



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 24. April 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk, St.Nr., vom 24. März 1997 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1985, 1986, 1987 und 1988 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 und Gewerbesteuer 1985, 1986, 1987 und 1988, vertreten durch A und B, im Beisein der Schriftführerin C nach der am 19. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1985, 1986, 1987 und 1988 sowie gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 und gegen die Bescheide betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb im berufsgegenständlichen Zeitraum einen Handel mit Röntgenapparaten und Sicherheitstechnik in der Rechtsform eines Einzelunternehmens.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 1995 teilte die Großbetriebsprüfung Wien dem Finanzamt für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk in Wien u. a. mit, dass sich im Zuge einer USt-Prüfung bei der Firma IC. der begründete Verdacht ergeben habe, dass Herr E – ausgewiesener Vertreter des letztangeführten Unternehmens – inländischen Kunden mittels

der von diesem in Steueroasen gegründeten Firmen durch Ausstellung von Scheinrechnungen Beihilfe zur Abgabenverkürzung bei österreichischen Firmen geleistet habe. Dieser Sachverhalt sei der Finanzstrafbehörde 1. Instanz des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien und der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GA 3, mitgeteilt worden. Am 14. Juli 1993 seien im gerichtlichen Auftrag von der Prüfungsabteilung für Strafsachen in diversen Orten Hausdurchsuchungen durchgeführt und dabei umfangreiche Unterlagen aufgefunden und beschlagnahmt worden.

Im Zuge einer am 14. Juli 1993 in Gasse durchgeführten und die Firma des E betreffenden Hausdurchsuchung seien unter anderem drei Disketten beschlagnahmt und von der Systemprüfergruppe der Großbetriebsprüfung Wien lesbar gemacht worden. Bei der Auswertung dieser Unterlagen habe sich der Verdacht ergeben, dass die Firma des Bw. eine mit 11. Dezember 1988 datierte Scheinrechnung, in der ein Betrag in Höhe von ATS 769.780,- - aufgeschienen sei, erhalten habe.

Auf Grund dieser Mitteilung der Großbetriebsprüfung Wien erfolgte beim Bw. eine u. a. die Einkommensteuer der Jahre 1985 bis 1994 betreffende Betriebsprüfung. Datum des Prüfungsbeginnes war der 24. September 1996.

Bei dieser Betriebsprüfung wurde unter Tz 12 des BP-Berichtes festgestellt, dass der Bw. im Kalenderjahr 1985 für eine Managementberatung ATS 2,505.503,-- an die Firma MC – Inhaber dieser Firma sei EW gewesen, der Sitz derselben habe sich in S in der Schweiz befunden – bezahlt habe. Diese Zahlung sei mittels Schecks an AE erfolgt. Diesbezügliche Unterlagen seien mit der Begründung, dass die Siebenjahresfrist verstrichen sei, nicht vorgelegt worden. Aus den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen sei die Verbuchung dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben, verteilt auf die Jahre 1985 bis 1988, ersichtlich. Es seien auch zwei Personen genannt worden, die mit der Aufgabe der Unternehmensberatung betraut gewesen seien (AE , N), an die restlichen Namen habe sich weder der Bw. noch dessen Gattin erinnern können.

Anlass der Durchführung dieser Betriebsprüfung sei die Sicherstellung von Unterlagen betreffend die Firma von EW gewesen. Aus diesen sei ersichtlich, dass im großen Ausmaß Scheinrechnungen für diverse Dienstleistungen erstellt worden seien, teilweise hätten Geldflüsse stattgefunden, teilweise habe es sich um Beträge gehandelt, die in Wahrheit privat veranlasste Beitragszahlungen dargestellt hätten.

Im vorliegenden Fall habe vom Bw. nicht nachgewiesen werden können, dass die Leistung tatsächlich erbracht worden sei. Darüber hinaus erscheine der wirtschaftliche Gehalt sehr zweifelhaft. Es liege ein krasses Missverhältnis zwischen der Höhe dieser Aufwendungen einerseits und dem Umfang der dafür denkmöglich erhaltenen betriebsrelevanten Leistungen

sowie über den Umfang des Betriebes vor. Aus diesen Gründen seien diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Die BP führte weiters aus, dass der Zeitraum, in dem diese Ausgaben abgesetzt worden seien, größtenteils außerhalb der fünfjährigen Festsetzungsverjährungsfrist liege, nämlich hinsichtlich der Einkommensteuer 1986, 1987 und 1988 und der Gewerbesteuer 1985, 1986, 1987 und 1988. Bei der Abgabe der Steuererklärungen seien diese Beträge zwar ausgewiesen und es sei auf diese in einer eigenen Beilage zur Steuererklärung des Jahres 1985 hingewiesen worden, jedoch wären keine Erläuterungen, aus denen Art und Umfang der erbrachten Leistungen ersichtlich gewesen sei, erstellt worden. Somit sei das oben dargelegte Missverhältnis für die Behörde nicht erkennbar gewesen.

Erst im Zuge der durch die Kenntnis der Geschäfte von EW veranlassten Nachforschungen beim Bw. hinsichtlich dieser Aufwendungen hätten sich folgende neue Tatsachen, die im Sinne des § 303 Abs 4 BAO bei Kenntnis zu einem anderslautenden Bescheid geführt hätten, ergeben:

- Die Firma CM sei nicht auf die Erbringung irgendwelcher Beratungsleistungen spezialisiert gewesen, sondern auf die Erteilung von Scheinrechnungen und auf steuerschonende Geldtransaktionen.
- Der Bw. habe über keinerlei vorzeigbare Unterlagen bzw. Betriebskonzepte, die auch nur einen Bruchteil der Aufwendungen glaubhaft gemacht hätten, verfügt.
- Das Missverhältnis zwischen der Höhe der Aufwendungen und – im Vergleich mit amtsbekannten Leistungen anderer Betriebsberater – denkbaren tatsächlich erhaltenen Leistungen bei glaubhaftem und der Umsatzgröße und –entwicklung angemessenen Geld- und Zeitaufwand.

Da der Sachverhalt, wie ihn die Betriebsprüfung als bewiesen ansehe, den Tatbestand der Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG erfülle, dehne sich die Verjährungsfrist gemäß der Bestimmung des § 207 Abs 2, 2. Satz BAO auf zehn Jahre aus.

Unter Tz 44 führte die BP aus, dass auf Grund der getroffenen Feststellungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich sei.

In Tz 45 begründete die BP den Ermessensgebrauch damit, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Vom UFS wird weiters angemerkt, dass in der Beilage zur Bilanz 1985 wörtlich wie folgt ausgeführt wurde:

„Herr R hat im Wirtschaftsjahr 1985 öS 2,505.503,00 an die MCC für Managementberatung bezahlt. Dafür erhielt Herr R ein speziell für seine Firma ausgearbeitetes Programm, welches Marktanalysen, Verkaufsstrategien sowie Training und Ausbildung für Herrn R und seine Mitarbeiter umfasst. Von diesem Programm hat Herr R im Jahr 1985 nur einen Teil verbraucht. Der Rest der Ausgabe für Managementberatung, die 1986 und in den Folgejahren noch weitergeführt werden wird wurde daher auf aktive Rechnungsabgrenzungen gebucht (öS 1,903.780,--).

Die Inanspruchnahme der Managementberatung im Wirtschaftsjahr 1985 erfolgte erst ab Oktober 1985 zeigte aber sofort äußerst positive Auswirkungen, nämlich eine Umsatzsteigerung von ca. 100 % im Vergleich zu 1984 (1985: 6,590.214,09 --- 1984: 3,411.545,46). Diese Expansion des Betriebes allein durch die Beratung in den letzten drei Monaten des Wirtschaftsjahres 1985 lässt die Investition von öS 601.750,00 als gerechtfertigt erscheinen.“

Das Finanzamt nahm am 24. März 1997 die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 wurden - ebenfalls am 24. März 1997 - den Prüfungsfeststellungen folgend erlassen. Die bisherigen Bescheide betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 wurden - ebenfalls am 24. März 1997 - infolge der Änderungen der Einkommensteuerbescheide der genannten Jahre im Sinne der Bestimmung des § 296 BAO durch neue Bescheide ersetzt.

In der mit Schreiben vom 25. April 1997 gegen die o. a. Bescheide erstellten Berufung führte der Bw. aus, dass diese in erster Linie gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO für bereits außerhalb der Festsetzungsverjährung gemäß § 207 Abs 2 1.Satz BAO liegende Veranlagungszeiträume sowie gegen die Nichtanerkennung der von ihm bezahlten und nur für seinen Betrieb durchgeführten Managementberatung in Höhe von ATS 2,505.530,-- gerichtet sei. Diese Managementberatung habe sich über vier Jahre erstreckt und sei wahrscheinlich der alleinige Grund dafür, dass seine Firma trotz der harten Konkurrenz auf dem Markt, auf dem sie tätig sei, noch existiere.

Der Bw. brachte u. a. weiters vor, dass seine Buchführung als ordnungsgemäß im Sinne der Bestimmung des § 131 BAO anzusehen sei und dass die Betriebsprüfung mit Ausnahme der Nichtanerkennung der o. e. Managementberatung sowie einer nach Meinung des Prüfers zu Unrecht gebildeten Rückstellung für Gewährleistungen keinerlei Beanstandungen festgestellt habe.

Im Kalenderjahr 1985 habe der Bw. eine Vorauszahlung für eine umfassende Managementberatung in Höhe von ATS 2,505.530,-- an die Firma CM – MCC geleistet. Diese Firma habe in seinem Betrieb über einen Zeitraum von vier Jahren Management- und Unternehmensberatung durchgeführt und mit sehr viel Zeit- und Energieaufwand gemeinsam mit ihm (dem Bw.) langfristige Konzepte erarbeitet, deren Einhaltung überwacht und wenn nötig, Änderungen vorgenommen. Diese Beratung sei aus der Sicht des Bw. überhaupt der Grund dafür, dass er sich bis „**jetzt**“ auf dem Markt behaupten könne.

Der Behauptung der Betriebsprüfer, dass zwischen den aufgewendeten Beträgen und den erhaltenen Leistungen ein Missverhältnis bestehe, könne aus der Sicht des Bw. nicht gefolgt werden. Bei derart zeitintensiven individuellen Beratungen seien Stundensätze zwischen ATS 2.000,-- und ATS 4.000,-- üblich. Es seien beispielsweise von namhaften österreichischen Beratern auch Stundensätze von ATS 8.000,-- verrechnet worden. Gehe man von einem niedrig angesetzten Stundensatz von ATS 1.500,-- aus, so ergebe sich eine Stundenanzahl von ca. 1.666 Stunden Beratung. Dies erscheine auf vier Jahre verteilt plausibel.

