



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw , vertreten durch Vertreter, vom 27. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 28. Februar 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend der KEG, hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bw., in der Folge als Bw. bezeichnet, war bei der zwischenzeitlich im Firmenbuch gelöschten KEG , in der Folge als KEG bezeichnet, im berufsgegenständlichen Zeitraum Kommanditist. Die Eintragung der Löschung der KEG erfolgte am 19. Juni 2008. Die KEG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Oktober 2004 gegründet. Bei dieser fungierte A als unbeschränkt haftender Gesellschafter. Von der KEG wurden eine Baufirma sowie elf Kaffeehäuser betrieben. In den Jahren 2004 bis 2006 brachte diese keine Steuererklärungen beim Finanzamt ein.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22. August 2008 wurde über das Vermögen der KEG der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Im Zuge einer u. a. die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung jeweils der Jahre 2004, 2005 und 2006 betreffenden und gemäß § 147 Abs 1 BAO erfolgten, abgabenbehördlichen Prüfung bei der KEG – Datum des Prüfungs- und Nachschauauftrages 4. Februar 2008, Prüfungsbeginn 5. Februar 2008 – stellte die BP unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass auf Grund des Umstandes, dass seit dem Veranlagungsjahr 2004 – Gründung der KEG per 30. November 2004 – trotz wiederholter Aufforderungen seitens des Finanzamtes keine Steuererklärungen mehr für diese abgegeben worden seien und dass auch im Zuge der Betriebsprüfung keinerlei Unterlagen hätten vorgelegt werden können, die Besteuerungsgrundlagen der KEG für die Jahre 2004 bis 2006 seitens der Betriebsprüfung im Schätzungswege gemäß § 184 BAO zu ermitteln gewesen seien.

Die BP schätzte die Einkünfte der KEG aus Gewerbebetrieb des Jahres 2005 iHv € 900.000,-- sowie jene des Jahres 2006 iHv € 600.000,--. Bei deren Berechnung ging die Betriebsprüfung wie folgt vor:

Geschätzte Erlöse:	1-9/2005 lt. USO-Prüfung	2005 (12)	2006 (8 Monate)
Erlöse Cafes 20% netto gerundet	575.781,00	768.000,00	512.000,00
Erlöse Cafes 10% netto gerundet	110.565,00	147.000,00	98.000,00
Bauleistungen § 19(1)a USt.Ges. gerundet	1.337.300,00	1.783.000,00	1.189.000,00
Bauleistungen 20% netto lt. Angaben Hr. A.		30.000,00	10.000,00
Erlöse gesamt netto gerundet	2.023,646.00	2.728.000,00	1.809.000,00
		2005	2006
Geschätzter Gewinn – 1/3 des		900.000,00	600.000,00

Erläuternd führte die Betriebsprüfung aus, dass in die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Schätzung) die Feststellungen der Lohnsteuerprüfung 2005 bis 2006, die Feststellungen der USO-Prüfung für 1 bis 9/2005 sowie die niederschriftlichen Angaben von Herrn A (Komplementär) – Näheres siehe unten - miteinbezogen worden seien.

Hinsichtlich der im vorigen Absatz erwähnten USO-Prüfung wird angemerkt, dass in der diesbezüglichen Niederschrift betreffend des von der KEG betriebenen Baugewerbes ausgeführt wurde, dass im Zuge von Erhebungen im Zusammenhang mit der Prüfung folgender Sachverhalt festgestellt wurde:

Bei der Hausdurchsuchung beim Bw. seien Unterlagen gefunden worden, die vermuten ließen, dass dieser als tatsächlicher Machthaber folgender Firmen aufgetreten sei:

der KEG,

der Firma1,

der Firma2,

der Firma3

und der Firma

Firma4.

Es seien folgende Unterlagen beschlagnahmt worden:

Blankoübernahmebestätigungen der Firma 3 mit Unterschrift des GF B,

Kassaquittungsblöcke blanko der Firma ADT mit Unterschrift des GF B ,

sechs Blankoverträge mit Originalunterschrift Firma Spezialbau (Darlehensgeber) und dem Solidarhaftenden A ,

ein notariell beglaubigter Gesellschaftsvertrag der KEG mit aufgeklebtem wechselbarem Kopf einer anderen nicht eingetragenen Firma Firma6

und

eine Spezialvollmacht des letztgenannten Unternehmens lautend auf den Bw. als Bevollmächtigten.

Weiters seien umfangreiche Lohnunterlagen (Lebensläufe, WGKK-An- und Abmeldungen, etc) der o. a. Firmen sowie Hefte mit Namen und Geldbeträgen beim Bw. vorgefunden worden.

Beim Großteil der beschlagnahmten Unterlagen handle es sich um Schriftstücke von beschäftigten Dienstnehmern bzw. Personen, die sich aufgrund von Inseraten um Arbeit beworben hätten. Unterlagen zur Umsatzermittlung – Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Stundenaufzeichnungen etc. – seien nicht vorgefunden worden. Somit sei eine Umsatzermittlung nur auf Grund der bei der WGKK angemeldeten Dienstnehmer der KEG möglich gewesen. Die diesbezügliche Schätzung sei auf Grundlage der bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldeten Dienstnehmer erfolgt, wobei pro Arbeiter ein mittlerer Stundensatz im Ausmaß von € 25,-- zum Ansatz gebracht worden sei. Als mittlerer Bruttolohn eines Arbeiters seien € 2.000,-- als Bemessungsgrundlage angenommen worden.

Betreffend der von der KEG betriebenen Kaffeehäuser wurde in der o. e. Niederschrift u. a. ausgeführt, dass bei diesen der Umsatz im Schätzungswege zu ermitteln sei, da keine Unterlagen vorhanden gewesen seien. Es seien Lieferscheine der Firma7 abverlangt worden, anhand derer sei ein Teil des Biereinkaufes nachvollziehbar geworden. Weitere Einkäufe hätten nicht nachgewiesen werden können. Es habe somit nur eine Globalschätzung unter Einbeziehung der Umsätze, die die KEG mit dem letztangeführten Unternehmen getätigt habe, erfolgen können. Dabei sei ein Tagesumsatz von ca. € 280,-- kalkuliert worden.

