



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vorm. vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 21. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2004 sowie Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO und Zurückweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO vom 24.4.2007 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 gemäß § 299 BAO wird abgewiesen.

Die Berufung betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung des Sicherheitszuschlages betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 BAO wird abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist selbständiger Unternehmensberater und Vortragender an der Fh., Universität sowie am W. und bezieht daraus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und Gewerbebetrieb.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 1999 bis 2004 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

***„Feststellungen zu den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen:“***

***a) Allgemeines:***

Aufgrund des § 126 Abs. 2 BAO haben Personen mit betrieblichen Einkünften ***Aufzeichnungen*** zu führen!

Gemäß § 131 Abs. 1 BAO gelten die Formvorschriften für die Buchführung auch für Aufzeichnungen eines so genannten Einnahmen/Ausgabenrechners. Die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Ziffer 2 haben insofern eine besondere Bedeutung, weil sie nicht die äußere Form, sondern deren Inhalt betreffen.

*Die Eintragungen in die Aufzeichnungen (z.B. Kassabuch ohne Bestandsverrechnung, Excelaufstellung, Listen etc.) müssen folgende Merkmale haben:*

Vollständig (lückenlos erfassen sein)

Richtig (der Wirklichkeit entsprechen)

Zeitgerecht (spätestens 1 Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats)

Zeitfolgegemäß (d.h. in der Reihenfolge, wie sich die Geschäftsfälle ereignet haben)

Ein ***“Bankbuch“*** bzw. eine entsprechende gesonderte Aufzeichnung für Bankeingänge muss nur dann nicht geführt werden, wenn sämtliche Kontoauszüge und die dazugehörigen Einzelbelege vorhanden sind. Wenn die Kontoauszüge auch den umsatzsteuerlichen Einelnachweis darstellen sollen (§ 18 UStG s.u.) wären die Kontoauszüge soweit zu datieren dass in steuerbare nicht steuerbare steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze unterschieden werden kann. Somit ist in vorliegenden Fall die Erlös-aufzeichnung (= Kontoauszüge) ebenfalls mangelhaft. Abgesehen davon, dass auch etliche Ausgangsfakturen (s. Aufstellung) noch immer nicht "aufgetaucht" sind.

Der § 18 UStG fordert ebenfalls ***Aufzeichnungen*** über die vereinbarten/vereinnahmten Entgelte, unter Angabe des Tages (Zeitraumes) der Lieferung oder der sonstigen Leistung, getrennt nach steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen!

Die ***Aufzeichnungen für Vorsteuern*** (Ausgaben) gelten sinngemäß! Da auch unecht steuerbefreite Erlöse erzielt wurden, fehlt weiters die *Trennung der Vorsteuern* in abziehbare und nicht abziehbare Beträge!

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu den Aufzeichnungen gehörigen *Belege derart geordnet aufbewahrt werden*, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. D.h. das Belegwesen muss so organisiert sein, dass ausgehend von der Eintragung in die Aufzeichnung – z.B. Kassabuch – der dazugehörige Beleg jederzeit auffindbar ist – und umgekehrt!

Der Zusammenhang und die *schnelle Auffindbarkeit zwischen Beleg und Eintragung* (Aufzeichnung) wird durch die ***Belegnummer***, die einerseits auf dem Beleg selbst angebracht und andererseits in der Aufzeichnung eingetragen wird, hergestellt.

Siehe dazu die zitierten Gesetzesstellen bzw. den Durchführungserlass zu den §§ 126 ff BAO (Erl. d. BMF v. 22.5.1990, Z 02 2261/4-IV/2/90)

***b) Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen:***

Die meist bloße ***Sammlung von Belegen*** (tw. nur Bankeinzahlungsbelege ohne Rechnungen) mit einer Jahressummenbildung ***genügt nicht als Aufzeichnung*** zur *“Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben“* i.S. des § 126 Abs. 2 BAO! Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben sind ***einzelne in einer Aufzeichnung zu erfassen***. Unterlagen über die Summenbildung (z.B. Excelaufstellung, Rechentippstreifen) sowie bei Beleggruppenbildungen (nach Aufwandsgruppen getrennt) wurden meist nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt. Oft wurde die Summe mehrerer Belege auf einem "post It" vermerkt. Die Belege selbst waren in Schnellhefter zusammengefasst, welche aber meist weder chronologisch noch nach irgendeinem System geordnet waren. D.h. sie waren meist nicht nach Aufwandsgruppen getrennt, wie sie in der Einnahmen-/Ausgabenaufstellung gegliedert wären bzw. mehrere Aufwandsgruppen ohne Trennung oder Übersicht in einem Schnellhefter "zusammengefasst".

Daher sind die vorgelegten *Aufzeichnungen* (Excelaufstellungen) mangelhaft da der Konnex zu den Belegen (keine Belegnummer) größtenteils schwer bis gar nicht nachvollziehbar war. Teilweise gibt es

Excelaufstellungen mit einzelnen Beträgen und Datum, oft ist aber nur eine Gesamtsumme zu finden. Die Belege sind oft unvollständig (meist auch nur Zahlscheine ohne Rechnungen) welche dann irgendwo, meist "bunt gemischt" unter anderen Belegen (s.o.) anderer Aufwandsgruppen, zu finden waren bzw. den Aufwandspositionen der Einnahmen- Ausgabenrechnung nicht zuzuordnen waren.

Bei den *Erlösen* konnte zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Erlösen kaum unterschieden werden, da in den meisten Jahren nur ein Bankkonto als "Erlösnachweis" vorgelegt wurde, teilweise Kontoauszüge und/oder dazugehörige Belege bzw. Ausgangsrechnungen fehlen oder kein Zusammenhang zu Bankeingängen gefunden wurde. Weiters konnte die Herkunft einer Bareinlage (1999: 150.000 ATS) nicht entsprechend aufgeklärt werden und aufgrund einer Erhebung wurde festgestellt, dass tw. Erlöse (z.B. Fa. Gartenhotel) überhaupt nicht erklärt wurden.

### **Tz. 1 Erlöse**

Im Zuge der BP wurden folgende Feststellungen bei den Einnahmen getroffen. Eine detaillierte Gesamtübersicht betreffend aller Änderungen ist unter Tz. 2 zu finden.

#### **1999:**

a) Am 12.2.1999 wurde auf das Konto des Abgabepflichtigen (Bw.) eine *Bareinlage iHv. 150.000 ATS* getätigt. Im Zuge der Prüfung wurde eine Darlehensvereinbarung zwischen dem Abgabepflichtigen (Bw.) und dessen Bruder Hrn. Josef Pregetter vorgelegt. Diese enthält betreffend Rückzahlung folgenden Text: "Die Rückzahlung erfolgt innerhalb von 60 Monaten, wobei es dem Darlehensgeber überlassen bleibt, ob er in monatlich gleich bleibenden Raten oder zu anderen Zeitpunkten Teilbeträge des Darlehens zurückbezahlt". Lt. Angaben des Abgabepflichtigen (Bw.) wurde das Darlehen im Laufe von ca. 3 Jahren rückbezahlt. Aufzeichnungen darüber wurden keine geführt. Im Zuge von Erhebungen wurde festgestellt, dass das jährliche Jahresnettoeinkommen des Bruders ca. 3/5 dieses Betrages ausmacht.

Daraufhin wurde im Zuge der Berichterstellung am 10.11. ein Scheidungsvergleich des Bruders vom 4.12.1995 vorgelegt. Darin wird angeführt, dass er 300.000 ATS an Ausgleichszahlung bis spätestens 31.5.1996 (Auszug aus gemeinsamem Haus) erhalten hat. Das angebliche Darlehen wurde jedoch ca. 2 Jahre später gewährt. Nachweise über den Geldfluss des Darlehens vom Bruder (Abhebung vom dortigen Konto/Sparbuch), als auch über die Rückzahlungen (händische Rückzahlungsbestätigungen ohne Unterschriften wurden erst am 10.11. nachgereicht, Bankabhebungen oder Überweisungen fehlen) wurden nicht vorgelegt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie:

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären

Die beanstandete Bareinlage wurde erst im Zuge der Prüfung als Darlehen tituliert bzw. offen gelegt. Es war bei Vorlage der Buchhaltungsunterlagen kein diesbezüglicher Hinweis zu finden. In der dann vorgelegten Vereinbarung wurde dieses als zinsenfreies Darlehen tituliert, mit unbestimmten Rückzahlungsterminen (innerhalb von 60 Monaten). Dies hat weder einen eindeutigen, klaren noch jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und solch eine Vereinbarung würde zwischen Familienfremden niemals abgeschlossen werden.

Die einzelnen Kriterien haben für die Beweiswürdigung Bedeutung. Aufgrund obigen Sachverhaltes und unter Einbeziehung der aufgezählten Kriterien kam die BP unter freier Beweiswürdigung zur Schlussfolgerung, dass die Bareinlage iHv. 150.000 ATS aus einem ungeklärten Vermögenszuwachs stammt und daher dem Umsatz und Gewinn brutto (125.000 + 25.000 USt) hinzuzurechnen ist.

b) Eine Gutschrift iHv. 31.040 ATS (Bankeingang 27.1.1999 lt. am 10.11.2006 nachgereichtem Kontoauszug Nr. 4) wurde bisher nicht erklärt. Lt. dem Abgabepflichtigen (Bw.) soll es sich dabei um einen umsatzsteuerfreien Erlös vom W. handeln. Aufgrund einer Erhebung der Vorprüferin wurde jedoch festgestellt, dass 1999 insgesamt 57.317 ATS vom W. (Kammer der gewerblichen Wirtschaft) erhalten wurden. Da diese Beträge bereits in den erklärten Erlösen enthalten sind geht die BP davon aus, dass es sich um steuerpflichtige Erlöse handelt. Dieser Betrag (ATS 25.866,66 netto + 5.173,33 USt) wird daher den umsatzsteuerpflichtigen Erlösen hinzugerechnet.

c) Als weiterer Mangel wird angeführt, dass folgende Bankeingänge (Bankkto.Nr.x) zwar als Erlöse erklärt wurden, jedoch keine Ausgangsrechnungen vorgelegt werden konnten:

Bankeingang/Betrag/Banktext:

9.2.99	34.020 ("GS")
10.2.99	13.860 (Eingang1, Eingang2, Honorar 9-12/98)
25.3.99	22.680 (Eingang1, Eingang2, Honorar Jän/Feb)
2.4.99	25.200 (Eingang3, AR Nr. 61 v. 18.3.99)
28.4.99	40.390,80 (Bauintern. YX, AR v. 18.3.99)
22.6.99	33.880 (F.GmbH, Faktura Nr. 1905)

d) Lt. der am 10.11.2006 nachgereichten Unterlagen, wurde angegeben, dass der bisher im Einzelunternehmen erklärte umsatzsteuerfreie Erlös iHv. S 33.880 (s. o.) bei der OEG erklärt sein sollte. Aufgrund einer Einschau in den Prüfungsarbeitsbogen für das Jahr 1999 wurde jedoch festgestellt, dass dieser Erlös nicht in dem dort erklärten Gesamtbetrag iHv. S 296.527,30 enthalten ist.

e) Weiters wird festgehalten, dass die bisher geltend gemachten steuerfreien Erlöse iHv. 282.961,80 um 45.048 ATS (Bankeingänge vom 29.7.99 und vom 17.12.99) gekürzt werden, da ein Lohnzettel übermittelt und diese daher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden.

## 2000:

f) Im Zuge der BP wurden die Erlöse aufgrund eines Rechenfehlers des Abgabepflichtigen (Bw.) gegenüber der abgegebenen Einnahmen/Ausgabenrechnung vom 25.3.2002 wie folgt berichtigt:

	bisher	lt. Berichtigung
Erlöse 20%ige netto	537.588,90	536.853,00
Erlöse steuerfrei	347.096,00	345.413,70

g) Die BP stellte fest, dass folgender Bankeingang (BankktoNr.yy) zwar als umsatzsteuerpflichtiger Erlös erklärt wurde, jedoch keine Ausgangsrechnung vorgelegt werden konnte:  
Bankeingang vom 6.9. ("HN v. 3.8.", Fa lt.) iHv. 9.600,00 ATS

h) Weiters wurde festgestellt, dass am Bankkonto (BankktoNr.xx) der ebenfalls geprüften Fa. Bw.Nachn. Marketing OEG Bankgutschriften, welche auch die Einzelfirma betrafen, eingingen. Eine dortige Gutschrift iHv. 109.200 ("GS" v. 27.1.00) wurde als steuerfreier Erlös in der Einzelfirma deklariert. In den am 10.11. vorgelegten Unterlagen wurde die fehlende AR nachgereicht. Sie wurde

mit Umsatzsteuer ausgewiesen und wird daher als umsatzsteuerpflichtiger Erlös beim Einzelunternehmen (ATS 91.000 netto + 18.200 USt) behandelt.

i) Ferner werden die geltend gemachten steuerfreien Erlöse um 1.377,50 ATS (Bankeingang vom 19.7.00) gekürzt, da ein Lohnzettel übermittelt wurde und diese daher als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden.