Der „*Vorwurf*“, dass keinerlei vorzeigbare Unterlagen mehr vorhanden seien, sei zwar wahr, dennoch ergebe sich kein Spielraum für irgendwelche weitere Schlüsse. Der Bw. habe sich im Jahre 1990 einer Krebsoperation unterziehen müssen und Mitte des Jahres 1993 erfahren, dass seine Krankheit noch nicht geheilt sei. Im Jahre 1995 habe er bei verschiedensten Ärzten Krebstherapien bzw. Chemotherapien unternommen. In der Zeit in der er sich nicht besonders um seinen Betrieb kümmern habe können, seien die „**schriftlichen**“ Unterlagen verloren gegangen. Nachdem die gemeinsam mit ihm erarbeiteten Konzepte durch dauernde praktische Anwendung von ihm (dem Bw.) und auch von dessen Mitarbeitern verinnerlicht worden seien, sei der Verlust dieser Unterlagen damals nicht so schlimm erschienen.

Von den nunmehr bekannt gewordenen Geschäften der Firma CM habe der Bw. zu keinem Zeitpunkt Kenntnis gehabt. Es könne an dieser Stelle nur nochmals betont werden, dass der Bw. diese Beratung für seinen Betrieb erhalten habe und dass auch die Höhe des dafür bezahlten Betrages nicht unangemessen erscheine. Bei der erhaltenen Beratung handle es sich eindeutig um Betriebsausgaben.

Abgesehen davon richte sich die Berufung aber hauptsächlich gegen die Wiederaufnahme der bereits außerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist liegenden Jahre 1985 bis 1988. Dies

deshalb, da im Jahre 1996 eine Betriebsprüfung vorgenommen worden sei in der die Vorlage von Unterlagen der Jahre 1985 bis 1988 verlangt worden sei. Diese Unterlagen seien jetzt nicht mehr vorhanden. Bis Mitte des Jahres 1994 seien alle Unterlagen im Betrieb gelagert gewesen.

Auf die Unternehmensberatung und auf die als Aufwand geltend gemachten Ausgaben sei in einer eigenen Beilage zu den Steuererklärungen 1985, 1986 und 1987 hingewiesen worden. Von der Behörde seien diese Aufwandspositionen nie hinterfragt worden. Die Veranlagungen seien einfach erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt hätte der Bw. ganz leicht die benötigten Unterlagen vorzeigen und alle sonstigen diesbezüglich auftauchenden Fragen beantworten können. Auch hätte die Möglichkeit bestanden, ein Zusammentreffen mit den Unternehmensberatern der Firma CM zu organisieren. Faktum sei, dass der Bw. in den Jahren 1985 bis 1988 von dieser Firma bzw. von deren Beauftragten für seinen Betrieb Management- und Unternehmensberatungsleistungen in einem Umfang von ca. 2.000 Stunden erhalten habe.

Die Behörde habe es verabsäumt im Veranlagungsverfahren richtig vorzugehen. Zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der Bw. mangels Unterlagen nicht mehr verteidigen könne, erkenne man die Aufwendungen, auf die mehrmals in den Erläuterungen hingewiesen worden sei, nicht als Betriebsausgaben an. Die nachfolgende Tabelle zeige den Sachverhalt aus der Sicht des Bw. sehr deutlich:

Jahr	Umsatz	Beratungsaufwand	%
1985	ca. 6,600.000,--	601.750,--	9,12
1986	ca. 4,800.000,--	252.000,--	5,25
1987	ca. 10,1500.000,--	882.000,--	8,69
1988	ca. 9,200.000,--	769.780,--	8,37

Bei einer relativ kleinen Firma mit Umsätzen zwischen fünf und zehn Millionen öS pro Jahr, die noch dazu zu einem Großteil aus Handelswarenumsätzen bestünden, müssten Beratungsaufwände in Höhe von ca. 8,5 % vom Umsatz hinterfragt werden ohne dass auf diese in einer eigenen Beilage hingewiesen werde. Dies sei jedoch nicht geschehen.

Es sei nicht zulässig zum nunmehrigen Zeitpunkt, zu dem sich der Bw. in einem Beweisnotstand befinde, zu behaupten, dass die gesamte Unternehmensberatung nicht erfolgt sei. Der Bw. stellte weiters die Frage aus welchem Grund das Missverhältnis zwischen der Höhe der Aufwendungen und der Umsatzgröße bzw. –entwicklung erst jetzt aufgefallen sei und weshalb erst zum nunmehrigen Zeitpunkt eine Betriebsprüfung vorgenommen worden sei. Der Bw. verfüge über Informationen gemäß derer die Finanzbehörde bereits seit dem Jahre 1993 in Kenntnis der Geschäfte der Firma CM bzw. von EW gewesen sei.

Die Prüfung der vorgelegten Unterlagen und Belege für den Zeitraum 1989 bis 1994 habe keine Beanstandungen oder Mängel in der Buchführung und in den Aufzeichnungen des Bw. hervorgebracht. Auf die erhaltene Unternehmensberatung sei explizit in den Beilagen zu den Steuererklärungen hingewiesen worden. Es seien auch keinerlei andere Unzulänglichkeiten in den Unterlagen des Bw. aufgetaucht.

Aus den oben angeführten Gründen bestehe nach Auffassung des Bw. kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO, da keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, die nicht schon im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen seien oder auf die noch extra hingewiesen worden sei. Der Bw. stellte abschließend den Antrag, sämtliche o. a. Bescheide aufzuheben.

Mit Schreiben vom 20. Juni 1997 beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat für den Fall dass seiner Berufung vom 25. April 1997 nicht stattgegeben werde.

In der Stellungnahme zur Berufung des Bw. führte die Betriebsprüfung mit Schreiben vom 10. November 1997 u. a. aus, dass es richtig sei, dass in einer Beilage – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - zur Bilanz zum 31. Dezember 1985 der Betrag von ATS 2,505.530,-- als Zahlung an die Firma CM angeführt worden und auch als Aufwand für Beratungskosten bezeichnet worden sei. Aus diesen Angaben sei jedoch eine richtige Beurteilung durch die Abgabenbehörde nicht möglich gewesen, da der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gewesen sei, dass bereits im abgeschlossenen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion die nunmehrige Entscheidung erfolgen hätte müssen. Daher sehe die BP die Wiederaufnahme als gerechtfertigt an.

Die Betriebsprüfung verwies weiters auf die ausführliche Auflistung der Wiederaufnahmsgründe in den letzten fünf Absätzen der Tz 12 des BP-Berichtes. Die dort angeführten Kriterien stellten auch die Entscheidungsgrundlage der BP in materieller Hinsicht dar. Nur hinsichtlich des letzten der drei Punkte – Missverhältnis zwischen Aufwand, denkbarer erbrachter Leistung und Betriebsgröße – sei vom Bw. sowohl im abgeschlossenen Prüfungsverfahren als auch in der nunmehr vorliegenden Berufung behauptet worden, dass dies unzutreffend sei. Vom Bw. habe kein einziger Nachweis, der als Beweismittel in Frage komme und dessen Behauptungen unterstütze, vorgelegt werden können.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 1997 führte der Bw. unter Bezugnahme auf die Stellungnahme der BP zu seiner Berufung ergänzend aus, dass die Abgabenbehörde mittels Fragenvorhaltes für den Fall, dass dieser die richtige Beurteilung eines steuerlich relevanten Sachverhaltes auf Grund der vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen nicht möglich sei, solange Auskünfte und Unterlagen über einen Sachverhalt verlangen könne, bis die

Durchführung einer Veranlagung möglich sei. Im gegenständlichen Fall sei auf die Beratungskosten in einer Beilage zur Bilanz des Jahres 1985 sowie in einer Beilage zur Bilanz des Jahres 1996 (gemeint wohl 1986) eingegangen worden. Zu diesem Zeitpunkt hätten sich noch sämtliche benötigten Unterlagen in der Firma befunden, da ja täglich mit den erstellten Programmen gearbeitet worden sei. Fragenvorhalte seien jedoch nicht erfolgt, obwohl die Aufwandsposition „Beratungskosten“ schon alleine ihrer Höhe wegen, hinterfragenswert gewesen wäre.

Der Bw. sei seinen Verpflichtungen als Steuerzahler stets korrekt nachgekommen. Er habe diese umfangreiche Beratung im Zeitraum 1985 bis 1988 erhalten und habe ausschließlich so den Fortbestand seiner Firma sicherstellen können. Da sich in der Zwischenzeit die Situation der Firma des Bw. grundlegend geändert habe, habe für diesen im Jahre 1994 kein Sinn mehr darin bestanden, die veralteten und für seine Firmensituation nicht mehr anwendbaren Unterlagen weiterhin aufzubewahren.

Der Betrieb habe sich nach und nach immer mehr von der Materialprüfung und der Sicherheitstechnik weg, hin zur Betreuung von Tierärzten entwickelt. Seit dem Jahre 1994 sei der Hauptumsatzträger im Bereich der Veterinärmedizin angesiedelt. Da sich die Marktsituation für den Bw. so grundsätzlich geändert habe, habe keine Verwendung für diese Beratungsunterlagen bestanden. Diese seien deshalb entsorgt worden.

Es seien im gesamten Prüfungszeitraum – 1985 bis 1994 – außer diesen Beratungskosten und einer nach Ansicht der Abgabenbehörde im Jahre 1991 zu hoch gebildeten Rückstellung für Gewährleistungen nichts beanstandet worden. Dieser Umstand stelle wiederum ein Indiz dafür dar, dass der Bw. ein korrekter Unternehmer sei und seinen Steuerverpflichtungen stets nachgekommen sei.

Der Erfolg dieser Beratung sei auch aus den Bilanzen der Firma des Bw. leicht zu erkennen. Der Bw. habe die Unterlagen bis zum Jahre 1995 aufbewahrt. Zur Änderung der Marktsituation sei der Kampf des Bw. mit einem Krebsleiden hinzugekommen. Daher sei nicht verwunderlich, dass der Bw. nicht mehr benötigte Unterlagen entsorgt habe und sich auch nicht mehr daran erinnern könne, welche Personen ihn im Jahre 1985 beraten hätten.