Der Gesamtumsatz der von der KEG im Prüfungszeitraum 1-9/2005 erbrachten Bauleistungen wurde von der Betriebsprüfung in Höhe von € 1,337.300,00 sowie jener, der aus dem Betrieb sämtlicher Kaffeehäuser resultierte, in Höhe von € 686.346,00 geschätzt.

Das Finanzamt erließ den die KEG betreffenden Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2005 am 12. Dezember 2006 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend wobei es begründend auf diese verwies.

Angemerkt wird, dass der im vorigen Absatz erwähnte UVA-Bescheid von der KEG nicht bekämpft wurde.

Hinsichtlich der o. e. Lohnsteuerprüfung wird angemerkt, dass im Zuge dieser festgestellt wurde, dass die Bemessungsgrundlagen auf Grund des Umstandes, dass keine Lohnkonten bzw. Unterlagen vorgelegt worden seien, im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt hätten werden müssen. Auf Grund der WGKK-Meldungen – bei dieser wurden in den Jahren 2005 und 2006 von der KEG insgesamt 121 verschiedene Dienstnehmer, teils unterjährig, angemeldet - seien für das Jahr 2005 insgesamt 14.454 und für das Jahr 2006 13.468 Arbeitstage errechnet worden. Diese seien zwecks Errechnung der Lohnsteuerbemessungsgrundlagen mit den Tageslöhnen laut Kollektivvertrag für die Jahre 2005 bzw. 2006 multipliziert worden.

Das Finanzamt nahm die KEG mittels Haftungs- und Abgabenbescheiden für 2005 und 2006 – beide vom 7. März 2007 - den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung folgend, als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch und setzte in den genannten Bescheiden die Dienstgeberbeträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen sowie diesbezügliche Säumniszuschläge betreffend der Jahre 2005 und 2006 fest.

Angemerkt wird, dass die im vorigen Absatz erwähnten Bescheide von der KEG nicht bekämpft wurden.

A wurde am 23. Jänner 2008 von der von der Prüferin niederschriftlich als Auskunftsperson einvernommen. Hinsichtlich der KEG gab der Genannte dabei u. a. Folgendes bekannt:

Die KEG sei ab dem Jahre 2005 betrieben worden. Der Hauptzweck dieses Unternehmens sei in der Durchführung von Bauarbeiten gelegen. A habe etwa ein Jahr mittels seiner Baufirma gearbeitet. Der Umsatz habe zwischen € 20.000,-- und € 30.000,-- betragen und sei mit etwa fünf Arbeitern erwirtschaftet worden. Die KEG werde vor allem als Subunternehmen für andere Unternehmen tätig. Der Genannte habe ganz normale Rechnungen mit Mehrwertsteuer ausgestellt.

Der Bw. habe mittels der KEG ohne das Wissen von A eigene Bauaufträge lukriert. A kenne weder die Unterlagen noch die Höhe dieser Umsätze. Dieser habe den Bw. im Februar 2005 beim Handelsgericht wegen der Bauaufträge angezeigt. Die diesbezüglichen Unterlagen lägen beim genannten Gericht auf.

Die von der KEG betriebenen Kaffeehäuser kenne A zum Teil, jedoch habe er nicht gewusst, dass die Kaffeehäuser unter der Firma der KEG betrieben worden seien. Der Bw. habe auch das Büro der KEG betrieben und die gesamte Firmenpost unterschlagen. Der Genannte habe Herrn A aus dem Büro geworfen. Dieser habe über keinen Schlüssel verfügt.

Von diesem Zeitpunkt an, habe A das Unternehmen der KEG von dessen Wohnung aus betrieben. Der Kontakt zum Bw. sei von da an sehr eingeschränkt gewesen. Ab Dezember 2005 habe A seine Tätigkeit für die KEG, mit Ausnahme eines Auftrages im Jahre 2006, beendet. Er habe dafür eine Teilzahlung iHv € 10.000,-- in bar erhalten. Diese habe er jedoch an den Bw. weitergegeben, da dieser diesen Auftrag lukriert habe. Herr A habe aus diesem Geschäft kein weiteres Entgelt erhalten. Sonst sei Herr A im Jahre 2006 nicht mehr tätig gewesen.

Der Bw. habe im Jahre 2006 mittels der KEG die Kinoräumlichkeiten der Firma⁸ als Subunternehmer ausgebaut. Herr A habe davon erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Arbeiter ihren Lohn von ihm eingefordert hätten, erfahren. Nach dessen Meinung seien vom Bw. noch weitere Baustellen mittels der KEG betrieben worden, genaue Angaben dazu könne er jedoch nicht erstellen.

Das Finanzamt erließ die die KEG betreffenden Bescheide hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 am 28. Februar 2008 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend wobei es begründend ausführte, dass die Veranlagungen unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen seien, erfolgt seien.

In den mit Schriftsätzen vom 27. März 2008, eingelangt beim Finanzamt am 31. März 2008, vom (damaligen) Vertreter des Bw. rechtzeitig eingebrachten Berufungen gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 28. Februar 2008 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend der KEG hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 brachte dieser vor, dass diese an A zugestellt worden seien und dass diese mit der Zustellung an die letztgenannte Person auch an ihn (den Bw.) als vollzogen gelten würden. Im Feststellungsbescheid für das Jahre 2005 sei von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die KEG in der Höhe von € 900.000,-- ausgegangen worden. Die den Bw. betreffenden Einkünfte seien in Höhe von € 270.000,-- festgesetzt worden. Im Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 600.000,-- und die den Bw. betreffenden Einkünfte in Höhe von € 180.000,-- festgesetzt worden.