**2001:**

j) Im Zuge der BP wurden Erhebungen bei der Fa. Eing2(2) /Gl./T-haus durchgeführt, welche ergaben, das folgende Barerlöse nicht erklärt wurden:

AR v. 21.5.2001: 26.400 ATS brutto (22.000 netto + 4.400 USt), bar erhalten am 29.5.2001

AR v. 6.12.2001: davon 45.000 ATS brutto (37.500 netto 7.500 USt) bar erhalten am 12.12.2001

k) Ferner wurde aufgrund obiger Erhebung festgestellt, dass die als bisher steuerfrei ("W. ") deklarierten Bankeingänge vom 18.12. (16.822,28) und vom 19.12. (22.324,72), umsatzsteuerpflichtige Erlöse der Firma "Eing2(2)" (AR v. 9.12.2001, 15.411,54 netto + 3.082,31 USt) bzw. "Gl." (AR v. 6.12.2001, 18.603,93 + 3.720,79 USt) betreffen.

l) Weiters wurde festgestellt, dass das Blatt 3 des Kontoauszuges v. 19.1. (BankktoNr.yy) fehlt. Die dortige Gutschrift iHv. 67.340 ATS wurde als steuerfreier Erlös deklariert. Mangels diesbezüglichen Nachweises wird der Erlös als umsatzsteuerpflichtig angesehen und die 20%ige Umsatzsteuer herausgerechnet (56.116,67 netto + 11.223,33).

**2002:**

m) Aufgrund der Erhebung bei der Fa. "Eing2(2) (boarding house)" wurde festgestellt, dass ein Teil der AR v. 1.2.2002 iHv. insg. € 2.246,00 (€ 2.000,00 bar erhalten am 8.2.2002) nicht als Erlös deklariert wurde. Die BP erhöht daher die Erlöse um netto € 1.666,67 +

**2003:**

n) Am Bankkonto (Bankktoxxx) wurden 2003 folgende 4 Erlöse nicht erklärt bzw. fehlen folgende Kontoauszugsblätter:

Mind. 1.824,06 (GS lt. Auszug 1, Blätter 1-5 fehlen = 1.520,05 netto + 304,01 USt)

2.394 (GS vom 3.6., "Unilehrgang T.", lt. Auszug 6, es fehlen die Blätter 2/4)

1.083,84 (GS vom 24.7., "Unilehrgang T. )

2.394 (GS vom 22.10.; "Unilehrg. T. ", lt. Auszug 11 fehlen die Blätter 1/5)

Die Beträge werden den umsatzsteuerpflichtigen (€ 1.520,05 netto) bzw. den umsatzsteuerfreien (€ 5.871,84) Erlösen hinzugerechnet.

**2004:**

o) Im Jahr 2004 wurden lt. E/A-Rechnung € 29.337,55 erklärt. Lt. Bankkonto (Bankktoxxx) wurden Gutschriften iHv. € 17.099,59 eingenommen. Darin ist ein Erlös des W. Graz iHv. € 862,44 enthalten, welcher nicht erklärt wurde. Die weiteren Differenzen sind auf das Bankkonto der gleichzeitig geprüften OEG (BankktoOEG) eingegangen (GS von Fh-G iHv. 10.706,40, Uni X iHv. € 2.394). Die erklärtten Erlöse erhöhen sich daher um € 862,44 auf € 30.199,99.

p) Weiters konnte die Herkunft einer Bareinzahlung iHv. € 5.200 (5.4.04) nicht nachgewiesen werden.

In der Tz. 2 sind die durch die BP geänderten Beträge dargestellt.

**Tz. 2 Sicherheitszuschlag / Übersicht Erlöse**

Gem. § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind *oder* formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloße formelle Aufzeichnungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnung nach sich ziehen, genügen. Andererseits ist im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Aufzeichnungen für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Aufzeichnungen formell ordnungsgemäß geführt wurden.

Die dargelegten formellen und materiellen Mängel (s. "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen" und die in dieser Tz folgenden Begründungen) sind insgesamt gesehen derart schwerwiegend, dass

davon ausgegangen werden kann, dass neben den unten angeführten Zurechnungen aufgrund von Feststellungen, weitere - nicht konkret feststellbare - Vorgänge nicht (ordnungsgemäß) erfasst wurden.

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht *entsprechend* mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. *Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (s. § 167 Abs. 2 BAO)*

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung und dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und da in diesem Fall, nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzungshöhe nicht zu gewinnen waren, wurde eine griffweise Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10% der erklärten Erlöse (+20% Umsatzsteuer) vorgenommen (s. Übersicht Erlöse).

#### Übersicht Erlöse/Änderungen

	1999	1999	1999
<b>Einnahmen</b>	<b>Erlöse 20%</b>	<b>Erl.str.frei</b>	<b>Erlöse insg.</b>
Erlöse 20%ige netto	316.216,33		
Erlöse ustfrei		282.961,80	
<b>Summe Erlöse bisher</b>	<b>316.216,33</b>	<b>282.961,80</b>	599.178,13
Bareinlage (brutto 150.000), s. Tz 1 a)	125.000,00		
nicht erkl. Erlös (brutto 31.040), s. Tz.1 b)	25.866,67		
Einkünfte aus nichtselbst. Tätigkeit, s. Tz.1 e)		-45.048,00	
Sicherheitszuschlag gerundet, s. Tz.2	= Bareinlage		
<b>Summe Erlöse lt. BP</b>	<b>467.083,00</b>	<b>237.913,80</b>	704.996,80
<b>Differenz</b>	<b>150.866,67</b>	<b>-45.048,00</b>	<b>105.818,67</b>

	2000	2000	2000
<b>Einnahmen</b>	<b>Erlöse 20%</b>	<b>Erl.str.frei</b>	<b>Erlöse insg.</b>
Erlöse 20%ige netto	537.588,90		
Erlöse ustfrei		347.096,00	
<b>Summe Erlöse bisher</b>	<b>537.588,90</b>	<b>347.096,00</b>	<b>884.684,90</b>
Änderungen lt. Abgpfl. (Bw.), s. Tz.1 f)	-735,90	-1.682,30	
bisher steuerfreier Erlös GS "Neudörfel" s. Tz.1 h)	91.000,00	-109.200,00	
Einkünfte aus nichtselbst. Tätigkeit, s. Tz.1 i)		-1.377,50	
Sicherheitszuschlag gerundet, s. Tz.2	86.000,00		
<b>Summe Erlöse lt. BP</b>	<b>713.853,00</b>	<b>234.836,20</b>	<b>948.689,20</b>
<b>Differenz</b>	<b>176.264,10</b>	<b>-112.259,80</b>	64.004,30

	2001	2001	2001
<b>Einnahmen</b>	<b>Erlöse 20%</b>	<b>Erl.str.frei</b>	<b>Erlöse insg.</b>
Erlöse 20%ige netto	427.090,58		
Erlöse ustfrei		166.004,00	
<b>Summe Erlöse bisher</b>	<b>427.090,58</b>	<b>166.004,00</b>	<b>593.094,58</b>
nicht erkl. Erlös "Eing.2(1)" (brutto 26.400) s. Tz.1 j)	22.000,00		
nicht erkl. Erlös "Eing.2(1)" (brutto 45.000) s. Tz.1	37.500,00		
bisher steuerfreier Erl. 'W. ', s. Tz.1 k)	15.41154	-16.822,28	
bisher steuerfreier Erl. "W. ", s. Tz.1 k)	18.603,93	-22.324,72	
bisher steuerfreier Erl. "GS", s. Tz.1 1)	56.116,67	-67.340,00	
Sicherheitszuschlag gerundet, s. Tz.2	63.000,00		
<b>Summe Erlöse lt. BP</b>	<b>639.722,72</b>	<b>59.517,00</b>	<b>699.239,72</b>
<b>Differenz</b>	<b>212.632,14</b>	<b>-106.487,00</b>	<b>106.145,14</b>

<b>Einnahmen</b>	<b>2002</b>	<b>2002</b>	<b>2002</b>
	<i>Erlöse 20%</i>	<i>Erl.str.frei</i>	<i>Erlöse insg.</i>
Erlöse 20%ige netto	18.303,52		
Erlöse ustfrei		19.471,18	
<b>Summe Erlöse bisher</b>	<b>18.303,52</b>	<b>19.471,18</b>	<b>37.774,70</b>
nicht erkl. Erlös "B.house" s. Tz.1 m)	1.666,67		
Sicherheitszuschlag gerundet, s. Tz. 2	3.900,00		
<b>Summe Erlöse It. BP</b>	<b>23.870,19</b>	<b>19.471,18</b>	<b>43.341,37</b>
<b>Differenz</b>	<b>5.566,67</b>	<b>0,00</b>	<b>5.566,67</b>

<b>Einnahmen</b>	<b>2003</b>	<b>2003</b>	<b>2003</b>
	<i>Erlöse 20%</i>	<i>Erl.str.frei</i>	<i>Erlöse insg.</i>
Erlöse 20%ige netto	0,00		
Erlöse ustfrei		41.163,92	
<b>Summe Erlöse bisher</b>	<b>0,00</b>	<b>41.163,92</b>	<b>41.163,92</b>
nicht erkl. Erlös ("GS" brutto, 1.824,06), s. Tz. 1 n)	1.520,05		
nicht erkl. Erlös ("UniLG"), s. Tz.1 n)		2.394,00	
nicht erkl. Erlös ("UniLG"), s. Tz.1 n)		1.083,84	
nicht erkl. Erlös ("UniLG"), s. Tz.1 n)		2.394,00	
Sicherheitszuschlag gerundet, s. Tz.2	4.800,00		
<b>Summe Erlöse It. BP</b>	<b>6.320,05</b>	<b>47.035,76</b>	<b>53.355,81</b>
<b>Differenz</b>	<b>6.320,05</b>	<b>5.871,84</b>	<b>12.191,89</b>

<b>Einnahmen</b>	<b>2004</b>	<b>2004</b>	<b>2004</b>
	<i>Erlöse 20%</i>	<i>Erl. str.frei</i>	<i>Erlöse insg.</i>
Erlöse 20%ige netto	0,00		
Erlöse ustfrei		29.337,55	
<b>Summe Erlöse bisher</b>	<b>0,00</b>	<b>29.337,55</b>	<b>29.337,55</b>
nicht erkl. Erlös "W. G." s. Tz. 1 o)		862,44	
Sicherheitszuschlag gerundet s. Tz. 2	3.000,00		
<b>Summe Erlöse It. BP</b>	<b>3.000,00</b>	<b>30.199,99</b>	<b>33.199,99</b>
<b>Differenz</b>	<b>3.000,00</b>	<b>862,44</b>	<b>3.862,44</b>

### **Tz 3: Feststellungen/Änderungen bei den Aufwendungen (außer Kfz)**

Im Zuge der BP wurden folgende Feststellungen getroffen bzw. durch Belegnachrechnungen durch den Abgabepflichtigen (Bw.) änderten sich die Aufwendungen wie folgt (Details s. Gesamtübersicht Aufwendungen). Als Basis wird die jeweilige den damaligen Jahreserklärungen beigelegte E/A-Rechnung herangezogen. Diese wird der zuletzt durch den Abgabepflichtigen (Bw.) vorgelegten und durch ihn adaptierten E/A-Rechnung mit den zusätzlichen Änderungen und Feststellungen lt. BP gegenübergestellt,

#### **a) Honorare / Seminare**

Im Jahr 2000 wurde ein Vertrag zwischen dem Bw. (C.Consulting), DI W.G. (WerbungGmbH, D) und der ebenfalls deutschen Firma D.GmbH über ein Internetprojekt namens "hotels-and-more" abgeschlossen. Die Firma D.GmbH soll für dieses Projekt der beiden Unternehmer Kapital aufbringen. Aus diesem Vertrag gehen untenstehende Zahlungen nicht hervor. Lt. Angaben des Abgabepflichtigen (Bw.) scheiterte das Projekt. Der Abgabepflichtige (Bw.) machte "für entstandene und verrechnete Kosten" der Firma D.GmbH folgende Beträge als Aufwand geltend:

Überweisung PSK (29.12.2000) iHv. 50.696,77 ATS (DM 7.184,50 + 150 ATS Auslandsentgelt, keine Kontonummer des Empfängers ersichtlich, Text: D.GmbH + dortige Adresse)

Überweisung (3.12.2000) vom deutschen Konto seiner Gattin (Spark.x) an D.GmbH (Bankhaus R. KtoNr.R.) iHv. DM 6.250.

Mangels Vorlage entsprechender Rechnungen und Nachweise (Leistung/Zusammensetzung fehlt bzw. ist nicht ersichtlich, ob z.B. die Zahlungen auch den Anteil der Firma WerbungGmbH inkludieren bzw. Nachweis der Rückzahlung an A. Bw.Nachn. fehlt) können diese geltend gemachten Beträge (insg. 94.446,77 ATS) nicht abgesetzt werden.

### ***b) Büromaterial***

Aus den Aufwandsgruppen für Büromaterial, sonstiges Büro, Kopien, Bücher/Studien, Fachliteratur, Reise Berlin und Bremen (03+04) wurden im Zuge der Prüfung diverse Aufwendungen im Einvernehmen mit dem Abgabepflichtigen (Bw.) gem. § 20 EStG (private Bücher, CDs, Sonstiges) ausgeschieden bzw. durch den Abgabepflichtigen (Bw.) Belege nachgereicht. Im Vergleich zur ersten abgegebenen E/A-Rechnung wurden in diesen Kategorien Aufwendungen innerhalb dieser Aufwandsgruppen verschoben oder neue Gruppen hinzugefügt. Mangels Transparenz (z.B. fehlt eine detaillierte ursprüngliche E/A-Rechnung für 2003) und jährlichen Änderungen in der Zusammenstellung der Aufwandsgruppen durch den Abgabepflichtigen (Bw.) werden untenstehend all diese Aufwandsgruppen zusammengefasst dargestellt.

