



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, Festsetzung eines Verspätungszuschlags betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 nach der am 25. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sowie Festsetzung eines Verspätungszuschlags betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

2. Die Berufung wird, soweit sie die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 betrifft, gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) ist Tierarzt. Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung war u.a. festgestellt worden, dass der Bw im Rahmen seines Betriebes Tierärzte und Laienbesamer beschäftigt hat und daher sämtliche von diesen erzielte

Einnahmen dem Bw zuzurechnen waren; die beschäftigten Tierärzte bzw. Laienbesamer haben vom Bw umsatzabhängige Provisionen erhalten. Grundlage der Verrechnung zwischen dem Bw und den Tierärzten bzw. Laienbesamern waren dabei ab Mitte 1998 geführte und vom Bw aufbewahrte Verdienstlisten, welche die Einnahmen aus dem Tätigwerden der beschäftigten Tierärzte und Laienbesamer enthielten. Weiters traf die Prüfung die Feststellung, dass auf Grund von Aufzeichnungsmängeln eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen ist. Diese Feststellung wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 12. September 2007, RV/4322-W/02, bestätigt, die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.3.2010, 2007/15/0265, als unbegründet abgewiesen.

Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung (USO) für Jänner bis Juli 2000 wurde festgestellt, dass die Zusammenarbeit mit den betreffenden Tierärzten und Laienbesamern im Jahr 2000 zu unterschiedlichen Zeitpunkten geendet habe und dass auch die in diesem Zeitraum von diesen laut Verdienstlisten vereinnahmten Beträge dem Bw zuzurechnen seien.

Per 31. Mai 2001 meldete der Bw seine selbständige Tierarztpraxis (Standort: B-Dorf, C-Straße) ab und gab per 1. Juni 2001 ein Dienstverhältnis zum Tierarzt Mag. R S (Standort ebenfalls: B-Dorf, C-Straße) bekannt. Ein per 29. August 2001 über den Bw eröffnetes Schuldenregulierungsverfahren wurde per 1. Juli 2003 abgeschlossen.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde eine weitere Betriebsprüfung (BP) beim Bw durchgeführt, deren Ergebnis auch die anlässlich der USO getroffenen Feststellungen berücksichtigt.

Streit besteht zu folgenden Punkten:

#### 1.1. Ergebnis der USO (Punkte C und D der Niederschrift):

Die hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1999 festgestellten Aufzeichnungsmängel würden auch für den Zeitraum der USO zutreffen, weshalb an der sachlichen Richtigkeit der vom Bw eingereichten UVA's zu zweifeln und die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln seien. Die Umsätze setzten sich dabei aus den von den Tierärzten und den Laienbesamern sowie den vom Bw selbst erzielten Umsätzen zusammen.

Der Bw habe gegen die Zurechnung der von den beschäftigten Tierärzten erzielten Einnahmen vorgebracht, dass diese ihm zum Teil für Zeiträume der noch aufrechten Zusammenarbeit an ihn abzuführende Gelder vorenthalten und ihm für anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit zurückbehaltene Medikamente, Instrumente und Kfz keinen Ersatz geleistet hätten. Ferner habe der Bw vorgebracht, dass er die Umsätze im Jahr 2000 überhöht bekanntgegeben habe, um den im Jahr 1999 verkürzten Betrag von 320.000,00 € wieder auszugleichen.

Mag. Z (beschäftigt bis 31. Jänner 2000):

Der Bw habe vorgebracht, dass Mag. Z mit ihm für die Monate 12/1999 und 1/00 nicht mehr abgerechnet habe. Nur einmal habe Mag. Z 70.000,00 S zurückgezahlt, die er ihm als Darlehen für einen Urlaub gegeben habe. Mag. Z habe dies bestritten und erklärt, immer ordnungsgemäß abgerechnet zu haben, er habe dem Bw am 15. Februar 2000 einen Betrag von 73.300,00 S als Abschlusszahlung, in der auch die Ablöse für zurückbehaltene Instrumente enthalten gewesen sei, überwiesen.

Der BP lägen vom Bw erstellte Belege vor, auf denen dieser offensichtlich eine Ermittlung der abschließenden Forderungen versucht habe, Anhaltspunkte für eine private Forderung des Bw seien darauf nicht zu finden. Das Vorbringen des Bw sei offensichtlich eine Schutzbehauptung. Es liege hinsichtlich des Betrages von 73.300,00 S eine betriebliche Einnahme vor, die genaue Zusammensetzung sei nicht mehr nachvollziehbar, die BP gehe zu Gunsten des Bw davon aus, dass 68.568,00 S die Abrechnung der Monate 12/1999 und 1/2000 und der Restbetrag von 4.732,00 S den Erlös aus einer Ablösezahlung betreffen. Zur Umsatzermittlung habe die BP die Abrechnungen des Mag. Z für die Monate 12/1999 und 1/2000 herangezogen.

Dr. I (beschäftigt bis 31. Jänner 2000):

Der Bw habe vorgebracht, dass Dr. I die Monate 12/1999 und 1/2000 mit ihm nicht abgerechnet und eine Ablöse für Medikamente und Instrumente nicht geleistet habe, überdies habe dieser offene Forderungen an diverse Landwirte in Höhe von 30.692,00 S einkassiert und nicht an ihn abgeliefert.

Dr. I habe dies bestritten und eine Abrechnung des Bw vorgelegt, aus der eine Zahlung von 87.500,00 S an den Bw hervorgehe, wobei dieser Betrag neben der Abrechnung für 1/2000 in Höhe von 25.500,00 S Ansprüche des Bw für Kfz, Medikamente und Instrumente sowie einen einvernehmlich mit 20.000,00 S festgelegten Betrag für offene Forderungen an Landwirte beinhalte.

Nach Vorhalt dieser Aufstellung habe der Bw argumentiert, dass es sich bei den angeführten Beträgen nur um Teilbeträge handle, hinsichtlich der restlichen Teilbeträge habe er keine Unterlagen. Eine Erklärung dafür, dass der Beleg zwar 1/2000 abrechnet, der Zeitraum 12/1999 aber noch offen gewesen wäre, sei der Bw schuldig geblieben. Der Bw habe auch keine Erklärung zu den offensichtlich an ihn bezahlten Beträgen von 40.000,00 S und 8.000,00 S gegeben.

Für die Außenprüfung sei daher erwiesen, dass der Betrag von 87.500,00 S eine betriebliche Einnahme darstelle, für Jänner 2000 werde der Umsatz an Hand der Verdienstliste ermittelt.

Mag. U (beschäftigt bis 31. März 2000):

Hier sei lediglich die Abrechnung für März 2000 strittig. Es liege eine Übergabe-Übernahme Bestätigung vom 2. April 2000, insbesondere hinsichtlich Kfz, Medikamente und Instrumente,

vor, ferner eine Aufstellung der Mag. U, aus der eine Verrechnung mit dem Bw und eine Forderung der Mag. U von 674,35 S ersichtlich seien. Der Bw habe dazu nichts weiter vorgebracht, weshalb die BP die Umsätze 1-3/2000 auf Grundlage der vorliegenden Verdienstlisten ermittelt habe.

Mag. L (beschäftigt bis 15. März 2000):

Der Bw habe vorgebracht, dass Mag. L die Monate Februar und März 2000 nicht mit ihm abgerechnet habe, sodass ihm die in diesen Monaten erzielten Umsätze nicht zugerechnet werden könnten.

Mag. L habe dazu eine von ihm verfasste Abrechnung für März, inklusive Ersatz für Medikamente und Instrumente von insgesamt 35.000,00 S vorgelegt. Belege gäbe es keine, auch nicht über die von Mag. L behaupteten Teilzahlungen vom 23. Februar und 17. März 2000.

Das Gesamtbild zeige, dass während der aufrechten Zusammenarbeit offenbar wenig Wert auf entsprechende Belege gelegt worden sei, sehr wohl aber anlässlich der Trennung. Die BP gehe daher davon aus, dass zwischen dem Bw und Mag. L bis zur Beendigung der Zusammenarbeit wie in den Zeiträumen davor abgerechnet worden ist. Die BP berücksichtige daher von dem genannten Betrag 22.000,00 S als Einnahme aus der Auseinandersetzung mit dem Bw, der Rest sei eine Zahlung für den Monat März 2000. Der Umsatz bis Mitte März werde, da für Mag. L nur für Jänner und Februar 2000 Verdienstlisten vorgelegen hätten, auf Grundlage dieser Verdienstlisten geschätzt.

Dr. ST (beschäftigt bis 31. Juli 2000):

Die BP habe für die Ermittlung der aus der Zusammenarbeit mit Dr. ST erzielten Umsätze die Verdienstlisten für Jänner, Februar und April 2000 herangezogen. Für März 2000, für den eine Verdienstliste gefehlt habe, sei der Umsatz mit dem Mittel der drei genannten Monate geschätzt worden. Für die Monate ab April habe der Bw auf einen Rückgang der Umsätze verwiesen, ohne dies zu quantifizieren. Da auch die Verdienstliste für April und die Angaben der Dr. ST mit diesem Vorbringen übereinstimmten, werde der Umsatz für die Monate Mai bis Juli 2000 mit 25 % des rechnerischen Mittels der vorliegenden Verdienstlisten geschätzt.

Laienbesamer B (beschäftigt bis 31. Juli 2000):

Für Jänner bis Juni 2000 haben Verdienstlisten vorgelegen, für Juli 2007 sei der Umsatz in Höhe eines Mittels dieser Verdienstlisten geschätzt worden. Von diesem geschätzten Umsatz sei ein Abschlag von 20.000,00 S für die von der Gemeinde erst später bezahlten Besamungszuschüsse vorgenommen worden.

Laienbesamer Ö (beschäftigt bis 31. Juli 2000):

Für diesen seien keine Verdienstlisten für das Jahr 2000 vorhanden gewesen, der Umsatz sei daher auf Grundlage der Verdienstlisten 1999 geschätzt worden. Für Juli sei ebenfalls ein

Abschlag von 20.000,00 S für die von der Gemeinde erst später bezahlten Besamungszuschüsse vorgenommen worden.

Hinsichtlich der vom Bw selbst getätigten Umsätze seien der BP nur die UVA's 1-7/2000 zur Verfügung gestanden, wobei die Bemessungsgrundlagen den Angaben des Bw zufolge wie in früheren Zeiträumen nach Erfahrungswerten geschätzt worden seien. Der Bw habe es unterlassen, seine Behauptung, die von ihm selbst getätigten Umsätze überhöht in seinen UVA's ausgewiesen zu haben, nachvollziehbar und überprüfbar darzustellen. Auf Vorhalt habe der Bw lediglich erklärt, es sei ein Widerspruch in sich, wenn fingierte Umsatzerhöhungen durch laufende und ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen dargestellt werden sollten.

Der Bw habe auch versucht, die angeblich fingierte Erhöhung der Umsätze unter Hinweis auf einen von ihm für die Tierärzte geschätzten Besamungsumsatz (USt-Satz von 10 %) zu untermauern. Selbst wenn die offensichtlich geschätzte Anzahl von Besamungen zutreffen würde, beträfen diese lediglich den von den Tierärzten erzielten Umsatz, weshalb diese für die vom Bw selbst erzielten, dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze keine Aussagekraft hätten. Bemerkenswert sei auch, dass der Bw selbst ausgesagt habe, die Besteuerungsgrundlagen nach Erfahrungswerten geschätzt zu haben, jetzt wären die auf solchen Erfahrungswerten beruhenden 10 %-igen Umsätze plötzlich überhöht.

Der Bw habe nicht nur nachweislich Umsätze in erheblichem Ausmaß verkürzt, er habe offensichtlich auch eine steuerschonende Verschiebung von den 20 %-igen zu den 10 %-igen Umsätzen vorgenommen. Aus dieser steuerschonenden Vorgangsweise versuche er nunmehr, eine Argumentation für überhöht bekannt gegebene Umsätze zu konstruieren.