Der Bw. habe jedoch aus der KEG keinerlei Einkünfte bezogen, die Aussagen, die A gegen ihn getätigt habe, seien nicht richtig. Dessen Angaben im Fragebogen, eingelangt beim Finanzamt am 28. Dezember 2004, seien nicht richtig. Insbesondere liege auch kein mündlicher Gesellschaftsvertrag mit einer Verteilung der Einkünfte im Ausmaß von 30 % für ihn und im

Ausmaß von 70 % für Herrn A vor. Diesen Fragebogen habe der Bw. auch nicht unterschrieben.

Jedenfalls habe die KEG, soweit dem Bw. bekannt, keinesfalls Einnahmen in der genannten Höhe erzielt.

Weiters lege der Bw. die von Herrn A am 29. Oktober 2004 getätigte und unterfertigte Erklärung vor, wonach dieser ohne Wissen des Bw. gehandelt habe.

Der Bw. beantrage daher die Abänderung der gegenständlichen Bescheide dahingehend, dass die KEG keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe und er jedenfalls keine Einkünfte bezogen habe bzw. den angefochtenen Bescheid aufzuheben und zur neuerlichen Verfahrensdurchführung und Bescheidfällung an die Erstinstanz zurückzuverweisen.

Hinsichtlich der im vorletzten Absatz erwähnten Erklärung wird angemerkt, dass diese mit dem 29. Oktober 2004 datiert ist. Wörtlich wurde in dieser wie folgt ausgeführt:

„An Behörde Finanzamt Krankenkassa Staatskassa und anderer Amtliche Behörde gebe ich bekannt für die Zukunft ich A.. wohnhaft in der Gasse, ich A... bestätige hiermit, dass alle meine Geschäfte mit der Firma A Bau und Reinigung als persönlich Haftente Gesellschafter selbst geführt habe ohne das Wissen meines Kommanditist Bw...

Mein Kommanditist hatte kein Wissen über meine Aktivitäten weil ich es geheim gehalten habe.

Ich übernehme die ganze Schuld auf mich mein Kommanditist tritt keine Schuld."

Angemerkt wird weiters, dass auf dieser Erklärung der Firmenstempel der KEG und eine unleserliche Unterschrift aufscheinen.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung mit Schreiben vom 14. Mai 2008 u. a. aus, dass die Einkünfte der KEG mangels vorgelegter Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 184 Bundesabgabenordnung unter Berücksichtigung der bisherigen Prüfungsverfahren (Ergebnisse der vorherigen Lohnsteuerprüfung und Umsatzsteuersonderprüfung) und der niederschriftlichen Angaben des Komplementärs, Herrn A (Niederschrift vom 23.01.2008) im Schätzungswege ermittelt worden seien. Der geschätzte Gewinn belaufe sich dabei für das Jahr 2005 auf € 900,000,00 (für 12 Monate) und für das Jahr 2006 auf € 600,000,00 (für 8 Monate; Auflösung der KEG infolge Eröffnung des Konkursverfahrens mit August 2006).

Die Gewinnverteilung sei mangels Vorlage eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages, gemäß den Angaben der Beteiligten, dass der Gewinn laut mündlichem Gesellschaftsvertrag zu 70% für A und zu 30% für den Bw. zu verteilen sei, erfolgt.

Herr A habe gegenüber der Betriebsprüfung am 23. Jänner 2008 niederschriftlich angegeben, dass der Bw. in den Jahren 2005 und 2006 ohne sein Wissen eigene Bauaufträge unter der Firma der KEG lukriert habe. Weiters habe Herr A angegeben, dass der Bw. in den Jahren 2005 und 2006 unter der Firma der KEG elf Kaffeehäuser betrieben habe.

Die Abgabenbehörde verfüge betreffend der Gewinnaufteilung der KEG über die folgenden Unterlagen:

1. Einen Firmenbuchauszug betreffend der KEG. Aus diesem gehe hervor, dass bis zur Firmenlöschung A als Komplementär und der Bw. als Kommanditist beteiligt gewesen seien.
2. Einen Fragebogen der Finanzverwaltung anlässlich der Betriebseröffnung (Formular Verf 16) mit Eingangsdatum vom 28. Dezember 2004, unterschrieben von A und vom Bw. Anlässlich dieses Fragebogens sei seitens der Beteiligten nochmals am 18. Jänner 2005 beim Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf (Infocenter) vorgesprochen worden. Gemäß dieser Vorsprache sei der Gewinn der KEG laut mündlichem Gesellschaftsvertrag zu 70% für A und zu 30% für den Bw. zu verteilen gewesen.
3. Eine Niederschrift des Finanzamtes 1/23 über die Vernehmung gemäß §140 Abs.1 der Strafprozessordnung mit dem Bw. In dieser Niederschrift vom 3. März 2006 habe dieser angegeben, dass mit Herrn A ein Lohn in Höhe von € 1.600,00 ausgemacht gewesen sei.

In der Berufung werde behauptet, dass der Bw. keinerlei Einkünfte aus der Firma der KEG gehabt habe. Weiters habe der Bw. behauptet, dass er den Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung nicht unterschrieben habe und dass kein mündlicher Gesellschaftsvertrag über die Gewinnverteilung in Höhe von 70% für A und in Höhe von 30% für ihn (den Bw.) vorliege. Die KEG habe keine Einnahmen. Weiters sei im Zuge der Berufung eine Kopie einer Erklärung von Herrn A vom 29. Oktober 2004 vorgelegt worden. In dieser Erklärung habe Herr A gegenüber Finanzamt/Krankenkassa/Stadtkassa pauschal bestätigt, dass er alle Geschäfte der KEG als persönlich haftender Gesellschafter selbst, ohne das Wissen seines Kommanditisten (des Bw.) geführt habe.

Dazu sei wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Gegen die Behauptung, dass der Bw. keinerlei Einkünfte aus der Beteiligung an der KEG gehabt habe, spreche jedenfalls die Tatsache, dass dieser bis zur Firmenlöschung als Kommanditist geführt worden sei.

2. Weiters liege der Abgabenbehörde der offensichtlich vom Bw. unterschriebene Fragebogen vom 28. Dezember 2004 vor, worin dieser als Mitbesitzer bzw. Mitunternehmer angeführt sei (30% Gewinnbeteiligung laut persönlicher Vorsprache der Gesellschafter vom 18. Jänner 2005).