Da im Jahr 2003 eine detaillierte "erklärte" E/A-Re fehlt (nur "Übersicht" v. 18.8.2005 vorhanden) werden aus dem Betrag "Büro" (lt. E/A-Re v. 18.8.2005) iHv. netto € 4.411,47 und VSt € 614,29 zwecks Gegenüberstellung die lt. E/A-Re. v. 2.11.2006 geltend gemachten Beträge für Zeitschriften (€ 745,48 + € 74,55 VSt), UTA (€ 223,05+44,61), und GWG (€ 628,51 + € 125,70) herausgerechnet. Im Jahr 2004 werden insg. € 309,44 (€ 257,87 + € 51,57 VSt) gem. § 20 EStG ausgeschieden (lt. übermittelte Aufstellung: Kinderbücher und CDs)

### ***g) Telefonaufwendungen***

Die geltend gemachten Telefonaufwendungen werden um einen Privatanteil iHv. 30% gekürzt (Begründung s. unter Tz 5 Privatanteile)

### ***h) PC-/Zubehör-AfA / Internetgebühren (Netwav, UTA)***

Der 1999 angeschaffte PC (35.000 brutto) wird auf 3 Jahre (ATS 8.750/Jahr-10% Privatanteil) abgeschrieben. Es wird ein Privatanteil wie von den geltend gemachten Internetgebühren iHv. 10% in Abzug gebracht.

Bei den getätigten Investitionen für das Arbeitszimmer (Möbel etc.) wird eine Nutzungsdauer von 10 Jahren (ATS 2.233,79/Jahr) angenommen.

### ***i) Zeitschriften***

Die geltend gemachten Aufwendungen werden um einen Privatanteil iHv. 50% gekürzt (Begründung s. unter Tz. 5 Privatanteile).

### ***Tz: 4 Kfz***

#### ***a) Leasing/AfA***

Im Prüfungszeitraum wurden abwechselnd drei Leasingfahrzeuge privat bzw. betrieblich genutzt. Fahrtenbücher, welche mangelhaft sind (s. unter Tz Privatanteile) weisen nur immer ein gefahrenes Auto aus. Der Abgabepflichtige (Bw.) beantragte die jeweiligen Leasingvorauszahlungen zur Gänze beim Kauf der PKW mit dem Restwert als AfA-Basis abzusetzen.

Der kfz1... (Bj. 1996) wurde durchgehend betrieblich genutzt und 1999 durch den Abgabepflichtigen (Bw.) von der Leasinggesellschaft um 85.000 ATS gekauft und im selben Jahr um S 90.000 verkauft. Es wurde festgestellt, dass die Leasingvorauszahlungen 1996 iHv. insgesamt S 66.990 ATS durch die Vor-BP aliquot als Aufwand berücksichtigt wurden (1996: 14.886,67, 1997: 22.329,96, 1998: 22.329,96). Es ergibt sich daher eine noch offene Rest-Vz iHv. ATS 7.443,41, welche gemeinsam mit dem Kaufpreis (85.000) dem Verkaufspreis (S 90.000) gegenübergestellt wird und einen 100%igen aufwandswirksamen Betrag iHv. S 2.443,41 (bisher ATS 61.990) ergibt (s. Übersicht).

Der 2. kfz2... wurde zuerst privat genutzt und ab dem Zeitpunkt des Verkaufes obigen PKW's ca. 8/99 betrieblich genutzt. Der Leasingaufwand wurde abzüglich des errechneten Aktivpostens anerkannt. Im Jahr 2000 wurde der PKW von der Leasingfirma gekauft. Die 1996 geleistete Eintauschanzahlung iHv. ATS 20.000 (nicht im Leasingvertrag integriert) wird aliquot für die Dauer der betrieblichen Nutzung (ab ca. 8/99, nach 3 Jahren) bzw. Restnutzungsdauer (4 Jahre) als AfA-Basis hinzugerechnet. Im Jahr 2003

wurde dieser PKW um € 3.500 verkauft und der Restbuchwert als Aufwand gegenverrechnet (s. Übersicht).

Der 1999 geleaste kfz3... wurde anfangs privat durch die Gattin genutzt. Diese verstarb Ende 2002. Der Abgabepflichtige (Bw.) gab an, dass er schon ab 2002 abwechselnd den kfz1 und den kfz3 gefahren sei. Das mangelhafte Fahrtenbuch (s. Tz. 5 Privatanteile) wurde 2002 nur für den kfz1 geführt.

Die BP erkennt daher die betriebliche Nutzung erst ab dem Jahr 2003 als glaubhaft an. Ende 2004 wurde dieser von der Leasinggesellschaft um € 777 gekauft. Die BP anerkennt aliquot auf die Dauer der betrieblichen Nutzung bzw. Restnutzungsdauer (ab 2003=5,5 Jahre) die Leasingvorauszahlung iHv. insg. ATS 90.000 (s. Übersicht) für die Ermittlung der Afa-Basis.

#### ***Übersicht Leasing/Afa-Berichtigung***

##### **1999**

Peugeot W 47... 1999 (betrbl.7/96-8/99)

KP 99	85.000,00
offene Leasing VZ (Rest Vj als Aufw.)	7.443,41
Summe Aufwand 99	92.443,41
Verkaufserlös 99	90.000,00
Differenz=Aufwand	<b>2.443,41</b>
Leasingaufwand 99	<b>8.100,00</b>

100% kein Privatanteil  
davon 80% betrieblich

Von den geltend gemachten Aufwendungen wird ein Privatanteil iHv. 20% (s. Begründung unter Tz: Privatanteile) ausgeschieden.

Es ergeben sich nach Berücksichtigung sämtlicher Feststellungen folgende Kfz-Aufwendungen:

Kfz-Änderungen	1999	2000	2001	2002	2003	2004
100%	106.018,55	140.254,20	103.739,34	7.192,77	15.949,15	10.390,89
80% betriebl.	84.814,84	112.203,36	82.991,47	5.754,22	12.759,32	8.312,71
Erlös/Aufw. Vkf.	2.443,41	0,00	0,00	0,00	-2.780,35	0,00
abzgl. OEG-Anteil	-10.100,99	-12.000,00	-8.299,15	-575,42	-997,90	-831,27
<b>Summe Aufw.</b>	<b>77.157,26</b>	<b>100.203,36</b>	<b>74.692,32</b>	<b>5.178,80</b>	<b>8.981,07</b>	<b>7.481,44</b>
Aufw.bish.(o.OEG)	91.260,82	131.717,46	97.383,15	6.543,66	11.596,46	7.162,22
Änderungen	-14.103,56	-31.514,10	-22.690,83	-1.364,86	-2.615,39	319,22

#### ***Tz: 5 Privatanteile***

Die Privatanteile bei folgenden Aufwendungen werden erhöht, da keinerlei Aufzeichnungen über die Höhe der privaten bzw. betrieblichen Nutzung (z.B. Telefon, Internet) vorliegen bzw. beim Kfz die vorgelegten Fahrtenbücher (s. folgende Begründung) mangelhaft sind. Generell war die Argumentation des Abgabepflichtigen (Bw.) wie z.B. "ich telefoniere/nutze das Internet/PC/Auto kaum privat" zu vage.

Bei den Zeitschriften handelt es sich nicht nur um Wirtschaftszeitschriften, welche lt. Angaben des Abgabepflichtigen (Bw.) für Vorträge etc. genutzt werden sondern auch um so genannte Illustrierte (Bild, News etc.), Tages- und Autozeitungen. Diese sind generell gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig, da die Eignung solcher Zeitungen/Zeitschriften, welche fallweise auch berufliche Informationen bieten können, nichts daran ändert, dass sie grundsätzlich den Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind. Es entspricht nämlich nicht der Lebenserfahrung, dass allgemeine Informationen nur aus einer oder mehreren bestimmten Zeitungen, berufsspezifische Informationen hingegen ausschließlich aus anderen Zeitungen entnommen werden.

Aus einem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, *Ort, Zeit* und Kilometerstand jeweils am *Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt*, *Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt* und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein.

Bei den vorgelegten Fahrtenbüchern fehlen der betriebliche Zweck und die Uraufzeichnung (nur Vorlage einer EDV-Aufstellung). Lt. Angaben des Abgabepflichtigen (Bw.) wurde der Peugeot und der Beetle abwechselnd gefahren, das Fahrtenbuch beinhaltet aber nur einen Pkw. Andererseits sind bei den selben Zielorten oft unterschiedliche KM-Angaben (z.B. "bg" mit 322, 289 und 444 im März 2003)

gemacht worden oder die Zielortbezeichnungen sind zu ungenau (z.B. "Brenner", "Kärnten", "Bad GI.", "bg", "visp" oder in Wien nur Postleitzahlen) oder gar nicht vorhanden (z.B. 11.9.03: 466 km/ 18.9.: 433 / 25.9.:444).

Die geschätzte Höhe der Privatanteile richtet sich daher nach den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die geltend gemachten Aufwendungen abzüglich der Änderungen durch die BP (s. dortige Tz) werden um folgende Privatanteile gekürzt:

Telefon 30%

PKW 20%

PC, Internet (Netway, UTA) 10%

Zeitschriften 50%

Details und Beträge s. unter Tz. 3."

In der fristgerechten Berufung wendet der Bw. ein, dass

1) ein Bescheid gem. § 93 Abs. 3 a BAO eine Begründung zu enthalten habe, wenn ein Anbringen gem. § 85 (1, 3) BAO zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wurde oder wenn er von Amts wegen erlassen wurde.

2) Der Bw. beantrage die Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit, da in keinem einzigen Bescheid (auf Basis der BP erlassen) eine Begründung angeführt worden wäre. Nach dem Erk. d. VwGH v. 22.2.1972, Zl. 1879, 1881/70 würde der Prüfungsbericht **kein** Bescheid „mit deren Rechtswirkung“ sein.

3) Weiters stelle der Bw. den Antrag den SZ (Sicherheitszuschlag) zur Gänze zu streichen.

Betreffend den Tätigkeitsbereich, Art der Einkünfte und Vorgeschichte wird ausgeführt:

Der Bw. sei selbständiger Unternehmensberater und als Lektor an Fh., Universität sowie am W. tätig. Der Bw. beziehe Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb (Bw.Nachn. Marketing OEG (KEG)). In der OEG würden die Einkünfte betreffend den Fachhochschulunterricht erklärt, wobei die Einnahmen mit 20%iger selbst. Tätigkeit irrtümlich von Kunden auf dieses Bankkonto gebucht worden wären.

Der Bw. sei seit ca. 1991 selbständig tätig und würde seit 1994 (somit nunmehr 11 Jahren) **permanent** einer BP unterzogen. Unter den ca. 4 – 5.000 selbständig Beratern sei der Bw. somit mit Sicherheit der best und meist Geprüfte. Dies könne zweifelsfrei **kein** Zufall sein.

Zur Vorgeschichte sei zu erwähnen, dass der Bw. sich im Rahmen dieser zahlreichen BP durch die subjektiven Befindlichkeiten, Handlungen u.v.a. Beurteilungen der Prüfer gezwungen gesehen hätte Disziplinaranzeigen zu erheben, da dies mit objektiver Erhebung des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts nichts mehr zu tun hätte.

4) ad BP-Bericht: Schlussbesprechung, Schätzung, Buchführungspflichten

Richtig sei die Behauptung der Behörde, dass die Schlussbesprechung mit 31.10.2006 festgesetzt worden wäre. Nicht erwähnt würde jedoch, dass mit dem Prüfer und Gruppenleiter zuvor vereinbart worden wäre, dass die Feststellung bezüglich Kfz-Ausgaben für die

Jahre 1999-2004 sowie die geschätzten Privatanteile noch vor der Schlussbesprechung übermittelt würden. Dies wäre nicht geschehen. Daher wäre der Bw. nicht zur Schlussbesprechung erschienen. Der Bw. hätte der BP auch einen Vorschlag unterbreitet, jedoch keine Antwort erhalten.

Weiters sei unrichtig, dass die Mängelaufstellung so umfangreich sei, dass dies eine Aussagekraft über den materiellen und formalen Zustand der Buchhaltung hätte. Laut Ansicht des Bw. läge eine verpflichtende Führung von Büchern nicht vor und seien zudem nur 1% der Belege (d.s. 8-12 pro Jahr von insgesamt 900-1000 Belege) strittig. 1% der Belege seien nach den Erfahrungen des täglichen Lebens weder als umfangreich zu bezeichnen, noch könnten diese eine „ziemliche“ Aussagekraft über die Bw. vermitteln.

Mit E-Mail vom 30.10.2006 wäre dem Prüfer mitgeteilt worden, dass dieser wegen Befangenheit abgelehnt würde und ein Ersatztermin f. d. Schlussbesprechung am 9./10.11.2006 (1 Woche später) vorgeschlagen worden.

Am selben Tag wäre dem Bw. mitgeteilt worden, dass bei Nichterscheinen zur Schlussbesprechung die Bemessungsgrundlagen geschätzt würden.

