von öS 40.000.- bis öS 50.000.- über die Fa GGmbH lanciert hätte bzw. das Programm S der Umsatzverkürzung mittels vom jeweiligen Anwender frei wählbaren Verkürzungsprozentsatz gedient habe, entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Dass die Aussage Herrn Dris. Br in oben dargestellter Form nicht aufrecht zu erhalten sei, sei aus dem Inhalt eines von der Prüfungsabteilung Strafsachen verfassten Schriftstücks zu folgern, demgemäß die Feststellungen bei der Fa. GGmbH nicht den Anlass für das gegen den Bw. geführte Strafverfahren gebildet hätte.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass behördlicherseits ungeachtet eines entsprechenden Ersuchens des Bw. auf Einsicht in dieses Schriftstücks, die Einsicht bis dato verweigert worden sei.

Des weiteren seien die beschlagnahmten Unterlagen des Bw. zusammen mit den Unterlagen anderer Steuerpflichtiger aufbewahrt worden und sei eine Einsicht selbst überhaupt erst im Jahr 2001 möglich gewesen.

Die Betriebsprüfung habe im übrigen ein Einsicht in die anonyme, zu den Hausdurchsuchungen führenden Anzeige verweigert.

Rückkehrend zur Aussage Dris. Br, der gemäß 400 Depots von Soft und Hardwarepaketen bestellt worden seien, hätte deren Unrichtigkeit durch einen Anruf bei der Geschäftsleitung bei der Fa. GGmbH erkannt werden können.

Dem Bw. selbst sei es innerhalb zweier Tage gelungen, von vorgenanntem Unternehmen die Auskunft zu erhalten, dass es sich bei den 400 bestellten Depots tatsächlich um Haar-kosmetika gehandelt habe.

Betreffend die so genannte Sc Gruppe sei anzumerken, dass diese in völliger Unabhängigkeit zum Unternehmen des Bw. stehe.

An dieser Tatsache ändere auch der Umstand, dass der Bw. bis zum Jahr 1992 zu 20% an der deutschen op beteiligt gewesen sei, nichts, respektive wäre ohne Probleme und vor allem ohne, dass es der Erstellung eines Gesellschaftsschaubildes durch die Prüferin bedurft hätte, via Einsicht in das Firmenbuch die mangelnde gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen der xGmbH und der op, Niederlassung Wien nachvollziehbar gewesen.

Anstatt derartige, verfahrensrechtlich gebotene Erhebungen zu pflegen, habe sich die Betriebsprüferin damit begnügt, so wie im Falle des Dm Konto, dessen Existenz nach ihrem Dafürhalten nicht auszuschließen sei, Behauptungen unbewiesen im Raum stehen zu lassen.

Des weiteren spreche das von Herrn J verfasste Schriftstück nur von außerbücherlichen Einnahmen der, der Ehegattin des Bw. gehörenden Einzelfirma.

Die Betriebsprüferin habe eigenständige Umsatzverprobungen angestellt, wiewohl sich eine, in Excel geführte und die Jahre 1994 bis 1998 umfassende Fakturendatei der Firmengruppe B unter den beschlagnahmten Unterlagen befunden habe.

Nämliche – in Auszügen auf Diskette gespeicherte und der Anlage beigefügte - Datei spiegle neben den Fakturen auch Stornierungen und Gutschriften der Jahre 1994 bis 1998 wider.

Während die Werte der Jahre 1995 bis 1998 zu jenen der Bilanzen korrelieren, liege die im Jahr 1994 aufgetretene Differenz (öS 650.000.-) in einer fälschlich stornierten Rechnung in Höhe von öS 605.100.- begründet, wobei anzumerken verbleibt, dass die Restdifferenzen aus Um- und Nachbuchungen herrühren.

Was die Begründung der angefochtenen Bescheide anlangt, so sei diese als mangelhaft zu bezeichnen.

Nämliche Schlussfolgerung liege beispielsweise schon darin begründet, dass die Prüferin in der mit „Allgemeines“ titulierten Tz 14 des Berichts den Werdegang der Unternehmen des Bw. dargestellt habe, ohne die Wechselwirkung und den Belang zu den im Einzelunternehmen des Bw. vorgenommenen Schätzungen der Abgabenbemessungsgrundlagen darzutun.

Ebenso lasse auch die Darstellung betreffend die Aufnahme des Kredits im Dezember 1994 über den Betrag von öS 2.842.000.- zur Begleichung der Verbindlichkeiten der xGmbH den Zusammenhang mit der Prüfung des Einzelunternehmens vermissen.

Der Schätzungsverpflichtung der Betriebsprüfung sei nachstehendes entgegenzuhalten:

Einleitend gehe die Ansicht, wonach das von Herrn J verfasste Schriftstück als Beweisgrundlage einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung anzusehen sei, ins Leere, da dieses einerseits nur von außerbücherlichen Einnahmen des der Ehegattin des Bw. gehörenden Betriebs gesprochen, andererseits auf die gute Ertragslage des Einzelunternehmens des Bw. verwiesen habe.

Ungeachtet dessen verbleibe auch der Zusammenhang des Schriftstückes, welches sich inhaltlich mit der Vergangenheit beschäftigt habe, mit der erst im November 1995 gegründeten Kapitalgesellschaft des Bw. im Dunklen.

Der Vorwurf, dass die Buchhaltungsunterlagen nicht vorgelegt worden seien, entspreche nicht den Tatsachen.

Einerseits seien die Buchhaltungskonten der Jahre 1994 und 1995 im Zuge der Hausdurchsuchungen beschlagnahmt und laut der Aussagen der Ehegattin des Bw. und der bei der Hausdurchsuchung anwesenden Angestellten Frau HK mitgenommen worden, andererseits habe der Bw. am 29. November 2000 bei der vormaligen steuerlichen Vertretung neuerlich die Buchhaltungskonten auf eigene Rechnung besorgt und diese der Prüferin nachgewiesenermaßen übergeben.