Dem Bw sei es daher nicht gelungen, seine Behauptung glaubhaft zu machen. Bei Ermittlung der vom Bw selbst erwirtschafteten Umsätze sei die BP daher von den in seinen UVA's angegebenen Zahlen ausgegangen. Auf Grund der festgestellten gravierenden Mängel und der geradezu systematisch betriebenen Abgabenverkürzung werde ein Sicherheitszuschlag von 5 % verhängt. Die Aufteilung der Umsätze auf die einzelnen Steuersätze sei im bisher vom Bw erklärten Umsatzverhältnis vorgenommen worden.

1.2. In der Berufung bringt der Bw dazu vor:

Mag. Z:

Ende 1999 sei mit ihm keine Zusammenarbeit mehr möglich gewesen. Auf Grund seiner Unehrlichkeit bzw. Vergesslichkeit bei der Verrechnung von Leistungen in den Verdienstlisten habe ihm der Bw am 7. Jänner 2000 die Beendigung der Zusammenarbeit mitgeteilt. Man habe sich auf den 31. Jänner 2000 geeinigt. Z habe ihm nach dem 7. Jänner nur mehr die Abrechnung für Dezember 1999 und eine offensichtlich falsche für Jänner 2000 vorgelegt, aber nicht mehr mit ihm abgerechnet, nur einen schon seit längerem geschuldeten Betrag von 70.000,00 S habe er ihm zurückgegeben. Den Beweis für die Unrichtigkeit der Jänner-

Abrechnung könne der Bw erbringen. Z habe bereits seit Mitte Jänner 2000 einen auf seinen Namen lautenden Samencontainer gehabt, den er auch nachweislich verwendet habe. Die tatsächlich im Jänner 2000 von Z erwirtschafteten Umsätze seien dem Bw nicht bekannt, da er sie nicht für ihn erwirtschaftet habe. Ebenso habe Z für diese Zeit keine Provisionen erhalten, da der Provisionsbezug ja untrennbar mit einer Abrechnung der Verdienstlisten verbunden gewesen sei. Bei seinem Abgang habe Z ein Kfz im Wert von 125.000,00 S, Instrumente im Wert von 30.000,00 S und Medikamente im Wert von 70.000,00 S mitgenommen, ohne sie abzulösen. Zunächst habe es noch so ausgesehen, dass er die geschuldeten Beträge ratenweise überweisen wolle.

Dr. I :

Auch dieser habe Dezember und Jänner nicht mehr abgerechnet. Er habe dem Bw zwar Verdienstlisten gegeben, ob sie richtig seien, wisse er nicht. Die tatsächlich im Jänner 2000 von I erwirtschafteten Umsätze seien dem Bw nicht bekannt, da er sie nicht für ihn erwirtschaftet habe. Ebenso habe I für diese Zeit keine Provisionen erhalten, da der Provisionsbezug ja untrennbar mit einer Abrechnung der Verdienstlisten verbunden gewesen sei. Er habe von I nach dessen Kündigung Mitte Jänner kein Geld mehr gesehen. Auch I habe das Auto, Medikamente (70.000,00 S) und Instrumente (25.000,00 S) mitgenommen. Zunächst habe es noch so ausgesehen, dass er die geschuldeten Beträge ratenweise überweisen wolle. Einige Landwirte hätten auch Schulden gemacht, diese (30.692,00 S) habe I nach Beendigung der Zusammenarbeit eingekassiert, dem Bw jedoch nicht zurückgegeben. Eine kodierte Abrechnung, aus der hervorgehe, dass I ihm 87.500,00 S gegeben habe, könne der Bw in den Unterlagen nicht finden. Es liege nur eine kodierte Aufstellung „P“ mit seiner Handschrift vor, wobei er nicht wisse, ob das Original genauso aussehe. Es handle sich dabei keineswegs um eine endgültige Abrechnung zum Ende der Geschäftsbeziehung, sondern um Beträge, die ihm I für Jänner geschuldet habe. Es seien dies das Ergebnis aus der Verdienstliste für Jänner 2000 in Höhe von 25.500,00 S, 20.000,00 S für das Auto sowie Raten für Instrumente und Medikamente. Bei dem Betrag von 40.000,00 S handle es sich um eine Vorauszahlung, die ihm I dann nicht gegeben habe. Der Betrag von 8.000,00 S betreffe eine Umsatzsteuer-Vorauszahlung, die der Bw laut Vereinbarung für I zu zahlen gehabt habe. Der Betrag „offen 19.790,00 S“ sei die Jännerabrechnung, beinhaltend die bis 31. Jänner 2000 fälligen Zahlungen, wenn ihm I wie vereinbart 40.000,00 S gegeben hätte. Der Schuldenvorschlag beziehe sich auf die von I zu inkassierenden Schulden der Landwirte in Höhe von 30.692,00 S, wenn er ihm den Betrag sofort gegeben hätte. In diesem Fall hätte er ihm 10.000,00 S nachgelassen. Nachdem keine weiteren Zahlungen eingelangt seien, habe der Bw I in dessen Haus aufgesucht und ihm die Abschlussrechnung vorgelegt. Dieser habe die Liste zwar angenommen, Zahlungen aber verweigert.

Mag. L:

Dessen Beschäftigung habe am 15. März 2000 geendet. Die Abrechnungen für Februar und März habe sich der Bw in die Haare schmieren können, da L die Hilflosigkeit des Bw bei der Durchsetzung seiner Ansprüche ja gesehen habe. Auch L habe Auto, Medikamente (70.000,00 S) und Instrumente (25.000,00 S) mitgenommen. Zunächst habe es noch so ausgesehen, dass er die geschuldeten Beträge ratenweise überweisen wolle. Die tatsächlich im Jänner 2000 von L erwirtschafteten Umsätze seien dem Bw nicht bekannt, da er sie nicht für ihn erwirtschaftet habe. Ebenso habe L für diese Zeit keine Provisionen erhalten, da der Provisionsbezug ja untrennbar mit einer Abrechnung der Verdienstlisten verbunden gewesen sei. Die Abrechnung „F“ sehe er zum ersten mal, er schreibe von einem Betrag von 13.000,00 S „für Hälfte März wie ausgerechnet“, die Quelle für die Berechnung fehle jedoch. Eine besondere Pikanterie biete der Umstand, dass der halbe März bei L sogar geschätzt werden musste, um dem Bw einen fiktiven Umsatz, von dem er nichts wisse, zuzurechnen.

Mag. U:

Das Beschäftigungsverhältnis mit U habe am 31. März 2000 geendet. Sie habe zwar Auto, Medikamente und Instrumente nicht mitgenommen, allerdings habe der Bw von ihr nie eine Abrechnung für März gesehen. Sie habe eine Überweisung versprochen, dies aber bisher unterlassen. Die tatsächlich im Jänner 2000 von U erwirtschafteten Umsätze seien dem Bw nicht bekannt, da sie sie nicht für ihn erwirtschaftet habe. Ebenso habe U für diese Zeit keine Provisionen erhalten, da der Provisionsbezug ja untrennbar mit einer Abrechnung der Verdienstlisten verbunden gewesen sei. Die Märzabrechnung von U habe der Bw erstmals am 4. Juli 2001 im Finanzamt gesehen; sie bestätige eindeutig seine Ansicht, dass U im März 2000 in der Hauptsache bereits selbständige Einnahmen erzielt und nicht mit ihm abgerechnet habe. Gegen die Höhe der Beträge könne er nichts einwenden, weil er sie nicht kenne. Er halte sie aber für durchaus realistisch. Nur habe sie dem Bw im Nachhinein nur ein Drittel des Umsatzes zugestanden.

Die genannten Tierärzte hätten die Zusammenarbeit mit dem Bw schon früher als vereinbart beendet, und zwar Z und I per 30. November 1999, L am 31. Jänner 2000 und U am 28. Februar 2000.

Weiters beantragt der Bw, die Monate August bis Dezember 2000 mit den lückenlosen originalen Grundaufzeichnungen Jänner bis Juli 2000 zu vergleichen.

Dr. ST:

Die Schätzung des Monats März könne der Bw nachvollziehen. Nicht nachvollziehbar sei jedoch, dass für die Monate Mai bis Juli 25 % der in den ersten vier Monaten erzielten Umsätze zugeteilt würden. Auf Grund der Anzahl und der Qualität der Besamungsscheine habe ST im Mai einen zehnpromzentigen Umsatz von höchstens 3.570,00 S erzielt.

Der Bw habe in die in der Besamungsstation aufliegenden Besamungsscheine Einsicht genommen und aus den Besamungsscheinen für die relevanten Monate den höchstmöglichen zehnprozentigen Umsatz errechnet. Ziehe man für bereits angeführte Wiederholungsbesamungen, Doppelbesamungen, Gratisbesamungen und Besamungen ohne Weganteil 20 % ab, so komme man genau auf den tatsächlichen 20 %-igen Umsatz. Dabei habe sich für L ein Umsatz für Februar 2000 von 45.880,00 S ergeben, versteuert habe der Bw jedoch 58.310,00 S. Zum Zeitpunkt der Berechnung des erhöhten Umsatzes habe der Bw noch nicht gewusst, dass L den Februar 2000 gar nicht abrechnen werde. Auch bei den weiteren Tierärzten würden sich solche Differenzen zwischen den aus den vom Bw versteuerten und den aus den Besamungsscheinen errechenbaren Umsätzen ergeben. Damit wäre der Beweis der fingierten Umsatzerhöhung erbracht.

Laienbesamer Ö und B:

Im April, teilweise auch noch im Mai, hätten diese weit weniger Umsatz bei halber Provision erwirtschaftet, weil am 1. April 2000 laut einem im Landkurier geschalteten Inserat für jeden Landwirt Rinderbesamungen zum Normalsamenpreis gratis durchgeführt wurden. Als Umsatz sei daher nur der Gemeindezuschuss verblieben. Der zehnprozentige Umsatz habe sich, da die Gratisbesamung bei rund 280 Landwirten durchgeführt worden sei, um insgesamt 51.000,00 S vermindert. Das sei bei B aus dem Umsatzabfall von 25.000,00 S im April gegenüber März ersichtlich. Da Ö im Jahr 2000 nicht ganz so viel wie B besamt habe, werde es sich bei ihm im April um einen Betrag von 18.000,00 S handeln. Die übrigen 8.000,00 S verteilten sich im Mai auf die beiden im Verhältnis 4.500,00 S zu 3.500,00 S. Dies wirke sich also bei der Umsatzzuschätzung von Ö aus

Der Bw weist weiters darauf hin, dass er für die Monate 1-7/2000 nicht den gesamten Umsatz geschätzt habe, sondern nur die Zuordnung der Umsätze zu den einzelnen Tierärzten. Diesen Umsatz habe er um 360.000,00 S erhöht, um den Berechnungsirrtum der Jahre 1998 und 1999 zu korrigieren. Das könne er leicht beweisen, weil auf der am 25. Juli 2000 beschlagnahmten Diskette bei allen Tierärzten stark überhöhte Tagesumsätze angegeben seien. Er besitze nur mehr Grundaufzeichnungen, die er damals nicht vernichtet habe, das seien eben die Besamungsscheine in LG, von welchen die BP bei ihrer Schätzung ja leicht ausgehen könne. ST habe beispielsweise im Juni drei Besamungen durchgeführt, hätte damit aber einen Umsatz von 45.160,00 S erzielt, woraus eindeutig zu ersehen sei, dass der Umsatz um 44.540,00 S erhöht wurde. Die BP habe in den Jahren 1995 bis 1999 einen Schlüssel für das Verhältnis zwischen 10 %-igen und 20 %-igen Umsätzen zu Grunde gelegt. Mit diesem Schlüssel sei auch im Jahr 2000 leicht der 20 %-ige Umsatz zu errechnen. Sei der 10 %-ige Umsatz erhöht, was ja beweisbar sei, so müsse auch der 20 %-ige Umsatz im selben Ausmaß erhöht worden sein.



Der Bw habe nie ausgesagt, die Höhe der Umsätze sowie eine Aufteilung der Umsätze nach 10 % und 20 % geschätzt zu haben, er habe stets betont, die Verteilung der Umsätze auf sich und auf die Kollegen geschätzt zu haben.

