



GZ. RV/0275-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTG Dr. Reinold – Mag. Veith Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war als Immobilientreuhänderin tätig. Sie ermittelte in den Streitjahren 1989 bis 1991 ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Bericht vom 2. August 1995 über eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1989 bis 1991 (im Folgenden: BP-Bericht) traf der Prüfer unter Tz. 13.1 "Feststellungen zur Führung der Bücher und Aufzeichnungen". Die im Prüfungszeitraum als Immobilienmaklerin tätige Bw. habe bei Prüfungsbeginn von ihr erstellte Honorarnoten vorgelegt. Diese seien nicht nummeriert gewesen. Großteils sei aus diesen Honorarnoten nicht ersichtlich gewesen, ob sie an den Anbieter oder an den Erwerber des betreffenden Objektes gerichtet gewesen seien. Sonstige Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Die Bw. habe angegeben, dass die Vermittlungsaufträge grundsätzlich nur mündlich erteilt und Aufzeichnungen über den Vertragsinhalt nicht geführt würden "und sie daher dazu keine Aussage mehr machen könne". Auch über die zu vermittelnden Objekte würden keine Aufzeichnungen geführt, da im Prüfungszeitraum angeblich fast alle Objekte vermittelt worden seien (die wenigen nicht vermittelten könne sie nicht mehr nennen). Nach Meinung der Bw. müssten aus den Texten der Inserate alle Objekte ersichtlich sein. Eine Überprüfung der inserierten Objekte und der ausgestellten Honorarnoten habe ergeben, dass rund der Hälfte aller Inserate keine Honorarnote zugeordnet werden könne. Auch zur Frage der Provisionszahlungen habe die Bw. keine konkreten Angaben machen können. Sie habe lediglich erklärt, dass die Provision "vom Verkäufer oder Vermieter nach Möglichkeit diesen in Rechnung gestellt wurde". Aufzeichnungen darüber gebe es ebenfalls keine. Nach Ansicht des Prüfers sei auf Grund der mangelhaften Aufzeichnungsführung und der dazu gemachten Angaben der Bw. eine Überprüfung der Einnahmen hinsichtlich der Vollständigkeit der Geschäftsfälle nicht möglich.

In Tz. 13.2 des BP-Berichtes stellte der Prüfer eine für den Prüfungszeitraum durchgeführte "Vermögensdeckungsrechnung" dar. Von der Bw. angegebene Bestände an Bargeld und Sparguthaben zum 1. Jänner 1989, 1. Jänner 1990, 1. Jänner 1991 und 1. Jänner 1992 stellte der Prüfer als unglaubwürdig hin (sie könnten daher bei Erstellung der Vermögensdeckungsrechnung nicht berücksichtigt werden). Ausgehend von den Entnahmen und Einlagen auf dem Privatkonto der Bw. sowie den Einlagen und Abhebungen auf dem Bankkonto ihres Ehemannes hätten sich in allen Jahren "Unterdeckungen" der Lebenshaltungskosten ergeben. Unter Ansatz einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten von 1989: S 183.693,00 (€ 13.349,49), 1990: S 218.827,00 (€ 15.902,78) und 1991: S 228.215,00 (€ 16.585,03) kam der Prüfer unter Berücksichtigung weiterer Beträge für Motorrad- und Autokauf sowie nicht anerkannter Darlehen zu den als "Vermögensunterdeckung" ausgewiesenen Positionen von S 183.693,00 (€ 13.349,49) (1989), S 328.827,00 (€ 23.896,79) (1990) und S 483.215,00 (€ 35.116,60) (1991). Erklärungsversuchen der Bw. zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten

bzw. der "Vermögensunterdeckung" durch vorhandene Bargeldmittel oder Ersparnisse sowie Darlehen oder den Verkauf von Vermögensgegenständen im Privatbereich schenkte der Prüfer keinen Glauben. Im Wesentlichen seien von der Bw. nur Behauptungen aufgestellt worden, für die aber konkrete Nachweise fehlten. Auch sei von der Bw. die Mitwirkung bei der Aufklärung der Vermögensunterdeckungen verweigert worden.