Angesichts dieser Ausführungen erscheine auch die im Betriebsprüfungsbericht angeführte Aussage des Bw. , wonach die Buchhaltungsunterlagen nicht mehr auffindbar seien als widerlegt.

In Ansehung eines gegen den Bw. eingeleiteten Finanzstrafverfahrens sei dieser nicht mehr zu Auskünften verpflichtet gewesen, weswegen auch von einer mangelnden, letztendlich in eine Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen mündenden Mitwirkungspflicht nicht gesprochen werden könne.

Ebenso wenig könne die unexakte Erinnerung des Bw. betreffend den Beginn der Geschäftsbeziehung und der Höhe der Umsätze, diesem selbst in Bezug auf einen Großkunden nicht zum Nachteil gereichen, da das Abgabenverfahren nicht die Güte des Gedächtnisses des Abgabepflichtigen zum Gegenstand haben könne.

Darüber hinaus sei auch die Agitation des Bw., wonach dieser keine Aussage, ohne Einsicht in die Bezug habenden, im übrigen der Betriebsprüfung vollständig zur Verfügung gestandenen Unterlagen machen wolle, angesichts zweier Hausdurchsuchungen und umfangreicher Betriebsprüfungsverfahren allzu verständlich.

Zusammenfassend sei aus obigen Ausführungen zu folgern, dass die ins Treffen geführte Schätzungsverpflichtung in realiter jeglicher Grundlage entbehrt habe.

Ungeachtet dessen sei auf die übrigen Feststellungen zu replizieren, dass diese, so wie im Falle der Aussage Dr. Br., welche nachweislich weder die Menge bestellter Depots noch die Preise von Softwarepaketen beinhaltet habe (diese Angaben seien vielmehr zum Inhalt eines möglicherweise von der Prüferin verfassten Aktenvermerks gemacht worden), nachweislich falsch seien.

Dem mit der Fa. GGmbH geführten, dem Berufungsschriftsatz beigelegten Schriftverkehr sei vielmehr zu entnehmen, dass, wenn von Depots die Rede gewesen sei, nur von Haarkosmetika betreffende Depots gesprochen worden sei.

Die Unterzeichnung des Unterlizenzvertrages mit der Fa. AW durch den Bw. sei deshalb erfolgt, weil der Vertragspartner den Wunsch geäußert habe, dass ein Gesellschafter der deutschen op fertigen solle.

Der Umstand, dass aus dieser Geschäftsverbindung keine Erlöse auffindbar gewesen seien, liege in der Nichtbeachtung der KHK- Faktorenddatei begründet.

Aus dieser seien sehr wohl Erlöse, wenn auch nur in einem, bei Vertragsabschluss nicht erwarteten Ausmaß zu entnehmen.

Das geringe Ausmaß sei auch der Grund für die im Jahr 1992 seitens des Bw. erfolgten Veräußerung des Geschäftsanteils, respektive für die Kündigung des Vertrags im Jahr 1998 gewesen.

Eine Beibringung der Unterlagen sei dem Bw. – so wie dem beigelegten e- Mail Verkehr zu entnehmen – nicht möglich.

In diesem Zusammenhang verbleibt anzumerken, dass laut vorgenanntem e- Mail vom 19. September 2001 Herr KS gegenüber dem Bw. seine Bereitschaft erklärt hat, die Geschäftsunterlagen hinsichtlich dessen Beteiligung an der x1GmbH gegen Ersatz der Kosten zukommen lassen zu wollen.

Die Zurechnung eines, aus der Rechnung der xGmbH vom 24. Mai 1994 stammenden und am 4. August 1994 überwiesenen Betrages von öS 63.000.- an das Einzelunternehmen des Bw. könne, – entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung - nicht mit der Liquidation der Kapitalgesellschaft begründet werden, respektive sei diese völlig willkürlich erfolgt, da die Liquidation von der Generalversammlung tatsächlich erst am 17. August 1994 beschlossen worden sei.

Betreffend des Hinweises im Kündigungsschreiben des Bw., wonach 1.012 EDV – Systeme im Bundesgebiet verkauft worden seien, sei anzumerken, dass nämliche betragsmäßige Angaben in erster Linie als Rechtfertigung der Vertragsauflösung gedient hätten.

Darüber hinaus habe die Zahl nur auf alle verkauften Lizenzen für Softwarepaket und nicht-so wie die Betriebsprüferin angenommen habe, - auf ein Gesamtpaket pro Kunde bezogen habe.

Ein Gesamtpaket wiederum umfasse individuell verschiedene Programmteile beinhaltet, deren Verkaufspreise in einer Bandbreite von öS 3.500.- (Netzanbindung), bis ÖS 6.000.- (Filialversion) über die sich im Preissegment öS 5.000.- bis öS 10.000.- bewegendende Büroversion bis zur Vollversion (öS 40.000.- bis öS 50.000.-) angesiedelt gelegen seien.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen sei jedenfalls erhellt, dass der von der Prüferin in Ansatz gebrachte Verkaufspreis von öS 39.900.- nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen habe.

Dass letztgenannter Wert als Substrat behördlicher Erhebungen bei den Firmen Wella GmbH und GGmbH, Sag und Li anzusehen sei, sei für den Bw. nicht nachvollziehbar.

Darüber hinaus seien vor allem etwaige Aussagen der Herren Sag und Li ob mit dem Bw. geführter Prozesse kritisch zu betrachten.

Auch seien die mit der deutschen x1GmbH getätigten Umsätze zur Gänze in der Fakturendatei vorhanden.