Nach Meinung des Bw. liege ein Verfahrensfehler der Abgabenbehörde im Zuge der Veranlagungsverfahren der Jahre 1985 bis 1988 vor. Die kriminellen Aktivitäten der Firma CM seien dem Bw. zu keinem Zeitpunkt bekannt gewesen. Die berufungsgegenständlichen Beratungsaufwendungen stellten eindeutig Betriebsausgaben dar, da diese nur durch den Betrieb des Bw. veranlasst gewesen seien und nur zum Zwecke der Verbesserung der Marktchancen durchgeführt worden seien. Es stehe der Abgabenbehörde nicht zu, die Höhe von Betriebsausgaben zu kritisieren und dem Unternehmer diese Ausgaben zu versagen, nur

weil diese nach Ansicht der Abgabenbehörde zu hoch seien. Daher liege auch kein Missverhältnis zwischen der Höhe der Aufwendungen und den erhaltenen Leistungen vor.

Es liege kein Grund für die Ausdehnung der Verjährungsfrist und auch kein Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Vom UFS wird angemerkt, dass im Arbeitsbogen ein mit Eingangsstempel des Finanzamtes für den 12., 13. 14. und 23. Bezirk vom 17. Dezember 1996 versehenes und handschriftlich erstelltes Schreiben enthalten ist, in dem wörtlich wie folgt ausgeführt wurde:

„1.) Managementberatung

Keine Unterlagen mehr gefunden (ist 11 Jahre her)

Hr. AE

Hr.N + Assistentin S....(?)

Original-Unterlagen: 4 (Ordner)-Mappen Ende 1994 verborgt an Herrn RK. und trotz mehrmaliger Aufforderungen etc. bis heute nicht zurückerhalten. (Hr. K ist „unauffindbar“)+

2.) Keine Unterlagen mehr gefunden"

In einem mittels Telefax erstellten Schreiben vom 2. Oktober 1996 gab der Bw. betreffend den Inhalt der von der Firma CM erhaltenen Management-Beratungsleistungen bzw. Training folgendes bekannt:

Die Finanzierung der Betriebsberatung sei über seine Bank – eine teilweise Zwischenfinanzierung mit Hilfe von Lieferanten – erfolgt. Die eigentliche Zahlung (Vorauszahlung, dadurch Nachlass in Höhe von 50 %, sfr 250,-- anstelle von sfr 500,-- je Stunde) sei Ende des Jahres 1985 auf Wunsch der Firma CM mittels eines Schecks direkt an Herrn AE persönlich erfolgt. Vom UFS wird an dieser Stelle angemerkt, dass diesem vom Bw. am 11. Juli 1985 die steuerliche Vollmacht erteilt wurde. Herrn AE seien die Probleme des Bw. mit dessen Firma sowie deren Gestaltung und Entwicklung und dessen fehlende kaufmännische und unternehmerische Ausbildung bekannt gewesen. Empfehlungen und Informationen des Herrn AE hätten zur Auftragsvergabe und Beratung durch die Firma CM geführt. Dieser habe auch die diesbezüglichen Verhandlungen geführt.

Die CM -Beratung bzw. das Training durch diese habe zu Beginn des Sommers 1985 begonnen, bis Ende des Jahres 1988 andauert und im Wesentlichen – komprimierte Darstellung - aus folgenden Elementen bestanden:

Erfassung aller betrieblicher Daten und Fakten von der Gründung des Unternehmens bis zur Gegenwart einschließlich von Daten über die persönliche, berufliche Ausbildung und den Werdegang als unselbständiger Angestellter als Basis zur Analyse und Beurteilung hinsichtlich

der Abfolge und vor allem Schwerpunktsetzung der weiteren Beratung und Ausbildung. Zielsetzungen und Strategien, betriebliche Organisation, Verkauf und Statistiken sowie Klassifizierungen seien durchleuchtet worden. Dies im Wechsel von Ausbildung und Training, theoretischer und anschließender praktischer Anwendung im eigenen Betrieb sowie Wiederholung: also IST-Erfassung/Ziel-SOLL-Vorgabe, Vergleich von IST/SOLL-Zuständen und Anwendung entsprechender neu gelernter Korrekturmaßnahmen bis zu einem Maße effektiver Verbesserung.

Im Jahre 1986 sei im Wesentlichen das Thema Firmenstrategie bearbeitet worden und zwar im Sinne der Entwicklung Änderung und Verbesserung der vorhandenen Firmenstrategie auf Grundlage von intensivierter Marktbeobachtung in Verbindung mit Umfragen (zusammenfassend welche Probleme habe der Kunde, was werde wirklich gewünscht und benötigt). Parallel dazu seien der Bereich Kommunikation – Grundlagen, Erkennung der Schwächen und Stärken in der persönlichen Kommunikation, spezielle Zielsetzung in der Verkürzung und Verringerung von Verkaufsverhandlungen – behandelt und diesbezügliche Trainingsübungen durchgeführt worden.

Im Laufe des Jahres 1987 habe der Bw. folgendes Basiswissen erarbeitet: die abgestufte Skala anstelle der dualen Betrachtung; wie man sich durch die Analyse von persönlichem Verhalten im Beruf nach außen und im Inneren bei der Führung von Mitarbeitern von festgefahrenen, behindernden Mustern befreien könne. Wie die Mechanismen des Rechthabens wirken und wie man diese kontrollieren könne. Wie man seine Dynamik und Leistungsbereitschaft erheblich steigern könne, indem man die berufliche Vergangenheit im Hinblick auf Fehler, Fehlentscheidungen und falsche Zielsetzungen analysiere. Wie durch fortgeschrittene Trainingsübungen und persönliche Integrität Gelassenheit und positive Akzeptanz des Mitmenschen in der Geschäftswelt gesteigert werden könnten.

Im Jahre 1987 und speziell im Jahre 1988 sei Erarbeitetes stabilisiert worden um noch mehr Sicherheit zu erhalten. Auf einer höheren Ebene sei weiterführend Fortgeschrittenes gelernt worden. Innerbetriebliche Änderungen und Verbesserungen seien auf Grund der vielfältigen, neu erarbeiteten Situationen erfolgt.

Grundlagen und Wesentliches im Bereich der Werbung sowie Werbungs-Strategien seien erarbeitet worden. Außerdem seien weitergehende Schulungen in Verkaufs- und Verhandlungstechnik erfolgt.

Dieses Training und die Managementberatung der Firma BMC seien überhaupt und grundsätzlich die Voraussetzungen für die Geschäftserfolge des Bw. in der Zukunft gewesen.

Die Steigerungen der Umsätze und Gewinne zeige dies deutlich. Diese führten nicht zuletzt auch zu höheren Steuerleistungen.

Anzumerken ist, dass der Bw. in einer ebenfalls mittels Telefax vom 1. Oktober 1996 übermittelten Grafik die Entwicklung der Jahresumsätze seines Unternehmens darstellte. Diese betrugen (laut dieser Grafik):

1982: ATS 1,785.787,--

1983: ATS 2,031.455,--

1984: ATS 3,357.539,--

1985: ATS 6,568.080,--

1986: ATS 4,798.318,90

1987: ATS 10,005.378,--

1988: ATS 9,012.879,70

1989: ATS 6,958.378,40

1990: ATS 7,089.522,90

1991: ATS 9,524.250,40

1992: ATS 6,318.363,40

1993: ATS 10,125.325,--

1994: ATS 7,387.680,--

1995: ATS 9,186.349,90.

Anzumerken ist diesbezüglich, dass der Betrieb des Bw. am 1. März 1981 eröffnet wurde.

Weiters anzumerken ist, dass die Beantwortung einer von der Betriebsprüfung am 20. November 1996 an das betriebsprüfende Organ, das bei AE – diesem wurde vom Bw. am 11. Juli 1985 die steuerliche Vollmacht erteilt, die bis zum 20. Oktober 1992 andauerte - eine die Jahre 1985 bis 1990 betreffende Betriebsprüfung durchführte, gerichteten Anfrage in der um Feststellung, ob aus den dort aufliegenden Unterlagen die Weitergabe des Schecks in Höhe von ATS 2,505.503,-- durch den Bw. an AE, der für die Weiterreichung dieses Betrages zuständig gewesen sei, weiter nachvollziehbar sei, ersucht wurde, ergab, dass diese Scheckbewegung nach dem jetzigen Stand der Auswertungen in den Büchern bzw. auf den bekannten Treuhandkonten des Letztgenannten, keinen Niederschlag gefunden hätten.

Am 15. Dezember 2006 wurde Herr K. - dieser führte die im vorigen Absatz angesprochene Betriebsprüfung bei AE durch - vom UFS niederschriftlich als Zeuge vernommen. Im Zuge dieser Vernehmung erstellte dieser folgende Aussage:

„Im Zeitraum vom 3. April 1991 bis zum 15. Juni 1993 führte ich bei AE Straße eine die Jahre 1985 bis 1990 die Umsatz- und Einkommensteuer sowie die Vermögensteuer und die Einheitswerte des Betriebsvermögens sowie die Investitionsprämie des Jahres 1987 betreffende Betriebsprüfung durch. AE war damals Steuerberater und Musiker. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurden sämtliche geschäftliche Aktivitäten des Genannten eingehend geprüft. Ein aus dem Jahre 1985 stammender Scheck in Höhe von ATS 2,505.503,-- schien weder in den Büchern noch in den sonstigen Unterlagen des AE auf. Dieser Betrag bzw. Scheck wäre mir mit Sicherheit aufgefallen. Dies insbesondere deshalb, da sich die Kanzlei AE's im Jahre 1985 noch im Aufbau befand und da dessen Tätigkeit als Steuerberater in diesem Jahr aus diesem Grund als besonders leicht überschaubar zu bezeichnen war.“

Schlussendlich anzumerken ist, dass zwei am 6. Dezember 2006 an das Zentrale Melderegister gerichtete Anfragen des UFS ergaben, dass weder betreffend Herrn RK. noch betreffend Herrn E ergaben, Daten für eine Meldeauskunft vorlagen.

In der am 19. Dezember 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung beantwortete der Bw. die ihm vom Referent gestellte Frage, ob das o. e. Schreiben (Eingangsstempel des Finanzamtes 17. Dezember 1996) in dem ausgeführt wurde, dass hinsichtlich der Management-Beratung keine Unterlagen mehr gefunden worden seien bzw., dass Ende 1994 vier Ordner an Herrn RK. verborgt worden seien und in dem weiters ausgeführt wurde, dass keine Unterlagen mehr vorgefunden worden seien, sowie die weitere Frage hinsichtlich des o. e. und mit 2. Oktober 1996 datierten Telefaxes betreffend den Inhalt der Management-Beratung, ob dieses Fax vom Bw. stamme, nachdem ihm diese beiden Schriftstücke zur Ansicht vorgelegt wurden, mit ja.