Der Bw führt weiter aus, dass sich die 10 %-igen Umsätze kaum verkürzen ließen, da sie anhand der Besamungsscheine nachvollziehbar seien, auch eine Erhöhung dieser Umsätze würde auffallen. Es sei auch auf ein gewisses Verhältnis zwischen Medikamenten und 20 %-igem Umsatz zu achten. Da wäre es unauffälliger, einen Teil des 20 %-igen Umsatzes gleich ganz verschwinden zu lassen, als ihn auffällig den 10 %-igen Umsätzen zuzurechnen.

Die BP habe die Monate 1-7/2000 geschätzt. Wenn sie noch einen Sicherheitszuschlag hinzurechne, könne das nur bedeuten, dass die Schätzung unrichtig sei

Auffällig sei die Tatsache, dass der Bw bereits versteuerte Besamungskostenzuschüsse von 1-7/2000 am Jahresende nochmals versteuern solle. Diese Zuschüsse habe die BP mit dem für den Bw glaubhaften Betrag von 448.928,96 S errechnet, während er von 8-12/2000 nach einem anderen System, also erst nach Erhalt durch die Gemeinden, abgerechnet habe. Dieser Betrag belaufe sich auf 413.810,00 S.

Der offensichtliche Irrtum des Finanzamtes betreffe die Jahre 2001 und 2002 bzw. die Bankeingänge dieser Jahre mit teilweise über 20.000,00 S liegenden Einzelbeträgen. Sicher sei, dass es sich außer bereits versteuertem Geld um keine „schwarzen Honorare“ handeln könne. Von keinem Landwirt habe er jemals Honorare in dieser Größenordnung erhalten. Es könne sich lediglich um Besamungskostenzuschüsse der Gemeinden, Impfhonorare des Landes, Einzahlungen von Kollegen oder eigene Bareinzahlungen des Bw handeln. Eine Überweisung habe private Handykosten betroffen. Überweisungen zweier Landwirte seien nicht auf einmal entstanden, sie seien schon anlässlich der Visite versteuert worden. Um sie als Einnahme Bankeingang zu berücksichtigen, müssten sie zunächst auf den Abrechnungsbelegen ausgeschieden werden. Bei dem Konto 123456 handle es sich fast ausschließlich um private Einnahmen der Gattin des Bw, so etwa von Freunden, denen man etwas geborgt habe. Eine Überweisung von Medikamenten über 615,77 € sei in der Einnahmen- Ausgabenrechnung verbucht worden.

Selbst wenn der Bw alle Einnahmen des Jahres 2001, also seine sowie die von S, G und C, zusammenzähle, komme er auf einen Betrag von 3.679.942,00 S und nicht auf 4.006.017,50 S. Auf Wunsch könne er den Additionsstreifen vorlegen.

## 2. Ergebnis der BP:

2.1. Tz 17: Mag. S habe sowohl vor der Kriminalabteilung als auch vor dem Finanzamt niederschriftlich angegeben, dass die Tierarztpraxis von 1. Juni 2001 bis 30. November 2001 offiziell auf seinen Namen gelaufen sei, der Betrieb sei aber vom Bw geführt worden. In dieser

Zeit habe Mag. S die von den Bauern täglich kassierten Einnahmen aufgezeichnet und zur Gänze in bar an den Bw abgeliefert, für seine Tätigkeit habe er vom Bw eine Provision erhalten. Auch für den Zeitraum von 1. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2002 habe sich an dieser Vorgangsweise nichts geändert.

Am 9. Februar 2004 habe Mag. S gegenüber der BP erklärt (festgehalten in einem Aktenvermerk), dass er das, was in den Niederschriften enthalten ist, nicht verstanden habe und diese Niederschriften daher falsch seien. Er sei ab Juni 2001 tatsächlich selbständig tätig gewesen, die in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen 2000 und 2001 angegebenen Einnahmen seien tatsächlich seine Einnahmen.

Es habe sich dann herausgestellt, dass Mag. S die im Zuge der Prüfung vorgelegten Einnahmen- Ausgabenaufstellungen, welche die bisher erklärten Einnahmen widerlegen sollten, mit dem Bw besprochen habe.

Am 19. Februar 2004 habe Mag. S im Finanzamt gegenüber der Prüferin (bezeugt durch eine Zimmerkollegin) seine Aussage vom 9. Februar 2004 zurückgezogen. Er habe angegeben, sämtliche Einnahmen aufgezeichnet, aufsummiert und an den Bw, vermindert um sein Honorar, abgeliefert zu haben.

Weiters habe Mag. S in einem am 26. August 2003 unterzeichneten Aktenvermerk bestätigt, vom Bw seit Beginn der Zusammenarbeit unter Druck gesetzt und mit dem Verlust seines Jobs bedroht worden zu sein, wenn er dessen Anordnungen nicht befolge. Zahlreiche in der Belegsammlung vorhandene Belege seien vom Bw angefertigt und ihm zur Unterschrift vorgelegt worden. Aus Angst, seinen Arbeitsplatz zu verlieren, habe er unterschrieben.

Der Bw habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 20. Dezember 2003 angegeben, dass Mag. S von 1. Dezember 2001 bis 30. September 2003 bei ihm selbständig auf Honorarbasis beschäftigt gewesen sei. Dies bestätige die Aussage des Mag. S zumindest für den Zeitraum ab 1. Dezember 2001 und stehe im Widerspruch zu den erklärten Einnahmen, da die von den Bauern kassierten Einnahmen für den Zeitraum Dezember 2001 bis August 2002 nicht als Einnahmen des Bw, sondern als Einnahmen des Mag. S erfasst worden seien.

Der Bw habe dazu angegeben, dass ihm in der Datumsangabe wegen fehlender Unterlagen ein Irrtum unterlaufen sei, Mag. S sei nicht ab 1. Dezember 2001, sondern ab 1. September 2002 auf Honorarbasis für ihn Vertretung gefahren, was auch aus der Buchhaltung ersichtlich sei.

Mag. A C habe gegenüber der Kriminalabteilung sowie vor dem Finanzamt angegeben, dass sie in der Zeit von 8. bis 28. September 2001 als Vertretung beim Bw tätig gewesen sei. Sie habe im Auftrag des Bw Visiten durchgeführt und die Honorare der Bauern unter Einbehaltung der ihr zustehenden Provision an ihn abgeliefert. Wohnung, Medikamente und Kraftfahrzeuge habe ihr der Bw zur Verfügung gestellt. Mag. S sei ihr zwar dem Namen nach bekannt, eine

geschäftliche Beziehung habe sie zu ihm jedoch nicht gehabt. Der Bw habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 20. Dezember 2003 übereinstimmend mit den Aussagen der Mag. C angegeben, dass diese im September 2001 vertretungsweise bei ihm beschäftigt gewesen sei.

In seiner Eingabe vom 14. Juni 2004 habe der Bw dazu angegeben, dass Mag. C im September 2001 ein paar Wochen vertretungsweise für seinen Dienstgeber, Mag. S, gefahren sei. Zu seinem Aufgabenbereich laut Dienstzettel habe es gehört, die Visiten der Mag. C einzuteilen und im Namen seines Dienstgebers die Abrechnungen mit ihr vorzunehmen. Wohnung, Medikamente und Fahrzeug habe er der Mag. C nicht zur Verfügung gestellt. An anderer Stelle dieser Eingabe habe der Bw wiederum erklärt, dass Mag. C für ihn gearbeitet habe (sie sei aber nicht bei ihm angestellt gewesen und sei von ihm, aber nicht von seinem Geld bezahlt worden). Er habe im laufenden Konkursverfahren auch keine Verträge eigenberechtigt abschließen können.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Dezember 2003 habe der Bw eine Übersicht sämtlicher für ihn von 1. Jänner 2000 an tätig gewesener Tierärzte und Besamungstechniker vorgelegt. Mag. H G sei demnach zwei bis drei Monate im Sommer 2001 auf Honorarbasis beim Bw beschäftigt gewesen. Laut den vorgelegten Unterlagen wäre der Bw zu dieser Zeit aber in einem Dienstverhältnis zu Mag. S gestanden und hätte von diesem ein monatliches Gehalt bezogen. Die Honorarabrechnungen des Mag. G hätten auf Mag. S gelautet und seien als Aufwand des Mag. S geltend gemacht worden. Die von Mag. G von den Bauern kassierten Honorare seien als Einnahmen des Mag. S erklärt worden.

Auch in einer Eingabe vom 14. Juni 2004 habe der Bw bestätigt, dass Mag. G für ihn tätig gewesen sei. Er habe ihn jedoch nicht von seinem Geld bezahlt, als für die Personalführung verantwortlicher Dienstnehmer habe er den Tierärzten Tätigkeiten zugewiesen und diese auch entlohnt.

Mag. S habe am 17. Oktober 2003 zur Niederschrift gegeben, dass weder Mag. C noch Mag. G für ihn gearbeitet und auch keine Honorare für tierärztliche Tätigkeiten an ihn abgeliefert hätten, er habe auch keine Provisionen an sie ausbezahlt. Mag. C habe ihn vielmehr während seines Urlaubs beim Bw vertreten.

Am 30. September 2001 habe Mag. S einem Erhebungsorgan des Finanzamtes mitgeteilt, dass er für den Bw arbeite. Er habe bei den Bauern kassiert und Ende des Monats auf Basis täglicher Aufzeichnungen mit dem Bw abgerechnet. Medikamente, Instrumente und Kfz habe der Bw zur Verfügung gestellt. Für seine Tätigkeit habe er ein umsatzabhängiges Honorar vom Bw erhalten.

Aus den Niederschriften mit Mag. S vom 21. August und vom 17. Oktober 2003 sowie der Befragung des Bw ergebe sich folgender Sachverhalt:

Der Bw habe im Zeitraum seines „Dienstverhältnisses“ alle die Lohnverrechnung betreffenden Formalitäten und Handlungen (wie Meldungen bei der Gebietskrankenkasse, Bezahlung der Gehälter und lohnabhängigen Abgaben) durchgeführt. Der Zahlungsverkehr sei über ein auf Mag. S lautendes Konto abgewickelt worden, auf dem der Bw zeichnungsberechtigt gewesen sei. Der Bw habe auch tatsächlich über dieses Konto verfügt.

Insgesamt seien im Zeitraum des „Dienstverhältnisses“ sämtliche Aktivitäten durch den Bw so dargestellt worden, dass im Schuldenregulierungsverfahren dem überwachenden Masseverwalter eine Dienstnehmerstellung vorgetäuscht wurde.

Die nach der Schlussbesprechung beantragte Vernehmung von Zeugen ermögliche keine neuen Feststellungen zum Thema „Dienstverhältnis“, weil die genannten Personen dazu keine relevanten Angaben machen könnten. Jene Schriftstücke, deren Würdigung der Bw weiters nach der Schlussbesprechung beantragt habe, seien bereits im Zuge der Prüfung gewürdigt worden. Die Anträge dienten daher der Verzögerung des Prüfungsabschlusses.

Die BP gelange daher zur Ansicht, dass Mag. S nie selbständiger Unternehmer gewesen sei und dass das Dienstverhältnis des Bw in der Zeit vom 1. Juni 2001 bis 30. November 2001 nur für Zwecke des Schuldenregulierungsverfahrens vorgetäuscht worden sei. Die Honorareinnahmen des Mag. S sowie sämtlicher für den Bw tätig gewesener Tierärzte und Laienbesamer seien daher als Betriebseinnahmen des Bw zu erfassen. Die an die beschäftigten Tierärzte und Laienbesamer bezahlten Provisionen bzw. Gehälter seien als Aufwand beim Bw absetzbar.