3. Zusätzlich habe der Bw. selbst in der Niederschrift mit dem Finanzamt 1/23 über die Vernehmung gemäß § 140 Abs 1 der Strafprozessordnung vom 03. März 2006 angegeben, dass mit Herrn A ein "Lohn" von € 1.600,00 ausgemacht worden sei.

4. Die vorgelegte Kopie der Erklärung von Herr A gegenüber dem Finanzamt bzw. der Krankenkassa und der Stadtkassa vom 29. Oktober 2004 sei der Zeitfolge nach vor allen anderen vorliegenden Schriftstücken datiert worden und sei daher für den Prüfungszeitraum 2005 und 2006 von keiner Relevanz.

Mittels Schriftsatzes vom 25. Juni 2008 erstattete der (nunmehrige) steuerliche Vertreter des Bw. ein Rechtsvorbringen und führte in diesem unter Punkt „1. *Unwirksamkeit der Steuerprüfung*“ aus, dass sich aus dem BP-Bericht vom 28. Februar 2008 (Seite 2, Allgemeines) ergäbe, dass diese Prüfung auf § 147 Abs 1 BAO gestützt worden sei, obwohl seit dem Herbst 2007 gegen seinen Klienten ein gerichtliches Strafverfahren wegen StGB- und FinStrG-Delikten anhängig sei. So sei dieser beispielsweise von der Steuerfahndung Wien mit Schreiben vom 19. Oktober 2007 für den 5. November 2007 vorgeladen worden. Unrichtigerweise sei diese Vorladung auf § 116 FinStrG anstatt richtigerweise auf § 153 Abs 2 StPO gestützt worden.

In einem Verfahren vor Gericht wegen Finanzvergehen sei bis zum In-Kraft-Treten der FinStrG-Novelle 2007 (BGBl I 2007/44) per 1. Jänner 2008 für Steuerprüfungen schlichtweg kein Platz gewesen. Das verfahrensrechtliche Normenmaterial für solche Verfahren bestehe aus der StPO (§ 195 Abs 1 FinStrG) und den Sonderbestimmungen des FinStrG (§§ 19,5 ff). Das Recht zu einer Steuerprüfung sei bis zum 31. Dezember 2007 nicht vorgesehen gewesen. Diese Rechtslage habe sich erst durch die mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2008 neu eingeführte Bestimmung des § 196 Abs 4 FinStrG geändert. Diese räume den Finanzstrafbehörden nun erstmals jene Befugnis ein, über die diese bisher nicht verfügt hätten.

Bezogen auf diesen Fall: Die Steuerprüfung sei ohne gesetzliche Grundlage ergangen. Daran hätte sich auch nichts geändert, wenn sie anstelle des § 147 BAO auf § 99 Abs 2 FinStrG gestützt geworden wäre: Dabei handle es sich um eine Norm des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens, das nicht im Wege der Analogie auf das gerichtliche Finanzstrafverfahren übertragen werden dürfe. Das Analogieverbot zu Lasten des

Beschuldigten/Angeklagten sei ein fundamentaler Grundsatz (nicht nur) des österreichischen (Finanz-)Strafrechts (§ 1 Abs 1 StGB; § 4 Abs 1 FinStrG). Die Rechtslage zeige dazu folgendes Bild: Geboten und zulässig sei die Auslegung von Rechtsvorschriften. Die äußerste Grenze sei dabei der Gesetzeswortlaut (Wortsinn). Das gelte auch oder gerade im (Finanz-)Strafrecht (St. Seiler Strafrecht Allgemeiner Teil I Rz 58). Eine darüber hinausgehende - also extensive - Auslegung sei unzulässig.

Der Anwendungsbereich einer Strafnorm dürfe im Wege der Interpretation nicht über seinen Wortlaut hinaus ausgedehnt werden. Folglich könne durch Analogie kein neues Strafrecht geschaffen werden. Einige Beispiele aus der Judikatur des OGH sollten dies bestätigen:

Eine ausdehnende Interpretation in malam partem ohne zwingenden Grund sei unzulässig (OGH verstS 29.7.1975, 13 Os 64/75, SSt 46/40 = EvBl1975/268 = RZ 1975/94) und verstoße überdies gg Art 7 EMRK (VfSlg 8903 =ÖJZ 1981/249).

Der OGH weise es von sich, einen mangelhaften oder unbefriedigenden Gesetzestext zu ergänzen, dh Aufgaben zu übernehmen, die verfassungsgemäß nicht der Vollziehung, sondern ausschließlich dem GG zukämen (OGH 13.11.1975, 13 Os 128/75 = EvBl 1977/164).

Auf dieser Linie liege auch der VwGH, der Analogie, d.h. die Anwendung der Norm auf ähnliche, aber im Gesetz nicht geregelte Fälle ausschließe (VwGH 21.4.1997, 96/17/0488). Daher sei es verboten (Reger/Hacker/Kneidinger FinStrG³ §4 Rz 4), einen Sachverhalt, der nur eine Ähnlichkeit mit einem gesetzlichen Tatbestand habe, diesem zu unterstellen (Gesetzesanalogie). Verboten sei aber auch die Unterstellung eines keinem gesetzlichen Tatbestand zu subsummierenden Sachverhaltes unter einen aus mehreren verwandten Normen gewonnenen Grundsatz (Rechtsanalogie). Daraus folge: Lasse sich ein gegebener Sachverhalt nicht unter einen gesetzlichen Tatbestand einordnen, so liege eben keine strafbare Handlung oder Unterlassung vor. Das treffe hier den Punkt:

Weder die StPO noch die Sonderbestimmungen für das Verfahren vor Gericht wegen Finanzvergehen (§§ 195 ff FinStrG) hätten vor In-Kraft-Treten der FinStrG-Novelle 2007 eine Rechtsgrundlage für eine Steuerprüfung gemäß § 147 BAO oder § 99 Abs 2 FinStrG im gerichtlichen Finanzstrafverfahren vorgesehen. Damit erweise sich diese - weit vor dem 1. Jänner 2008 begonnene - Steuerprüfung als gesetzlos. Eine Analogie verbiete sich aus den bisher dargelegten Gründen und auch deshalb, weil hier eine planwidrige Unvollkommenheit auszuschließen sei: Selbst die Materialien zur FinStrG-Novelle 2007 enthielten nichts, was auf eine Gesetzeslücke schließen ließe. Der Gesetzgeber habe einen bestimmten Teilbereich durch knapp 50 Jahre (!) hindurch nicht geregelt und damit in einer jeden Zweifel ausschließenden

Weise zu verstehen gegeben, dass für ihn bisher kein Handlungsbedarf bestanden habe. Dass sich die Gesetzeslage ab einem bestimmten Zeitpunkt ändere, sei steuerlicher und finanzstrafrechtlicher Alltag. Gegen das Vorliegen einer Lücke spreche auch, dass nicht einmal der Gesetzgeber bei der Neuregelung das Wort "schließen einer Gesetzeslücke" in den Mund genommen habe. Die Rechtslage sei klar und eindeutig.

Unter Punkt „2. *Praktische Auswirkungen*“ des Rechtsvorbringens vom 25. Juni 2008 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, dass die Folge dessen nur ein umfassendes Verwertungsverbot auch im Abgabenverfahren sein könne; im Finanzstrafverfahren stehe ein solches außer Frage (§ 166 Z 2 StPO-Neu; arg: "..., soweit sie fundamentale Verfahrensgrundsätze verletzen, gewonnen wurden und ihr Ausschluss zur Wiedergutmachung dieser Verletzung unerlässlich ist.").

Zwischen Abgaben- und Finanzstrafrecht müsse in der Frage des Verwertungsverbotes Gleichklang bestehen. Es wäre sachlich kaum zu rechtfertigen, Tatsachen- und Beweismaterial, das im gerichtlichen Verfahren wegen Finanzvergehen außer Betracht zu bleiben habe, abgabenrechtlich bedenkenlos zu verwerten. Bei diesem Verständnis wäre § 166 BAO evident verfassungswidrig.

Daher sei unter Hinweis auf Ritz und Stoll aus den in der Beschwerdeschrift (Mängelbehebung) dargelegten Gründen auch abgabenrechtlich ein Verwertungsverbot zu fordern. Dem stehe auch § 166 nicht entgegen, da diese Norm evident verfassungswidrig wäre, wenn Tatsachen- und Beweismaterial selbst dann bedenkenfrei verwendet werden dürfte, wenn dieses erst durch eine Hausdurchsuchung gewonnen worden sei. Dabei handle es sich um einen schweren Grundrechtseingriff, der ein Verwertungsverbot auch im Abgabenverfahren unumgänglich mache (Ritz BA0³ § 166 Tz 12).

Zweckmäßigerweise werde die Steuerprüfung auf Basis der in der Zwischenzeit gewonnen und weiteren Erkenntnisse neu durchzuführen sein.

In der mit Schreiben vom 7. Oktober 2008 vom (nunmehrigen) steuerlichen Vertreter des Bw. eingebrachten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der KEG wurde vorgebracht, dass dieser seit Wochen nicht mehr erreichbar sei. Daher sei eine Abstimmung dieses Schriftsatzes mit ihm nicht erforderlich bzw. müsse sich dieser inhaltlich auf ein Minimum beschränken. Vor allem sei der Bw. derzeit außerstande, der Behörde das zu seiner Entlastung dienende Beweismaterial vorzulegen. Genau das wäre Sinn und Zweck dieser Stellungnahme gewesen. Dies müsse somit einem späteren Schriftsatz vorbehalten

werden. Aus unmittelbar einsichtigen Gründen sage der Bw. der Behörde seine volle Unterstützung bei der Sachaufklärung zu.

Hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellung und der rechtliche Würdigung im Betriebsprüfungsverfahren führte der (nunmehrige) steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass die Darstellung korrekt, jedoch unvollständig sei. Diese ende (weit) vor der Schlüsselfrage, wer welche Geschäfte hinter dem Rücken seines Geschäftspartners auf seine eigene Rechnung betrieben habe. Stelle sich im weiteren Verfahren heraus, dass ein Großteil der Geschäfte ohne Wissen und Zutun des Bw. abgewickelt worden sei, verstehe es sich von selbst, dass diese Einkünfte (Einkunftsteile) zur Gänze (= zu 100%) demjenigen zuzurechnen seien, auf dessen Rechnung diese gelaufen seien und der den Erlös alleine vereinnahmt habe. Dass Herr A eine für ihn günstige Darstellung wähle, sei nachvollziehbar, doch sei umgekehrt der Wahrheitsgehalt zu hinterfragen, zumal er der einzige Nutznießer einer geschönten Darstellung sei.

Im Kern gehe es also um folgende - noch ungelöste - Frage: Welche Geschäfte seien gemeinschaftlich abgewickelt worden und welche nur auf Rechnung eines der beiden Geschäftspartner. In dieser Frage sei der Behörde der Durchbruch noch nicht gelungen, was auch damit zu tun habe, dass die Aussagen beider Beteiligten die jeweiligen Enden einer Skala markierten, also unterschiedlicher nicht sein können. Der Bw. bleibe dabei: Er werde noch Sach-, Beweis- und Rechtsvorbringen erstatten, das seinen Standpunkt untermauere.

Hinsichtlich des Punktes „*Stellungnahme der Betriebsprüfung zum Berufungsvorbringen*“ führte der steuerliche Vertreter unter Punkt 3.1. aus, dass das erste Argument der Behörde nicht stimmig sei: Beteiligung als Kommanditist sei eine Sache, die Höhe der Vergütungen eine ganz andere. Daher sei der aus der Tatsache, dass der Bw. im Gesellschaftsvertrag als Kommanditist aufscheine, abgeleitete Rückschluss, dass dieser reichlich Einkünfte erhalten habe, unzulässig.