Vom Referent hinsichtlich der im letztangeführten Schriftstück Ausführung, was *"Die abgestufte Skala anstelle der dualen Betrachtung"* bedeute, befragt, gab der Bw. an, dass es dabei darum gehe, Dinge nicht nur mit einer schwarz-weiß-Betrachtung und somit von nur zwei Seiten aus zu betrachten, sondern dass auch die Betrachtung von Zwischenstufen notwendig sei.

Hinsichtlich der schulischen und beruflichen Ausbildung befragt, gab der Bw. an, dass er die Volksschule und das Gymnasium jeweils vier Jahre und die Bundesgewerbeschule drei Jahre besucht habe. Der Abschluss in der letztgenannten Schule sei in etwa einem Lehrabschluss in Nachrichtentechnik gleichzusetzen.

Betreffend den beruflichen Werdegang befragt, gab der Bw. an, dass er ein halbes Jahr bei der Firma Ks sowie drei bis vier Jahre bei der Firma Sk als Techniker gearbeitet habe, später habe er in den Verkauf gewechselt. Im Jahre 1981 habe er seinen Betrieb gegründet und sich selbständig gemacht. In diesem Jahr habe er auch noch parallel seine nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt. Ab ungefähr 1982 sei er ausschließlich selbständig tätig gewesen.

Der Bw. gab weiters an, dass das Hauptgeschäft der Firma (Firma U), in der er im Verkauf nichtselbständig tätig gewesen sei, im Bereich der Heizungs- und Klimatechnik angesiedelt gewesen sei. Als Einzelperson habe er Materialprüfung und Sicherheitstechnik (Röntgendurchleuchtung und Metalldetektoren) durchgeführt. Sein Gehalt habe sich aus einem Fixum sowie aus einer prozentuellen Beteiligung zusammengesetzt. Noch als Angestellter habe er mehrere diesbezügliche Großaufträge (Röntgendurchleuchtung und Metalldetektoren) beim Flughafen Wien sowie bei diversen Justizvollzugsanstalten abgewickelt. Diese Großaufträge seien die Grundlage dafür gewesen, dass er sich einen finanziellen Polster schaffen habe können. Letztendlich hätten diese Großaufträge sowie die aus diesen entspringenden Provisionen den Grund dafür dargestellt, dass er sich getraut habe, sich selbständig zu machen.

In der Firma U habe er in Bezug auf das Fachgebiet, in dem er im Verkauf tätig gewesen sei, weder eine Ausbildung noch Unterstützung erhalten. Diese habe er jedoch von den Lieferanten (Herstellung jener Produkte, in deren Verkauf der Bw. tätig war) erhalten.

Zu Beginn seiner selbständigen Tätigkeit sei er durch einen Salzburger Steuerberater vertreten gewesen. Später habe er den Steuerberater Herrn AE kennengelernt. Dieser habe ihm dazu verholfen, dass er vom Finanzamt eine große Summe Geldes zurück erhalten habe. Die Möglichkeit des Zurückerhaltens dieses Geldes habe sein erster Steuerberater übersehen. Daher habe er schnell Vertrauen zu Herrn AE gefasst und diesen am 11. Juli 1985 mit der steuerlichen Vollmacht betraut. Anzumerken sei diesbezüglich, dass er während eines äußerst kurzen Zeitraumes vom Steuerberater Herrn WA steuerlich vertreten worden sei. Anmerkung des Referenten: Die diesbezügliche Vollmacht ist mit 9. April 1984 datiert. Der Bw. führte weiters aus, dass die steuerliche Vollmacht Herrn AE´s bis zum 20. Oktober 1992 angedauert habe. Seither sei er von der Firma Vertr. vertreten worden. Dazu sei anzumerken, dass AE seinen Kundenstock an die Vertr. verkauft habe. AE habe danach seine Tätigkeit als Steuerberater eingestellt.

Die berufliche Entwicklung sei sehr zufrieden stellend verlaufen. Außerdem habe er bei Herrn AE ein individuelles persönliches Training im Bereich Verkauf und Timemanagement in Anspruch genommen. Dieses Training sei bei ihm in der Firma erfolgt und habe ihn restlos überzeugt. Selbstverständlich habe er für diese Leistungen, die als teuer zu bezeichnen gewesen seien, bezahlt.

Der Markt für Werkstoffprüfung bzw. die auf diesem zu erwirtschaftenden Margen seien mit der Zeit zurückgegangen. Ab dem Jahre 1985 sei er in diesem Segment nicht mehr tätig gewesen und zwar in dem Sinn, dass er sich aus dem Verkauf zurückgezogen, die technische Wartung bereits von ihm verkaufter Anlagen jedoch weiterhin wahrgenommen habe.

Anzumerken sei diesbezüglich, dass er bis zum heutigen Tage Röntgenanlagen im Justizbereich betreue. Es hätte für ihn zwar die Möglichkeit bestanden, im Bereich der Sicherheitstechnik weiterhin tätig zu sein, allerdings wären derartige Aufträge aufgrund des Umstandes, dass der österreichische Markt als sehr klein zu bezeichnen sei, fast ausschließlich von Botschaften erteilt worden. Dies hätte jedoch bedeutet, dass er in den Bereich der Spionage hineingeraten hätte können. Das habe er auf keinen Fall gewollt. Daher habe er beschlossen, diesen Weg (Sicherheitstechnik) mit Ausnahme der Wartung nicht mehr weiter zu beschreiten.

Ab 1982 oder 1983 sei ein Polaroidsystem in Österreich eingeführt worden, das großflächige Röntgenfilme zu machen im Stande gewesen sei. Ein vergleichbares Produkt habe es davor nicht gegeben. Mit diesem Gerät seien beispielsweise Röntgenaufnahmen von Pferden möglich gewesen. 1985 habe er eine eigenständige Vertretung für Österreich für ein japanisches Produkt erhalten. Bis heute bestehe seine Tätigkeit darin, derartige Produkte zu verkaufen und zu warten.

Er sei in diesem Bereich äußerst erfolgreich gewesen. Zeitweise hätte er zwei Partner gehabt. Einer der beiden sei jedoch nach kurzer Zeit wieder abgesprungen. Jedenfalls habe sich die Idee ergeben, ein völlig neues Geschäftsfeld zu beschreiten und zwar das der Veterinärmedizin. Der Handel mit veterinärmedizinischen Geräten habe zu Beginn im Verkauf von Röntgengeräten und Röntgenzubehör bestanden. Ab Mitte 1986 sei dieses Geschäftsfeld sukzessive erweitert worden. Wir seien sehr erfolgreich gewesen. Aus diesem Grund seien die Erweiterungen erfolgt. So sei der Handel um Narkosegeräte, Ultraschallgeräte, EKG-Geräte usw. erweitert worden. Anzumerken sei, dass wir Narkosegeräte teilweise selbst zusammengestellt und adaptiert hätten. Um unseren Kunden eine gute Beratung bieten zu können, sei uns fachliche Weiterbildung sehr wichtig gewesen. Mit der Zeit habe sich herausgestellt, dass wir im technischen Bereich als gut zu bezeichnen gewesen seien. Im kaufmännischen Bereich sei dies allerdings nicht der Fall gewesen.

Der Bw. führte weiters aus, dass er von seinen ehemaligen Mitarbeitern deshalb enttäuscht gewesen sei, da diese sein Unternehmen verlassen hätten. Daher sei ihm klar geworden, dass er im Bereich Mitarbeitermotivation und -führung eine Ausbildung benötigte. Er sei diesbezüglich an AE herangetreten. Von Herrn AE sei ihm die Ausbildung der Firma CM empfohlen worden. Er hätte beschlossen, diese Ausbildung durchzumachen.

Sein Sohn sei in dieser Zeit (1984 oder 1985) sein Mitarbeiter geworden. Diesem habe er eine ordentliche und sichere Umgebung bieten wollen.

Diese Ausbildung von der Firma CM sei größtenteils in seinen Räumlichkeiten erfolgt und zwar auf die gleiche Weise, wie jene oben erwähnte und ihm von AE gewährte. Diese Ausbildung

hätte unter anderem darin bestanden, dass Monatsprogramme, manchmal Wochenprogramme erstellt worden seien. Weiters habe diese in Kommunikation, Verkauf und Werbung, der Einschätzung und der Beurteilung von Menschen bestanden. Es seien permanent Wiederholungen des Gelernten erfolgt. Weiters seien Rollenspiele vorgenommen worden. Beispielsweise sei diesbezüglich anzuführen, dass ein Trainer einen Tierarzt gespielt habe und dass bei diesen Rollenspielen Probleme folgender Art aufgetaucht seien: Das Erkennen dessen, was wirklich für diesen Tierarzt wichtig sei und worauf es ankomme um kaufmännisch nicht in die falsche Richtung zu gehen. Im Prinzip sei es darum gegangen, zu ermitteln, was gewünscht werde und was gebraucht werde. Ein wichtiger Punkt sei dabei gewesen, zu analysieren, welche Produkte für Tierärzte leistbar wären. Man könne in diesem Zusammenhang von Marktforschung sprechen, weiters hätte er Umfragetechnik erlernt. Außerdem sei er im Kommunikations- und Überzeugungsbereich trainiert, ausgebildet und unterrichtet worden. Er müsse sagen, dass diese Ausbildung als fantastisch zu bezeichnen gewesen sei.

Die Ausbildung hätte im geschäftlichen Bereich Erfolge gezeitigt. Auch hätte die persönliche Sicherheit und das Auftreten des Bw. durch diese Ausbildung gesteigert werden können. In dieser Zeit hätte er sich auch als Laie getraut, mit den Universitätskliniken in Kontakt zu treten.

Vom Referent befragt, ob aus dieser Zeit noch Unterlagen vorhanden seien, gab der Bw. an, dass er nicht glaube, dass derartige Unterlagen noch existierten. Als Gründe für den Umstand, dass keine derartigen Unterlagen mehr vorhanden seien, führte der Bw. an, dass er enorme Platzprobleme gehabt hätte. Weiters sei diesbezüglich zu erwähnen, dass ein Teil dieser Unterlagen ins Waldviertel verbracht worden und dort infolge Feuchtigkeit unbrauchbar geworden sei.

Diese Unterlagen seien in Ansehung der Aufbewahrungspflicht sieben Jahre aufbewahrt worden. Teilweise seien Unterlagen über einen längeren Zeitraum aufbewahrt worden, teilweise existierten solche Unterlagen wahrscheinlich – das könne er nicht mit Sicherheit sagen – weiterhin auf dem Dachboden. Es seien Schutzboxen sowie Plastiküberzüge für diese Unterlagen angeschafft worden, um diese zu schützen.