In Tz. 15 und Tz. 20 des BP-Berichtes schätzte der Prüfer die von ihm festgestellten Vermögensunterdeckungen von brutto (gerundet) S 184.000,00 (€ 13.371,80), S 329.000,00 (€ 23.909,36) und S 483.000,00 (€ 35.100,98) für die Jahre 1989 bis 1991 dem erklärten Umsatz und Gewinn hinzu.

Zum "Kfz-Aufwand" vertrat der Prüfer im BP-Bericht (Tz. 21) den Standpunkt, den Angaben der Bw., die beiden im Prüfungszeitraum verwendeten Kraftfahrzeuge seien ausschließlich betrieblich verwendet worden, sei nicht zu folgen. Vielmehr sei unter im Schätzungswege angenommenen für die Vermittlungstätigkeit notwendigen Fahrten davon auszugehen, dass die Kfz nicht überwiegend betrieblich verwendet worden und deshalb aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden seien. Für die betrieblich gefahrenen Kilometer könne nur das Kilometergeld berücksichtigt werden. Bei der Berechnung der daraus resultierenden "Erfolgsänderung" ging der Prüfer von "Betriebsk. Mercedes 190 E lt. Erkl." für 1989 von S 22.113,91 (€ 1.607,08), 1990 von S 25.309,00 (€ 1.839,28) und 1991 S 19.196,60 (€ 1.395,07) aus.

In der Berufungsschrift vom 23. Februar 1996 brachte die Bw. im Wesentlichen vor, sie habe im Prüfungszeitraum 1989 bis 1991 Umsätze in Höhe von rd. S 450.000,00 (€ 32.702,78) bis S 700.000,00 (€ 50.870,98) erzielt. Diese Umsätze seien belegmäßig eindeutig nachgewiesen worden. Alle Belege, die im Rahmen der Steuererklärungen verarbeitet worden seien, seien vorgelegt worden. Auch die Recherchen des Prüfers hätten keine Feststellungen ergeben, dass möglicherweise Vermittlungen nicht zu den entsprechenden Honorarnoten geführt hätten. Für die in den Jahren 1989 bis 1991 "geschalteten" 92 Inserate seien "sehr wohl" Honorarnoten gelegt worden. Auch zur Vermögensdeckungsrechnung seien alle verfügbaren Unterlagen vorgelegt worden. Auf Grund der in den Jahren vor 1989 auch belegmäßig nachweisbaren Geldzuflüsse seien die von der Bw. angegebenen Bestände an Geldmitteln zum 1. Jänner 1989 "mehr als nachweisbar" (die Bw. verweist dazu auf der Berufungsschrift angeschlossene Beilagen). Auch die sonstigen im BP-Bericht zur Vermögensunterdeckung gemachten Feststellungen seien nicht stichhältig, wobei auch hier auf der Berufung angeschlossene Beilagen hingewiesen werde. Zum Kfz-Aufwand sei zu betonen, dass die vom Prüfer angenommene Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer nicht erklärt worden sei. Die Schätzung sei auch nicht nachvollziehbar und entspreche keinesfalls den tatsächlichen

Gegebenheiten. Es werde beantragt, für die Jahre 1989 bis 1991 "für den Mercedes" den Privatanteil mit 10 % in Ansatz zu bringen.

Der Betriebsprüfer gab zur Berufung eine Stellungnahme ab, gegen die von der Bw. eine Gegenäußerung erstattet wurde.