Zusammenfassend sei es der Betriebsprüfung trotz zweier Hausdurchsuchungen und langer Prüfungsdauer nicht gelungen dem Bw. ein nicht deklariertes Konto, ungeklärte Vermögenszuwächse und nicht verbuchte Rechnungen nachzuweisen, weswegen die schätzungsweise Ermittlung der Umsätze jeglicher Grundlage entbehre.

Den Feststellungen betreffend die gesellschaftsrechtlichen und wirtschaftlichen Verquickungen der Firmengruppe des Bw. mit jenen der Firmengruppe Sc sei entgegenzuhalten, dass die Niederlassung der op Wien in der durch Unternehmensgruppe Sc durchzuführende Seminarartätigkeit begründet gelegen sei.

Die Gestaltung des Briefpapiers in dem die Partner der Fa. xGmbH, jener des Einzelunternehmens des Bw. sowie der Fa. yGmbH angeführt worden seien, sei aus Werbe- und Marketinggründen erfolgt.

In Ansehung des Umstandes, dass die Produktpalette beider Firmengruppen korrelieren und auf Grund der seit dem Jahr 1988 bestehenden Zusammenarbeit, sei auch die Nennung der Firmengruppe des Bw. bei der Unternehmensgruppe Sc allzu verständlich.

Der von der Prüferin gezogene Schluss der Identität des Kontos zwischen der op mit der Zweigniederlassung in Wien und jenem der Einzelfirma des Bw. sei unzulässig, da in der

angesprochene Ausgangsrechnung der Kunde lediglich veranlasst worden sei, die Zahlung statt auf die Einzelfirma des Bw. an die op mit der Zweigniederlassung in Wien zu leisten.

Zusammenfassend stelle der Bw. den Antrag sämtliche angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, da einerseits keine Wiederaufnahmegründe vorlägen, andererseits auch keine Berechtigung zur Ermittlung der Abgabenbemessungsrundlagen im Schätzungsweg gegeben seien.

Mit Schriftsatz vom 11. April 2002 gab die Betriebsprüferin zum Rechtsmittel des Bw. nachstehende Stellungnahme ab:

Die Initiierung des Prüfungsverfahrens im Unternehmen des Bw. liege in einer anonymen, Anzeige begründet, der zufolge dieser Computerprogramme für Friseurbetriebe entwickelt habe, mit deren Hilfe Umsätze verkürzt, respektive Kunden dateimäßig gelöscht worden seien. Im Zuge von zum Teil das Bundesgebiet umfassenden Betriebsprüfungsverfahren seien in den mit dem EDV Equipment des Bw. ausgestatteten Unternehmen erhebliche Differenzen zwischen den kassabuchmäßig erfassten Daten und jenen des Statistikmoduls festgestellt worden.

Der Bw. habe der Abgabenbehörde gegenüber die Funktion des Programms S zwar erklärt, das Vorhandensein "versteckter" Funktionen jedoch in Abrede gestellt.

Dessen ungeachtet sei von einem leitenden Vertreter eines Unternehmens gegenüber der Abgabenbehörde bestätigt worden, dass den Computerprogrammen eine Umsatzverkürzungsfunktion immanent gewesen sei, wobei vom Anwender der (Verkürzungs) Prozentsatz via Passwort frei wählbar gewesen sei.

In Ansehung des Umstandes, dass der Verdacht des bundesweiten Einsatzes eines derartigen Programms im allgemeinen sowie ein solcher im Unternehmen der Ehegattin des Bw. im speziellen bestanden habe, sei es zu einer Beschlagnahme der Buchhaltungsunterlagen gekommen.

Unter anderem seien neben einem Abrechnungsprogramm für Friseure Datenbestände mehrerer Filialen eines Friseurs beschlagnahmt worden.

Im Zuge von Erhebungen durch die Systemprüfergruppe sei festgestellt worden, dass sowohl der offizielle Umsatz, als auch der Gesamtumsatz in eigenen Statistikdateien abgelegt worden seien.

Hierbei sei in Bezug auf das Programmpaket S festgestellt worden, dass dieses aus über 200 Einzelprogrammen bestehe, wobei die Programme selbst laufend weiterentwickelt worden seien.

Um das Programm lauffähig zu machen, sei die Verwendung einer Einsteckkarte samt Sicherungschip vonnöten gewesen.

Bei der Durchsicht des Quelltextes sei die Feststellung getroffen worden, dass verschiedene Einstellungen des Programms durch eine Parameterdatei SCINSDAT.DAT kundenspezifisch gesteuert werden können.

Neben dem Namen des Unternehmens habe diese auch den Namen einer Hauptbenutzerkennung, mit welcher die Kodierung verschiedene Dateien ermöglicht worden sei, beinhaltet.

Im Zuge der Entschlüsselung vorgenannter Dateikodierung sei festgestellt worden, dass mit Hilfe einer Tastenkombination möglich sei von der Verwaltung der „offiziellen“ Einnahmen auf die gesamten (inklusive der steuerlich nicht deklarierten) Einnahmen umzuschalten.

Des weiteren sei es über das Codewort 123 und mittels des Installationspunktes 456 möglich gewesen, dergestalt in das Kassenbuch einzugreifen, dass – unter beliebiger Auswahl von Monat und Jahr - bereits erstellte Dateien zu verändern (z. B. zahlenmäßige Änderungen, Vornahme von Hinzufügungen und Löschungen).

Sowohl aus Detail -, als auch aus Jahresauswertungen seien in den Friseurunternehmen des Bw. von 1995 bis laufend Differenzen festgestellt worden und sei darüber hinaus auch vom Vertreter eines Unternehmens, in welchem die Programme des Bw. verwendet worden seien zugestanden worden, dass diese Umsatzverkürzungen, unter freier Wählbarkeit des Faktors ermöglichen.