Über Vorhalt des Referenten, dass der Bw. in dem o.e. und von ihm persönlich handschriftlich geschriebenen und unterfertigten Schreiben, das mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 17. Dezember 1996 versehen ist, selbst bekanntgegeben habe, dass keine Unterlagen mehr gefunden worden seien, gab der Bw. an, dass die siebenjährige Aufbewahrungsfrist im Zeitpunkt der Erstellung dieses Schreibens bereits abgelaufen gewesen sei.

Vom Referent befragt, um wen es sich bei dem im letzten Absatz dieses Schreibens genannten Herr RK. – in diesem Schreiben wurde ausgeführt, dass vier Ordner-Mappen Ende des Jahrs 1994 an diesen verborgt worden seien und dass der Bw. diese Unterlagen trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht zurückerhalten habe – gehandelt habe, gab der Bw. an, dass ihm Herr RK. unbekannt sei. Der diesbezügliche Kontakt sei über Herrn AE gelaufen.

Der Bw. führt weiters aus, dass dieses Training in der Hauptsache von Herrn AE organisiert worden sei. Dieser sei sozusagen der erste Ansprechpartner gewesen. Mit Herrn E. sei er nur ein einziges Mal in Kontakt getreten. Dieses Training sei von mehreren Personen vorgenommen worden. Erinnern könne sich der Bw. in diesem Zusammenhang an Herrn N.. Dessen Vorname sei ihm nicht mehr erinnerlich. Er könne sich lediglich daran erinnern, dass dieser ständig von der Börse geschwärmt habe. Weiters könne er sich in diesem Zusammenhang an eine Frau erinnern, deren Name sei ihm jedoch zwischenzeitlich entfallen.

Über diesbezügliches Befragen des Referenten gab der Bw. an, dass die im letzten Absatz erwähnten Personen Mitarbeiter der Firma CM gewesen seien.

Weiters sei zu erwähnen, dass ihm von der Firma CM die Zurverfügungstellung einer größeren Anzahl von Unterlagen in Aussicht gestellt worden sei, als er von dieser tatsächlich erhalten habe bzw. zu erhalten erwartet habe. Zu Beginn der Ausbildung hätte er keine Liste, die ihn in die Lage versetzt hätte zu überprüfen, was er an Unterlagen tatsächlich erhalten sollte, ausgehändigt erhalten. Es sei zwar bei Vertragsabschluss die Rede davon gewesen, dass er im Laufe dieser Ausbildung Unterlagen erhalten sollte, eine derartige Aufstellung habe jedoch nie existiert.

Über Vorhalt des Referenten, dass in der Berufung ausgeführt worden sei, dass die gegenständlichen Unterlagen infolge des Umstandes, dass sich der Bw. aufgrund seiner in den Jahren 1990 bis 1995 erlittenen Krebserkrankung nicht habe besonders um seinen Betrieb kümmern können und dass aufgrund dessen die Unterlagen verloren gegangen seien, antwortete der Bw. damit, dass ihm nicht bewusst gewesen sei, dass er diese Unterlagen länger als sieben Jahre hätte aufbewahren sollen.

Über Vorhalt des Referenten, dass im Berufungsergänzungsschreiben vom 18. Dezember 1997 widersprechend zu den das Nichtvorhandensein der Unterlagen betreffenden Ausführungen im letzten Absatz, hinsichtlich des Nichtvorhandenseins der in Rede stehenden Unterlagen, ausgeführt worden sei, dass der Bw. infolge der Änderung der Marktsituation keine Verwendung mehr für diese Beratungsunterlagen gehabt hätte und diese entsorgt habe, gab der Bw. an, dass es stimme, dass diese Ausführungen in der Berufungsergänzung vom 18. Dezember 1997 widersprüchlich zu jenen im Berufungsschreiben vom 25. April 1995 seien.

Auf die Frage, welche der vier Varianten (1. Aufbewahrung auf dem Dachboden bzw. Untergang im Waldviertel infolge von Feuchtigkeit, 2. die Unterlagen sind aufgrund der Krankheit des Bw. verloren gegangen, 3. der Bw. hat die Unterlagen infolge Änderung der Marktsituation nicht mehr benötigt und sie deshalb entsorgt, 4. laut dem o.e. und mit Finanzamtsstempel vom 17. Dezember 1996 versehenen Schreiben wurden keine Unterlagen mehr gefunden) zutreffe, gab der Bw. wörtlich an: *"Das möchte ich selber gerne wissen".*

Klarstellend sei auszuführen, dass im Jahre 1997 keine Kursunterlagen mehr vorhanden gewesen seien, d.h. es könne jedoch möglich sein, dass ein kleiner Teil dieser Unterlagen damals noch existiert habe.

Er glaube sich erinnern zu können, dass im Zeitpunkt der Schlussbesprechung der gegenständlichen Betriebsprüfung (11. Februar 1997) noch ein Teil dieser Kursunterlagen vorhanden gewesen sei. Wörtlich führte der Bw. diesbezüglich aus: *"Ich glaube schon. Zumindest habe ich eine Mappe in Erinnerung."*

Vom Referent befragt, warum trotz des Umstandes, dass zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung zumindest noch eine Mappe der gegenständlichen Kursunterlagen vorhanden gewesen sei, diese den prüfenden Organen auf deren diesbezügliches Verlangen nicht vorgelegt worden sei, gab der Bw. an, dass er glaube, diese Mappe den Prüfern vorgelegt zu haben. Diesbezüglich wird vom Referenten angemerkt, dass der Bw. ursprünglich angab, dass diese Mappe der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei und diese Aussage im Anschluss daran insofern relativierte, dass er angab zu glauben, dass er diese Mappe vorgelegt habe.

Hinsichtlich der Vorlage von Unterlagen im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens befragt, gab der Betriebsprüfer an, dass die Betriebsprüfung vom Bw. im Zuge der Betriebsprüfung lediglich das erwähnte handschriftlich von ihm (dem Bw.) erstellte Schreiben mit dem Finanzamtsstempel vom 18. Oktober 1997 sowie das erwähnte Telefax betreffend CM Management-Beratung/Training vom 2. Oktober 1996 erhalten habe. Weiters wies der Prüfer in diesem Zusammenhang auf Seite 35 des Arbeitsbogens hin. Dabei handle es sich um ein von der Betriebsprüfung am 11. November 1996 erstelltes Vorhalteschreiben mit dem der Bw. aufgefordert worden sei, folgende Unterlagen zur laufenden Betriebsprüfung nachzureichen: Wörtlich sei in diesem wie folgt ausgeführt worden:

"1. Managementberatung: Nachweis der Zahlung durch Vorlage des Schecks in Kopie und die dazugehörige Abbuchung vom Bankkonto, Nennung der Personen, welche diese Beratungstätigkeit durchgeführt haben, Originalunterlagen, welche die von der Firma CM erbrachte Leistung dokumentieren

2) Vorlage der Belege und Konten für den Zeitraum 1985 bis 1988".

Vom Referenten wird hinsichtlich dieses Vorhaltes angemerkt, dass aus dem diesbezüglichen Rückschein hervorgeht, dass dieser Vorhalt am 15. November 1996 von der steuerlichen Vertretung des Bw. übernommen wurde. Angemerkt wird diesbezüglich weiters, dass dieses Vorhalteschreiben (im Rahmen der mündlichen Verhandlung) dem steuerlichen Vertreter des Bw. zur Kenntnisnahme ausgehändigt wurde.

Der Prüfer gab weiters an, dass dieser Vorhalt mit dem bereits mehrfach erwähnten und vom Bw. erstellten Schreiben, das mit dem Stempel des Finanzamtes für den 12., 13. 14. und 23. Bezirk vom 17. Dezember 1996 versehen ist, sowie mit dem o.e. Telefax vom 2. Oktober 1996 beantwortet worden sei. Der Prüfer führte betreffend des im letzten Satz erwähnten Telefaxes vom 2. Oktober 1996 weiters aus, dass dieses vom Bw. an seinen steuerlichen Vertreter gesendet worden und erst im Zuge der Beantwortung des o.e. Vorhaltes an die Betriebsprüfung gelangt sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. gab nach Durchsicht des Vorhalteschreibens vom 14. November 1996 an, dass es in diesem Vorhalteschreiben nicht nur um Kursunterlagen sondern auch um Buchhaltungsunterlagen gegangen sei, daher gebe es zwei Versionen.

Der Bw. gab diesbezüglich an, dass er mit den vernichteten Unterlagen die Buchhaltungsunterlagen gemeint habe. Diese seien nach dem Ablauf von sieben Jahren vernichtet worden. Die Unterlagen der Jahre 1985 bis 1988 müssten dabei gewesen sein.

Vom Referent befragt, aus welchen Jahren die geprüften Buchhaltungsunterlagen gestammt hätten, gab der Prüfer an, dass diese ab 1989 vorhanden gewesen seien.

Nochmals hinsichtlich des Verbleibes der Kursunterlagen aus den Jahren 1985 bis 1988 befragt, gab der Bw. an, diese seien weggeworfen worden, diese seien verschwunden bzw. verborgt worden. Wie lange er über diese Unterlagen verfügt habe, könne er nicht mehr sagen. Wann diese Unterlagen nicht mehr vorhanden waren, könne er ebenfalls nicht mehr sagen.

Über Vorhalt des Referenten, dass im Berufungsschreiben vom 25. April 1997 hinsichtlich der gegenständlichen Beratungsleistungen wörtlich ausgeführt worden sei: *"Diese Beratung ist aus Sicht unseren Klienten überhaupt der Grund dafür, dass er sich bis jetzt auf dem Markt behaupten konnte"* und warum trotz dieser enormen Bedeutung keine Unterlagen mehr vorhanden gewesen seien, antwortete der Bw.: *„weil diese Schulung eine individuelle Schulung war und nicht auf der Basis von Unterlagen erfolgte.“*

Vom Referent befragt, warum trotz der enormen Bedeutung dieser Unterlagen (Verweis auf den letzten Absatz) sowie im Hinblick darauf, dass die Aufwendungen für diese Beratungsaufwendungen mehr als ATS 2,5 Mio. betragen hätten, dennoch keine Unterlagen

zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung mehr vorhanden gewesen seien, gab der Bw. an, das nicht zu wissen.

Über Vorhalt des Referenten, dass in der Beilage zur Bilanz des Jahres 1985 betreffend die gegenständlichen Beratungsleistungen davon die Rede gewesen sei, dass der Bw. ein speziell für seine Firma ausgearbeitetes Programm erhalten habe und dass die im erwähnten Telefaxschreiben vom 2. Oktober 1996 beschriebenen Leistungen der Firma CM zum größten Teil allgemeine Leistungen darstellten und dort von einem speziell für seine Firma ausgearbeiteten Programm nicht gesprochen werden könne, antwortete der Bw. auf die Frage wie dies erklärbar sei damit, dass er das nicht wisse.