2.2. Der Bw bringt dazu in der Berufung vor, dass es Auslegungssache sei, ob er, wie Mag. S aussagte, den Betrieb „geführt“ habe. Man könne seine Tätigkeit als Dienstnehmer des Mag. S durchaus als Führung des Betriebs bezeichnen. Die Bezahlung für diese Tätigkeit sei angemessen gewesen. Richtig sei, dass Mag. S seit 1. März 2001 seine Einnahmen täglich aufgezeichnet habe, es mag auch sein, dass ihm dieser seine Bareinnahmen in einem bestimmten Zeitraum zur Gänze abgeliefert habe. Es habe zu seinen Aufgaben gehört, viele seiner Ausgaben damit zu bestreiten. Mag. S habe von ihm jedenfalls keine Provisionen erhalten, sondern etwa monatlich den Gewinn seines Unternehmens. Wenn man Mag. S nach dem Unterschied von Provision und Gewinn frage, werde er das nach heutigem Wissensstand nicht beantworten können.

Mag. S habe dem Bw gesagt, dass er keine oder fast keine Niederschriften unterschrieben habe. Auf Grund seiner schlechten Deutschkenntnisse hätte er das Niedergeschriebene auch nicht verstanden. Wenn Mag. S am 19. Februar 2004 behauptet, dass er zehn Tage zuvor

falsch ausgesagt habe, so könne das nicht ohne weiters als wahr angenommen werden. Vielmehr sei seine Aussagekraft in Zweifel zu ziehen.

Der Bw habe nie bestritten, zahlreiche Schriftstücke aus der Belegsammlung des Mag. S verfasst zu haben, diese habe er aber Mag. S selbstverständlich zur Unterschrift vorgelegt. Die Verfassung von Schriftstücken für seinen Dienstgeber habe zu seinen Aufgaben gehört, bei deren Nichterledigung er seinen Arbeitsplatz gefährdet hätte. Er habe auch stets vermutet, dass sich Mag. S bei der Einnahmen- Ausgabenrechnung nicht auskennt.

Dass Mag. S die Aussage vom 9. Februar 2004 aus Angst vor seinem Arbeitgeber gemacht habe, gehe ins Leere, da dieser vor mehreren Zeugen angekündigt habe, eine eigene Praxis aufmachen zu wollen, und auch schon Visitenkarten an Landwirte verteilt habe.

Die Aussage des Mag. S vom 19. Februar 2004 könne nur aus Angst vor dem Finanzamt entstanden sein, das ihm mit einer höheren Nachzahlung und einer Strafe gedroht habe. Schließlich habe ihm Mag. S im Frühjahr 2004 mitgeteilt, sein Steuerberater und das Finanzamt hätten ihm verboten, ihm etwas zu unterschreiben, da er sonst nicht so günstig davon käme.

Beantragt werde daher die Aufnahme folgender Beweise (durch Vorlage der entsprechenden Belege bzw. Verträge und Einvernahme der genannten Personen):

An- und Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse.  
Dienstvertrag mit Mag. S.

Mag. S habe dem Bw einige restliche Medikamente und Instrumente abgekauft und auf sein Konto überwiesen.

Mag. S habe sämtliche Dienstnehmer, so auch den Bw, durch Überweisung auf das jeweilige Konto entlohnt.

Mag. S habe die Umsätze von Mag. G und Mag. C, die dreieinhalb Wochen, während des Urlaubs seines Chefs hier gewesen sei, kassiert und die Honorare an ihn bezahlt; auch Dr. ST habe Einnahmen für Mag. S erzielt und an diesen überwiesen.

Mag. S habe Medikamente und Instrumente bestellt und bezahlt.

Mag. S hat die lohnabhängigen Abgaben abgeführt.

Mag. S habe eine Hausapotheke angemeldet.

Er selbst sei von 1. Juni 2001 bis 30. November 2001 als unselbständig gemeldet gewesen.

Da er in dieser Zeit unselbständig tätig gewesen sei, seien alle Verträge mit den Landwirten im Rahmen des Tiergesundheitsdienstes aufgehoben worden.

Mag. S habe alle Belege und Überweisungen eigenhändig unterschrieben.

Überweisungen der Landwirte seien an Mag. S vorgenommen worden.

Barzahlungen der Landwirte seien nur in der Einnahmen- Ausgabenrechnung des Mag. S erfasst worden.

Mag. S habe in der Zeit von 1. Juni bis 30. November 2011 einen Mietvertrag über die Ordination abgeschlossen.

Mag. S habe in der Tagsatzung im November 2001 im Konkursverfahren vor dem Bezirksgericht als Zeuge nach Erinnerung an seine Wahrheitspflicht ausgesagt, dass er Dienstgeber des Bw wäre.

Es existiere kein einziger Beweis gegen ein Dienstverhältnis; das Finanzamt stütze sich auf dem Bw nicht bekannte Aussagen des Dienstgebers, andere Aussagen des Dienstgebers bestätigten wiederum das Dienstverhältnis.

Er habe im betreffenden Zeitraum auch keine Eigenverwaltung gehabt, sondern sei unter der Verwaltung des Masseverwalters gestanden; eine Weiterführung der Praxis wäre ohne dessen Zustimmung nicht möglich gewesen.

Sehr viele Landwirte könnten bestätigen, dass er bei Mag. S beschäftigt gewesen sei, weshalb er die Vernehmung einiger namentlich und mit ladungsfähiger Adresse angeführter beantrage. Auf Wunsch könne er sicher noch 50 Landwirte namhaft machen.

Auf Grund seiner Tätigkeit in der Praxis des Mag. S habe der Bw sehr viel auf der Bank für ihn erledigen müssen, er sei auch auf dem Konto zeichnungsberechtigt gewesen. Auch derzeit führe er dem Mag. S eine einfacher gewordene Einnahme- Ausgabenrechnung, das Geld zur Einzahlung der Umsatzsteuer erhalte er von ihm. Er sei über das Bankkonto zwar zeichnungs- aber nicht verfügungsberechtigt gewesen; auch habe er dem Mag. S über die Kontobewegungen Rechenschaft ablegen müssen.

Weiters sei ihm bei der Anfragebeantwortung vom 23. Dezember 2003 ein Datumsfehler unterlaufen (1. September 2002 statt 1. Dezember 2001).

Wenn Mag. S angebe, dass G und C keine Honorare an ihn abgeliefert hätten, sei dies bei C jedenfalls richtig, da sie zu einer Zeit in der Praxis gearbeitet habe, als Mag. S nicht hier gewesen sei. Bei G sei er Mag. S bei der Abrechnung zumindest behilflich gewesen.

Bezüglich G habe der Bw am 23. Dezember 2003 geschrieben, dass dieser für ihn tätig gewesen sei, und nicht, dass dieser auf Honorarbasis bei ihm beschäftigt gewesen sei.

Weiters sei die Feststellung, dass Zeugenaussagen von anderen Angestellten des Mag. S nicht relevant seien, gewagt. Der Masseverwalter, der die Aktivitäten des Bw im genannten Zeitraum genauestens verfolgt habe, habe jedenfalls nicht feststellen können, dass ein Dienstverhältnis vorgetäuscht gewesen sei.

2.3. Unter Tz 20 des Berichts ermittelte die Bw die abziehbaren Vorsteuern und Betriebsausgaben. Im Jahr 2000 sei mangels vollständiger Aufzeichnungen die Summe der Ausgaben aus der Belegsammlung ermittelt und um in den vorliegenden Aufzeichnungen zusätzlich enthaltene Betriebsausgaben ergänzt worden. In den Jahren 2001 und 2002 sei die Summe der Betriebsausgaben durch Zusammenführung der Ausgaben des Bw und des Mag. S ermittelt worden.

Streit besteht über die Abzugsfähigkeit folgender Ausgaben:

2.3.1. Aufwendungen für Sozialversicherung, Kammerbeiträge, Sterbekassa und Versorgungsfonds der für den Bw tätigen Tierärzte berücksichtigte die BP nicht als Betriebsausgaben, weil die Tierärzte diesen Aufwand selbst getragen hätten.

Der Bw bringt demgegenüber in der Berufung vor, im Jahr 2000 für die Tierärzte Ausgaben für Kammerbeiträge, Sterbekassa, Versorgungsfonds und Krankenkassa getragen zu haben. Dies sei auch aus den Verdienstlisten sowie aus der Nummerierung der Belegsammlung zu erkennen.

2.3.2. Die Aufwendungen für den Mazda FFFFF seien nicht abzugsfähig, weil Mag. S die Kosten getragen habe.

Der Bw bringt dazu vor, er habe dieses Kfz im September 2000 von Dr. ST übernommen und im Juli 2001 an Mag. S weitergegeben. In diesem Zeitraum habe er es benutzt, wenn er ein Allradfahrzeug gebraucht habe. Bis zum 31. August 2003 habe Mag. S dann sein eigenes Praxisfahrzeug bereitgestellt und den Treibstoff bezahlt. Seit 1. September 2003 habe er das vom Bw jeweils bereitgestellte Praxisauto verwendet.

2.3.3. Weiters seien die Aufwendungen bzw. Vorsteuern für ein bestimmtes Kfz sowie für zwei Mobiltelefonanschlüsse nicht abzugsfähig.

2.3.4. Für den Zeitraum der Zurechnung der Einnahmen des Mag. S an den Bw (1. Juni 2001 bis 30. August 2002) werde für dessen tierärztliche Leistungen ein Provisionsaufwand als Betriebsausgabe angesetzt. Die Verrechnung von Aufwendungen zwischen dem Bw und Mag. S werde storniert. Aus der Summe der Vorsteuern seien jene auszuscheiden, die an Mag. S gerichtete Rechnungen betreffen.

Der Bw bringt dazu vor, dass die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses nicht automatisch einen Einfluss auf die Verrechnungen von Aufwendungen habe. Es werde auch um Mitteilung ersucht, wie viel Provision Mag. S vom Bw erhalten habe. Weiters stehe dem Mag. S der Vorsteuerabzug für eingekaufte Medikamente zu. Wenn er sie dem Bw weiterverkauft habe, müsse er Umsatzsteuer zahlen und der Bw könne die Vorsteuer abziehen. Seine Rechnungen seien ja auf den Namen des Bw ausgestellt.

Die einzelnen Betriebsausgaben und Vorsteuern seien für den Bw nur dann sinnvoll zu überprüfen, wenn seine eigenen Belege von denen des Mag. S streng getrennt und Abrechnungen zwischen seiner Praxis und der des Mag. S wieder berücksichtigt würden. Warum die BP z.B. bei der Arbeitskleidung statt 56.336,00 S auf 27.231,37 S komme, sei nicht klar. In seinem Aufwand befinde sich nun eine Erhöhung der Honorare des Mag. S lt. BP von 257.400,00 S (2001) und 18.558,00 € (2002). Diese Zahlen seien dem Bw nicht bekannt, es werde um Mitteilung ersucht, ob sie berechnet oder geschätzt wurden.

In der am 25. Juni 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der Bw zu den niederschriftlichen Aussagen des Mag. S vor, dass sich dieser nicht gut ausdrücken habe können und daher gegenüber dem Finanzamt keine richtigen Angaben gemacht habe. Er selbst habe wegen des anhängigen Konkursverfahrens nicht als Dienstgeber fungieren

können. Ende November 2001 habe Mag. S nach einer Aussage vor Gericht gesagt, dass er die Praxis nicht mehr weiterführen wolle, er mache nicht mehr mit, weil er nicht wisse, was noch kommt.

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

1. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für Jänner bis Juli 2000 (Ergebnis der USO):

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann 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.