Am Dienstag, dem 31.10 um 9.19 Uhr wäre der BP mitgeteilt worden, dass eine Disziplinaranzeige erfolgen würde und/bzw. eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO nicht gegeben sei. Die BP wäre weiters ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.10.1991, 91/13/0090 Mitwirkungspflicht der Partei bestehen würde und die Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die Schätzungsmethode und –ergebnisse in Kenntnis zu setzen sei (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160). Die BP hätte dies missachtet (ignoriert) und der Bw. daher die Aufhebung der Bescheide wegen Rechtswidrigkeit gem. § 299 BAO beantragt.

Richtig sei zwar, dass vom Bw. drei Termine kurzfristig abgesagt hätte werden müssen, jedoch auch vom Prüfer ein Termin abgesagt wurde.

Richtig sei weiters auch, dass einzelne (sehr komplexe) Excel-Aufstellungen erst im Zuge der BP (gemeinsam) erstellt hätten werden können (insbes. Kfz-Aufstellung über 6 Jahre, 3 Pkw's u. Leasing- u. Kauf- u. Eintauschvarianten). Der Prüfer hätte vor Ort fünf Stunden verwendet, sich steuerlich zu informieren und bezüglich der übermittelten Kfz-Aufstellung auch nicht mehr geantwortet. Unrichtig sei weiters die Behauptung, dass die fehlenden Unterlagen nicht bzw. nur schleppend vorgelegt worden wären, sondern vereinbart gewesen, diese sukzessive je nach Jahr uns Sachbereich vorzugehen und eine Übergabe sämtlicher Unterlagen nicht gewollt gewesen wäre.

Unbestritten sei weiters, dass Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine gesetzliche Verpflichtung hätten, eine doppelte Buchhaltung zu führen, jedoch die Formvorschriften gem. § 131(1) BAO zu beachten seien. Der Bw. sei jedoch nicht zur Führung eines Kassabuches auf tägl. Basis verpflichtet, da die „Bareinnahmen und -ausgaben nach § 131(2) BAO täglich in geeigneter Weise festgehalten werden sollen“. Die Aufzeichnungen des Bw. würden den Vorschriften entsprechen, da diese

sämtliche Ein./Ausg. vollständig, richtig, zeitgerecht und zeitfolgerichtig festgehalten worden wären,  
 ein Bankbuch (3 Konten bei 2 Bankinstituten) inkl. Belege geführt worden wäre,  
 eine Aufteilung der Umsätze (0%, 20%) erfolgte,  
 ebenso eine Aufstellung der anteiligen Vorsteuern (Excel-Datei) vorhanden wäre,  
 die Ausgaben in Belegkategorien gegliedert wurden wie z.B. Postgebühren, Kopien, Seminare, Büroaufwand, Nachrichtenaufwand, Arbeitszimmer + Energie, Kfz-Aufwand unterteilt in Treibstoff-, Reparatur und Versicherungsaufwand, Zinsaufwand usw. jeweils mit Deckblatt (Excel) und Summen versehen,  
 die Zahlscheine in Sachgruppen (z.B. Arbeitszimmer + Energie) gefasst wurde mit Konnex zu den Verträgen.

Laut Prüfer wäre die Auffindbarkeit der Belege und Eintragungen nicht gegeben gewesen, dies sei unrichtig. Ebenso die Behauptungen über die Nichtvorlage von Unterlagen über die Beleggruppen und Summen.

Die Mängel seien lt. Bw. nur gering wie z.B.

unrichtiger Eingang auf Bankbelegen, da Kunden falsche Kto.Nr. verwendet hätten  
 nicht ganz korrekte Ablage von z.B. Treibstoffrechnungen  
 keine Excel-Datei bei einfacher Addition von 5-10 Beträgen  
 strittig wäre (vgl. Schätzung der Privatanteile) die Zuordnung von Zeitschriften und Versicherungen  
 schwierig (jedoch lösbar) die Zuordnung Lehraufträge und Einnahmen.

Der Bw. sei Einzelunternehmer und die festgestellten Mängel nur geringfügig. Der Bw. sei auch seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen und die vorgelegten Aufzeichnungen sachlich richtig. Eine Schätzungsbefugnis sei daher nicht gegeben.

Ad Privatdarlehen – Sicherheitszuschlag (SZ) als Strafzuschlag)

Die Feststellung der BP, dass die Herkunft des Betrages von S 150.000,00 (1999) nicht aufgeklärt wurde, sei unrichtig. Der Betrag wäre erst im Zuge der BP als Darlehen tituliert worden. Bereits zu Beginn der BP wurde bekannt gegeben, dass es sich um ein Privatdarlehen handeln würde. Vereinbart wäre worden, dass erst am Ende der BP diskutiert würde. Der Bw. hätte entsprechend am 10.11. eine Kopie des Vertrages des Bruders des Bw. mit

handschriftlichen Vermerken vorgelegt. Der Darlehensvertrag würde den Erfordernissen des Zivilrechtes und auch gängiger Rechtsprechung des VwGH entsprechen, d.h.:

nach außen zum Ausdruck kommen,  
 einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben: es sei klar ersichtlich eine Darlehensvereinbarung, Rückzahlungen terminiert, Zinsen vereinbart (antizipative Zinsen wie in der Privatwirtschaft oder bei variablen Tilgungsplänen üblich) in einer geringeren Bezahlung des Betrages für den Kauf von Möbeln durch den Darlehensgeber  
 auch zwischen Familienfremden mit denselben Bedingungen abgeschlossen worden.

Weiters entspreche es nicht der Wahrheit, dass das Jahreseinkommen des Bruders 3/5 des Darlehensbetrages ausmache (1998 – S 251.999,00, 1999 – S 254.394,00) bzw. sei dieses unerheblich, da das Vermögen aus der Scheidung des Bw. stammen würde.

Dem Bw. sei auch nicht anzulasten, dass der Bruder als Privatperson keine Aufzeichnungen nach BAO führe und über keine Bankaufzeichnungen mehr verfügen würde.

Die Beweiswürdigung der BP bzgl. dem privaten Möbelverkauf sei nicht schlüssig. Der Darlehensbetrag wäre am 12.2.1999 bar, der Betrag von S 25.000,00 (um Zinsen verringelter Wert) am 24.2. eingegangen. Dieser mit dem Privatdarlehen in unmittelbaren Zusammenhang stehende Verkauf wäre als (richtig) erfolgsneutral anerkannt, der Betrag des Darlehens jedoch als Vermögenszuwachs bewertet worden.

Lt. Ansicht des Bw. seien Umstände auch zugunsten des Abgabepflichtigen (Bw.) zu beurteilen, und genüge die Glaubhaftmachung. Durch das Verlangen der Behörde würde die Beweislast nicht verschoben, d.h. die Behörde sei verpflichtet nach Nachweisen zu suchen, entsprechend dem Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht. Auch sei Treu und Glauben zu beachten und diesbzgl. auf eine Entscheidung des UFS v. 8.4.2004 zu verweisen.

Die Nichtanerkennung des Privatdarlehens widerspreche den Anforderungen des VwGH, da

- 1) die Behörde sachverhaltsbezogen die Erwägungen darzustellen habe,
- 2) aus welche Gründe ein anderer Sachverhalt angenommen worden wäre und
- 3) die rechtliche Beurteilung der Behörde darin zu bestehen hat, warum der erste Sachverhalt als gegeben erachtet hat bzw. warum gerade dieser als erwiesen anzunehmen sei.

Diesen Erfordernissen wurde die BP nicht gerecht, da nicht dargestellt worden wäre, warum ein anderer Sachverhalt als erwiesen anzusehen sei.

ad Schätzung

Eine Schätzungsbefugnis wäre aus o.a. Gründen sowie offensichtlichen Verfahrensfehlern nicht gegeben.

Nach Erkenntnis des VwGH v. 28.2.1995, 94/14/0157 beruhe die Befugnis zur Schätzung allein auf der objekt. Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Eine Schätzungsbefugnis liege daher nicht vor, und sei der Privatkredit aus der Schätzung auszuklammern, da die Argumente der BP widersprüchlich und nicht nachvollziehbar wären.

Auch würde die Begründung des Schätzungsergebnisses fehlen (9.10.1998, 96/15/0183) und den Anforderungen des VwGH nicht gerecht. Die Begründung hätte die Schätzungsmethode, die Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen.

1999 - 2004:			OEG		TOTAL	
1.) EINNAHMEN:			Brutto	MWSt	Netto	EURO
a.) ursprüngl. Steuererklärungen	281.496,25	22.278,38	259.217,87	112.139,44	371.357	
b.) BP vom 21.12.2006	333.885,02	33.082,65	300.802,37	123.311,10	424.113	
Differenz	52.388,77	10.804,27	41.584,50	11.171,66	52.756	
* ) - davon Sich. Zuschlag	37.935,35	6.322,56	31.612,79	8.915,12	40.528	
Differenz			9.971,71		12.228	
- abz. Witwerpension....			- 11.569,62		- 11.569,62	
<b>TOTAL - Differenz</b>			- 1.597,91		658,63	
Differenz in % von a.)			-0,62%		0,18%	

1999:			OEG		TOTAL	
1.) EINNAHMEN:			Brutto	MWSt	Netto	AT€
a.) St.erklärung 20.2.03	662.421,40	63.243,27	599.178,13	296.527,30	895.71	
b.) BP vom 21.12.2006	798.413,40	93.416,60	704.996,80	296.527,30	1.001.52	
Differenz	135.992,00	30.173,33	105.818,67	-	105.81	
* ) - davon Sich. Zuschlag	150.000,00	25.000,00	125.000,00	-	125,00	
Differenz			- 19.181,33		- 19,18	
Differenz in % von a.)			-3,20%		-2,14%	

Die Aufstellung würde zeigen, dass die Einnahmen ohne SZ geringer ausgefallen wären, auf Grund der Umgruppierungen zwischen 0 und 20% USt. Dies wäre ein Beweis, dass kein Anlass für eine Schätzung vorliegen würde.

ad SZ)

Die Festsetzung eines pauschalen SZ sei nicht gerechtfertigt, da dieser

- unter Verweis auf die o.a. Gründe auf unobjektiven Annahmen beruhen würde,
- dieser basierend auf 1999 pauschal für die nächsten 5 Jahre angesetzt worden wäre,
- ebenso betreffend die OEG hinzugerechnet worden wäre
- nur geringfügige Mängel und Abweichungen basiere und keine Notwendigkeit (bzw. Strafzuschlag zu werten) vorliegen würde
- und die Fehler aufgeklärt worden wären.

Der Bw. verweise auf den Beschluss des UFS v. 23.3.2004, RV/026-W/02 sowie VwGH 16.7.1996, 92/14/0140, dass ein gleich hoher SZ zu Umsatz und Gewinn gesetzlich keine Deckung finden würde.

---

Lt. Kommentar Stoll, BAO 1906 widerspreche der SZ dem Gesetz und sei die Schätzung nur auf das Notwendigste angeordnet. Lt. Kommentar Stoll, BAO, 1941 widerspreche ein Strafzuschlag dem Gesetz.

Im vorliegenden Fall sei der SZ auf Basis geringfügiger Differenzen somit als reiner Strafzuschlag zu werten.

Der Bw. stelle daher den Antrag auf Aufhebung des SZ wegen Rechtswidrigkeit nach § 299 BAO. Diese würden nicht einer den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechenden objekt. Sachverhaltsermittlung gerecht, die Begründungen seien nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar.

ad Privatanteile - wirtschaftliche Betrachtungsweise)

Gem. § 21 (1) BAO hätte sich die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt maßgeblich auszurichten. Lt. Erkenntnis des VwGH 27.8.1998, 98/13/0080 diene die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Beurteilung des Sachverhaltes, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen.

Die Tätigkeit des Bw. umfasse die Betriebsberatung sowie Lektortätigkeit und hätte sich (seit dem Tod der Gattin im Jahre 2002) zuungunsten der Beratertätigkeit entwickelt.

Es sei sehr schwierig abgesagte Aufträge zu ersetzen und bedürfe es großer Vorleistungen, um neue Projekte zu verkaufen, wie z.B. bezüglich Thermostudie für Tourismusverbände. Dies erkläre die angespannte finanzielle Situation des Bw.

Die Lektorentätigkeit ergäbe eine hohe Anzahl und intensive Betreuungsintensität (2 schriftl. Prüfungen/Semester, je 1 Referat je Studiengruppe zu je 3-4 Diplomarbeiten). Daraus ergäbe sich als betrieblich bedingt:

- die Verwendung des PC inkl. Kosten für Internet
- Telefonaufwand und Literatur (Zeitschriften)
- Kfz-Aufwand (1x wöchentl. x 34 Wochen nach B.berg und retour)

Die Privatanteile seien daher lt. Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie folgt abzuändern.

PC + Invest.	bisher	10%	neu	5%
Zeitschriften		50%		33%
Tel.		30%		20%
KFZ		80%		93,3%

Der Bw. beantrage somit insgesamt die Streichung des SZ, erfolgsneutrale Berücksichtigung des Privatanteiles sowie die Abänderung der Privatanteile in wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

ad Details und Berechnungen zu den einzelnen Bescheiden)

ESt-Bescheid 1999:

Als LSt wären S 18.611,70 abgezogen, lt. Beleg jedoch S 18.860,40 bezahlt worden. Ohne SZ würden die Einnahmen lt. BP unter jenen der Steuererklärung liegen.