Über Vorhalt des Referenten, dass in der o.e. Zeugenaussage betreffend der im Zeitraum von 3. April 1991 bis zum 15. Juni 1993 bei Herr AE die Jahre 1985 bis 1990 betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer, etc. betreffenden Betriebsprüfung vom 15. Dezember 2006 angegeben worden sei, dass in dieser Betriebsprüfung kein aus dem Jahre 1985 stammender Scheck in Höhe von ATS 2.505.503,00 aufgeschienen sei, trotz des Umstandes, dass sich die Kanzlei der geprüften Person AE im Jahre 1985 noch im Aufbau befunden habe und dass aus diesem Grund dessen Tätigkeit als Steuerberater in diesem Jahr als besonders leicht überschaubar zu bezeichnen gewesen sei, gab der Bw. auf Befragen was der Grund dafür sei, dass diese Geldbewegung im Rechenwerk der genannten Person nicht aufgeschienen sei, an, dass er dies nicht wisse.

Vom Referent befragt, ob der Bw. noch ein weiteres Vorbringen erstellen wolle, gab dieser an, enttäuscht zu sein, da er das Gefühl habe, dass er missverstanden worden sei. Auf Befragen worin dieses Missverständnis bestehe, führte der Bw. weiters aus, dass er das Gefühl habe missinterpretiert worden zu sein. Der Bw. gab weiters an, dass er glaube, dass der Referent voraussetze, dass er (der Bw.) ein fantastisches Gedächtnis habe. Er (der Bw.) tue sich wirklich schwer.

Der Betriebsprüfer gab an, dass in dem Telefax vom 2. Oktober 1996 ausgeführt worden sei, dass die gegenständliche Beratungstätigkeit auch darin bestanden habe, sämtliche betriebliche Daten und Fakten von der Gründung des Unternehmens bis zur Gegenwart zu erfassen und dass aufgrund dieser Ausführungen umfangreiches Material vorhanden gewesen sein müsse. Dieser Umstand stehe im Gegensatz zu den vom Bw. in der mündlichen Verhandlung getätigten Äußerungen, dass die Beratungen hauptsächlich ein geistiges Know-how dargestellt hätten und aus diesem Grunde kaum einen Niederschlag in Unterlagen gefunden hätten.

Der Bw. führte diesbezüglich aus, dass es schriftliche Unterlagen in Form von Ringbuchmappen und geklebten Mappen (geklebter Rücken) gegeben habe. Sämtliche dieser

Unterlagen seien im Zeitpunkt der Durchführung der Betriebsprüfung nicht vorhanden gewesen, anderenfalls wären diese Unterlagen vorgelegt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe er in den gedruckten bzw gebundenen Unterlagen nicht mehr nachgesehen bzw. nachgelesen. Dies aus zwei Gründen: Zum einen habe er das Gelernte verinnerlicht, er habe nicht nachlesen oder perfektionieren müssen, zum anderen hätte er nicht die Zeit dazu habt. Er hätte eine lebensbedrohende Krankheit gehabt und sei fünf Jahre mit einem Tumor herumgelaufen. Später sei dieser Tumor schmerzhaft geworden, das sei im Oktober 1994 gewesen. In dieser Zeit sei ihm die Kontrolle entglitten. Nachdem er dazu neige, alles eher aufzuheben, hätten seine Frau und sein Sohn die Gelegenheit ergriffen, alles wegzuerwerfen. Viel später hätte er andere Unterlagen besorgt. Diese hätten weder von Herrn E. noch von der FirmaCM gestammt. Jetzt benutze er solche Sachen zeitweise wieder. Es gehe ihm heute wieder entsprechend schlecht.

Nach Abschluss des Beweisverfahrens verkündete der Referent die Berufungsentscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

Da sich der Bw. weigerte, die über die über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung aufgenommene Niederschrift zu unterfertigen, wurde eine weitere Niederschrift, in der festgehalten wurde, dass dem Bw. eine Ausfertigung der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung ausgehändigt wurde, erstellt. Der Bw. unterfertigte diese weitere Niederschrift. Von dieser wurden ebenfalls drei Ausfertigungen erstellt und dem Bw. bzw. der Amtspartei ausgehändigt bzw. dem Akt des UFS angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zuständigkeit

Gemäß § 260 BAO idF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (BGBl. I 2002/97) hat über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide ab 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat (§ 1 UFG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 282 Abs. 1 leg.cit. obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3 BAO), außer

1) in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder

2) der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Gemäß § 284 Abs. 1 leg.cit. hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1) wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird oder

2) wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält.

Gemäß § 323 Abs. 12 leg.cit. können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 BAO bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO bis zum 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt.

Im gegenständlichen Fall wurde ein (nachträglicher) Antrag auf Senatszuständigkeit gemäß § 323 Abs. 12 BAO nicht gestellt. Da eine Entscheidung durch den Berufungssenat nicht vom Referent zu beantragen war, war über die gegenständliche Berufung monokratisch abzusprechen.

2.) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres; maßgebend ist allein der Wissensstand

des Finanzamtes über die Verhältnisse der betreffenden Besteuerungsperiode (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1996, ZI. 94/13/0070, vom 22. März 2000, ZI. 99/13/0253, und vom 31. Oktober 2000, ZI. 95/15/0114).

Entscheidend für die in der Beschwerde bestrittene Berechtigung zur Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 ist somit, ob beim Ergehen des Einkommensteuerbescheides 1985 am 11. Februar 1987, des gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1985 am 20. Februar 1987, des gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1985 am 1. Juli 1988, des gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheides 1985 am 10. November 1992, des nach einer auf Grund einer Berufungsentscheidung ergangenen Einkommensteuerbescheides 1985 am 30. März 1995, des gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1985 am 4. April 1995, des gem. § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheides 1985 am 26. April 1995, des Einkommensteuerbescheides 1986 am 1. Juli 1988, des Einkommensteuerbescheides 1987 am 10. März 1989 und des Einkommensteuerbescheides 1988 am 14. Februar 1990, der Sachverhalt in Bezug auf das Vorliegen von Scheinrechnungen – auf die diesbezüglichen umfangreichen nachstehenden diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - der Abgabenbehörde so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach durchgeführter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 12. September 2002, ZI. 98/15/0134).

Der Bw. gründet seine Auffassung, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, auf die Behauptung, dass auf die Unternehmensberatung und auf die als Aufwand geltend gemachten Ausgaben in einer eigenen Beilage zu den Steuererklärungen 1985, 1986 und 1987 hingewiesen worden sei.

Damit verkennt der Bw., dass die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1987, ZI. 85/15/0372).

Davon kann aber im vorliegenden Fall nicht die Rede sein. Erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Bw. nicht nachweisen kann, dass er die den gegenständlichen Beratungsaufwendungen zugrunde liegenden Leistungen tatsächlich erhalten hat. Somit sind jedenfalls neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren rechtfertigen. In

diesem Zusammenhang wird auf die umfangreichen nachstehenden diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Auch der vom Bw. aufgezeigte Umstand, daß die Abgabenbehörde bei Vorliegen von Zweifeln die Verpflichtung zur Ermittlung des Sachverhaltes getroffen hätte, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil die Wiederaufnahme von Amts wegen auch nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1989, Zl. 88/13/0072).

Im gegenständlichen Verfahren ist weiters strittig, ob die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 wegen des Eintrittes der Festsetzungsverjährung zulässig ist.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO idF des vor dem ab 1. Jänner 2005 zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I 180/2004 unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Nach Abs 2 der zitierten Gesetzesstelle beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben und bei Beiträgen fünf Jahre und bei hinterzogenen Abgaben und Beiträgen zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabenanspruch betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer entsteht nach § 4 Abs 2 lit. a Z 2 bzw. lit. b BAO mit Ablauf jenes Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wurde.

Die Verjährungsfrist begann für die gegenständlichen Abgaben und Jahre somit jeweils mit deren Ablauf zu laufen.

Gemäß § 209 Abs 1 BAO idF des vor dem ab 1. Jänner 2005 zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I 180/2004 wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Solche Unterbrechungshandlungen stellen beispielsweise die Erlassung von erstinstanzlichen Bescheiden, die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen und die Erlassung von Berufungsentscheidungen dar.

W. o. ausgeführt, erging der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 1985 am 11. Februar 1987, dieser wurde gemäß § 295 BAO am 20. Februar 1987 sowie am 1. Juli 1988 geändert. Am 10. November 1992 erfolgte dessen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie die Erlassung des diesbezüglichen Sachbescheides. Auf Grund einer Berufungsentscheidung erging am 30. März 1995 ein weiterer Bescheid betreffend die Einkommensteuer 1985. Dieser wurde gemäß § 295 BAO am 4. April 1995 geändert und am 26. April 1995 gem. § 293 BAO berichtigt. Somit wurde die Verjährungsfrist betreffend die Einkommensteuer 1985 in den Jahren 1987, 1988, 1992 und 1995 unterbrochen und lief daher im Sinne der obigen diesbezüglich erstellten Ausführungen bis zum Ablauf des Jahres 2000. Da das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1985 mit Bescheid vom 24. März 1997 somit jedenfalls innerhalb der fünfjährigen Bemessungs(Festsetzungs)verjährung wiederaufgenommen wurde, stand der Eintritt der Verjährung der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO betreffend die Einkommensteuer des Jahres 1985 sowie der Erlassung des diesbezüglichen Sachbescheides bereits aus diesem Grund nicht entgegen.

Hinzuweisen ist hinsichtlich der Verjährung schlussendlich darauf, dass gemäß § 209 a Abs 1 BAO einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Der vorletzte Satz des § 323 Abs 18 BAO stellt sicher, dass die durch das Abgabenänderungsgesetz normierte Verkürzung der Verjährungsfristen keine Auswirkung auf offene Berufungsverfahren hat. Meritorische Entscheidungen bleiben daher stets dann möglich, wenn der jeweils zugrunde liegende Abgabenanspruch bei Erlassung des angefochtenen Bescheides nach den zum jeweiligen Zeitpunkt geltenden Bestimmungen unverjährt war.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich vorliegt, hat die Abgabenbehörde weiters in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist, in welcher Entscheidung der Sinn des Gesetzes (Art 130 Abs 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen sind (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 14. Dezember 1995, Zl. 94/15/0003).