Unter Punkt 3.2. führte der steuerliche Vertreter an, dass auch das nachfolgende Argument nicht den Kern des Problems treffe: Selbst wenn man von einer 30%-igen Gewinnbeteiligung des Bw. ausgehe, bleibe immer noch die Frage offen, welche Geschäftstätigkeit davon umfasst sei. Oder anders gefragt wenn - so der Bw. - in großem Stile Geschäfte hinter seinem Rücken geführt worden seien, stelle sich die Frage, ob diese Aktivitäten überhaupt noch der KEG zuzurechnen seien oder nicht vielmehr dem A als einzelkaufmännischem Unternehmer. Auch diese Frage sei im BP-Verfahren viel zu kurz gekommen.

Unter Punkt 3.3. wurde ausgeführt, dass der nächste Einwand der Prüferin das Licht in die richtige Richtung werfe: Zwischen einem Monatslohn von EUR 1.600,-- und einem

Jahresgewinn von EUR 900.000,-- (12 Monate) bzw. EUR 600.000,-- (für 8 Monate) lägen Welten. Demnach betrage der rechnerische Gewinnanteil des Bw. € 450.000,--. Mit diesem Geld wäre der Bw. finanziell sorgenfrei. Tatsächlich sei vom Handelsgericht Wien zu GZ über das Vermögen der ihm nahestehenden Firma⁹ der Konkurs eröffnet worden, die Zahl seiner Gläubiger sei schier endlos. Mehr noch: der Bw. verfüge nicht einmal über die nötigen Mittel, um eine längst überfällige Forderung aus einer Geschäftsbeziehung durchzusetzen und zu realisieren.

Dass der Bw. ein tüchtiger Unternehmer für kleinere Tätigkeiten im Baugewerbe sei, beweise die Einladung namhafter Baugesellschaften an die Firma⁹, für Maschinenputzarbeiten ein Anbot zu legen.

Angemerkt wird diesbezüglich, dass die Kopie eines derartigen, vom 13. Juni 2008 stammenden Schreibens dem Gegenäußerungsschreiben beigelegt wurde. Angemerkt wird diesbezüglich weiters, dass der Bw. laut Firmenbuchauszug zu diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter des genannten Unternehmens war und dass bei diesem am 17. Juni 2008 der Konkurs eröffnet wurde.

So wie der Rückschluss einer Kommanditbeteiligung auf Vergütungen in bestimmter Höhe unzulässig sei, sei es auch hier nicht gerechtfertigt, diesen Umstand mit steuerlichen Belangen zu vermengen. Er beweise jedoch, dass sich der Bw. für untergeordnete Tätigkeiten im Baugewerbe einen guten Namen geschaffen habe. Das gehe nur über Einsatz, Leistung, Verlässlichkeit. Damit - wenn überhaupt - nur sehr schwer in Einklang zu bringen sei die Annahme, er hätte parallel dazu Kaffeehäuser in großem Stil betrieben.

Unter 3.4. führte der steuerliche Vertreter aus, dass das zuletzt gebrachte Argument der Behörde gerade unter wirtschaftlichem Aspekt (§ 21 Abs 1 BAO) nicht zu verstehen sei: Es liege auf der Hand, dass die Chronologie bestimmter Ereignisse nur die äußere Form betreffe und noch keine gesicherten Rückschlüsse darüber zulasse, auf wessen Rechnung welche Geschäfte gelaufen seien. Vor allem nehme die Prüferin (und damit die Behörde als Ganzes) einen inneren Widerspruch des Herrn A billigend in Kauf, um daraus negative Folgen für den Bw. abzuleiten: Die Erklärung vom 29. Oktober 2004 decke sich mit den Angaben des Bw., wonach sich dessen Rolle als Kommanditist mehr auf das "Papier" als auf die Lebenswirklichkeiten und Absichten des Herrn A bezogen habe.

Im Akt des Finanzamtes finden sich u. a. folgende Unterlagen:

Der Fragebogen für Gesellschaften (KG, OHG, GnbR, OEG, KEG, Miteigentümergeinschaft, atyp. stille Ges.) Verf 16. Dieser ist sowohl von A als auch vom Bw. unterschrieben. Auf diesem findet sich auch ein anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 18. Jänner 2005 beim

Finanzamt erstellte Vermerk. Gemäß diesem betrug das Ausmaß der Beteiligung des A an der KEG 70 % und jenes des Bw. an dieser 30 %.

Die Kopie des Gesellschaftsvertrages vom 30. September 2004 über die Errichtung der KEG. Unter dem Punkt „*Substanzbeteiligung*“ ist in diesem angeführt, dass das Ausmaß der Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft 70 % für A und 30 % für den Bw. beträgt. Angemerkt wird, dass die in diesem Vertrag aufscheinende Unterschrift des Bw. mit jener, die auf dem im vorigen Absatz erwähnten Fragebogen aufscheint, als übereinstimmend zu beurteilen ist.

Am 18. März 2008 überreichte die Betriebsprüfung dem Bw. folgende Kopien betreffend der KEG:

die Gewinnfeststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006,

den BP-Bericht,

einen Firmenbuchauszug

sowie

des Fragebogens betreffend der KEG anlässlich deren Betriebseröffnung.

Angemerkt wird, dass der Bw. die Übernahme dieser Schriftstücke bestätigte und dass die auf dieser Übernahmebestätigung vom Bw. geleistete Unterschrift mit jenen, die auf dem o. e. Fragebogen Verf 16 sowie auf dem o. e. Gesellschaftsvertrag aufscheinen, als übereinstimmend zu beurteilen ist.