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt gleicht in diesem Punkt jenem, den die Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1999 festgestellt hat und der auch der Berufungsentscheidung vom 12. September 2007, RV/4322-W/02, zu Grunde gelegt wurde. Demnach sind die Tierärzte und Laienbesamer im Auftrag des Bw tätig geworden, wobei Grundlage der Verrechnung beim Bw aufbewahrte schriftliche Verdienstlisten gewesen sind. Diese Verdienstlisten wurden bei einer am 25. Juli 2000 durchgeführten Hausdurchsuchung beschlagnahmt. Der Bw hat für die Tierärzte mit deren Wissen Grundaufzeichnungen für abgabenrechtliche Zwecke geführt und Abgabenerklärungen erstellt. Die Eintragungen in diesen Grundaufzeichnungen haben mit den Verdienstlisten nicht übereingestimmt. Der Bw hat die in den jeweiligen Kassabüchern aufgezeichneten Einnahmen ebenso wie seine eigenen Einnahmen auf Grund von Erfahrungswerten geschätzt. Für seine eigenen Umsätze hat der Bw keine Verdienstlisten geführt. Unmittelbar nach der Hausdurchsuchung hat der Bw, wie er in einer Eingabe vom 8. November 2000 gegenüber dem Finanzamt einbekannt hat, sämtliche Aufzeichnungen seit Mitte 1992, die sich auf dem Dachboden befunden haben und anlässlich der Hausdurchsuchung nicht aufgefunden worden sind, vernichtet. In Bezug auf den gegenständlichen Zeitraum bestätigt der Bw dies auch in einem Schreiben vom 16. Mai 2002, worin er ausführt, dass er mit taggenauen Berechnungsgrundlagen der ersten sieben Monate nicht dienen könne, da er diese am 15. Juli 2000 nach der Hausdurchsuchung vernichtet habe. Bei seiner Vernehmung als Verdächtiger am 31. Juli 2000 gab der Bw wörtlich Folgendes an: *"Die täglichen Einnahmen aller Kollegen wurden geschätzt und im Kassabuch (EDV) eingetragen, d.h. die Eintragungen im Kassabuch stimmten nicht mit den*



*Verdienstlisten überein. Meine eigenen Einnahmen habe ich ebenfalls aus Erfahrungswerten geschätzt, ich habe die geschätzten Einnahmen der Laienbesamer zu meinen Einnahmen hinzugerechnet.* "Der Einwand, die Schätzung habe sich auf die Verteilung der Umsätze auf sich und die Kollegen beschränkt, die Höhe der Gesamtumsätze habe er nie geschätzt, kann nur als Versuch, die Tragweite dieser Aussage, in der unmissverständlich von einer Schätzung der Einnahmen die Rede ist, abzuschwächen, verstanden werden. Die Richtigkeit dieser Behauptung ist mangels Vorlage lückenloser Aufzeichnungen, aus denen sich die Höhe der Gesamtumsätze nachvollziehen ließe, auch nicht überprüfbar.

Nach diesen unwiderlegt gebliebenen Feststellungen ist es nicht möglich, die Richtigkeit und Vollständigkeit der in den für Jänner bis Juli 2000 eingereichten UVA's ausgewiesenen Umsätze zu überprüfen. Die insoweit unterlassene Vorlage von nach den Abgabenvorschriften zu führenden Aufzeichnungen zieht nach § 184 Abs. 3 BAO die Schätzungsverpflichtung nach sich.

Im Schreiben vom 8. November 2000 erklärte der Bw, zur Feststellung seiner eigenen Umsätze den Inhalt von Handkassen in unregelmäßigen Abständen gezählt und notiert zu haben; die gesamten Kassabücher hätten tageweise aus fingierten Zahlen bestanden. Mit diesem Vorbringen, aus dem auch erhellt, dass der Bw der in § 131 Abs. 1 Z 2 BAO normierten Verpflichtung, Bareinnahmen täglich in geeigneter Weise festzuhalten, nicht entsprochen hat, gibt der Bw selbst zu erkennen, die Einnahmen nicht in richtiger Höhe aufgezeichnet und in den Abgabenerklärungen ausgewiesen zu haben. Damit hat der Bw seine Aufzeichnungen mit materieller Mangelhaftigkeit belastet, ein Mangel, der unzweifelhaft die Verpflichtung, die Besteuerungsgrundlagen durch entsprechende Schätzungen zu ermitteln, nach sich zieht (VwGH 20.12.2000, 98/13/0047).

Schließlich ist auch die vom Bw einbekannte Vernichtung von Grundaufzeichnungen jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, und verpflichtet die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung (z.B. VwGH 10.3.1994, 93/15/0168).

Damit bestehen für den in Rede stehenden Zeitraum hinreichende Gründe, die zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen.

Die Betriebsprüfung ist bei Durchführung der Schätzung davon ausgegangen, dass sich die Umsätze des Bw aus den von den Tierärzten und Laienbesamern sowie den vom Bw selbst erzielten Umsätzen zusammensetzen. Dass die Betriebsprüfung dabei zwischen den vom Bw aus eigenem Tätigwerden erzielten Einnahmen einerseits und den aus dem Tätigwerden der Tierärzte und Laienbesamer andererseits erzielten Einnahmen differenziert und für die beiden Bereiche unterschiedliche Schätzungsmethoden angewendet hat, kann im Hinblick darauf,

dass für die Ersteren überhaupt keine Aufzeichnungen vorhanden waren, während für Letztere Grundaufzeichnungen in Form von Verdienstlisten vorgefunden wurden, nicht als unschlüssig erkannt werden.

Mit seinem Einwand, die Betriebsprüfung habe die Monate Jänner bis Juli 2000 geschätzt, weshalb die Schätzung unrichtig sein müsse, wenn noch ein Sicherheitszuschlag verhängt werde, verkennt der Bw diese Differenzierung bzw. den Umstand, dass sich die Verhängung eines Sicherheitszuschlags nur auf die von ihm selbst erwirtschafteten Umsätze bezieht, während die Betriebsprüfung jene Umsätze, welche dem Bw aus dem Tätigwerden der von ihm beschäftigten Tierärzte und Laienbesamer zuzurechnen waren, anhand der vorgefundenen Verdienstlisten ermittelt hat.

Angesichts des Fehlens jeglicher Aufzeichnungen - im Bericht über die USO wurde festgestellt, dass der Betriebsprüfung mangels anderer Unterlagen nur die UVA's für die Monate Jänner bis Juli 2000 zur Verfügung gestanden seien, wobei der Bw die Bemessungsgrundlagen nach eigenen Angaben wie in früheren Zeiträumen geschätzt habe - lagen nähere Anhaltspunkte für die "eigenen" Umsätze des Bw nicht vor. Dem Versuch des Bw, die angeblich von ihm vorgenommene fingierte Erhöhung der Umsätze des Jahres 2000 anhand einer Berechnung der 10 %igen Umsätze aus den in der Besamungsstation aufliegenden Besamungsscheinen unter Beweis zu stellen, hält die Betriebsprüfung zu Recht entgegen, dass die vom Bw genannten Zahlen, selbst wenn sie zutreffend sein sollten, lediglich die von den Tierärzten erzielten Umsätze betreffen, sodass sie in Bezug auf die vom Bw selbst erwirtschafteten (20 %igen) Umsätze keine Aussagekraft haben. Um aber den pauschalen Einwendungen des Bw Rechnung zu tragen, wird, wie das Finanzamt in der Berufungsverhandlung auch außer Streit gestellt hat, von der Zuschätzung eines Sicherheitszuschlags für Jänner bis Juli 2000 Abstand genommen und wird auch der Behauptung des Bw, den Umsatz des Jahres 2000 um 320.000,00 S erhöht zu haben, um einen in den Vorjahren unterlaufenen Berechnungsirrtum zu korrigieren, gefolgt. Die Aufteilung auf 10 %ige und 20 %ige Umsätze erfolgt dabei nach dem von der USO angenommenen Verhältnis von 62,75 % und 37,25 %.

Der Ermittlung der Einnahmen der beschäftigten Tierärzte hält der Bw im Wesentlichen entgegen, dass diese mit ihm zum Teil nicht mehr abgerechnet bzw. ihm geschuldete Beträge nicht mehr ausbezahlt hätten.

Fest steht, dass die Tierärzte Z, I, U, L und ST sowie die beiden Laienbesamer B und Ö auf Grund eines mit dem Bw bestehenden Auftragsverhältnisses im Rahmen des vom Bw geführten Betriebes einer Tierarztpraxis tätig geworden sind, weshalb sämtliche Einnahmen und Einkünfte aus dem Betrieb dem Bw zuzurechnen sind. Es ist ferner unstrittig, dass die von

den beschäftigten Tierärzten und Laienbesamern auf Grund ihres Tätigwerdens erzielten Einnahmen in sog. Verdienstlisten erfasst wurden.

Der Bw bestreitet nun, dass ihm von Z, I, L und U im Jahr 2000 erzielte und in den von der Betriebsprüfung vorgefundenen Verdienstlisten ausgewiesene Einnahmen zuzurechnen wären. Er stützt seinen Standpunkt darauf, dass ihm die genannten Tierärzte nach Beendigung der Zusammenarbeit weder in den Verdienstlisten des Jahres 2000 enthaltene Einnahmen gegeben, noch weitere Zahlungen, etwa für Medikamente und Instrumente, geleistet hätten. Die betreffenden Tierärzte haben gegenüber der Betriebsprüfung erklärt, sehr wohl sämtliche Abrechnungsbeträge ausgefolgt zu haben.

Den Modus der Abrechnung mit den Tierärzten hat der Bw in dem die Vorjahre betreffenden Betriebsprüfungsverfahren so beschrieben, dass er von diesen die Unterlagen zur Erstellung einer Verdienstliste für einen bestimmten Monat oft ein bis zwei Monate später erhielt, dann habe er zunächst abgerechnet und die kopierte Verdienstliste in das Fach des betreffenden Tierarztes gelegt, der dem Bw dann bei einem der nächsten Besuche das Geld in das ihm zugeordnete Fach gelegt bzw. dem Bw allenfalls mitgeteilt habe, das Geld schuldig zu bleiben.

Aus dem Umstand, dass Einnahmen in den Verdienstlisten aufscheinen, ist jedenfalls zu schließen, dass dem Bw die diesen Monat betreffenden Unterlagen ausgefolgt wurden. Hinsichtlich der bis Ende Jänner 2000 beschäftigten Z und I bestätigt dies der Bw mit seinem Vorbringen, Z habe ihm eine „offensichtlich falsche“ Abrechnung für Jänner 2000 vorgelegt, ob die von I vorgelegte Verdienstliste richtig sei, wisse er nicht, selbst. Warum diese Abrechnungen unrichtig gewesen wären, führt der Bw im Übrigen nicht näher aus. Entscheidend ist auch nicht, ob die Abrechnungen richtig waren, sondern dass dem Bw damit von den Tierärzten der schon langjährig geübten Praxis entsprechend mitgeteilt wurde, was sie dem Bw schuldeten. In Bezug auf I gibt der Bw in der Berufung konkret an, dass das Ergebnis aus der Verdienstliste für Jänner 25.500,00 S betragen habe. Auch den Erhalt der Abrechnung von L bestätigt der Bw, wenn er vorbringt, er habe sich dessen Abrechnung für Februar und März „in die Haare“ schmieren können. Jedenfalls ergibt sich aus all dem, dass die Tierärzte dem Bw Beträge bekannt gegeben haben, die sie im Rahmen ihres im Jahr 2000 noch aufrechten Beschäftigungsverhältnisses erwirtschaftet haben. Damit haben sie, der üblichen Abrechnungspraxis entsprechend, auch klar zum Ausdruck gebracht, dass die abgerechneten, in die Verdienstlisten aufgenommenen Beträge dem Bw zustehen. Dass die Tierärzte zuerst im Wege der Abrechnungen bzw. Verdienstlisten Beträge als dem Bw geschuldet einbekennen, um sie ihm dann vorzuenthalten, bzw. dass sie dem Bw Abrechnungen über ihr Tätigwerden überhaupt vorlegen sollten, wenn sie, wie der Bw behauptet, in die eigene Tasche gewirtschaftet hätten, ist nicht plausibel. Das gilt auch für die

Märzabrechnung von U, auch wenn der Bw behauptet, diese erstmals im Juli 2000 im Finanzamt gesehen zu haben.

Der Bw hat den Gewinn aus seinem Tierarztbetrieb durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, weshalb es hinsichtlich des Zeitpunktes, in dem sich Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auswirken, auf den Zufluss bzw. Abfluss ankommt. Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der auch vom Bw vorgenommenen Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung sind die Tierärzte im Auftrag des Bw im Rahmen der vom Bw geführten Tierarztpraxis auf Provisionsbasis tätig geworden, und sind die von den Tierärzten für den Bw entfalteten Tätigkeiten bzw. die Einnahmen hieraus dem Bw zuzurechnen.