Aus obigen Darstellungen sei zwingend der Schluss zu ziehen gewesen, dass der Bw. die zusätzlich zum Standardprogramm entwickelten Verkürzungsprogramme den Friseurunternehmen nicht im offiziellen Weg angeboten habe und dem zufolge auch die aus den Verkäufen erzielten Erlöse keinen Eingang in das Rechenwerk gefunden hätten.

Ergo dessen sei eine Hausdurchsuchung, respektive Beschlagnahme der Geschäftsunterlagen unumgänglich gewesen.

In der mit dem Bw. am 9. November 2000 aufgenommenen Niederschrift sei dieser darauf hingewiesen worden, dass die xGmbH nach § 99 Abs. 2 FinStrG geprüft werde und sei dieser aufgefordert worden, die Unterlagen vorgenannten Unternehmens vorzulegen.

Darüber hinaus sei dem Bw. – um die Gefahr einer Selbstbelastung hintan zuhalten- der Rat erteilt worden, dass sich dieser vor Tätigkeit einer Aussage wider in die Unterlagen einlesen solle.

Das Inabredestellen der Gesellschafterstellung bei der deutschen x1GmbH verbunden mit der Unternehmensgruppe Sc sei nicht nachvollziehbar, da der Bw. letztendlich selbst eine derartige bis zum Jahre 1992 bestehende Gesellschafterstellung einräumen habe müssen.

Nach langen Problemen mit der vormaligen Steuerberatung (Falschbuchungen, unauffindbare Unterlagen etc.) sei es zu einem Wechsel in der steuerlichen Vertretung gekommen, wobei allerdings von der Prüferin anzumerken sei, dass aus den Buchhaltungsunterlagen weder eine Richtigstellung der Falschbuchungen zu entnehmen sei, noch berichtigte Jahreserklärungen und Bilanzen abgegeben worden seien.

Abschließend sei der Bw. darauf hingewiesen worden, dass die Beendigung der Betriebsprüfung in Abhängigkeit zum Bericht der Systemprüfergruppe sowie jenes der Prüfungsabteilung für Strafsachen stehe.

Am 23. November 2000 habe der Bw. die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen der Einzelfirma sowie eines Finanzierungsplanes zum Zwecke der Begleichung der auf den Betrag von rund öS 7.900.000.- lautenden Abgabenschuldigkeiten für den 30. November 2000 in Aussicht gestellt.

Im Gegenzug habe der Bw., - um bereits ausgehandelte, aber noch nicht unterzeichnete Verträge mit der W AG nicht zu gefährden, - auf Einstellung der Exekution vollstreckbarer Rückstände gedungen.

Am 30. November 2000 seien weder die Buchhaltungsunterlagen für die Einzelfirma noch der in Aussicht gestellte Finanzierungsplan vorgelegt worden und habe sich der Bw. via telefonischer Bekanntgabe am 1. Dezember 2000 schließlich dazu entschlossen, überhaupt kein Geld auf das Finanzamtkonto einzuzahlen.

Betreffend die Aussage Drs. Br sei es dem Bw. – in Ermangelung der Nachreichung einer entsprechenden schriftlichen Darstellung - nicht gelungen, die Unrichtigkeit der Ausführungen der Prüferin darzutun.

Zwar habe Herr Dr. Br – ob vermuteter Verletzung des Amtsgeheimnisses – vorerst versucht sich über die Verwendung seiner Niederschrift im Hausdurchsuchungsbefehl vom 20. November 2000 an höherer Stelle zu beschweren, habe aber dann im Zuge eines Telefonates gegenüber der Prüferin zugestanden, vom Inhalt des Hausdurchsuchungsbefehls in Kenntnis gesetzt worden zu sein, bzw. den Wunsch geäußert ein Exemplar desselben ausgehändigt zu bekommen.

Darauf hin habe die Prüferin Herrn Dr. Br den Rat erteilt einen entsprechenden Antrag (Schriftform) an die Prüfungsabteilung Strafsachen zu richten.

Es sei des weiteren anzumerken, dass die vom Bw. behaupteten Aufbewahrungsmodalitäten der beschlagnahmten Unterlagen nicht den Tatsachen entsprechen, zumal einerseits die Zimmer stets versperrt gewesen seien und andererseits die Aufbewahrung in Separation von jenen anderer Steuerpflichtigen erfolgt sei.

Was die Beteiligung des Bw. an der deutschen Fa x1GmbH anlangt, so lägen zwei widersprechende Aussagen vor (Bw: keine Beteiligung versus steuerlicher Vertreter: Beteiligung bis zum Jahr 1992, ohne dass eine Ausschüttung an den Bw. erfolgt sei), wobei angesichts der Tatsache, dass der mit Spezialvollmacht ausgestattete Vertreter den Bw, erst seit dem Jahr 2001 betreue, den Ausführungen des Bw. vom 9. November 2000 Glauben zu schenken sei.

Die Vorlage des von Herrn Mag. J erstellten Aktenvermerks vom 18. September 2001 sei wenig aussagekräftig, da der Ersteller der Abgabenbehörde zu erklären (gehabt) hätte, woher die Zahlen für die BAPSY – Analyse vom 31. Jänner 1996 stammen.

Dies vor allem deshalb, da die Werte des Umlaufvermögens laut Bank (öS 1.480.000.- für 1994; bzw. öS 961.000.- für 1995) zu den in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Werten von öS 1.242.000.- (1994) bzw. öS 333.000.- (1995) erheblich differieren.

Aus dem BP-Bericht gehe klar hervor, dass als Schätzungsgrundlage der mit der x1GmbH geschlossene Vertrag herangezogen worden sei.