Mit Berufungsentscheidung vom 27. Februar 1998, Zl. RV/010-15/05/97, gab die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) der Berufung teilweise Folge. Zur Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen stellte die Berufungsbehörde fest, dass die vorgelegten Honorarnoten nicht nummeriert gewesen seien. Es sei auch nicht ersichtlich gewesen, ob sie für die Erwerber oder die Auftraggeber ausgestellt worden seien. Selbst wenn die Angaben der Bw., sie habe nur mündliche Vermittlungsverträge abgeschlossen, stimmten, hätte die Bw. jedenfalls Aufzeichnungen über den Vertragsinhalt führen müssen, um einen Überblick über die abgeschlossenen Verträge zu haben. Da der Inhalt der Vermittlungsverträge nicht bekannt sei, könne nicht überprüft werden, in welcher Höhe und mit wem (dem Auftraggeber oder/und dem Erwerber) Honorarzahungen vereinbart worden seien. Ohne Vorlage weiterer Aufzeichnungen sei die Feststellung nicht möglich, ob die vorgelegten Honorarnoten tatsächlich vollzählig seien. Wegen der aufgezeigten Mängel hätten die Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit nach § 163 BAO nicht für sich. Die Bw. bestreite nicht die Zulässigkeit der Vermögensdeckungsrechnung als Schätzungsmethode, meine aber, dass eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten nicht gegeben sei. Die Berufungsbehörde gehe davon aus, dass Lebenshaltungskosten von S 18.000,00 (€ 1.308,11) monatlich bzw. S 216.000,00 (€ 15.697,33) jährlich für einen 3-Personenhaushalt nicht überhöht seien. Dieser Betrag richte sich nach einer Veröffentlichung des Österreichischen Statistischen Zentralamtes betreffend die Höhe der Lebenshaltungskosten. Die von der Bw. angegebenen Lebenshaltungskosten von monatlich S 11.700,00 (€ 850,27) halte die Berufungsbehörde für unglaubwürdig und zu niedrig. Nach Ausführungen zu verschiedenen behaupteten Geldbewegungen in den Jahren 1989 bis 1991 wird in der Berufungsentscheidung ausgeführt, die zur Deckung der Lebenshaltungskosten vorhandenen Mittel seien "von der BP" dargestellt worden. Dagegen habe die Bw. keine Einwendungen erhoben. Da die Angaben der Bw. betreffend Darlehen und Motorradkauf nicht hätten widerlegt werden können, seien "die von der BP vorgenommenen Zuschätzungen, soweit sie nicht die Unterdeckung der Lebenshaltungskosten betreffen" nicht aufrecht zu erhalten (laut den Aufstellungen im angefochtenen Bescheid erfolgte deshalb eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn ausgehend von Bruttobeträgen von S 119.200,00 (€ 8.662,60) für das Jahr 1989, S 125.100,00 (€ 9.091,37) für das Jahr 1990 und S 62.700,00 (€ 4.556,59) für das Jahr 1991. Betreffend den "Kfz-Aufwand" gehe die Berufungsbehörde

entgegen den Ausführungen im BP-Bericht davon aus, dass sowohl der Mercedes als auch der im Jahr 1991 angeschaffte Klein-Lkw dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, weil diese zu mehr als 50 % betrieblich genutzt würden. Unglaublich seien allerdings die Angaben zum Privatanteil in Höhe von lediglich 10 % für den Mercedes (bzw. überhaupt kein Privatanteil für den Klein-Lkw). Die Berufungsbehörde gehe im Schätzungswege davon aus, dass die Kfz-Kosten zu 60 % betrieblich und zu 40 % privat veranlasst gewesen seien. Zur Berechnung des 40 %igen Privatanteiles wurde in der Berufungsentscheidung von "Kfz-Kosten lt. Erkl." für den Mercedes von S 92.113,91 (€ 6.694,18) (1989), S 25.309,00 (€ 1.839,28) (1990) und S 119.196,60 (€ 8.662,35) (1991) ausgegangen.