Sämtliche Honorare, welche die Tierärzte bei ihren Visiten kassiert haben, waren daher solche des Bw; bei den Tierärzten sind diese Beträge nur durchgelaufen. Ähnlich wie bei einer Vereinnahmung durch einen Bevollmächtigten (vgl. VwGH 12.11.1980, 13000/80) erfolgte mit der Vereinnahmung durch die beauftragten Tierärzte gleichzeitig auch die Vereinnahmung zugunsten des Bw. Dafür, dass die Tierärzte die den strittigen Beträgen zu Grunde liegenden Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbracht hätten, besteht kein Anhaltspunkt. Vielmehr haben sie dem Bw auch für diesen Zeitraum die Unterlagen über die von ihnen erbrachten Leistungen und kassierten Honorare zur Erfassung in den Verdienstlisten übergeben. Die von den Tierärzten bei den in den fraglichen Monaten durchgeführten Visiten kassierten, vom Bw in den Verdienstlisten entsprechend erfassten Beträge sind dem Bw folglich gleichzeitig mit der Vereinnahmung durch die Tierärzte zugeflossen. Die dabei erzielten Umsätze sind dem Bw als Inhaber der Tierarztpraxis zuzurechnen.

Von der Frage des Zuflusses bzw. der Zurechnung zu unterscheiden ist die Frage, ob die betreffenden Tierärzte die von ihnen vereinnahmten Beträge auch an den Bw weitergeleitet haben.

Da es sich bei den in Rede stehenden Umsätzen um dem Bw zuzurechnende Umsätze handelte, vermag eine allfällige (rechtswidrige) Zueignung oder Verweigerung der Herausgabe der kassierten Beträge durch die Tierärzte in umsatzsteuerlicher Hinsicht an der Zurechnung nichts zu ändern und führt daher schon aus diesem Grund nicht zu einer Minderung der

Bemessungsgrundlage beim Bw (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>3</sup>, § 2 Tz 71 betreffend Veruntreuung durch einen Arbeitnehmer).

In ertragsteuerlicher Hinsicht gilt, dass der widerrechtliche Entzug von Geld, wie etwa durch Diebstahl, Veruntreuung, Unterschlagung oder Entwendung, (auch) beim Einnahmen-Ausgabenrechner zu einer Betriebsausgabe führt, wenn das Geld Betriebsvermögen bildet (VwGH 28.6.1988, 87/14/0118). Betriebsausgaben müssen aber jedenfalls nachgewiesen oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden (Quantsching/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 35).

Von einem Nachweis oder einer Glaubhaftmachung kann aber schon deshalb nicht die Rede sein, weil nicht ersichtlich ist, dass der Bw auf eine Auszahlung ihm widerrechtlich vorenthaltener Abrechnungsbeträge gedrängt hätte; er hat gegen die Tierärzte weder Anzeige erstattet noch Ansprüche eingeklagt. Dass der Bw eine Geltendmachung seiner gegenüber den Tierärzten bestehenden Ansprüche, nicht nur der in den Verdienstlisten ausgewiesenen Abrechnungsbeträge in fünfstelliger Höhe aus den letzten Monaten des Tätigwerdens der Tierärzte, sondern auch etwa gegen Z bestehender Forderungen in Höhe von 125.500,00 S für ein Auto, 30.000,00 S für Instrumente und 70.000,00 S für Medikamente, gegen I und L in Höhe von jeweils 70.000,00 S und 25.500,00 S für Medikamente und Instrumente, oder gegen I die von Landwirten einkassierten Schulden von 30.692,00 S, unterlassen hätte, widerspricht der Lebenserfahrung, und kann auch nicht damit erklärt werden, dass eine klagsweise Durchsetzung die wahren Verrechnungsmodi ans Licht gebracht hätte. Im Übrigen hatten auch die Tierärzte eine Aufdeckung der praktizierten Vorgangsweise zu befürchten, weshalb sich für sie in gleicher Weise argumentieren ließe, die ausstehenden Beträge bezahlt zu haben, um einer solchen Aufdeckung vorzubeugen.

Der Bw bringt, wie bereits in dem die Vorjahre betreffenden Berufungsverfahren, auch in der gegenständlichen Berufung vor, dass es sich bei dem auf der von ihm I vorgelegten Abschlussrechnung als „bezahlt“ vermerkten Betrag von 40.000,00 S um eine Vorauszahlung handle, die I dann letztlich nicht beglichen habe; der auf der Abrechnung als offen bezeichnete Betrag wäre fällig gewesen, wenn I ihm die Vorauszahlung gegeben hätte. Dass dieses Vorbringen wenig plausibel ist, wurde bereits in der Berufungsentscheidung vom 12. September 2007, RV/4322-W/02, begründet, weshalb die dortigen Ausführungen auch für die gegenständliche Entscheidung maßgeblich sind. Abgesehen davon, dass dem Abrechnungsbeleg die Vereinbarung einer Anzahlung nicht zu entnehmen ist, sprechen gegen diese Darstellung sowohl der auf dem Beleg neben dem genannten Betrag von 40.000,00 S enthaltene Vermerk "bezahlt" als auch der Umstand, dass der nach Abzug dieses Betrages verbleibende Restbetrag als "offen" bezeichnet wird. In dem umständlichen Versuch des Bw, dies damit zu erklären, dass der "offene Betrag" die bis 31. Jänner 2000 fälligen Zahlungen

beinhalte, wenn I die Vereinbarung, dem Bw die 40.000,00 S zu übergeben, eingehalten hätte, kann angesichts des eindeutigen Inhalts des Abrechnungsbeleges nur eine Ausflucht erblickt werden, zumal auch nicht einleuchtet, warum der Bw I einen Beleg, der unmissverständlich einen Betrag in Höhe von immerhin 40.000,00 S als bezahlt bestätigt, aushändigen sollte, wenn er diesen Betrag tatsächlich (noch) nicht erhalten hätte. Dazu kommt, dass der Bw den Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung zufolge am 9. Feber 2000 einen Betrag in Höhe von 40.000,00 S auf sein Bankkonto einbezahlt hat. Angesichts der zeitlichen Nähe zur Beendigung der Zusammenarbeit mit I Ende Jänner 2000 und der Übereinstimmung mit dem in der Abrechnung als "bezahlt" vermerkten Betrag vermag die Behauptung des Bw, er habe die Einzahlung nur getätigt, um zu verhindern, nach einer von I in dieser Höhe erwarteten Anzahlung, für deren Vereinbarung es zudem, wie bereits erwähnt, keinen Hinweis gibt, zu viel Bargeld zu Hause zu haben, nicht zu überzeugen.

Weiters hat Z in dem die Vorjahre betreffenden Betriebsprüfungsverfahren unter Vorlage eines Überweisungsbelegs angegeben, im Februar 2000 dem Bw 73.300,00 S überwiesen zu haben. Dass die Behauptung des Bw, Z habe ihm damit einen schon seit längerem (privat) geschuldeten Betrag zurückgegeben, nicht glaubwürdig ist, wurde ebenfalls bereits in der Berufungsentscheidung vom 12. September 2007, RV/4322-W/02, begründet, weshalb auch in diesem Punkt die diesbezüglichen Ausführungen in dieser Entscheidung maßgeblich sind. Der Bw behauptet, es habe sich um die Rückzahlung eines Geldbetrages gehandelt, den er Z für einen Familienurlaub geliehen und mit dessen Erhalt er eigentlich nicht mehr gerechnet habe. Z bestritt bei seiner Befragung vom 14. Dezember 2000, jemals privat Geld vom Bw geliehen zu haben. Der Bw führte als Nachweis für die Richtigkeit seiner Behauptung schon im vorangegangenen Berufungsverfahren Eintragungen im Tagebuch seiner Gattin sowie drei Zeugen, die den Geldverleih an Z bestätigen könnten, ins Treffen. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Bw Z tatsächlich Geld für einen Urlaub geliehen hat oder nicht. Der Überweisungsbeleg vom 15. Feber 2000 enthält nämlich keinen Zahlungsgrund. Selbst wenn die genannten Zeugen oder die Tagebucheintragungen beweisen könnten, dass der Bw Z Geld für einen Familienurlaub geliehen hat, so vermögen sie doch keinen Beweis über den Grund für die Überweisung vom 15. Feber 2000 zu erbringen. Fest steht, und das hat auch der Bw wiederholt so vorgetragen, dass Z dem Bw Geld für u.a. anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit zurückbehaltene Instrumente und Medikamente schuldete. Warum nun die Überweisung vom 15. Feber 2000, von dem von Z genannten Anlass für die Zahlung abweichend, gerade die Rückzahlung eines für einen Urlaub geliehenen Geldbetrages, mit dem der Bw ohnehin nicht mehr gerechnet habe, nicht aber die Begleichung eines anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit geschuldeten Betrages betreffen sollte, ist nicht einsichtig. Dies umso mehr, als die Aussage Zs, der überwiesene Betrag sei jener, den der Bw

noch von ihm gefordert habe, und er nehme an, dass die Zahlung die bei der Trennung zurückbehaltenen Medikamente betroffen habe, im Einklang mit dem Vorbringen des Bw im Schreiben vom 17. Jänner 2000, von den Tierärzten anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit für die von diesen behaltenen Medikamente jeweils 70.000,00 S verlangt zu haben, steht. Damit ist die von Z als Grund für die Überweisung gegebene Erklärung glaubwürdiger, als die vom Bw behauptete Begleichung einer privaten Schuld.

Dass, wie der Bw im Übrigen völlig unbelegt in den Raum gestellt hat, Z seit Mitte Jänner 2000 einen auf seinen Namen lautenden Samencontainer gehabt hätte, ist unerheblich, weil dies an dem Umstand, dass Z in der Abrechnung für Jänner dem Bw die diesem zustehenden Einnahmen bekannt gegeben hat, nichts ändert. Es ist auch nicht plausibel, dass Z dem Bw mitgeteilt hätte, was er diesem aus seinem Tätigwerden im Jänner schuldet, wenn er bereits mit einem eigenen Samencontainer auf eigene Rechnung gewirtschaftet hätte.

Das Vorbringen des Bw ist auch nicht stimmig, wenn er hinsichtlich L zum einen erklärt, er habe sich dessen Abrechnungen für Februar und März „in die Haare schmieren“ können - was nur bedeuten kann, dass ihm L die geschuldeten Beträge mitgeteilt, aber nicht ausbezahlt habe - und zum anderen behauptet, die im Jänner 2000 von L erwirtschafteten Umsätze seien ihm nicht bekannt, weil er diese Umsätze nicht für ihn (den Bw) erwirtschaftet habe. Wenn nämlich L die Umsätze Februar und März mit dem Bw abgerechnet hat, dann ist nicht verständlich, warum er die davor liegenden - zudem auch in die Verdienstliste aufgenommenen - Jännerumsätze nicht für den Bw erwirtschaftet haben soll.

Das Gleiche gilt für das U betreffende Berufungsvorbringen. Einerseits behauptet der Bw, U habe eine Überweisung der Märzabrechnung versprochen, aber bisher unterlassen, andererseits erklärt er, die im Jänner 2000 von U erwirtschafteten Umsätze seien ihm nicht bekannt, weil sie die Umsätze nicht für ihn erwirtschaftet habe. Davon abgesehen hat der Bw noch im Prüfungsverfahren nur eingewendet, dass ihm die Umsätze der Monate Februar und März nicht zugerechnet werden könnten. Dass im Jahr 2000 Zahlungen von L an den Bw erfolgt sind - L hat ausgesagt, im Februar und März 2000 Teilzahlungen getätigt zu haben -, gibt der Bw mit seinem Berufungsvorbringen, es habe zunächst nach einer ratenweisen Überweisung der geschuldeten Beträge ausgesehen, selbst zu erkennen. Laut Feststellung im USO Bericht lagen hinsichtlich U eine Übergabe-Übernahme Bestätigung vom 2. April 2000 sowie eine Aufstellung von U, aus der eine Verrechnung mit dem Bw ersichtlich ist, vor. Diese vom Bw nicht konkret widerlegte Feststellung, insbesondere die erfolgte Verrechnung, die auch die Abrechnung für März 2000 mit 22.775,00 S umfasste, spricht gegen die Behauptung des Bw, von U kein Geld mehr erhalten zu haben.