Was die Schlüssigkeit des im Schätzungswege in Ansatz gebrachten (durchschnittlichen) Verkaufspreises von öS 39.900.- anlangt, so erscheine dieser angesichts verschiedener Preislisten sowie eines in den Jahren 1989 und 1990 für das System S ausgewiesenen Einkaufspreises von öS 15.000.- begründet.

Im übrigen sei seitens der Prüferin anzumerken, dass die der „Entlastung“ des Bw. dienende Diskette der Berufung nicht beigelegt worden sei, wobei diese – im Falle einer nachträglichen Präsentation – vorerst von der Systemprüfergruppe auf ihre Konformität mit den von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erstellten Fachgutachten Nr. 58 und 62 zu überprüfen wäre.

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2002 replizierte der steuerliche Vertreter auf die Ausführungen der Prüferin wie folgt:

Im allgemeinen erscheine schon die Zeitspanne zwischen der Hausdurchsuchung am 22. Juli 1999 und der Ausstellung, respektive der am 26. Juni 2000 erfolgten Aushändigung des Prüfungsauftrages bemerkenswert.

Was die Akteneinsicht betreffe, so seien die Unterlagen tatsächlich ungeordnet, respektive teilweise unvollständig vorgefunden worden und habe die zur Hausdurchsuchung führende Anzeige nur in Ablichtung und nicht im Original kopiert werden dürfen.

Bei dem im Rechtsmittel angesprochenen Schreiben Drs. Br habe es sich eindeutig nicht um jenes gehandelt, welches als in Zusammenhang mit dem Hausdurchsuchungsbefehl stehend zu erachten sei.

Dieses Schriftstück sei im übrigen einen Teil der Beilagen des Rechtsmittel der xGmbH gewesen und wäre demzufolge seitens der Betriebsprüfung die diesbezüglichen Berufungsausführungen leicht zu verifizieren gewesen.

Dass der Bw. tatsächlich bis zum Jahr 1992 an der x1GmbH beteiligt gewesen sei, sei den bei der Abgabenbehörde erster Instanz aufbewahrten Unterlagen (Firmenbuchauszügen) zu entnehmen gewesen.

Während die Herkunft der Daten für die BAPSY Analyse von der Prüferin bei Herrn J zu erfragen gewesen wäre, übersehe die Abgabenbehörde im übrigen auch das Faktum, dass der Aktenvermerk vom 18. September 2001 die Aussage beinhalte, dass im allgemeinen die außerbücherliche Einnahmen nur im Sinne von „branchenbedingt erzielbar“ zu interpretieren, respektive Zahlungsströme nicht nachweisbar gewesen seien.

Im speziellen aber sei das Unternehmen des Bw. überhaupt nicht angesprochen worden.

Die Unterscheide zwischen den Werten laut Saldenliste und jenen der gelegten Abgabenerklärungen basieren auf bilanzrechtlich gebotenen Um- und Nachbuchungen.

Zum Zweck des Nachweises der beinahe vollständigen Identität der Daten aus den Fakturendateien zu den in der Gewinn und Verlustrechnung ausgewiesenen Erlösen, seien - zum Zwecke der Vermeidung langer Suchaktionen in den beschlagnahmten Unterlagen - diesbezügliche Auszüge der KHK- Datei auf Diskette in der Anlage zur Verfügung gestellt worden.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass vorgenannte Datei auf den beschlagnahmten EDV Geräten gespeichert gewesen sei und auf Verlangen der Systemgruppe (nochmals) zur Verfügung gestellt werden könne.

Auf das Argument des Bw., wonach es sich bei den angeblich veräußerten 400 Depots nicht um EDV – Systeme, sondern um Kosmetikdepots gehandelt habe, sei von der Prüferin überhaupt nicht eingegangen worden und entbehre die darauf basierende Schätzung demzufolge jeglicher Grundlage.

Zusammenfassend sei die Prüferin nicht auf die Berufungsausführungen eingegangen, sondern sei der Versuch unternommen worden, falsch interpretierte Verträge als taugliche

Grundlage der Schätzung ins Treffen zu führen, bzw. anstatt gebotene Ermittlungen zum Thema der Beteiligung des Bw. zur x1GmbH anzustellen, die aus Kostentragungsgründen (laut dem e- Mail vom 19. September 2001) erfolgte Nichtbeibringung der Unterlagen des Bw. als dessen Desinteresse an der Aufklärung seiner geschäftlichen Beziehungen zu werten.

Nachdem die Abgabenbehörde erster Instanz das Rechtsmittel - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt hatte, langte innerhalb der Frist des § 323 Abs. 12 BAO ein Antrag des Bw. auf Behandlung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenat ein.

Mit Bescheid vom 7. März 2008 wurde der Bw. aufgefordert, innerhalb einer Frist von drei Wochen ab Zustellung die dem Rechtsmittel gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 verfügenden Bescheide gemäß § 250 Abs. 1 lit. b und d BAO anhaftenden Mängel dahingehend zu ergänzen, als einerseits eine Erklärung abzugeben sei, in welchen Punkten der Bescheid angefochten sei, andererseits eine Begründung nachzureichen sei.

Vorgenannter Bescheid wurde laut postalischem Vermerk am Rückschein mit Datum 13. März 2008 beim Postamt xb hinterlegt.

Am 4. April 2008 langte der Mängelbehebungsauftrag mit dem Vermerk „nicht behoben“ wiederum bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

In einem fernmündlichen Gespräch mit dem für die Abgabestelle zzz zuständigen Zusteller, gab dieser an, dass es sich bei der Abgabestelle um ein Wohnhaus, einem ehemaligen Geschäftslokals sowie einer Zusatztür, an welcher ein auf den Namen des Bw. lautender Postkasten angebracht ist, handelt.

Der Zusteller führte des weiteren aus, dass es sich zwar seiner Kenntnis entziehe, ob der Bw. im hauptsächlich von ausländischen Mitbürgern bewohnten Haus tatsächlich eine Wohnung innehat, aber dessen ungeachtet der Postkasten des Bw. regelmäßig entleert werde.