Es würde nicht begründet, warum die Einnahmen von S 31.040,00 zu 100% den 20%igen zugerechnet worden wären (2000: S 67.340,00).

ad Kfz-Aufwendungen bezüglich Korrektur des Restaufwandes beim Eintausch des kfz1):

- die Leasingzahlungen der Jahre 1996-1998 i.H.v. S 66.900,00 könnten nicht in der Vorauszahlung enthalten sein,

- lt. BP ergäbe sich damit ein Anschaffungswert von S 151.900,00,
- die Korrektur vom 20.1.2007 zeige, dass der in 1998 zu berücksichtigende Restaufwand S 61.900,00 betrage,
- zur Probe sei angeführt, dass der VK-Gewinn von S 5.000,00 die Anzahlung von S 66.900,00 vermindere, dies ergäbe einen Aufwand von S 61.900,00.

ESt 2000: Der Bw. müsste für die Finanzberatung aufkommen, dies wäre mit Zahlungsausgang (Überweisung per Post) dokumentiert worden.

ESt 2001: Einnahmen S 67.340,- aufgeteilt

ESt 2003 und 2004: Es wäre keine Lohnsteuer angesetzt worden.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

***„Ad A.A.2. und 3 Schlussbesprechung / Buchführungspflichten und Mängel / Privatdarlehen / Schätzung gem. § 184 BAO und Sicherheitszuschlag“***

***Ad Schlussbesprechung:***

„Durch zahlreiche Terminabsagen des Bw. und durch nicht nachgereichte angeforderte Unterlagen konnten die Prüfungshandlungen nicht zügig und verfahrensökonomisch durchgeführt werden. Daher erging gegen Prüfungsabschluss am 29.9.2006 für den 13.10.2006 eine Vorladung zur Schlussbesprechung (mit Rsb am 4.10. am Postamt hinterlegt). Da an diesem Tag die zu überprüfenden Unterlagen umfangreich waren und noch immer Belege fehlten, wurde zwischen dem Abgabepflichtigen (Bw.), dem Teamleiter und dem Prüfer vereinbart, dass die endgültige Schlussbesprechung, nach einem zusätzlichen Zwischentermin im ho. Finanzamt (23.10.), letztmalig, auf den 31.10.2006, verschoben wird.“

Am 25.10.2006 wurde, nach zwei Besprechungsterminen im Finanzamt (13. und 23.10.2006), durch den Prüfer eine Mail an den Bw. verfasst in welcher der **SB-Termin 31.10.2006** nochmals festgehalten wurde. Im Anhang zu dieser Mail wurde eine detaillierte Excelaufstellung der noch offenen Punkte und Fragen und der noch fehlenden Belege beigefügt.

Diese Mail wurde am 30.10.2006 durch den Bw. beantwortet, indem um eine Terminverschiebung angesucht wurde und auf die Befangenheit des Prüfers hingewiesen wurde.

Nach Rücksprache mit dem Teamleiter wurde noch am selben Tag eine Antwort-Mail an den Abgabepflichtigen (Bw.) versandt, in der auf den SB-Termin am 31.10.2006 hingewiesen wurde. Des Weiteren wurde abermals darauf hingewiesen, dass bei Nichterscheinen des Bw. die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO auf Basis der eingesehenen Unterlagen geschätzt werden.

Am Tag der vorgesehenen Schlussbesprechung (31.10.2006) sandte der Bw. wiederum eine Mail. Darin lehnte er den Prüfer ab und berief sich auf die "Mitwirkungspflicht der Partei" und begehrte die Zurverfügungstellung des durch die BP geänderten Zahlenmaterials hinsichtlich Kfz-Änderungen bzw. Privatanteile.

Der Bw. ist schließlich am 31.10.2006 nicht zur Schlussbesprechung erschienen. Die Besteuerungsgrundlagen wurden daher - unter Berücksichtigung der am 10.11.2006 im Amt nachgereichten Unterlagen - gem. § 184 BAO ermittelt.

Die Punkte "Kfz" und "Privatanteile" wurden am 13.10. und 23.10. besprochen und auch in der Mail vom 25.10. angeführt. Eine diesbezügliche, behauptete Vereinbarung der exakten Bekanntgabe der Änderungen lt. BP wurde mit dem Abgabepflichtigen (Bw.) nicht getroffen, jedoch wurde sehr wohl darauf hingewiesen, dass diese Punkte im Zuge der Schlussbesprechung im Beisein des Teamleiters ausführlichst behandelt werden und erst dann entschieden werden können.

Eine Schlussbesprechung dient vor allem dazu, um alle zu beanstandenden Punkte zu erörtern bzw. noch offene Fragen zu klären und dem Bw. dadurch das Parteiengehör zu gewähren.

***Ad Buchführungspflichten (ab Seite 5 der Berufung):***

---

Grundsätzlich wird auf die Ausführungen des BP-Berichts unter "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen" verwiesen.

Ergänzend wird dazu wie folgt Stellung genommen.

Im BP-Bericht ist in keiner Weise von (doppelter) Buchhaltung die Rede, sondern ausschließlich von Aufzeichnungen, welche gem. §§ 126, 131 BAO zu führen sind. Im Übrigen ist es korrekt, dass ein "Kassabuch" nicht verpflichtend ist. Dies wurde auch nur demonstrativ (mit einem "z.B." versehen) aufgezählt.

Ein "Festhalten von Bareinnahmen und -ausgaben" ist jedoch gesetzlich vorgeschrieben. Im Zuge der BP wurde jedoch festgestellt (s. BP-Bericht Tz. 1 j und m), dass *Barerlöse in den Aufzeichnungen keinen Niederschlag gefunden haben* (2001: ATS 71.400 brutto; 2002: € 2.000 brutto).

Der Bw. beteuerte im Zuge der BP nur Bankerlöse erhalten zu haben und dass das Bankkonto vollständig sei.

Es wurde jedoch festgestellt, dass auch dieses mangelhaft war. Bezuglich der "Bankaufzeichnungen" wurden - wie im jeweiligen BP-Bericht unter Tz 1 festgehalten - folgende Mängel festgestellt:

*It. Tz 1 des BP-Berichtes ABNr. Einzel (Einzelunternehmer):*

b) Eine Bankgutschrift (ATS 31.040) wurde bisher nicht erklärt und es konnte auch bis dato diese nicht belegmäßig aufgeklärt werden

c) Für erklärte Bankgutschriften iHv. ATS 34.020 (überhaupt kein Herkunftsnnachweis), sowie für in Summe ATS 135.830,80 konnten keine Ausgangsrechnungen durch den Abgabepflichtigen (Bw.) vor-gelegt werden.

d) Ein Erlös iHv. ATS 33.880 wurde *als OEG-Erlös statt einer Einnahme beim Einzelunternehmen deklariert*.

g) Die *Ausgangsrechnung* zu Erlös ATS 9.600 fehlt

h) Ein Erlös (ATS 109.200 brutto) auf dem OEG-Bankkonto wurde als steuerfreie Einnahme deklariert, obwohl lt. nachgereichter AR diese *umsatzsteuerpflichtig* ist und dem Einzelunternehmen zuzuordnen war.

j) *Barerlöse nicht erklärt* (s. o.)

k) *Umsatzsteuerpflichtige Erlöse* (ATS 16.822,28 und 22.324,72 brutto) wurden *als steuerfrei in den Aufzeichnungen erklärt*.

l) Das *Blatt 3 des Kontoauszuges* v. 19.1.01, sowie der *belegmäßige Nachweis* des dort eingegangenen Betrages iHv. ATS 67.340 fehlt. Dieser wurde ohne Nachweis *als umsatzsteuerfrei deklariert*.

m) *Barerlös nicht erklärt* (s.o.)

n) *Bankeingänge* in Höhe von € 1.520,05 (brutto) sowie € 2.394, € 1.083,84, € 2.394 wurden nicht erklärt und es fehlen *Teile bzw. dazugehörigen Belege der entsprechenden Kontoauszüge*.

o) *Diverse Bankeingänge auf dem OEG-Konto betrafen das Einzelunternehmen*

p) *fehlender Herkunftsnnachweis einer Bareinzahlung auf das Bankkonto iHv. € 5.200*

*It Tz 1 des BP-Berichtes der ABNr. OEG (Bw. Nachn. Marketing KEG)*

*Eine Gutschrift It. der am 10.11.06 nachgereichten Kontoauszüge iHv. ATS 31.050 wurde nicht erklärt.*

*Kontoauszüge 23 - 25 des Jahres 2000 fehlten*

*Bei den am 10.11.2006 nachgereichten Kontoauszügen fehlen der Kontoabschluss des Jahres 2001 sowie der Auszug Nr. 1 des neuen Bankkontos der OEG für 2002*

*Bankeingänge auf das OEG-Konto betrafen die Einzelfirma*

Ferner wird festgehalten, dass gem. § 131 (1) BAO Eintragungen (= *Aufzeichnungen*) der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen (Ziffer 2)!

Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem *laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister)* festgehalten werden (Ziffer 4)

Die zu Büchern oder *Aufzeichnungen* gehörigen Belege sollen derart *geordnet aufbewahrt* werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (Ziffer 5)

*...der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht... unleserlich gemacht werden. ...und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss*

---

*lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind (Ziffer 6)*

Werden die *Geschäftsfälle maschinell (z.B. Excel) festgehalten*, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen (z.B. Belegnummer) der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der *Zusammenhang zwischen den Buchungen (=Aufzeichnungen) und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können* (Abs. 2)

Abgesehen von den oben angeführten Mängeln bei den Erlösen (bar, Bank) wurden auch bei den Aufwendungen Mängel festgestellt (s. auch die BP-Berichte unter "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen").

Allein die der Berufung beigelegten Excelaufstellungen (1999) stellen eine "optische Aussage" für die Nichteinhaltung der obigen Bestimmungen dar. Die Belegaufwandsgruppen welche in einer Excelaufstellung zusammengefasst wurden (z.B. Büromaterial, Kopien, Zeitschriften, Werbung) wurden ohne Belegnummer, urchronologisch (Datum durcheinander), daher ohne Bezug zu den oft nicht in dieser Reihenfolge gebündelten Belegen, aufgezeichnet. Die Kfz-Belege entsprachen generell nicht diesen Erfordernissen (komplett durcheinander).

Die den Bestimmungen entsprechende systematische Auffindbarkeit einzelner Belege war dadurch kaum bis gar nicht gegeben.

Eintragungen sollen "der Zeitfolge nach geordnet" erfolgen, wie sie sich ereignet haben. Auch dies war nicht gegeben (Datum, s.o.).

Die Eintragungen waren auch nicht vollständig, da im Laufe der BP immer wieder neue Belege "aufgetaucht" sind und durch den Bw. mittels geänderter Aufstellungen "nachgereicht" wurden.

Zahlscheine waren ohne entsprechende Rechnungen mit tw. Summen-"post-its" versehen und konnten meist den in der E/A-Aufstellung gegliederten Aufwandspositionen nicht zugeordnet werden.

***Ad Privatdarlehen:***

Diesbezüglich wird auf den BP-Bericht (ABNr.OEG) verwiesen.

Ergänzend wird festgehalten, dass der private Möbelerlös gesondert als solcher erfolgsneutral anerkannt wurde, da kein Konnex zu dem Darlehen bestand. Lt. Darlehensvertrag des Abgabepflichtigen (Bw.) wurde das Darlehen als zinsenfreies Darlehen vereinbart.

Es konnte weiters kein Zahlungsfluss (weder über den Eingang noch über die Rückzahlungen, Bankabhebung, Überweisung) nachgewiesen werden. Die handschriftlichen Vermerke des Bruders über Darlehensrückzahlungen decken sich nicht mit Bankabhebungen beim Abgabepflichtigen (Bw.).

Der Darlehensvertrag entspricht aufgrund der zu unbestimmten Rückzahlungsvereinbarung ("innerhalb von 60 Monaten..."), fehlender Besicherung und mangels jeglicher Kündigungsmöglichkeiten nicht der Fremdüblichkeit und ist daher lt. herrschender Rechtsprechung des VwGH zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht anzuerkennen. In dieser Hinsicht ist auch die Entscheidung gem. § 167 Abs.2 BAO zu sehen. Der Betrag wurde daher als nicht aufgeklärter Vermögenszuwachs den Erlösen im Jahr 1999 hinzugerechnet.

***Ad Schätzung gem. § 184 BAO / Sicherheitszuschlag:***

Da die Aufzeichnungen, wie obig angeführt, und wie auch schon lt. BP-Bericht unter "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen", sowie der Tz 1 und 3-6 (bzw. 1 und 3 der ABNr 124064/05), den Anforderungen der §§ 126, 131 BAO nicht gerecht wurden und derartige formelle und materielle Mängel aufwiesen, war eine Schätzungsberichtigung gem. § 184 BAO gegeben.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die der Erreichung des Ziels, nämlich der Ermittlung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen, möglichst nahe kommt.

Wie auch schon in den BP-Berichten unter Tz 2 angeführt, hat die Abgabenbehörde gem. § 184 Abs. 3 BAO die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloße formelle Aufzeichnungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnung nach sich

ziehen, genügen. Andererseits ist im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Aufzeichnungen für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Aufzeichnungen formell ordnungsgemäß geführt wurden.