Bei den unter Tz 12 des BP-Berichtes festgestellten Tatsachen handelt es sich um solche, die erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorkamen und in den vorangegangenen Verfahren nicht offen gelegt wurden, weshalb dem Finanzamt der relevante Sachverhalt hinsichtlich der vom Bw. geltendgemachten Aufwendungen für Managementberatung keineswegs vollständig

bekannt war. Die Jahresabschlüsse enthielten keinerlei Anhaltspunkte hinsichtlich der im BP-Bericht dargelegten Umstände. Ein Wiederaufnahmsgrund liegt daher zweifelsfrei vor.

Da im vorliegenden Fall die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig sind, ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. dem Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0032).

Die Berufung war daher, soweit diese die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 1985 betrifft, als unbegründet abzuweisen.

Hinterzogene Abgaben unterliegen gemäß § 207 Abs 2 BAO idF des vor dem ab 1. Jänner 2005 zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I 180/2004, einer zehnjährigen Verjährungsfrist.

Für die Anwendung der für hinterzogene Abgaben vorgesehenen zehnjährigen Bemessungs(Festsetzungs)verjährungsfrist ist maßgebend, ob der für die Abgabenfestsetzung relevante Sachverhalt es zulässt, die Vorfrage, dass die festzusetzenden Abgaben hinterzogen wurden, rechtlich positiv zu beurteilen.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs zweiter Satz BAO idF des vor dem ab 1. Jänner 2005 zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I 180/2004 hinterzogen sind (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 22. Oktober 1981, Zlen. 14/2524, 2876/80 und 81/14/0125, 0126). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Oktober 1991, Zl. 91/13/0064). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Oktober 1988, Zl. 87/14/0173).

Die maßgebenden Hinterziehungskriterien sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Bescheidebegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist.

Die im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, dass der Bw. nicht nachweisen konnte, dass er die den gegenständlichen Beratungsaufwendungen zugrunde liegenden Leistungen tatsächlich erhalten hat in Verbindung mit den von dieser getroffenen weiteren Feststellungen, dass die Firma CM nicht auf die Erbringung irgendwelcher Beratungsleistungen sondern auf die Erteilung von Scheinrechnungen und steuerschonende Geldtransaktionen spezialisiert gewesen sei, vermögen aus folgenden Gründen den von der BP gezogenen Schluss, dass der Bw. Abgaben im Sinne des § 33 FinStrG hinterzogen habe, zu tragen:

Die Betriebsprüfung hat dem Bw. eine vorsätzliche Abgabenverkürzung zwar nicht *expressis verbis*, wohl aber in ihren insoweit eindeutigen Feststellungen klar erkennbar angelastet.

Gemäß § 33 Abs 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 8 Abs 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Vorsatz bedeutet eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselement geschlossen werden kann.

Ob Vorsatz in der vom Gesetz geforderten Erscheinungsform vorliegt, ist sachverhaltsbezogen von inneren Vorgängen in der Person des Täters abhängig, auf die aus nach außen in Erscheinung getretenen Umständen geschlossen werden muss. Die Feststellung des Sachverhaltes ist das Ergebnis der Würdigung der Ermittlungsergebnisse durch die Behörde.

Bereits der Umstand, dass kein Nachweis hinsichtlich des die gegenständlichen Beratungsaufwendungen betreffenden Geldflusses existiert, läßt den Schluss zu, dass vom Bw. keine Beratungsleistungen in Anspruch genommen wurden und dass es sich bei der diesbezüglichen Rechnung nicht um eine solche über eine erbrachte Leistung, sondern um eine Scheinrechnung handelt. Dem Bw. ist zwar zuzubilligen, dass die siebenjährige Belegaufbewahrungsfrist für den diesbezüglichen Scheck – soweit diese den Genannten betraf – zum Zeitpunkt der bei dieser erfolgten Betriebsprüfung abgelaufen war, dennoch ist aus dieser Tatsache allein für ihn nichts zu gewinnen. Dies deshalb, da die zeugenschaftliche Einvernahme des betriebsprüfenden Organes, das beim (damaligen) steuerlichen Vertreter des Bw. – Herrn AE - im Zeitraum vom 3. April 1991 bis zum 15. Juni 1993 eine die Jahre 1985 bis 1990 u. a. die Umsatz- und Einkommensteuer betreffende Betriebsprüfung durchführte, ergab, dass ein aus dem Jahre 1985 stammenden Scheck in Höhe von

ATS 2,505.503,-- weder in den Büchern noch in den sonstigen Unterlagen der geprüften Kanzlei vorgefunden wurde. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen. Die Betriebsprüfung des genannten steuerlichen Vertreters erfolgte jedenfalls innerhalb der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO. Somit hätte der die Beratungsaufwendungen betreffende Scheck beim damaligen steuerlichen Vertreter des Bw. vorgefunden werden müssen.

Erhärtet wird der im vorigen Absatz angesprochene Schluss dadurch, dass der Bw. im Verlauf der Betriebsprüfung keine einzige, die gegenständlichen Beratungsaufwendungen betreffende, Unterlage vorzulegen vermochte.

Diese Tatsache spricht bereits im Hinblick auf den Umstand, dass die diesbezüglich geltendgemachten Aufwendungen insgesamt ATS 2,505.503,-- betragen dafür, dass keine Managementberatung erfolgte. Dies deshalb, da die Zurverfügungstellung von Unterlagen an Beratungsleistungen in Anspruch nehmende Unternehmen geradezu eine Voraussetzung für die Erbringung jeglicher und somit auch einer wesentlich weniger kostenintensiv als im gegenständlichen Fall gestalteter, Unternehmensberatung darstellt. Angesichts der genannten Höhe der in Streit stehenden Aufwendungen ist auszuschließen, dass diese, wie vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet, nicht auf Basis von Unterlagen erfolgte. Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. wonach es sich bei dieser Beratung um eine individuelle Schulung gehandelt habe, sind unglaublich. Wäre die Managementberatung tatsächlich erfolgt, hätte das beratende Unternehmen mit Sicherheit eine Fülle derartiger Unterlagen bereitstellen müssen, zumal der derart Beratene gerade in späteren Perioden auf die sich die Beratung ja bezog, auf die gegebenen Empfehlungen zurückgreifen muss, was jedoch ohne Unterlagen unmöglich wäre.

Dass der Bw. der Betriebsprüfung keine einziges aus der Managementberatung stammendes Schriftstück vorzulegen vermochte, steht in Widerspruch zu den Erfahrungen des Wirtschaftslebens. Entsprechend diesen werden von Unternehmensberatern jedenfalls Unterlagen zur Verfügung gestellt. Noch dazu, wenn diese, wie im o. e. Telefax vom 2. Oktober 1996 vom Bw. bekanntgegeben, derartig breit gefächert sind und der Bw. von einem geschätzten Zeitaufwand für die gegenständliche Beratung von über 1600 bzw. von ca. 2000 Stunden ausging. Trotz der Tatsache, dass diese Beratung laut Bw. im Jahre 1988 beendet wurde und dass die Betriebsprüfung im Zeitraum vom September 1996 bis Februar 1997 und somit acht bzw. neun Jahre nach der Beendigung der Unternehmensberatung durchgeführt wurde kann das völlige Fehlen von Unterlagen im Hinblick auf die angesprochene Höhe der diesbezüglich geltendgemachten Aufwendungen nur dadurch erklärt werden, dass der Bw. keine Managementberatung in Anspruch nahm. Dies wird insbesondere auch vor dem Hintergrund der Ausführungen der beiden nachstehenden Absätze deutlich.

Im Berufungsschreiben vom 25. April 1997 wurde ausgeführt, dass die gegenständliche Beratung aus der Sicht des Bw. überhaupt der Grund dafür sei, dass sich dieser bis „*jetzt*“ am Markt behaupten konnte. Träfe dies zu, so hätten zum Zeitpunkt der Erstellung der Berufung und somit in dem diesem vorangegangenen Betriebsprüfungszeitraum, diese Beratungsunterlagen noch vorhanden sein müssen, da der Bw. diese, so wie konkludent behauptet, nach wie vor als Entscheidungsgrundlagen heranzog. In Widerspruch dazu existierten laut den im oben angesprochenen Schreiben erstellten Angaben des Bw. bereits seit dem Jahre 1994 keine diesbezüglichen Unterlagen.

Es ist auszuschließen, dass ein Unternehmer Unterlagen über Beratungsleistungen, die dieser angeblich laufend in Anspruch nimmt und die laut dessen eigenen Angaben für das Überleben seines Betriebes von entscheidender Bedeutung sind, zur Gänze entsorgt, wie im Berufungsergänzungsschreiben vom 18. Dezember 1997 vom Bw. behauptet. Eine derartige Vorgangsweise widerspricht jeglicher wirtschaftlichen Realität.

Anzumerken ist, dass der Bw. selbst als er im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom Referent ausdrücklich dazu befragt wurde, nicht erklären konnte, warum die fraglichen Unterlagen trotz der angeblichen Bedeutung und des diesbezüglich entstandenen Aufwandes im Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht vorgefunden wurden. Dieser Umstand lässt nur darauf schließen, dass die behaupteten Leistungen nicht erbracht wurden.

Die Beratungsleistungen, wie vom Bw. im Telefax vom 2. Oktober 1996 beschrieben, stellen sich, soweit diese die Jahre 1986, 1987 und 1988 betreffen, als ausgesprochen allgemein gehalten und weder unternehmens- noch branchenspezifisch dar. Der zeitliche Anwendungsbereich der dort angeführten Kenntnisse und Fertigkeiten kann als nahezu unbegrenzt bezeichnet werden. Selbst bei einer Änderung des Unternehmensgegenstandes. Wenn ein Unternehmer also derartige Unterlagen zur Gänze entsorgt, erscheint dies unglaublich. Die Ausführungen des Bw., wonach sich dessen Firma von der Materialprüfung und der Sicherheitstechnik weg, hin zur Betreuung von Tierärzten entwickelt habe bzw., dass sich für den Bw. die Marktsituation grundsätzlich geändert habe und dass für ihn im Jahre 1994 kein Sinn mehr darin bestanden habe, die veralteten und für seine Firmensituation nicht mehr anwendbaren Unterlagen aufzubewahren, vermögen deshalb nicht zu überzeugen.

Grade für Unternehmer ohne kaufmännische und unternehmerische Ausbildung – wie beim Bw. der Fall – ist Aufbewahrung und die Erhaltung derartiger, allgemeiner und Grundkenntnisse vermittelnder Unterlagen von geradezu fundamentalem Interesse. Auch aus diesem Grund ist der Schluss, wonach vom Bw. keine Beratungsleistungen in Anspruch

genommen wurden, zu ziehen. Vor dem Hintergrund der Ausführungen der nächsten Absätze wird dies besonders deutlich.