Nach Ansicht des Zustellorgans, welches bereits seit mehreren Jahren für diese Abgabestelle zuständig sei, sei die Nichtbehebung eines hinterlegten Schriftstückes seines Wissenstandes nach überhaupt zum ersten Mal vorgekommen.

Zur Abrundung des Sachverhalts sei ausgeführt, dass laut einer am 7. April 2008 durchgeführten Anfrage beim Zentralmelderegister (ZMR) für den Bw. die Adresse zzz als Hauptwohnsitz ausgewiesen wurde.

Dass der Bw. an dieser Adresse einen Wohnsitz innehat, wurde von ihm überdies anlässlich einer persönlichen Vorsprache vom 17. April 2008 am Finanzamt 12/ 13/ 14/ Purkersdorf bestätigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 verfügenden Bescheide

Nach der Bestimmung des § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- a.) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b.) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- c.) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d.) eine Begründung

§ 275 BAO normiert, dass für den Fall, dass eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 umschriebenen Erfordernissen entspricht, die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen hat, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt eine Maßnahme nach § 275 BAO ein Anbringen voraus, dem zumindest ansatzweise zu entnehmen ist, dass die Partei beabsichtigt, eine behördliche Maßnahme zu bekämpfen (VwGH v. 19.2. 1997, 94/13/0269).

Dieses Postulat wurde im vorliegenden Fall insoweit erfüllt, als im Rubrum des Berufungsschriftsatzes vom 15. März 2002 klar zum Ausdruck gekommen ist, dass die die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 verfügenden Bescheide bekämpft werden.

Dessen ungeachtet wurde seitens des Bw. in den weiteren Berufungsausführungen mit keinem Wort auf die behauptete Zu bzw. genauer gesagt Unzulässigkeit der bescheidmäßig verfügten Wiederaufnahme der Verfahren eingegangen, weswegen dem Erfordernis des

§ 250 Abs. 1 lit. d BAO, welcher seinem Zweck nach die Berufungsbehörde in die Lage versetzen soll zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für Erfolg versprechend hält, nicht Rechnung getragen wurde (VwGH v. 21.1. 2004, 99/13/0120).

Zusammenfassend war ob vorgenannten Mangels des Berufungsschriftsatzes die Abgabenbehörde zweiter Instanz dazu verpflichtet entsprechend der §§ 275 und 279 Abs. 1 BAO zu verfahren (in diesem Zusammenhang wird auch auf die zu diesem Themenbereich ergangenen Erkenntnisse des VwGH v. 4.4. 1990, 89/13/0190 bzw. v. 14.9. 1992, 91/15/0081 verwiesen).

Angesichts der Tatsache, dass der Mängelbehebungsauftrag am 4. April 2008 mit dem postalischen Vermerk „nicht behoben“ an die Abgabenbehörde zweiter Instanz retourniert worden ist, hatte sich der Senat mit der Frage der Rechtmäßigkeit der Zustellung desselben an den Bw. zu befassen.

Nach der Bestimmung des § 17 Abs. 1 ZustG ist für den Fall, dass die Sendung an der Abgabenstelle nicht zugestellt werden kann und der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, das Schriftstück im Falle der Zustellung durch die Post beim zuständigen Postamt zu hinterlegen.

Während Abs. 2 leg. cit. vorsieht, dass der Empfänger von der Hinterlegung schriftlich zu verständigen ist, normiert § 17 Abs. 3 erster Satz ZustG, dass die hinterlegte Sendung mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten ist.

Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Sendung erstmals zur Abholung bereit gehalten wird. (§ 17 Abs. 3 zweiter Satz ZustG).

Nach dem dritten Satz leg. cit. gelten hinterlegte Sendungen mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt.

In Ansehung des Ergebnisses der ZMR Anfrage und den im Verwaltungsgeschehen dargelegten Ausführungen des Zustellorgans, wonach Postsendungen seitens des Bw. stets behoben worden seien i. V. m. dem Vorbringen des Bw. anlässlich einer persönlichen Vorsprache am Finanzamt am 17. April 2008, gelangte der erkennende Senat zur Überzeugung, dass die Hinterlegung rechtens erfolgt ist und somit die Zustellung des Mängelbehebungsauftrags somit mit dem ersten Tag der Abholfrist, sprich dem 13. März 2008 erfolgt ist, ohne dass der die am 4. April 2004 erfolgte Retournierung der Sendung an diesem Umstand etwas zu verändern mochte (§ 19 Abs. 1 ZustG).

Angesichts vorstehender Ausführungen war die gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 gerichtete Berufung gemäß § 275 BAO für zurückgenommen zu erklären.

2. Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995

In materieller Hinsicht hatte der Senat über die Rechtmäßigkeit der Hinzurechnungen zu den erklärten Umsätzen und Betriebsergebnissen der Jahre 1994 und 1995 zu befinden.

Hierbei war sowohl die Stichhaltigkeit der zu den Hinzurechnungen führenden Feststellungen der Betriebsprüferin, als auch die Schlüssigkeit der Ausführungen in den Repliken des Bw. zu untersuchen.

Nach dem ersten Satz der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Satz 2 leg. cit. sieht, vor, dass dabei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

§ 184 Abs. 3 BAO normiert, dass ferner zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Vor näherer Prüfung respektive Lösung der Frage, ob im vorliegenden Fall die Schätzungsbeurteilung dem Grunde nach gegeben bzw. die Schätzung der Höhe nach als schlüssig und nachvollziehbar anzusehen ist, ist anzumerken, dass der erkennende Senat seiner Entscheidung nachstehenden, als erwiesen angenommenen Sachverhalt zugrunde legt:

In Ausübung seines Berufes als EDV - Techniker vertreibt und serviciert der Bw. bereits seit dem Ende der 80 - Jahre mit „seinen“, in verschiedenen Rechtsformen gekleideten Unternehmen kontinuierlich verbesserte und erweiterte Buchhaltungsprogramme für Friseurbetriebe.