Die dargelegten formellen und materiellen Mängel sind insgesamt gesehen derart schwerwiegend, dass davon ausgegangen werden kann, dass neben den lt. BP-Berichten angeführten Zurechnungen aufgrund von Feststellungen der BP, weitere - nicht konkret feststellbare -- Vorgänge nicht (ordnungsgemäß) erfasst wurden.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung und dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden.

*Aufgrund der Feststellungen der BP bzw. der oben angeführten formellen und materiellen Mängel, aufgrund derer nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzungshöhe nicht zu gewinnen waren, wurde eine griffweise Zuschätzung in Form eines SZ in Höhe von 10% der erklärten Erlöse (+20% Umsatzsteuer) vorgenommen.*

### **2. Ad A.A.6 Privatanteile**

Diesbezüglich wird auf die Begründung der BP-Berichte (ABNr.Einzel Tz 5 und ABNr.OEG Tz 3) verwiesen.

Der Argumentation lt. Berufung, dass die betriebliche Nutzung intensiver war als bei anderen Beratern, kann mangels Nachweis bzw. diesbezüglicher ordnungsgemäßer Aufzeichnungen (z.B. Fahrtenbuch, s. BP-Bericht) nicht gefolgt werden. Die durch die BP geschätzten Privatanteile entsprechen den gängigen Erfahrungswerten des täglichen Lebens:

### **3. Ad A. B.**

#### **1999:**

*Ad Lohnsteuerabzug iHv. ATS 18.611,70 statt 18.860,40:*

Lt. Bescheid und dem dort beiliegendem Jahreslohnzettel welcher durch das Betriebsfinanzamt (Finanzamt f. d. 1. und 23. Bezirk) bzw. vom Bundesdienst übermittelt wurde, wurde Lohnsteuer iHv. ATS 18.611,70 einbehalten und bei der Veranlagung berücksichtigt. Die Differenz kann sich durch eine nachträgliche Aufrollung des Verfahrens (Bruttobezüge gleich, jedoch Sozialversicherung höher) ergeben haben. Eine eventuelle Korrektur ist durch das Finanzamt mangels Zuständigkeit nicht möglich. Diesbezüglich wird auf das zuständige Betriebsfinanzamt bzw. Lohnzettelübermittlung Bundesdienst, verwiesen.

*Nicht erklärter Erlös iHv. ATS 31.040 im Jahr 1999 / Aufteilung in 0 und 20%ige Erlöse:*

Auf die Feststellungen im BP-Bericht der Einzelfirma lt. Tz 1 b) wird verwiesen. Das Finanzamt hat festgestellt, dass im Jahr 1999 die Einnahmen aus der Wifi-Tätigkeit vollständig erklärt wurden und dass der Bw. weiters Einkünfte aus einer Unternehmensberatungstätigkeit bezieht. In einem mängelfreien Verfahren wurde durch die BP ein ungeklärter Vermögenszuwachs iHv. ATS 31.040 festgestellt. Da kein belegmäßiger Nachweis über die Geldherkunft bzw. über die Umsatzsteuerfreiheit erfolgte, wird davon ausgegangen, dass der gesamte Betrag aus der Unternehmensberatungstätigkeit stammt und dieser ist daher als umsatzsteuerpflichtiger Erlös zu behandeln.

#### *Ad Leasing-VZ:*

Es wird auf den BP-Bericht (ABNr.Einzel) Tz 4 (2. Absatz) verwiesen. Im Zuge der Vorprüfung (1996-98, lt. BP-Bericht, ABNr.OEG) wurden unter Tz 20 unter "Anzahlung aliquot" die lt. Berufung beanstandeten Beträge der Leasingvorauszahlung aliquot als Aufwand berücksichtigt.

#### **2000:**

#### *Ad Honorar:*

Es wird auf die Begründung des BP-Berichtes (ABNr.Einzel, Tz 3 a) verwiesen. Ergänzend wird festgehalten, dass auch der nachgereichte "Vor"-vertrag keinen glaubhaften Nachweis darstellt, inwiefern die Überweisungen (durch Gattin) durch die Tätigkeit des Bw. betrieblich bedingt bzw. veranlasst waren, da sie durch keinerlei Beleg (Rechung, Leistungsnachweis) nachgewiesen wurden.

#### *Ad Kfz-Afa:*

Die Änderung der AfA von 9.902,72 auf 10.840,22 (und in den Folgejahren) kann mangels relevanter Begründung nicht nachvollzogen werden. Die Leasinganzahlung wurde abzüglich der ersten 3 Jahre Privatnutzung aliquot für die Ermittlung der AfA-Basis angesetzt (Bericht Einzelfirma, Tz. 4).

---

**2001:**

*Ad nicht erklärter Erlös iHv. ATS 67.340:*

Auf die Begründung lt. BP-Bericht der Einzelfirma sowie auf die obige Begründung unter "1999: ad nicht erklärter Erlös iHv. 31.040 ATS" wird verwiesen.

**2003:**

*Ad Lohnsteuer bei Pensionsbezug:*

Lt. Bescheid und dem dort beiliegendem Jahreslohnzettel, welcher durch das Betriebsfinanzamt bzw. von der PVA übermittelt wurde, wurde Lohnsteuer iHv. 21,04 € im Laufe des Jahres bezahlt und im Zuge der Veranlagung in Abzug gebracht. Eine eventuelle Korrektur ist durch das ho. Finanzamt mangels Zuständigkeit nicht möglich. Diesbezüglich wird auf das zuständige Betriebsfinanzamt bzw. die Pensionsversicherungsanstalt verwiesen.

**2004:**

*Ad Lohnsteuer bei Pensionsbezug:*

Lt. Bescheid und beiliegendem Jahreslohnzettel wurde keine Lohnsteuer während des Jahres einbehalten. Siehe auch Begründung für 2003.

*Ad Kfz-AfA:*

Die Änderung der AfA-Basis lt. Berufung kann mangels relevanter Begründung nicht nachvollzogen werden. Es wird auf die Berechnung und Begründung der Tz 4 des BP-Berichtes der Einzelfirma verwiesen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wird ergänzend eingewendet:

ad Schlussbesprechung)

Die Vorladung würde keine faktische Amtshandlung darstellen, auch stehe es dem Bw. frei daran teilzunehmen. Im E-Mail vom 31.10. wären keine Argumente betreffend Kfz-Kosten 1999-2004 enthalten gewesen.

ad Buchführungspflichten)

- Es hätte einige Fälle von falschen Überweisungen gegeben,
- wo Rechnungen von zu mir korrekt angeführten Einnahmen gefehlt hätten,
- bei Dieselbelegen oder Zeitschriftenrechnungen einige im falschen Monat abgelegt worden wären.

Die Mängel seien jedoch geringfügig. Der Bw. sei nicht zur doppelten Buchhaltung oder Kassabuchaufzeichnung verpflichtet, und handle es sich um strittige 1% der Belege, die nicht als aussagefähig zu bezeichnen seien.

Bei Berücksichtigung sämtlicher Korrekturen der Einnahmen über die Jahre ergäbe sich eine Differenz von einem Promille. Es hätte somit keinen Grund für eine Schätzung bzw. SZ gegeben. Unter Berücksichtigung sämtlicher Korrekturen der Einnahmen ergäbe sich über sechs Jahre eine Differenz von nur -0,62% (Bw.) bzw. +0,18% (KEG).

ad Privatdarlehen)

Die Behauptungen würden in mehrfacher Weise nicht der Tatsache entsprechen:

- Zinsen: Es wäre kein zinsenfreies Darlehen vereinbart worden. Der Möbelverkauf – drei Wochen nach Eingang – stehe eindeutig im Zusammenhang mit Darlehen.

---

- Zahlungsfluss: Der Zahlungsfluss wäre (mittels Kopien) eindeutig nachgewiesen worden.
- Fremdüblichkeit würde vorliegen (innerhalb von 60 Monaten, fehlende Sicherheit ist fremdüblich, Preisnachlässe sind zu gewähren).

Der Darlehensvertrag entspreche lt. Ansicht des Bw. auch den Anforderungen der steuerlichen Rechtsprechung.

- schriftliche Vereinbarung,
- eindeutige, klare Bestimmungen,
- unter Familienfremden auch abgeschlossen.

ad Schätzung nach § 184 BAO:

Es lägen geringfügige Mängel und nicht schwerwiegende und gravierende Mängel vor. Die Schätzungsbefugnis begründe sich lt. Rechtsprechung des VwGH auf der objektiven Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und sei diese zu begründen.

ad Sicherheitszuschlag)

Der SZ sei nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls nicht als Strafzuschlag zu konzipieren.

ad Privatanteile)

Die Behauptung des Prüfers sei nicht korrekt, da für sämtliche Jahre Lehrverträge vorliegen würden, und daher

- sowohl der Umfang der Lehrverträge bekannt,
- und auf Grund der Bildungseinrichtungen weit entfernt von Wien große Aufwendungen angefallen wären. Auch wäre ein Fahrtenbuch vorgelegt worden.

Die Schätzung der PA sei willkürlich und parteisch erfolgt, da man wie bei Darlehen und SZ nicht am objektiven Sachverhalt orientiert hätte.

ad A.B:

1999: Die Unzuständigkeit des Finanzamtes im 15. Bezirk sei nicht nachvollziehbar.

2000: Lt. Vorvertrag würde der Bw. die Kosten der Finanzberatung übernehmen. Die Kosten für das Finden eines Finanzinvestors wäre vereinbart worden; diese wären (1x) vom Konto der Gattin und mit Postanweisung durchgeführt (auch nachgewiesen) worden.

Ad Antrag auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO

- a) Mit Bescheide vom 24.4.2007 wurde der Antrag gem. § 299 BAO betreffend Begründungsmangel der Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 abgewiesen bzw. der Antrag auf Aufhebung des Sicherheitszuschlages zurückgewiesen mit der Begründung, dass die Festsetzung eines SZ für sich keinen Bescheidtitel begründe und daher der Antrag auf Aufhebung des SZ mangels zugrunde liegenden Bescheid nicht zulässig sei.

„§ 299 BAO gestatte Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. D.h. selbst bei der Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder bei Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist ab 1.1.2003 eine Aufhebung iSd § 299 nicht mehr zulässig. Eine Aufhebung nach § 299 BAO setzt somit die Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 ab 20.12.2003). Im Übrigen liege die Aufhebung im Falle der Rechtswidrigkeit im Ermessen der Abgabenbehörde.“

Lt. Judikatur des VwGH sei es nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides darauf zu verweisen, dass die Begründung in einem der Partei bekannten BP-Bericht zu finden sei. Des weiteren setzt eine Aufhebung die eindeutige Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhalts des aufzuhebenden Bescheides voraus. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht dazu nicht aus.

In der fristgerechten Berufung wendet der Bw. ein, dass es auf die Begründung im BP-Bericht keinen Hinweis gäbe und wäre die Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Ergebnis in Kenntnis zu setzen gewesen. Die Schätzung sei zu begründen und dürfe es kein Strafzuschlag darstellen. Die Entscheidung würde somit einer Rechtsbeugung gleichkommen.

b) Mit Bescheid vom 24.4.2007 wurde weiters der Antrag gem. § 299 BAO betreffend die Aufhebung des SZ im Rahmen der Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 zurückgewiesen mit der Begründung, dass die Festsetzung eines SZ für sich keinen Bescheidtitel begründe und daher der Antrag auf Aufhebung des SZ mangels zugrunde liegenden Bescheid nicht zulässig sei.

In der fristgerechten Berufung wurde ergänzend eingewendet: Der Antrag des Bw. beruhe auf der Tatsache, der eindeutigen Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhalts“ als Voraussetzung der Aufhebung gem. § 299 BAO. Der Spruch der bestrittenen Bescheide würde sich als nicht richtig erweisen, da sich durch den rechtswidrigen SZ eine unrichtige Steuer ergäbe. Die Festsetzung des SZ sei in klarer und eindeutiger Weise gesetzwidrig. Die Festsetzung eines SZ im Ausmaß von 10%igen Einnahmen sei gesetzwidrig, da

- der SZ kein Strafzuschlag sein soll,
- die Differenz der Einnahmen 1999 von S 105.819,00 gegenüber dem SZ von S 125.000,00 und 118,2% ergebe,
- für sämtliche Jahre eine Einnahmendifferenz von € 41.186,00 vorliege, der SZ jedoch € 40.528,00 (=98,6%) betragen würde,
- die Behörde hätte vor Bescheiderlassung die Bw., über Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Methode der Schätzung in Kenntnis zu setzen und
- das Schätzungsergebnis zu begründen.

Betreffend die Nichtanerkennung des Privatdarlehens als Basis für die Schätzung hätte der Prüfer mehrmals die Unwahrheit behauptet, dass

- der Betrag nicht aufgeklärt worden wäre,
- das Einkommen des Bruders gerade 3/5 des Darlehensbetrages ausmache,
- Publizität des Darlehensvertrages nicht gegeben sei.

Ein Widerspruch ergäbe sich weiters aus der Begründung der Behörde dahin gehend, dass "It. Judikatur es nicht rechtswidrig sei, in der Begründung eines Bescheides darauf zu verweisen, dass die Begründung im der Partei bekannten BP-Bescheid zu finden sei." Die Inhalte hätten jedoch zu gesetzeswidrigen Festsetzungen geführt.

Betreffend Ermessenshinweis wird eingewendet: Lt. Judikatur sei ein bloßer Hinweis auf das Ermessen nicht ausreichend, und komme dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung zu, jedoch würde dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang eingeräumt. Daher seien die Bescheide betreffend SZ sowohl der OEG (KEG) als auch Bw. rechtswidrig und aufzuheben.