Der Bw. bot im Laufe des gesamten Verfahrens eine Vielzahl von Darstellungen hinsichtlich des Verbleibes der Beratungsunterlagen:

- 1.) In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. an, dass es sich bei der Managementberatung um eine individuelle Schulung, die nicht auf Basis von Unterlagen erfolgt sei, gehandelt habe, solche Unterlagen also nicht existierten. Anzumerken ist, dass diese Aussage des Bw. zu nahezu sämtlichen nachstehenden Angaben des Bw. in krasssem Widerspruch steht, da in diesen davon die Rede ist, dass Unterlagen existierten, diese jedoch aus diversen Gründen nicht mehr vorhanden gewesen seien.
- 2.) Im Berufungsergänzungsschreiben vom 18. Dezember 1997 behauptete der Bw. die Unterlagen gänzlich entsorgt zu haben.
- 3.) In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. weiters an, dass die Unterlagen teilweise ins Waldviertel verbracht und dort infolge Einwirkens von Feuchtigkeit unbrauchbar geworden und teilweise auf dem Dachboden aufbewahrt worden seien. Zum weiteren Verbleib machte der Bw. jedoch keine Angaben.
- 4.) Im vom Bw. **persönlich** handschriftlich verfassten und unterfertigten Schreiben, das mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 17. Dezember 1996 versehen ist, gab dieser an, dass keine Unterlagen mehr gefunden worden seien und dass er vier Ordner-Mappen Ende des Jahrs 1994 an Herrn RK. verborgt, diese Unterlagen jedoch **trotz mehrmaliger Aufforderungen** jedoch nicht zurückerstattet erhalten habe. Dieser Darstellung widersprechen die Ausführungen des Bw. in mündlichen Berufungsverhandlung ekaltant. Dort behauptete der Bw. sogar, **dass ihm Herr RK. unbekannt sei**. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die 6. Dezember 2006 an das Zentrale Melderegister gerichtete Anfrage des UFS ergab, dass betreffend Herrn RK. keine Daten für eine Meldeauskunft existieren.
- 5.) Im Berufungsschreiben vom 25. April 1997 gab der Bw. an, dass die **„schriftlichen“** Unterlagen in der Zeit, in der er sich diversen Krebsoperationen und –therapien habe unterziehen müssen und sich nicht besonders um seinen Betrieb habe kümmern können, verloren gegangen seien.
- 6.) Gegen Ende der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. an, dass die Unterlagen durch seine Frau und seinen Sohn entsorgt worden seien.
- 7.) Im Berufungsschreiben vom 25. April 1997 gab der Bw. weiters an, dass die erarbeiteten Konzepte durch die dauernde praktische Übung von ihm (dem Bw.) und von dessen Mitarbeitern verinnerlicht worden seien und dass deren Verlust daher nicht als schlimm

empfundener worden sei. Diese Angaben wurden vom Bw. gegen Ende der mündlichen Berufungsverhandlung insofern wiederholt, als dieser dort aussagte, dass er das Gelernte verinnerlicht habe und daher nicht nachlesen oder perfektionieren habe müssen. Das erscheint schon angesichts des angeblichen Umfangs der Beratung – in der Berufung war davon die Rede, dass die Managementberatung mehr als 1.600 bzw. ca 2000 Stunden in Anspruch genommen habe - sowie im Hinblick der fehlenden kaufmännischen Ausbildung des Bw. unglaubwürdig. Zudem hat der Bw. mehrfach einander diametral widersprechende Angaben zum Verbleib der Unterlagen gemacht.

Der Bw. bot also im laufenden Verfahren zahlreiche einander ausschließende, höchst widersprüchliche Erklärungen für den Verbleib der Unterlagen bzw. bestritt er überhaupt deren Existenz. Selbst als der Bw. im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom Referent befragt wurde, welche von den soeben unter Punkt 3.), Punkt 5.), Punkt 2.) und Punkt 4.) dargestellten Möglichkeiten über den Verbleib der Unterlagen zutreffe, konnte der Bw. nicht konsistent erklären, welche der Varianten die zutreffende sei. Er beantwortete die diesbezügliche Frage wörtlich: **„Das möchte ich selber gerne wissen.“**

Angesichts der angeblichen Bedeutung und des vorgeblichen Wertes der Unterlagen für den Bw. erscheint es völlig ausgeschlossen, dass er deren Verbleib nicht schlüssig erklären bzw. sich nicht daran erinnern kann. Zieht man noch zusätzlich in Betracht, dass der Bw. die Existenz von Unterlagen gänzlich verneinte (oben Punkt 1.) und dass der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen werden konnte, erscheint es dem UFS als wahrscheinlichste Variante, dass der Bw. die Unterlagen tatsächlich nie besaß, da eine Beratung nie erfolgt ist.

Dem mehrfachen Vorbringen des Bw., wonach die siebenjährige Aufbewahrungspflicht im Zeitpunkt der Durchführung der Betriebsprüfung bereits abgelaufen gewesen sei, ist zu entgegnen, dass eine solche hinsichtlich der in Rede stehenden Beratungsunterlagen ohnehin nicht besteht. Daraus ist für den Bw. nichts zu gewinnen, da der UFS davon ausgeht, dass diese Unterlagen, hätten sie jemals existiert, wegen ihrer überragenden Bedeutung jedenfalls aufbewahrt werden hätten müssen. Es gibt bekannter Maßen keine „Pflicht“ zur Vernichtung von wichtigen Unterlagen nach Ablauf von sieben Jahren.

Das Vorbringen des Bw., die ab Oktober 1985 in Anspruch genommene Managementberatung habe sofort eine äußerst positive Auswirkungen auf den die Umsätze gezeitigt, vermag nicht zu überzeugen, da ein zwingender Zusammenhang zwischen Beratungsleistungen und Umsätzen nicht notwendigerweise bestehen muss und auch nicht bewiesen sondern bloß behauptet wurde. Dieser Einwand ist daher ohne Belang.

Keine der unterschiedlichen Darstellungen des Bw. betreffend des Verbleibes der Unterlagen ist wahrscheinlich.

In freier Beweiswürdigung ist unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 1996, ZI. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, ZI. 98/14//0213 und vom 9. September 2004, ZI. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks davon auszugehen, dass keine der sieben Varianten hinsichtlich des Verbleibes der Beratungsunterlagen zutrifft. Am wahrscheinlichsten erscheint angesichts der völlig widersprüchlichen Darstellungen, dass die in Rede stehenden Unterlagen nie existiert haben und die bezughabenden Leistungen nie erbracht wurden. Diese Folgerung stützt auch der Umstand, dass der Bw. die Zahlung nicht belegen kann. Es ist davon auszugehen, dass es sich bei der diesbezüglichen Rechnung nicht um eine solche über eine erbrachte Leistung, sondern um eine Scheinrechnung handelt.

Auch wenn der UFS schon aufgrund der vorab dargestellten Umstände zu seinem Beweisergebnis kommt, so rundet das Bild ab, dass die Firma CM nicht auf die Erbringung irgendwelcher Leistungen der geschilderten Art, sondern auf die Erteilung von Scheinrechnungen und steuerschonende Geldtransaktionen spezialisiert war.

Der Bw. hat dadurch, dass er den in dieser Scheinrechnung ausgewiesenen Betrag als Betriebsausgabe geltend machte, gezielt gehandelt. Ein Versehen ist auszuschließen. Somit steht im gegenständlichen Fall Vorsatz im Sinne des § 33 FinStrG in nachprüfbarer Weise fest.

Daher kommt der UFS zum Schluss, dass der Bw. vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 bewirkt hat. Die Verjährungsfrist für diese Abgaben beträgt daher gemäß § 207 Abs 2 BAO idF des vor dem ab 1. Jänner 2005 zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I 180/2004, zehn Jahre.

W. o. ausgeführt, erging der Einkommensteuerbescheid des Jahres 1986 am 1. Juli 1988, jener des Jahres 1987 am 10. März 1989 und jener des Jahres 1988 am 14. Februar 1990. somit wurde die zehnjährige Verjährungsfrist betreffend die Einkommensteuer des Jahres 1986 im Jahre 1988, jene betreffend des Jahres 1987 im Jahre 1989 und jene betreffend des Jahres 1988 im Jahre 1990 unterbrochen und lief im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen betreffend der Einkommensteuer des Jahres 1986 bis zum Ablauf des Jahres 1998, betreffend der Einkommensteuer des Jahres 1987 bis zum Ablauf des Jahres 1999 und betreffend der Einkommensteuer des Jahres 1988 bis zum Ablauf des Jahres 2000. Da die

Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1986, 1987 und 1988 jeweils mit Bescheid vom 24. März 1997 somit jedenfalls innerhalb der zehnjährigen Bemessungs(Festsetzungs)verjährung wiederaufgenommen wurden, stand der Eintritt der Verjährung der Verfügung der Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 4 der diesbezüglichen Verfahren sowie der Erlassung der entsprechenden Sachbescheide nicht entgegen.

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass der Bw., wie im vorletzten Absatz ausgeführt, hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 1985 ebenfalls eine vorsätzliche Abgabenverkürzung bewirkte. Auf die obigen, die Verjährung des diesbezüglichen Verfahrens betreffenden, Ausführungen wird hingewiesen.

Hinsichtlich des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes sowie hinsichtlich des Ermessens und der Bestimmungen des § 209 a Abs 1 BAO und § 323 Abs 18 BAO wird auf jene Ausführungen, die diesbezüglich hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1985 erstellt wurden, verwiesen.

Die Berufung war daher hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1986, 1987 und 1988 ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

3.) Sachbescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988

Aus den Erwägungen und der Beweiswürdigung zur Wiederaufnahme ergibt sich für den UFS, dass jene Leistungen für „*Managementberatung*“ für die der Bw. in den Jahren 1985, 1986, 1987 und 1988 Aufwendungen geltend gemacht hat, nicht erbracht wurden und daher diesem Aufwand die Abzugsfähigkeit zu versagen war.

Daher war die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 als unbegründet abzuweisen.

4.) Gemäß § 296 BAO geänderte Bescheide betreffend Gewerbesteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988

Gegen die gemäß § 296 BAO geänderten Bescheide betreffend Gewerbesteuer der Jahre 1985, 1986, 1987 und 1988 wurde berufen, es wurden gegen diese jedoch keine gesonderten Einwendungen erhoben. Aufgrund der obigen Ausführungen war daher auch insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Jänner 2007