Hierbei erschöpft sich der Tätigkeitsbereich eindeutig nicht nur auf das Bundesgebiet, sondern hat sich der Bw. vielmehr via, Beteiligung an der x1GmbH und durch Abschluss von Lizenz- bzw. Lizenzunterverträgen auch im Ausland gelegene Einkunftsquellen geschaffen.

In diesem Zusammenhang ist es Faktum, dass Erlöse aus obgenannten Verträgen keinen Eingang in das Rechenwerk des Unternehmens des Bw. gefunden haben.

Dass derartige, – in weiterer Folge nicht deklarierte - Erlöse auch tatsächlich erwirtschaftet worden sind, ist einwandfrei dem Kündigungsschreiben des Bw. an die x1GmbH vom 19. Jänner 1998 zu entnehmen, dass in Deutschland seit dem Jahr 1988 600 EDV- Systeme ausgeliefert worden sind.

Des weiteren sieht es der Senat in Anbetracht der Ermittlungsergebnisse der Systemprüfergruppe und den Ausführungen Dris. Br als erwiesen an, dass der Bw. neben den offiziellen Programmen ergänzend erweiterte, der Abgabenhinterziehung dienende Buchhaltungsprogramme an Friseurunternehmen vertrieben hat.

Ausgehend von diesem unstrittigen Vertrieb der, der Abgabenhinterziehung dienenden Buchhaltungsprogrammen ist das Vorliegen, respektive die Nichtdeklaration außerbücherlicher Einnahmen geradezu als zwingende Folge vorgenannter Gestion zu erachten.

Das Nichtkorrelieren der Höhe der in den Abgabenerklärungen einbekannten Umsätze und Erlöse des Unternehmens des Bw. mit den tatsächlichen Verhältnissen der Jahre 1994 und 1995 manifestiert sich – ungeachtet anderer, bereits an oberer Stelle dargelegter Feststellungen und der aus diesen vom Senat gezogenen Erwägungen – auch am Inhalt des von Herrn J erstellten Schriftstückes an die Kreditüberwachungsabteilung.

Nach Ansicht des erkennenden Senates gebietet sich vorgenannter Schluss geradezu, respektive rundet dieser auch das durch den Inhalt des mit 31. Jänner 1996 datierten Schriftstückes der Kreditüberwachungsabteilung geschaffene Bild, wonach die Rückführung der in der Höhe von öS 9.569.000.- aufgenommenen Kredite (die monatliche Belastung beläuft sich auf öS 106.000.- bzw. auf eine solche von öS 1.272.000.- per anno) nicht möglich ist, da – trotz des Hinweises auf außerbücherliche Einnahmen – die Erträge des Unternehmens des Bw. sowie jenes seiner Ehegattin [die Buchhaltung vorgenannter Unternehmen weist für das Jahr 1994 einen Gesamtverlust von öS 315.000.- (darin enthalten ein Verlust des Unternehmens der Ehegattin des Bw. von öS 400.000.-), bzw. für das Jahr 1995 einen Gesamtüberschuss von öS 460.000.- (darin enthalten Gewinn aus dem Unternehmen der Ehegattin des Bw. von öS 104.000.- aus)] in keiner Relation zu der zu bedienenden Kreditsumme stehen.

Den Umstand, dass in dem Bezug habenden Schriftstück einerseits von außerbücherlichen Einnahmen gesprochen wird, andererseits die beschlagnahmten EDV- Dateien des Unternehmens des Bw. sowie die sonstigen Unterlagen betreffend seiner sonstigen wirtschaftlichen Verflechtungen, wertet der erkennende Senat dahingehend, dass das Rechenwerk, respektive die den Umsatz- und Einkommensteuerklärungen für die Jahre 1994 und 1995 zugrunde gelegten Daten, nicht den tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen entsprechen.

Die vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte, an den Bw. gerichtete Stellungnahme vom 18. September 2001 zum Aktenvermerk vom 31. Jänner 1996, der gemäß die in Punkt 2 des Vermerks angesprochenen außerbücherlichen Einnahmen lediglich im Sinne einer branchenbedingten Möglichkeit derartige Einnahmen erzielen zu können, zu interpretieren sei, wobei tatsächliche Zahlungsströme nicht nachzuvollziehen seien, respektive außerbücherliche Einnahmen nicht auf das Unternehmen des Bw. zu beziehen seien, ist als Versuch einer "nachträglichen Entlastung" zu qualifizieren und ändert nichts daran, dass – so wie unter Punkt 3 des Aktenvermerks "Kreditrückzahlungsfähigkeit" dargelegt, der Bw. dem Kreditinstitut gegenüber auf außerbücherliche Einnahmen hingewiesen hat, somit aus eigenem die Existenz zusätzliche Einkunftsquellen "ins Spiel" gebracht hat.

Dies offensichtlich zum Zweck der Sicherung der Finanzierung durch die Bank, wobei im Hinblick auf die Kreditgewährung davon auszugehen ist, dass die Mitarbeiter vom Vorliegen derartiger "außerbücherlicher Einnahmen" überzeugt waren.

Ebenso vermochten auch die übrigen, in die Richtung einer Verletzung der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz abzielenden Einwendungen des Bw. nichts an der Tatsache zu ändern, dass die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen dem Grund nach völlig rechtens erfolgt ist.

Diese Schlussfolgerung des erkennenden Senates liegt darin begründet, als es am Bw. gelegen gewesen wäre, die im Zuge des Prüfungsverfahrens mehrmals in Aussicht gestellten Unterlagen nachzureichen.