Zur mündlichen Verhandlung vom 27.11.2008 ist der Bw. nicht erschienen.

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

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der

---

Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Solche sachlichen Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0162).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab.

Strittig ist die Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages. Auf Basis der festgestellten Aufzeichnungsmängel und nicht erklärten Einnahmen wurde von der BP eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn im Ausmaß von 10% der Erlöse für die Jahre 1999 bis 2004 vorgenommen.

Der Bw. wendet ein, dass ihm vor der Schlussbesprechung nicht die geschätzten Privatanteile und Kfz-Ausgaben übermittelt wurden. Die Mängel der Aufzeichnungen seien lt. Bw. nicht gravierend, auch läge eine Buchführungspflicht nicht vor. Nur 1% der Belege wäre strittig. Einnahmen-Ausgaben-Rechner haben die Formvorschriften gem. § 131 Abs. 1 BAO zu beachten, ein Kassabuch sei jedoch nicht verpflichtend zu führen. Die Aufzeichnungen des Bw. würden den Vorschriften entsprechen, da sämtliche Einnahmen und Ausgaben vollständig, richtig, zeitgerecht und zeitfolgerichtig festgehalten, ein Bankbuch (3 Konten bei 2 Bankinstituten) inkl. Belege geführt worden wäre, eine Aufteilung der Umsätze (0%, 20%) erfolgte, auch eine Aufstellung der anteiligen Vorsteuern (Excel-Datei) vorhanden wäre, die Ausgaben in Belegkategorien gegliedert wurden wie z.B. Postgebühren, Kopien, Seminare, Büroaufwand, Nachrichtenaufwand, Arbeitszimmer + Energie, Kfz-Aufwand unterteilt in Treibstoff-, Reparatur und Versicherungsaufwand, Zinsaufwand usw. jeweils mit Deckblatt (Excel) und Summen versehen, die Zahlscheine in Sachgruppen (z.B. Arbeitszimmer + Energie) gefasst wurden mit Konnex zu den Verträgen.

Die Belege wären somit auffindbar und auch vorgelegt worden und die Mängel geringfügig gewesen, wie z.B. unrichtiger Eingang auf Belegen, teilweise unkorrekte Ablage z.B. der Treibstoffrechnungen, keine Excel-Datei bei Addition von 5 bis 10 Beträgen, strittig wäre weiters die Schätzung der Privatanteile und Zuordnung von Zeitschriften und Versicherungen, schwierig auch die Zuordnung der Lehraufträge und Einnahmen. Lt. Bw. seien die Mängel

geringfügig z.T. nur durch Umgruppierungen von umsatzsteuerpflichtig 0 zu 20% bedingt und hätten die Fehler aufgeklärt werden können. Der Sicherheitszuschlag sollte zudem keinen Strafzuschlag darstellen.

Ad Zulässigkeit der Schätzung eines Sicherheitszuschlages)

Gemäß § 131 BAO ist das Festhalten von Bareinnahmen und –ausgaben gesetzlich vorgeschrieben. Von der BP wurden zahlreiche Mängel betreffend nicht erklärte Einnahmen, bzw. ohne Herkunftsachweis erklärte Einnahmen wie folgt festgestellt:

- Eine **Bankgutschrift 1999 betreffend die OEG (S 31.040) wurde bisher nicht erklärt** und auch nicht belegmäßig aufgeklärt. In den Jahren 2001 bis 2004 wurden **vom Bw. als Einzelunternehmer nicht erklärte Barerlöse wie folgt festgestellt: 2001 iHv. S 22.000,- und S 37.500,-, 2002 iHv. S 1.666,67, 2003 S 1.520,-, S 2.394,-, S 1.083,84, S 2.394,- und 2004 iHv. S 862,44** festgestellt, z.T. fehlen auch die dazugehörigen Belege bzw. entsprechende Kontoauszüge.
- Für erklärte Bankgutschriften iHv. S 34.020 gibt es keinen Herkunftsachweis, für Einnahmen iHv. ATS 135.830,80 konnten keine Ausgangsrechnungen vorgelegt werden. Die Ausgangsrechnung zu Erlös S 9.600 fehlt.
- Diverse Bankeingänge auf dem OEG-Konto betrafen das Einzelunternehmen. Z.B. wurde ein Erlös iHv. S 33.880 als OEG-Erlös statt einer Einnahme beim Einzelunternehmen deklariert.
- Ein Erlös 2000 (S 109.200 brutto) auf dem OEG-Bankkonto wurde als steuerfreie Einnahme deklariert, obwohl lt. AR diese umsatzsteuerpflichtig ist und dem Einzelunternehmen zuzuordnen gewesen wäre. Umsatzsteuerpflichtige Erlöse 2001 (ATS 16.822,28 und 22.324,72 brutto) wurden als steuerfrei in den Aufzeichnungen erklärt.
- Das Blatt 3 des Kontoauszuges vom 19.1.2001, sowie der belegmäßige Nachweis des dort eingegangenen Betrages iHv. ATS 67,340 fehlt. Dieser wurde ohne Nachweis als umsatzsteuerfrei deklariert.
- Fehlender Herkunftsachweis einer Bareinzahlung auf das Bankkonto iHv. € 5.200 lt. Tz 1 des BP-Berichtes der ABNR: 124064/05 (Pregetter Marketing KEG)

Es liegen somit unstrittig formelle Mängel vor, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes damit auch geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher grundsätzlich in Zweifel zu ziehen.

Weiters wurden auch bei den Aufwendungen Mängel festgestellt. Die Belegaufwandgruppen wurden ohne Belegnummer, unchronologisch und ohne Systematik aufgezeichnet. Die Ein-

---

tragungen waren nicht vollständig, bzw. tauchten immer wieder neue Belege auf, Zahlscheine waren ohne entsprechende Rechnungen mit Summierungen (post it) versehen.

Auf Grund der zahlreichen Aufzeichnungsmängel war somit die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen jedenfalls nicht gegeben. Die Schätzungsbefugnis lag somit dem Grunde nach vor. Zur Höhe des Sicherheitszuschlages ist anzuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund der nicht erklärten Einnahmen im Zusammenhang mit Aufzeichnungsmängel (fehlende laufende Nummerierung, fehlende Grundaufzeichnungen, etc.) die Annahme berechtigt ist, dass auch in den anderen geprüften Jahren nicht erklärte Einnahmen vorliegen (VwGH 20.12.1994, 93/14/0173).

Eine Überprüfung der Einnahmen auf Vollständigkeit ist somit nicht möglich. Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen auch andere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, ist daraus jedenfalls die Schätzungsberechtigung ableitbar und zulässig. In Hinblick auf die dargestellten Mängel lag somit die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach vor.

Ad Schätzungsergebnis)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Sicherheitszuschläge können sich - je nach Lage des Falles - an verschiedenen Größen, beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen sich orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Die Höhe eines Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren jedenfalls keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die Heranziehung jenes Prozentsatzes, der sich aus dem Verhältnis der nicht erklärten Einnahmen zu den erklärten Einnahmen ergibt, ist eine mögliche Schätzungsmethode (VwGH 1.10.1991, 90/14/0189; 20.12.1994, 93/14/0173).

Da angenommen werden kann, dass bei mangelhaften und unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenen unverbuchten, sondern auch andere Vorgänge nicht aufge-

---

zeichnet wurden, ist die Wahl dieser Schätzungsmethoden angezeigt, da sie den zu vermutenden weiteren unterlassenen Buchungen Rechnung trägt.

Die Höhe des jeweils verhängten Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Unzulänglichkeiten (Fehler, Mängel, vermutete Verringerung) vorlagen. Die Sicherheitszuschlagsschätzung kann auch ergänzend zu anderen Schätzungsmethoden angewandt werden. Sie dient der Ermittlung der wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlage und hat keinesfalls Strafcharakter.

So entschied der VwGH, dass die Schätzung mit Hilfe des Sicherheitszuschlages eine Methode ist, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient (10.10.1996, 94/15/0111; 18.2.1999, 96/15/0050).

Nach Ansicht des UFS sind im vorliegenden Fall in Hinblick auf die Mängel der Aufzeichnungen und nicht erklärten Differenzen im Ausmaß von rund 2 bis 18% der Erlöse in einzelnen Jahren die Sicherheitszuschlag in Höhe von rund 3% der Höhe nach als richtig zu beurteilen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um nicht erklärte Erträge auf Basis von zahlreichen (chaotischen) Aufzeichnungsmängel. Auch konnte teilweise die Herkunft nicht erklärt werden. Z.B. wurden Erlöse z.T. bei der OEG erklärt und umgekehrt, fehlen Kontoauszüge und erfolgten nicht zeitfolgerichtige Eintragungen. Die nicht erklärten Erlöse betrugen insgesamt nicht S° 81.654,33 brutto sondern S 247.474,- brutto (S 206.228,33 netto), die Summe der Sicherheitszuschläge beträgt nicht S 160.700,- sondern insgesamt S 309.995,-. Der Sicherheitszuschlag ist jedoch nach Ansicht des UFS in Hinblick auf die festgestellten Einnahmendifferenzen (nicht in jedem Jahr) unter Verweis auf die Aufzeichnungsmängel eine Zuschätzung griffweise im Ausmaß von 5% der Umsatzerlöse insgesamt als der Höhe nach wahrscheinlich zu beurteilen, die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Die Sicherheitszuschläge für die Jahre 2000 bis 2004 werden somit iHv. S 43.000,-, S° 31.500,-, S 1.950,- S 2.400,- und S 1.500,- festgestellt.

Ad Darlehen)

Bezüglich des nicht anerkannten Darlehensbetrages ist auszuführen, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden können, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, wenn sie weiters einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und wenn sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (u.a. VwGH 20.11.1990, 89/14/0090). Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

---

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nicht nur eindeutige, sondern auch objektiv tragfähige Vereinbarungen enthalten, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung. Publizität bedeutet zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen rechtzeitig und vollständig bekannt gegeben bzw. festgehalten zu werden, wobei der Dokumentation in den Büchern wesentliche Bedeutung zukommt.

Nach ständiger Rechtsprechung sind marktgerechte Zinsen angemessen. Zinsenlose Darlehen, verspätete Zinsenverrechnung sowie der Verzicht auf die Einforderung vereinbarter Zinsen sind fremdunüblich. Es erscheint jedenfalls ausgeschlossen, dass zwischen Fremden Darlehen ohne Verzinsung und ohne konkrete Vereinbarung über die Rückzahlungsmodalitäten abgeschlossen werden (VwGH 1.7.1992, 90/13/0169).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im vorliegenden Fall ist eine Darlehensvereinbarung zwischen dem Bw. und seinem Bruder strittig. Auf dem Konto des Bw. wurde eine Bareinlage iHv. S 150.000,- für das Jahr 1999 getätigt. Als Nachweis wurde eine schriftliche Vereinbarung vom 12.2.1999 bezüglich einem Darlehen vom Bruder vorgelegt, welches zinsenlos und innerhalb von 60 Monaten zurückbezahlt werden sollte. Statt Zinsen wurden lt. angebrachtem händischen Vermerk auf der Darlehensvereinbarung „Möbeln im Wert von S 25.000,- statt S 33.000,- erhalten“. Lt. einer händischen Auflistung des Bw. wurde das Darlehen im Laufe von 3 Jahren in Teilbeträgen zu je S 25.000,- zurückbezahlt. Als Nachweis über den Geldfluss wurden Kontoüberweisungen vorgelegt, welche mehrfache Überweisungen mit Scheck zu je S 2.500,- ausweisen, jedoch ohne zeitliche Übereinstimmung.

In der Berufung wird eingewendet, dass es dem Bw. nicht anzulasten sei, dass der Bruder nicht mehr über Unterlagen wie Bankabhebungen verfüge. Auch sei das Einkommen des Bw. iHv. rund S 250.000,- jährlich im Zeitraum 1998 und 1999 unerheblich, da das Vermögen aus einem Scheidungsvergleich aus dem Jahre 1995 iHv. S 300.000,- stamme. Lt. Bw. seien die Umstände glaubhaft zu machen, und hätte die Behörde die Pflicht nach Nachweisen zu suchen. Die Behörde hätte die Nichtanerkennung des Darlehens nicht begründet bzw. die Einwendung betreffend den privaten Möbelverkauf nicht schlüssig beurteilt. Der Darlehensbetrag vom 12.2.1999 wäre bar erhalten worden und bereits mit 24.2. der Betrag von S 25.000,- statt S 33.000,- (als Zinsen) bezahlt worden.

Ein Nachweis über den Geldfluss des Darlehens oder Rückzahlung wurden somit insgesamt nicht erbracht, weder Banküberweisungen, -abhebungen, Einzahlungsbelege und stimmen die

---

vorgelegten Scheckabhebungen nicht mit den Rückzahlungsbeträgen und -zeiträumen überein, auch ist die Zinsenzahlung durch einen privaten Möbelverkauf nicht als fremdüblich zu beurteilen. Das Vermögen aus dem Scheidungsvergleich vom 12/1995, erhalten im Jahre 1996 ist in freier Beweiswürdigung mangels Belegnachweis in diesem Zusammenhang ebenfalls nicht anzuerkennen. Die Art des Zinsennachweises ist nicht als fremdüblich zu beurteilen.