Angemerkt wird weiters, dass das Finanzamt 3/11 Schwechat Gerasdorf am 4. März 2008 einen den Bw. (St. Nr. Nr) betreffenden und gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 zum Einkommensteuerbescheid vom 12. November 2007, den bescheidmäßigen Feststellungen zu St. Nr. Nr. (KEG) folgend, erließ. Am 12. März 2008 erließ das genannte Finanzamt einen den Bw. (St. Nr. Nr) betreffenden und gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 zum Einkommensteuerbescheid vom 12. November 2007, den bescheidmäßigen Feststellungen zu St. Nr. Nr. (KEG) folgend. Die vom Bw. gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wies das Finanzamt 3/11 Schwechat Gerasdorf als unbegründet ab, wobei es im Wesentlichen begründend ausführte, dass eine Berufung für den Fall einer einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO nur gegen den Feststellungsbescheid eingebracht werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. war im berufsgegenständlichen Zeitraum an der KEG als Kommanditist beteiligt. Die KEG brachte seit ihrer Gründung im Jahre 2004 trotz wiederholter diesbezüglicher Aufforderungen des Finanzamtes keine Abgabenerklärungen bei diesem ein. Mit Ausnahme einer Liste der von der KEG bei der WGKK angemeldeten Dienstnehmer sowie von Lieferscheinen der Firma⁷ wurden im Zuge der o. e. Betriebsprüfung seitens der KEG keine Unterlagen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vorgelegt.

Hinsichtlich der in der o. e. UVA-Prüfung und der o. e. Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen sowie hinsichtlich der auf Grundlage dieser Prüfungen ergangenen Bescheide wird auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Gemäß § 246 Abs. 2 BAO ist zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide jeder befugt, gegen den diese Bescheide nach § 191 Abs. 3 und 4 BAO und § 194 Abs. 5 BAO wirken.

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO wirken einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind oder denen gemeinschaftliche Einkünfte nach § 188 BAO zufließen.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. im gegenständlichen Zeitraum als Kommanditist an der KEG beteiligt war. Da einem Kommanditisten Einkünfte gemäß § 188 BAO zufließen, war der Bw. zur Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 28. Februar 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend der KEG hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 berechtigt.

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

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

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder

Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, § 184 Rz. 6 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

§ 184 Abs. 2 und 3 BAO nennen keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann (vgl. Ritz, a.a.O.).

Da die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten des Rechenwerkes der KEG in Ansehung des oben Gesagten – die KEG legte der Betriebsprüfung lediglich die o. e. Unterlagen vor, auf die umfangreichen, diesbezüglichen obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - derart gravierend sind, dass die die KEG betreffenden Besteuerungsgrundlagen im vorliegenden Fall zweifelsfrei nicht ermittelt werden können, steht die Schätzungsbefugnis bzw. die Verpflichtung zur Schätzung bei der KEG außer Frage.

Dass bei der KEG die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben ist, bestreitet im Übrigen auch der Bw. nicht. Dies deshalb, da weder in den o. e. Berufungsschreiben vom 27. März 2008 noch in der o. e. Gegenäußerung vom 7. Oktober 2008 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung diesbezügliche Einwendungen erstellt wurden.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse

des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

W. o. ausgeführt, standen der Betriebsprüfung bei der von ihr vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der KEG für die Jahre 2005 und 2006 lediglich die im Zuge der o. e. USO-Prüfung und der o. e. Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen sowie die niederschriftlichen Angaben von A als Berechnungsgrundlagen – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - zur Verfügung. Somit war das Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen der KEG möglichst nahe zu kommen, verlässlich nur im Wege der Heranziehung der von dieser vorgelegten Unterlagen zu erreichen. Da von der Betriebsprüfung keine Feststellungen dahingehend erfolgten, dass die in den erwähnten niederschriftlichen Angaben genannten Einnahmen als Sonderbetriebseinnahmen zu beurteilen sind, sieht die erkennende Behörde diese als bereits in den sich aus den beiden genannten abgabenrechtlichen Prüfungen ergebenden Feststellungen erfasst.

Auf Grund des Umstandes, dass gegen die auf Grundlage dieser beiden Prüfungen (USO-Prüfung und Lohnsteuerprüfung) ergangenen Bescheide kein Rechtsmittel erhoben wurde, ist nicht davon auszugehen, dass die dort getroffenen Feststellungen nicht zutreffen. Dies deshalb, da nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ausgeschlossen werden kann, dass diese anderenfalls unbekämpft geblieben wären.

Im Hinblick auf den dieser Berufungsentscheidung zu Grunde gelegten Sachverhalt, erscheint die von der Betriebsprüfung bei der KEG vorgenommene Schätzung als schlüssig und keinesfalls zu hoch gegriffen. Dies deshalb da diese ausschließlich auf Grundlage der in der o. e. USO-Prüfung und der in der o. e. Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen erfolgte. Aus der diesbezüglichen obigen Darstellung der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen geht hervor, dass die Gesamtsumme der von der KEG im Jahre 2005 erzielten Bauleistungs- und Kaffeehauserlöse € 2,698.000,-- und jene der von dieser im Jahre 2006 erzielten Bauleistungs- und Kaffeehauserlöse € 1,799.000,-- betrug. Gerundet ergaben sich somit im Jahre 2005 von der KEG erzielte Erlöse in Höhe von € 2,700.000,-- und im Jahre 2006 solche in Höhe von € 1,800.000,--. Die Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach die niederschriftlichen Angaben von A in die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Schätzung) miteinbezogen worden seien, führt die erkennende Behörde somit auf einen offensichtlichen Irrtum seitens des prüfenden Organes zurück. Tatsächlich wurden diese, wie sich aus der obigen Darstellung der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Berechnung der von der KEG in den Jahren 2005 und 2006 erzielten Gewinne ergibt, von der BP bei deren Ermittlung nicht berücksichtigt.

Was die Schlüssigkeit der gegenständlichen Schätzung anbelangt, wird weiters darauf verwiesen, dass der von der Betriebsprüfung bei der Berechnung der von der KEG in den Jahren 2005 und 2006 erzielten Gewinne zur Anwendung gebrachte Prozentsatz – ein Drittel bzw. 33,33 % der erzielten Umsätze – als branchenüblich zu beurteilen ist.