Nach den vorstehenden Ausführungen ist die Darstellung des Bw, die Tierärzte Z, I, L und U hätten im Jahr 2000 keine Zahlungen an ihn mehr geleistet, so auch nicht mehr für die in den Verdienstlisten der betreffenden Monate des Jahres 2000 abgerechneten Beträge, nicht glaubwürdig. Damit kann von einem Nachweis oder einer Glaubhaftmachung der Behauptung, die genannten Tierärzte hätten dem Bw die geschuldeten Honorare nicht ausgefolgt, nicht gesprochen werden, weshalb es auch nicht möglich ist, diese Beträge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Nach den Feststellungen der USO haben betreffend den bis 15. März 2000 tätigen Tierarzt L nur für Jänner und Februar 2000, betreffend die bis 31. Juli 2000 tätige Tierärztin ST nur für Jänner, Februar und April 2000, betreffend den bis 31. Juli 2000 tätigen Laienbesamer B nur für Jänner bis Juni 2000, Verdienstlisten vorgelegen, betreffend den bis 31. Juli 2000 tätigen Laienbesamer Ö waren für das Jahr 2000 keine Verdienstlisten vorhanden. Hinsichtlich jener Einnahmen des Bw, welche er im Wege der von ihm beschäftigten Tierärzte erzielt hat, gibt es folglich für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 keine vollständigen Aufzeichnungen.

Da somit die Aufzeichnungen hinsichtlich der von den Tierärzten erzielten Einnahmen lückenhaft sind, liegen auch insoweit die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor. Die Vorgangsweise der USO, die von den beschäftigten Tierärzten und Laienbesamern in den betroffenen Monaten erzielten Einnahmen anhand der für die anderen Monate vorhandenen Verdienstlisten zu schätzen, kann nicht als unschlüssig erkannt werden. Der Bw hat dieser Schätzung auch nichts Konkretes entgegengesetzt.

Dem Einwand des Bw, er könne hinsichtlich ST nicht nachvollziehen, dass für die Monate Mai bis Juli 25 % der in den ersten vier Monaten erzielten Umsätze zugeteilt wurden, ist entgegenzuhalten, dass im Bericht der USO dieses Schätzungsergebnis sehr wohl begründet wurde. Die USO hat damit den nicht quantifizierten Hinweis des Bw auf einen ab April rückläufigen Umsatz berücksichtigt. Dass dem behaupteten Umsatzrückgang damit, dass die USO die Umsätze Mai bis Juli 2000 mit 25 % des rechnerischen Mittels der für die Vormonate vorliegenden Verdienstlisten geschätzt hat, nicht hinreichend Rechnung getragen worden wäre, zeigt die Berufung nicht auf.

Der Einwand, Ö habe im Jahr 2000 nicht ganz so viel besamt wie B, bei ihm werde es sich im April um einen Betrag von 18.000,00 S handeln, ist allgemein gehalten und vermag die von der Außenprüfung angesichts des vollständigen Fehlens von Aufzeichnungen hinsichtlich der von Ö im Jahr 2000 erwirtschafteten Umsätze auf Grundlage der Verdienstlisten des Jahres 1999 vorgenommene Zuschätzung nicht zu widerlegen. Zudem hat der Bw in einem Schreiben an das Finanzamt (Bl. 218r Ordner 1 des Arbeitsbogens) selbst vorgebracht, dass sich die Umsätze und Provisionen von Ö, für den er seit der Vernichtung für das Jahr 2000



keinerlei Unterlagen mehr habe, in der Höhe der Umsätze und Provisionen des Jahres 1999 bewegten.

Konkrete Ausführungen enthält die Berufung noch in Bezug auf die für das Jahr 2000 von der Betriebsprüfung als Betriebseinnahmen berücksichtigten Besamungskostenzuschüsse. Wie dem Arbeitsbogen zu entnehmen ist, hat die Betriebsprüfung diese Zuschüsse bei den Gemeinden erhoben und nach dem Zeitpunkt der Bezahlung erfasst, und zwar für die Monate 1-7/2000 mit 645.615,00 S und für 8-12/2000 mit 217.123,96 S, das ergibt insgesamt den in Tz 18 des Berichts als Betriebseinnahme ausgewiesenen Betrag von 862.738,96 S. Der Bw wendet ein, dass er von 1-7/2000 versteuerte Besamungskostenzuschüsse am Jahresende nochmals versteuern solle; die Betriebsprüfung habe den Betrag für 1-7/2000 mit dem für ihn glaubhaften Betrag von 448.928,96 S errechnet, während er von 8-12/2000 nach einem anderen System abgerechnet habe, dieser Betrag belaufe sich auf 413.810,00 S. Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw schon deshalb keinen Fehler in der Berechnung der Betriebsprüfung auf, weil die von ihm genannten Beträge in Summe ebenfalls den von der Betriebsprüfung als Betriebseinnahme erfassten Betrag von 862.738,96 S ergeben. Inwiefern es zu einer nochmaligen Besteuerung von Besamungskostenzuschüssen gekommen wäre, hat der Bw daher nicht dargetan.

Die Betriebsprüfung hat für die Jahre 2001 und 2002 weitere Eingänge auf den Bankkonten des Bw in Höhe von 161.959,50 S und 5.308,02 € (73.039,95 S) als Betriebseinnahmen erfasst. Es handelt sich dabei, worauf der Bw in der Berufung auch hinweist, um teilweise über 20.000,00 S liegende Einzelbeträge. Mit seinen allgemein gehaltenen Berufungsausführungen, die Bankeingänge könnten keine Honorare von Kunden sein bzw. es könnten dies lediglich Besamungskostenzuschüsse, Impfhonorare, Einzahlungen von Kollegen oder eigene Bareinzahlungen sein, gelingt es dem Bw nicht, die Herkunft der Bareingänge aufzuklären. Außerdem gehören die in der Berufung genannten Besamungskostenzuschüsse der Gemeinden (z.B. D-Dorf 23.200,00 S, E-Dorf 16.100,00 S oder F-Dorf 19.100,00 S) nicht zu den im Prüfungsverfahren unaufgeklärt gebliebenen Beträgen, sondern wurden von der Prüferin in der Auswertung der Bankkontoauszüge unter der Bezeichnung „Künstliche Besamungen“ sehr wohl als aufgeklärt berücksichtigt (Bl. 105 ff Ordner 1 Arbeitsbogen).

Wird ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, so ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (z.B. VwGH 31.3.1998,

96/13/0002). Die BP hat daher die unaufgeklärt gebliebenen Eingänge auf den Bankkonten des Bw zu Recht den Betriebseinnahmen aus dem Tierarztbetrieb hinzugerechnet.

2.1. Streit besteht weiters darüber, ob im Zeitraum 1. Juni bis 30. November 2001 der Tierarzt Mag. S die Tierarztpraxis geführt und der Bw in dieser Zeit nur Dienstnehmer des Mag. S gewesen ist, oder ob das Dienstverhältnis bloß vorgetäuscht und ungeachtet der formellen Dienstnehmerstellung der Bw auch in diesem Zeitraum als selbständiger Unternehmer die Einkunftsquelle „Tierarztpraxis“ innehatte, ihm daher auch die in diesem Zeitraum aus dem Betrieb der Tierarztpraxis angefallenen Einnahmen zuzurechnen sind.

Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern; die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz. 142).

Die am Standort B-Dorf, C-Straße, bestehende Tierarztpraxis war vor dem 1. Juni 2001 schon seit Jahren die Tierarztpraxis des Bw (der vorangegangene Prüfungszeitraum reicht bis 1995 zurück) und ist weiterhin dessen Tierarztpraxis. Er war und ist derjenige, der aus der an diesem Standort ausgeübten tierärztlichen Tätigkeit als Inhaber der Tierarztpraxis das Unternehmerrisiko getragen hat bzw. trägt. Dafür, dass er per 1. Juli 2001 seinen Betrieb an Mag. S und Mag. S per 30. November 2001 den Betrieb wiederum an den Bw rückübertragen hätte, gibt es nicht den geringsten Anhaltspunkt. Vereinbarungen, die solche Betriebsübergänge dokumentieren würden, gibt es nicht. Der Bw hat sich am Standort seiner Praxis über Jahre einen Kundenstock und eine funktionierende betriebliche Struktur aufgebaut. Wie die Betriebsprüfung anhand der Unterlagen des Bw festgestellt hat, hat die Tierarztpraxis im Jahr 2001 einen Umsatz von rd. 3,5 Mio S erbracht. Es ist nicht plausibel, dass der Bw einen solchen Betrieb ohne weitere Ablösezahlungen einem anderen Tierarzt überlassen und fortan als dessen Dienstnehmer gearbeitet hätte. Die am 7. und 8. Juni 2001 für Medikamente und Instrumente auf ein Konto des Bw erfolgten Überweisungen von 42.000,00 S und 33.600,00 S reichen zum einen nicht aus, eine Betriebsveräußerung, die auch einen Kaufpreis für etwa Kundenstock, betriebliche Organisation, Bekanntheitsgrad, umfassen müsste, zu dokumentieren. Zum anderen hat Mag. S in Abrede gestellt, diese Überweisungsbelege zu kennen, er habe die Überweisungen nicht durchgeführt, auch der Namensstempel auf den Belegen stamme nicht von ihm; der Bw hat auch nicht aufgeklärt, von welchem Konto die Überweisungen durchgeführt worden sind. Es gibt damit keinen Nachweis für einen Betriebsübergang auf Mag. S. Dass der Bw so ohne weiteres den Betrieb an Mag. S überlassen hätte und in ein Dienstverhältnis gewechselt wäre, ist nicht

glaubwürdig. Es gibt keinen vernünftigen Grund dafür, dass der Bw den Betrieb samt den damit verbundenen Vorteilen wie etwa Kundenstock und betriebliche Organisation sowie den erzielbaren Einnahmen dem Mag. S, den er zuvor nach einem von ihm geschalteten Inserat nichtselbständig beschäftigt hatte, ohne Gegenleistung überlassen sollte. Vielmehr spricht der Umstand, dass sich der zweimalige Wechsel ohne den Betriebsübergang regelnde Vereinbarungen vollzogen hätte, insbesondere im Zusammenhang mit der Tatsache, dass die Tierarztpraxis vor und nach dem Wechsel unstrittig jene des Bw war bzw. ist, dafür, dass der Bw diesen Wechsel nach seinem Belieben vorgenommen hat, Mag. S den Betrieb im fraglichen Zeitraum daher nur als Strohmann des Bw geführt hat (was ja letztlich auch das Vorbringen des Bw in der Berufungsverhandlung, Mag. S habe Ende November 2001 gesagt, dass er nicht mehr mitmache, er wisse nicht, was noch komme, zum Ausdruck bringt). Es ist daher schon aus diesen Gründen davon auszugehen, dass der Bw auch in diesem Zeitraum das betriebliche Geschehen bestimmt hat und ihm daher auch in diesem Zeitraum die Einkunftsquelle „Tierarztbetrieb“ bzw. die daraus erzielten Einnahmen und Einkünfte zuzurechnen waren. Das Vorbringen des Bw, die Führung des Betriebes habe zu seiner Tätigkeit als Dienstnehmer des Mag. S gehört, ist bei dieser Sachlage nicht plausibel. Demgegenüber ist die Schlussfolgerung der BP, das Dienstverhältnis des Bw sei für Zwecke des über ihn verhängten Schuldenregulierungsverfahrens vorgetäuscht worden, plausibler. Damit im Einklang stehen auch die Ausführungen in der Berufung bzw. in der Berufungsverhandlung, der Bw habe im betreffenden Zeitraum keine Eigenverantwortung gehabt, eine Weiterführung der Praxis wäre ohne Zustimmung des Masseverwalters nicht möglich gewesen, er habe auf Grund des anhängigen Konkursverfahrens nicht anders als als Dienstnehmer fungieren könnten.