Die Einwendung des Bw., dass die Behörde Ermittlungen betreffend weitere Nachweise zu tätigen hätte, ist entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen bezüglich Abgabenanspruch trägt, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Der Mitwirkungspflicht kommt die Partei durch Darlegung des Sachverhaltes und Anbieten von Beweisen nach; keine Verletzung der Ermittlungspflicht liegt vor, wenn die Umstände für die berechtigte Annahme sprechen, die Behörde verfüge über alle entscheidungserheblichen Informationen, und daher weitere Ermittlungen unterbleiben. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

---

Ad Privatanteile)

Der Bw. wendet sich weiters gegen die Kürzung eines Privatanteiles betreffend die Aufwendungen Telefon, Fahrtaufwendungen, PC, Internet und Zeitschriften. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien die Privatanteile jedoch abzuändern, da lt. Bw. die Betriebsberater-tätigkeit seit dem Tod der Gattin sich rückläufig entwickelt habe. Abgesagte Aufträge wären zudem sehr schwer zu ersetzen, und würden neue Projekte oft große Vorleistungen benötigen. Die Lektorentätigkeit ergäbe eine hohe Betreuungsintensität und dadurch die betriebliche Bedingtheit der Aufwendungen.

Dazu ist festzustellen, dass die Privatanteile mangels Nachweis der vollständigen betrieblichen Verwendung im Schätzungswege zu ermitteln sind. Bei einem Richter und Lehrer hat der VwGH z.B. einen Anteil von ca. 25% als den Lebenserfahrungen entsprechend bezeichnet. Die geschätzten privaten Telefonaufwendungen von rund 30% entsprechen somit den gängigen Erfahrungswerten. Internetaufwendungen sind nach den gleichen Grundsätzen aufzuteilen. Der Privatanteil für Computer ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens mit rund 40% zu schätzen, niedrigere Privatanteile müssen vom Steuerpflichtigen konkret nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden. Die Schätzung des Privatanteils mit 10% liegt somit ebenso unter den gängigen Durchschnittssätzen.

Bezüglich der Schätzung eines 50%igen Privatanteiles betreffend Zeitungen ist festzustellen, dass Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften nach gängiger Rechtsprechung des VwGH i.d.R. auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Zeitvertreib der Kunden dienen oder beruflich bedeutsame Informationen enthalten. Bei Personen, deren Berufsausübung unter berufsspezifischen Aspekten eine zwingende Auseinandersetzung mit Tagesereignissen oder Modeerscheinungen mit sich bringt, kann die Abzugsfähigkeit der dafür entstandenen Aufwendungen nicht mit dem Hinweis auf Abzugsverbot verweigert werden (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198). Die Schätzung eines 50%igen Privatanteiles ist somit keinesfalls als zu niedrig zu beurteilen.

Betreffend die Schätzung eines Privatanteiles von 20% bezüglich Kfz-Aufwendungen ist festzustellen, dass Fahrzeuge, die überwiegend betrieblich genutzt werden, sich im Betriebsvermögen befinden und die tatsächlichen Aufwendungen abzugsfähig sind, allenfalls unter Abzug eines Privatanteiles. Der Bw. benutzte 3 Leasingfahrzeuge abwechselnd privat und betrieblich und wurde ein Fahrtenbuch für ein Fahrzeug auch vorgelegt, welches jedoch mangelhaft ist. Der Privatanteil lt. Fahrtenbuch wird vom Bw. selbst monatlich zwischen jeweils 20 bis 80% geschätzt. Die Schätzung eines Privatanteil von 20% ist somit als Mindestmaß und jedenfalls nicht überhöht zu beurteilen.

---

### Ad Leasing-Kfz)

Der Bw. beantragte weiters die Leasingvorauszahlungen zur Gänze beim Kauf der Pkw mit dem Restwert als Afa-Basis. Lt. Bw. könnten die Leasingraten von S 66.900,- nicht in den Vorauszahlungen enthalten sein. Der Verkaufspreis von S 5.000,- vermindere die Anzahlung von S 66.900,- und ergäbe somit einen a.o. Aufwand von S 61.990,-. Dazu ist festzustellen, dass der Bw. selbst angibt, dass der Betrag von S 66.990,- angezahlt wurde und wurde lt. vorgelegten Buchführungsunterlagen kein Aktivposten angesetzt sondern wie von der VorBP festgestellt wurde, die Leasingzahlungen sofort als Aufwand abgesetzt.

Die Summe der Aufwendungen für das streitgegenständliche Jahr 1999 beträgt somit die offene Leasingrate von S 7.443,41 inkl. den Kaufpreis von S 85.000,- (=Summe S°92.443,41). Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

### Ad Fa. D.GmbH )

Betriebsausgaben sind nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Lt. Bw. scheiterte das Internetprojekt „h.&m.“ und wurden diesbezüglich Aufwendungen iHv. S 94.446,77 geltend gemacht. Lt. Berufungsergänzung wären die Kosten der Finanzberatung übernommen worden. Eine Überweisung iHv DM 6.250,- erfolgte zudem nicht durch den Bw., sondern vom deutschen Konto der Ehegattin A. Bw.Nachn. , eine weitere Überweisung iHv. S 50.696,77 durch den Bw. erfolgte ohne Angabe einer Konto- und Banknummer auf dem Zahlungsbeleg. Es fehlt somit einerseits die Rückzahlung an A. Bw.Nachn. und ist andererseits der Überweisungsbeleg. Lt. Bw. liegt eine Postanweisung vor und sei diese auch mangels Angabe des Zahlungsgrundes bzw. Nichtzustandekommens des Projektes als Nachweis anzuerkennen. Jedoch steht der Anerkennung der Überweisungen die Tatsache entgegen, dass das Projekt scheiterte und Rechnungsbelege bezüglich der überwiesenen Beträge in diesem Zusammenhang nicht vorgelegt wurden. Mangels Nachweis des Zahlungsgrundes sind daher die geltend gemachten Beträge mangels Glaubhaftmachung nicht anzuerkennen.

### Ad weitere Einwendungen bezüglich Lohnsteuerabzug und Pensionsbezug)

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Stellungnahme der BP verwiesen.

### Ad Anträge gemäß § 299 BAO)

Rechtslage: „*§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. D.h. selbst bei der Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder bei Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist eine Aufhebung iSd § 299 nicht zulässig. Eine Aufhebung nach § 299 BAO setzt somit die Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (AbgÄG 2003, BGBI I 2003/124 ab 20.12.2003). Im Übrigen liegt die Aufhebung im Falle der Rechtswidrigkeit im Ermessen der Abgabenbehörde.*

---

Somit setzt eine Aufhebung die eindeutige Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhalts des aufzuhebenden Bescheides voraus. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht aus.

Der Bw. beantragte die Aufhebung der Bescheide, da in keinem einzigen Bescheid eine Begründung angeführt worden wäre und lt. Erkenntnis des VwGH vom 22.2.1972 der schriftliche Bericht der BP nicht als Begründung anzusehen sei.

Der Bw. wäre vor Bescheiderlassung nicht über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Methode und Schätzungsergebnis in Kenntnis gesetzt worden (17.2.1994, 93/16/0160). Auch die Schätzung wäre nicht begründet worden (VwGH 9.10.1998, 96/15/0183). Der Sicherheitszuschlag dürfe kein Strafzuschlag sein. Weiters wären die Einnahmen 1999 ohne Sicherheitszuschlag um 3,2% höher gewesen. Eine Ermessensentscheidung der Behörde, die Rechtswidrigkeit negiere sei aufzuheben. Der Hinweis der Behörde auf das Ermessen sei nicht ausreichend. Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung würde lt. Rechtsprechung des VwGH zentrale Bedeutung zukommen, jedoch dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang zukommen.

Dazu ist festzustellen, dass lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides darauf zu verweisen, dass die Begründung in einem der Partei bekannten BP-Bericht zu finden sei (VwGH 28.3.2001, 98/13/0026). Der Bericht ist kein Bescheid, sondern ein Aktenvermerk, der als Bescheidbegründung dient (vgl. Ritz, BAO, Tz 2 zu § 150).

Weiters beantragte der Bw. die Aufhebung der Bescheide, da Rechtswidrigkeit des Sicherheitszuschlages als auch die gesetzeswidrige Zurechnung des Privatdarlehens als Zuschätzung vorliege. Die Argumente des Prüfers in Zusammenhang mit dem Darlehen wären unrichtig. Zudem wäre die Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Methode und Schätzungsergebnis in Kenntnis zu setzen gewesen. Die Bescheide seien daher gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Der Spruch der Bescheide (Festsetzung der Steuern) sei unrichtig, bzw. würde sich als unrichtig erweisen, da die Inhalte zu gesetzeswidrigen Steuerfestsetzungen geführt hätten. Sowohl der Sicherheitszuschlag als auch die Zuschätzung betreffend das Privatdarlehen seien rechtswidrig. Die Zurechnung des Betrages von S 125.000,- würde einen Zuschlag von 118,2% gleichkommen, der Sicherheitszuschlag von insgesamt € 40.528,- würde ein Verhältnis zu den zugerechneten Beträgen iHv. € 41.186,- von 98,6% ergeben. Die Korrekturen der Einnahmen über sämtliche Jahre 1999 bis 2004 würden zudem nur eine Differenz von unter 1% (0,62% bzw. 0,18%) ausmachen.

Des weiteren bestünde zwischen dem Möbelverkauf (drei Wochen nach dem vereinbarten Darlehen ein eindeutiger Zusammenhang. Der Bw. verweise diesbezüglich auf eine Entscheidung des UFS, RV/ 0569-W/02.

Dazu ist festzustellen, dass die Einwendungen den Sicherheitszuschlag, Schätzung und Zurechnung des Darlehensbetrages den Inhalt der Bescheide betrifft. Der auf Aufhebung gerichtete Antrag wegen Rechtswidrigkeit des Sicherheitszuschlages ist nicht möglich. Der Antrag wurde von der Abgabenbehörde daher als nicht zulässig beurteilt.

Bezüglich der Einwendung, dass der Hinweis auf das Ermessen nicht ausreichend sei, ist festzustellen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz hievon unter Bedachtnahme auf die anzustrebende Rechtsrichtigkeit von Bescheiden pflichtgemäß sowohl zu Gunsten als auch zum Nachteil der Partei Gebrauch zu machen hat, ob ein Bescheid aufgehoben werden soll. Im vorliegenden Fall sind die ergangenen Bescheide als rechtsrichtig zu beurteilen und die Berufungen daher als unbegründet abzuweisen.

#### Ad Aufteilung der Vorsteuerbeträge

<b>Ermittlung d. abziehb. Vst</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
steuerfreie Erlöse lt. BE	237.913,80	234.836,20	59.517,00	19.471,18	47.035,76	30.199,99
steuerpfl. Erlöse lt. BE	467.083,00	670.853,00	608.222,72	21.920,19	3.920,05	1.500,00
Summe Erlöse lt. BE netto	704.996,80	905.689,20	667.739,72	41.391,37	50.955,81	31.699,99
Anteil steuerpflichtig in %	66,25	74,07	91,09	57,01	7,69	4,73
Vorsteuerbasis lt. BE insg.	27.142,29	25.530,13	32.880,50	3.350,36	1.792,68	1.241,19
davon in %	66,25	74,07	91,09	57,01	7,69	4,73
<b>Vorsteuer lt. BE</b>	<b>17.981,77</b>	<b>18.910,17</b>	<b>29.990,85</b>	<b>1.910,04</b>	<b>137,06</b>	<b>58,71</b>
Vorsteuer lt. Ust-Erkl. bish.	23.560,62	33.488,61	44.746,11	3.897,87	2.190,19	1.582,29
Differenz	-5.578,85	-14.578,44	-14.795,26	-1.987,83	-2.053,13	-1.523,58
Vst-Diff.=aufw.wirksam	<b>9.160,52</b>	<b>6.619,96</b>	<b>2.889,65</b>	<b>1.440,32</b>	<b>1.655,62</b>	<b>1.182,48</b>

#### Gesamtübersicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE ermitteln sich wie folgt:

<b>Übersicht</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Erlöse 20%ige lt. BE	467.083,00	670.853,00	608.222,72
Erlöse steuerfrei	237.913,80	234.836,20	59.517,00
Summe Erlöse	704.996,80	905.689,20	667.739,72
abzgl. Aufwendungen lt. BE	-289.468,19	-366.430,15	-433.273,22
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE</b>	<b>415.528,61</b>	<b>539.259,05</b>	<b>234.4.66,50</b>

<b>Übersicht</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Erlöse 20%ige lt. BE	21.920,19	3.920,05	1.500,00
Erlöse steuerfrei	19.471,18	47.035,76	30.199,99
Summe Erlöse	41.391,37	50.955,81	31.699,99
abzgl. Aufwendungen lt. BE	-36.873,25	-33.467,94	-26.086,1

---

**Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE**

**4.518,12      16.587,87      5.613,89**

---

Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend die Bw.Nachn. Marketing KEG (OEG) der StNr. 12-373/2265 sind wie folgt im Zuge der Veranlagung lt. BP zu berücksichtigen)

	2000	2001	2002	2003	2004
E a Gw Dr. O. Bw.Nachn.	290.024,00	266.730,00	9.879,29	18.776,33	18.064,65

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 14 Berechnungsblätter

Wien, am 28. November 2008