Im Hinblick darauf, dass eine Umsatzermittlung bei der KEG lediglich auf Grundlage der WGKK-Anmeldungen sowie der o. e. Lieferscheine der Firma⁷ erfolgen konnte sowie weiters darauf, dass sowohl der diese betreffende Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2005 vom 12. Dezember 2006 als auch die Haftungs- und Abgabenbescheide für 2005 und 2006 – beide vom 7. März 2007 - mit denen die KEG als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wurde, von dieser nicht bekämpft wurden – auf sämtliche diesbezügliche obige Ausführungen wird verwiesen – ist die Höhe der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach Auffassung der erkennenden Behörde als durchaus moderat zu bezeichnen und als Untergrenze anzusehen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass der Bw. weder in den o. e. Berufungsschreiben noch dessen steuerlicher Vertreter in dessen o. e. Gegenäußerungsschreiben substantiierte Einwendungen – auf die diesbezüglichen obigen Ausführungen wird verwiesen - gegen die Höhe der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der KEG vorbrachten. Die in diesem Gegenäußerungsschreiben in Aussicht gestellte Vorlage von der Entlastung des Bw. dienenden Beweismateriales erfolgte nicht.

Hinsichtlich des Ausmaßes der von der Betriebsprüfung bei der KEG vorgenommenen Schätzung wird schlussendlich darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 94/17/0140).

Was die Berufungsausführungen, wonach der Bw. den Fragebogen (Verf 16) nicht unterschrieben habe anbelangt, ist in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom

19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) davon auszugehen, dass diese Ausführungen nicht den Tatsachen entsprechen. Dies deshalb, da die im Fragebogen (Verf 16) aufscheinende Unterschrift des Bw. mit jenen, die im o. e. Gesellschaftsvertrag vom 30. September 2004 bzw. in der o. e. Übernahmebestätigung vom 18. März 2008 aufscheinen, als übereinstimmend zu beurteilen ist.

Angesichts der Existenz eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages geht das Vorbringen in der Berufung, wonach kein mündlicher Gesellschaftsvertrag mit einer Verteilung der Einkünfte von 30 % an den Bw. und 70 % an A vorliege, ins Leere. Was dieses Beteiligungsverhältnis anbelangt, geht der UFS wiederum in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der oben zitierten diesbezüglichen ständigen Rechtsprechung, im Hinblick auf den Umstand, dass im Gesellschaftsvertrag vom 30. September 2004 unter dem Punkt „*Substanzbeteiligung*“ angeführt wurde, dass das Ausmaß der Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft 70 % für A und 30 % für den Bw. betrage, davon aus, dass dieses (Beteiligungsverhältnis) den Tatsachen entsprach und dass der Bw. somit an der KEG im Ausmaß von 30 % beteiligt war.

Aus der vom Bw. der Berufung beigelegten o. e. Erklärung vom 29. Oktober 2004 ist für diesen bereits im Hinblick auf den Umstand, dass diese vor dem berufungsgegenständlichen Zeitraum erstellt wurde, nichts zu gewinnen. Das Gleiche gilt für die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. im o. e. Gegenäußerungsschreiben. Eine Prüfung, ob diese Erklärung tatsächlich von A abgegeben wurde, kann in Ansehung der Ausführungen des ersten Satzes dieses Absatzes unterbleiben.

Nach dem oben Gesagten gehen auch sämtliche übrige Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung ins Leere.

Gemäß § 147 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Hinsichtlich des vom steuerlichen Vertreter des Bw. im o. e. Schreiben (Rechtsvorbringen) vom 25. Juni 2008 Punkt „1. *Unwirksamkeit der Steuerprüfung*“ erstellten Vorbringens, wonach in einem Verfahren vor Gericht wegen Finanzvergehen bis zum In-Kraft-Treten der FinStrG-Novelle 2007 (BGBl. I 2007/44) per 1. Jänner 2008 schlichtweg kein Platz gewesen sei und wonach das Recht zu einer Steuerprüfung bis zum 31. Dezember 2007 nicht vorgesehen gewesen sei und wonach die Steuerprüfung ohne gesetzliche Grundlage ergangen sei, ist der Bw. darauf zu verweisen, dass der Prüfungsbeginn der die einheitliche und gesonderte

Gewinnfeststellung jeweils der Jahre 2004, 2005 und 2006 betreffenden Betriebsprüfung bei der KEG, w. o. ausgeführt, mit 5. Februar 2008 erfolgte und dass der diesbezügliche Prüfungs- und Nachschauauftrag am 4. Februar 2008 erteilt wurde. Aus den unter Punkt 1 des in Rede stehenden Rechtsvorbringens erstellten Ausführungen ist daher für den Bw. nichts zu gewinnen.

Das Gleiche gilt aus nachstehenden Gründen für die unter Punkt „2. *Praktische Auswirkungen*“ des Rechtsvorbringens vom 25. Juni 2008 erstellten Ausführungen:

Die berufungsgegenständlichen Bescheide wurden den von der Betriebsprüfung im Zuge der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung jeweils der Jahre 2004, 2005 und 2006 (die KEG) betreffenden Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen folgend erlassen. Die Grundlagen dieser Feststellungen bildeten die in der o. e. USO-Prüfung und die in der o. e. Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen. Gegen den die KEG betreffenden Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2005 vom 12. Dezember 2006 der den o. e. diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, folgend erlassen wurde, wurde (von der KEG) – ebenso wie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für 2005 und 2006 vom 7. März 2007 - kein Rechtsmittel ergriffen. Somit, sowie auf Grund des Umstandes, dass nicht aktenkundig ist, dass bei der Hausdurchsuchung in verfassungswidriger Weise vorgegangen wurde, geht das unter Punkt 2 des Rechtsvorbringens erstellte Vorbringen ins Leere. Angemerkt wird, dass eine dort erwähnte Beschwerdeschrift (Mängelbehebung) ebenfalls nicht aktenkundig ist.

Somit erfolgte die nach der Bestimmung des § 147 Abs 1 BAO bei der KEG durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung in rechtmäßiger Weise.

Den o. e., im Berufungsschreiben gestellten, Anträgen war nach dem oben Gesagten nicht nachzukommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2012