Im Falle der Beteiligung an der in Deutschland domizilierten x1GmbH ist dem Bw. zwar zuzustimmen, dass er in Ansehung der Prüfung gemäß § 99 Abs.2 FinStrG zwar nicht zur Beschaffung der Unterlagen gezwungen werden kann, dessen ungeachtet aber dann, wenn die Behörde von entscheidungsrelevanten Tatsachen nur durch den Beschuldigten selbst Kenntnis erlangen kann (VwGH v. 18.3. 1991 90/14/0260), diesen eine Mitwirkungspflicht trifft (Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, § 99 Tz 14).

Was die Schätzungsmethode der Prüferin anlangt, so ist diese nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates insoweit schlüssig und nachvollziehbar, als – mangels Vorlage von Buchhaltungsunterlagen sowie mangels substantieller Einwendungen des Bw. - die gleichsam im Umlageverfahren in Ansatz gebrachte Verkaufszahl der EDV Systeme pro Jahr auf Basis der in den beschlagnahmten Unterlagen ausgewiesenen (Gesamt)Verkaufszahlen der Jahre 1988 bis 1996 erfolgt ist.

In diesem Zusammenhang erscheint auch der Ansatz des durchschnittlichen Verkaufspreises pro System mit öS 39.900.- als keineswegs überhöht, sondern ist dieser angesichts der in den beschlagnahmten Listen ausgewiesenen Bandbreiten von öS 0, über öS 9.900, 14900.- 19.900, 49.900.- bis zu öS 59.900.- mit rund 67% des Höchstpreises angesichts der weitwiegend beschriebenen Geschäftsgebarung des Bw. als durchaus moderat zu qualifizieren.

Des weiteren ist es als Folge evidenter maßen abgeschlossener Lizenz- und Serviceverträge ebenso wenig zu beanstanden auch diesen Einkunftsquellen entsprechende Umsatzerlöse zuzuordnen.

An dieser Stelle verbleibt seitens des erkennenden Senates anzumerken, dass die auf ebenfalls den beschlagnahmten Unterlagen entnommenen Basen errechneten Werte bezogen auf die Tätigkeitszeit des Einzelunternehmens des Bw. als schlüssig und nachvollziehbar zu werten waren.

An diesem Ergebnis mochte auch das im Zusammenhang mit dem Kündigungsschreiben des Bw. vom 19. September 1998 vorgebrachte Argument, wonach die darin angegebenen Verkaufszahlen der Rechtfertigung der Kündigung gedient hätten insoweit nichts zu ändern, da

diese Vorgangsweise nicht zwingend bedeutet, dass die genannten Zahlen auch tatsächlich falsch sind

Ebenso geht auch der mehrmals im Berufungsschriftsatz erhobene Einwand, dass es sich bei den bestellten 400 Depots nicht um EDV- Systeme, sondern tatsächlich um Haarkosmetika gehandelt habe, angesichts der Tatsache, dass ein derartiger Wert überhaupt keinen Eingang in die Schätzungsbasis gefunden hat, völlig ins Leere.

Hingegen sah der erkennende Senat den Vorwurf der unrichtigen Einbeziehung der auf den Bruttobetrag von öS 63.000.- lautenden DM- Rechnung vom 24. Mai 1994 in die Umsätze des Einzelunternehmens des Bw. insoweit als berechtigt an, als das Einzelunternehmen des Bw. selbst im Zeitpunkt der am 4. August 1994 erfolgten Überweisung evidentermaßen nicht unternehmerisch tätig war.

In rechnerischer Hinsicht waren daher - in teilweiser Stattgabe des gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 erhobenen Rechtsmittels – die von der Betriebsprüfung ermittelten Entgelte um den Nettobetrag von öS 52.500.- zu vermindern und mit öS **3.605.500.-** zum Ansatz zu bringen.

Korrespondierend damit waren in ertragsteuerlicher Hinsicht, ob zu vermindernder Mehrsteuern, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (laut Betriebsprüfung) im Rahmen der Rechtsmittelerledigung um die auf vorgenannten Nettobetrag entfallende Umsatzsteuer von öS 10.500.- zu erhöhen und mit öS **154.651.-** zum Ansatz zu bringen.

Im Endergebnis war daher der angefochtene Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1994 zu Ungunsten des Bw. abzuändern.

Die hauptsächlich auf dem Vorwurf mangelhafter behördlicher Ermittlungen beruhenden Einwendungen des Bw. vermögen das Schätzungsergebnis nicht zu erschüttern bzw. hat es der Bw. generell verabsäumt, wie im Falle der KHK Datei, die im Berufungsschriftsatz als beigelegt deklarierte Entlastungsbeweise tatsächlich anzutreten, respektive entsprechende Unterlagen nachzureichen.

Ebenso kann nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates angesichts der ausführlichen Stellungnahmen der Betriebsprüfung (auf welche in diesem Zusammenhang ausdrücklich verwiesen wird), vom Vorliegen von Verfahrensmängeln (Verletzung des Parteieingehörs, ungerechtfertigter Zeitdruck, Akteneinsicht) keine Rede sein und entbehren somit die in diese Richtung erhobenen Einwendungen des Bw. jeglicher Grundlage.

Der Vollständigkeit halber ist der Bw. betreffend die einer Schätzung naturgemäß anhaftenden Unsicherheiten auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der gemäß derjenige diese nachteiligen Folgen hinnehmen muss, der – so wie der Bw. –

Anlass zur Schätzung gibt (VwGH v. 30.9. 1998, 97/13/0033; v. 19.3. 2002, 98/14/0026; v. 27.8. 2002, 96/14/0111).

In Anbetracht vorstehender Ausführungen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 15. Mai 2008