Dazu kommt, dass die Angaben des Mag. S sowie der Mag. C und der Dr. ST übereinstimmend die Sichtweise, dass der Bw auch von Juni bis November 2001 Inhaber der Tierarztpraxis gewesen ist, bestätigen.

Mag. S hat am 21. August 2003 ausgesagt, dass der Bw im Juni 2001 an ihn herangetreten sei und ihn gebeten habe, auf Grund von Schwierigkeiten mit den Behörden für kurze Zeit seine Ordination zu übernehmen; der Betrieb sei offiziell auf ihn gelaufen, der Bw sei sein Dienstnehmer gewesen; an der Zusammenarbeit habe sich in dieser Zeit nichts geändert, er habe seine täglichen Einnahmen aufgeschrieben, am Monatsende dem Bw abgeliefert und die Provision erhalten; die in der Steuererklärung 2001 ausgewiesenen Honorareinnahmen habe er nie erzielt; er habe für Praxiseinrichtung, Medikamente, Samen usw. nichts bezahlt. Am 17. Oktober 2003 gab Mag. S in Bezug auf ihm vorgehaltene Überweisungsbelege weiters an, dass sich der Bw einen Stempel mit seinem Namen (des Mag. S) habe anfertigen lassen.

Dr. ST betreffende Honorarabrechnungen habe er nie ausgestellt, diese habe nie für ihn gearbeitet; das gleiche gelte für Mag. C, die ihn während seines Urlaubs vertreten habe.

Seine ursprüngliche Behauptung vom 9. Feber 2004, dass er das, was in den Niederschriften enthalten sei, nicht verstanden habe, diese daher falsch seien, hat der Bw am 19. Februar 2004 gegenüber der Prüferin wieder zurückgezogen. Mag. S lebt seit 1990 in Österreich und hat schon vor der Beschäftigung beim Bw Tierärzte vertreten, weshalb davon auszugehen ist, dass er im Zeitpunkt der Aussage der deutschen Sprache mächtig war. Ferner kann ihm im Hinblick auf die im Jahr 2001 gegebenen Konstellationen - einmal war er Dienstnehmer, dann schlüpfte er in die Rolle des Dienstgebers - ein Wissen um den Unterschied zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit unterstellt werden. Zudem sind die zur Niederschrift gegebenen Angaben des Mag. S eindeutig und unmissverständlich. Dass Mag. S sich nicht klar habe ausdrücken können, ist anhand der Niederschriften nicht feststellbar. Auch hat Mag. S bereits anlässlich einer vom Finanzamt am 30. September 2001, also zu einer Zeit, als er angeblich Betriebsinhaber und der Bw sein Dienstnehmer gewesen sei, erklärt, seit März 2001 als Aushilfe für den Bw zu arbeiten, er bekomme pro Besamung 100,00 S und für veterinärmedizinische Behandlungen 20 % des Honorars. Es ist daher davon auszugehen, dass Mag. S vom Bw unter Druck gesetzt worden ist, weil anders auch nicht der zweimalige, vorgetäuschte Wechsel der Betriebsinhaberschaft zu erklären wäre.

Mag. C gab am 3. März 2004 an, Mag. S nicht zu kennen, sie sei im September 2001, auf Grund eines Inserats des Bw, als Vertretung beim Bw beschäftigt gewesen; dieser habe ihr Wohnung, Kfz, Medikamente und Instrumente zur Verfügung gestellt. Dr. ST gab am 16. Jänner 2004 an, dass der Bw in den Monaten, in denen die Abrechnungen an Mag. S tituliert wurden, selbst nicht geschäftsfähig gewesen sei.

Es liegt auch ein Widerspruch vor, wenn der Bw zum einen behauptet, im Zeitraum Juni bis November 2001 sei Mag. S Betriebsinhaber gewesen, zum anderen in einer Übersicht der für ihn tätig gewesenen Tierärzte (Schreiben vom 29. Dezember 2003) aber erklärt, Mag. C sei im September 2001, also gerade in dem Zeitraum, in dem er angeblich bloß Dienstnehmer gewesen wäre, drei oder vier Wochen vertretungsweise tätig gewesen.

Bei dieser Sachlage ist die vom Bw beantragte Befragung von Landwirten nicht erforderlich. Davon abgesehen könnten diese ohnehin nur Angaben zum äußeren Anschein machen, ob dieser äußere Anschein die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend wiedergespiegelt hat bzw. das Dienstverhältnis des Bw tatsächlich bestanden hat oder vom Bw und Mag. S nur vorgetäuscht war, betrifft einen Umstand, welchen die Landwirte nicht bezeugen konnten.

Aus den dargelegten Gründen ist es wahrscheinlicher, dass der Bw auch im Zeitraum Juni bis November 2001 über die Einkunftsquelle „Tierarztbetrieb“ verfügt hat und ihm daher auch die in diesem Zeitraum erzielten Einnahmen und Einkünfte zuzurechnen waren.

2.2. Der Bw hat im Rahmen der Vortäuschung eines Dienstverhältnisses zu Mag. S diesem auch die Tierarztpraxis betreffende Aufwendungen zugeordnet. Die Betriebsprüfung hat dies rückgängig gemacht und die Aufwendungen sowie die dem Mag. S bezahlten Provisionen beim Bw berücksichtigt. Dass der Betriebsprüfung dabei ein Fehler unterlaufen wäre, zeigt der Bw mit seinen allgemein gehaltenen Berufungsausführungen, es sei ihm etwa nicht klar, wie die Betriebsprüfung bei der Arbeitskleidung auf einen bestimmten Betrag komme, nicht auf. Es wäre seine Sache gewesen, die Berechnung bzw. Aufwandszuordnung der Betriebsprüfung durch eine eigene, nachvollziehbare Aufwandsermittlung zu widerlegen, anstatt sich auf das Verlangen, es möge mitgeteilt werden, ob die Zahlen berechnet oder geschätzt wurden, zu beschränken.

Das Begehren, einen Vorsteuerabzug aus laut Berufung von Mag. S an den Bw weiterverkauften Medikamenten zu berücksichtigen, muss daran scheitern, dass ein solcher das Vorliegen von den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen erfordert, der Bw das Vorhandensein solcher Rechnungen aber in keiner Weise dargetan hat.

3. Die Betriebsprüfung hat weiters festgestellt, dass Ausgaben für Sozialversicherung, Kammerbeiträge, Sterbekassa und Versorgungsfonds der für den Bw tätigen Tierärzte nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können, weil die Tierärzte diese Aufwendungen selbst getragen hätten.

Mit seinem Einwand, aus den Verdienstlisten sei erkennbar, dass er diesen Aufwand getragen habe, ist der Bw im Recht. Auf der beispielsweise für L vorliegenden Verdienstliste für Jänner 2000 werden von den Umsätzen (versehen mit „plus“) verschiedene Positionen, wie die L zustehende Provision, abgezogen (versehen mit „min“). Unter den mit „min“ bezeichneten Beträgen finden sich auch die Positionen NÖGKK, Bundeskammer und Versorgungsfonds. Nach Saldierung der „plus“-Beträge und der „min“-Beträge ergibt sich der dem Bw zustehende Abrechnungsbetrag. Daraus geht klar hervor, dass die in Rede stehenden Beträge von den dem Bw gebührenden Einnahmen abgezogen wurden und somit jenen Betrag, der dem Bw zustand, gemindert haben, dass sohin der Bw diesen Aufwand getragen hat. Das ergibt sich auch aus der mit I im Beisein von L aufgenommenen Niederschrift vom 7. Juli 2000, worin I die Verrechnung laut Verdienstliste erläutert und bestätigt, dass sämtliche Aufwendungen, die in diesen Listen aufscheinen, aus den erzielten Einnahmen beglichen wurden, also zu Lasten des Bw gingen, den Tierärzten sei aus ihrer Tätigkeit unmittelbar kein Aufwand erwachsen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu gegeben. Die vom Bw auf den Seiten 19 und 20 der Berufung geltend gemachten Ausgaben von insgesamt 92.430,30 S sind als Betriebsausgaben des Jahres 2000 zu berücksichtigen.

4. Weiters sind, wie mittlerweile außer Streit gestellt wurde, die unter Punkt 2.3.3. genannten Aufwendungen und Vorsteuern für ein Kfz sowie für zwei Mobiltelefone anzuerkennen.

## 5. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

<u>Umsatzsteuer</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
20% Normalsteuersatz lt. Bescheid	1.046.541,51 S	1.286.697,91 S	121.774,69 €
Abschlag für Erhöhung Gesamtumsatz	-119.200,00 S		
-Sicherheitszuschlag	-7.915,63 S		
20% Normalsteuersatz lt. BE	919.425,89 S	1.286.697,91 S	121.774,69 €
10% ermäßigter Steuersatz lt. Bescheid	2.606.993,12 S	2.238.163,64 S	169.828,81 €
Abschlag für Erhöhung Gesamtumsatz	-200.800,00 S		
-Sicherheitszuschlag	-14.546,59 S		
10% ermäßigter Steuersatz lt. BE	2.391.646,53 S	2.238.163,64 S	169.828,81 €
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE	3.311.072,41 S	3.524.861,55 S	291.603,50 €
Vorsteuer lt. Bescheid	-236.698,59 S	-113.341,19 S	-13.933,25 €
Vorsteuer Kfz	-12.000,00 S	-16.000,00 S	-1.090,09 €
Vorsteuer Mobiltelefon	-200,00 S	-200,00 S	-14,53 €
Vorsteuer lt. BE	-248.898,59 S	-129.541,19 S	-15.037,88 €

<u>Einkommensteuer</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Einkünfte lt. Bescheid	1.126.102,00 S	1.163.062,00 S	70.004,00 €
Abschlag für Erhöhung Gesamtumsatz	-320.000,00 S		
Sicherheitszuschlag	-22.462,22 S		
Beiträge, Sterbekassa, Versorgungsfonds	-92.430,30 S		
Aufwand Kfz	-60.000,00 S	-80.000,00 S	-5.450,46 €
Mobiltelefon	-1.000,00 S	-1.000,00 S	-72,67 €
Einkünfte lt. BE	630.209,48 S	1.082.062,00 S	64.480,86 €

6. Das Finanzamt hat wegen Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen des Jahres 2000 einen Verspätungszuschlag von 6,5 % der jeweils festgesetzten Abgabe verhängt. Die Berufung enthält dazu kein eigenständiges Vorbringen. Der Verspätungszuschlag kann gemäß § 135 BAO bis zu 10 % betragen. Im Hinblick darauf, dass der Bw für das Jahr 2000 überhaupt keine Steuererklärungen eingereicht hat, durch die Nichtabgabe erst Jahre nach dem Entstehen des Abgabeanpruchs die Steuerfestsetzung möglich war, was einen erheblichen finanziellen Vorteil - die Abgaben betragen auch nach der gegenständlichen, teilweise stattgebenden Entscheidung die nicht unbeträchtlichen Beträge von rd. 12.600,00 € an Umsatzsteuer und rd. 16.200,00 € an Einkommensteuer - für den Bw mit sich brachte und der Bw, wie auch das die Vorjahre betreffende Berufungsverfahren gezeigt hat, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht in der gebotenen Weise nachgekommen ist, hat das Finanzamt mit einem Zuschlag von 6,5 % nicht zu hoch gegriffen. Der Zuschlag wird jedoch der Höhe nach an die gegenständlich festgesetzten Abgaben angepasst und beträgt daher 822,63 € (=6,5 % v. 12.655,79 €) betreffend

Umsatzsteuer 2000 und 837,05 € (=6,5 % v. 12.877,63 €) betreffend  
Einkommensteuer 2000.

7. Da der Bw die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 in der Berufungsverhandlung zurückgenommen hat, war diese insoweit als gegenstandslos zu erklären.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 5. August 2013