Mit Erkenntnis vom 31. Juli 2002, Zl. 98/13/0194, hob der Verwaltungsgerichtshof diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Die Berufungsbehörde habe die vom Betriebsprüfer vorgenommene Zuschätzung wegen einer von ihm durchgeführten "Vermögensdeckungsrechnung" nur zum Teil aufrechterhalten. Die vorgenommene Zuschätzung im Zusammenhang mit einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten sei allerdings mit wesentlichen Verfahrensmängeln belastet. Abgesehen davon, dass die jeweils angesetzten Beträge der diesbezüglichen Unterdeckung aus dem angefochtenen Bescheid rechnerisch nicht nachvollziehbar seien und auch keine Bezugnahme auf konkrete (durch Fundstellen und Jahresangaben bestimmte) Statistiken erfolgt sei, sei vor allem die Feststellung in der Berufungsentscheidung nicht nachvollziehbar, wonach die Bw. zu den "von der BP" festgestellten Mitteln für die Deckung der Lebenshaltungskosten keine Einwendungen erhoben habe. Solche Einwendungen hätten jedenfalls bereits im Berufungsvorbringen gesehen werden müssen, das unter anderem unter Vorlage entsprechender Belege den Zufluss von Geldmitteln in den Jahren vor 1989 nachzuweisen versuchte (in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung habe die Bw. zudem ebenfalls darauf hingewiesen, dass "aus den in der Berufung dargestellten Einnahmen und Entnahmen aus den Guthabenbeständen die Lebenshaltungskosten gedeckt werden können"). Auch sei in der Berufungsentscheidung nicht erläutert, auf Grund welcher nachvollziehbaren Überlegungen ein Privatanteil von 40 % des Kfz-Aufwandes zum Ansatz gebracht worden sei. Warum die Berufungsbehörde bei der Berechnung des Privatanteiles für den Pkw Mercedes für die Jahre 1989 und 1991 von anderen Werten als der Betriebsprüfer ausgegangen ist, sei ebenfalls ungeklärt geblieben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2003 wies das Finanzamt für den 23. Bezirk die Berufung vom 23. Februar 1996 als unbegründet ab. Entsprechend den von der BP festgestellten Mängel der Bücher und Aufzeichnungen sei die zuverlässige Ermittlung der Grund-

lagen für die Abgabenerhebung nicht möglich, weshalb die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO dem Grund nach gegeben sei. Da von der Bw. keine konkreten Angaben über den Zufluss von Geldmitteln in den Jahren vor 1989 gemacht und die in den Vermögensteuererklärungen zu den Stichtagen 1. Jänner 1989, 1. Jänner 1990 und 1. Jänner 1991 angeführten Sparbücher nicht vorgelegt worden seien, sei eine Berücksichtigung dieser Geldmittel bei der Vermögensdeckungsrechnung nicht möglich. Bei der Schätzung der Lebenshaltungskosten seien als Basis die Verbrauchsausgaben laut Aufstellung im statistischen Jahrbuch der Stadt Wien 1990 herangezogen worden. Die von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegten Belege seien zum Nachweis des Zuflusses entsprechender Geldmittel zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht geeignet, da nur die lückenlose Dokumentation der Geldflüsse für die Vermögensdeckungsrechnung relevant und die Bw. verpflichtet gewesen sei, bereits im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens alle maßgeblichen Aufzeichnungen vorzulegen. Es sei nicht Aufgabe des Finanzamtes nachträglich noch zusätzliche Erhebungen durchzuführen. Die von der BP vorgenommenen Zuschätzungen seien daher zu Recht erfolgt. Zum Ausmaß der betrieblichen Nutzung der im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge seien von der Bw. keine konkreten Angaben gemacht worden, weshalb das Ausmaß der betrieblichen Fahrten von der BP im Schätzungswege ermittelt worden sei.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 17. Februar 2005 wurde das Rechtsmittel dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schätzungsbefugnis:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO, BGBl 194/1961, zu schätzen.

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

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

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO 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. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Mai 2002, 98/13/0195, 0196). Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung iSd § 163 BAO sprechen zu können, muss auch ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet. Gerade eine Belegnummerierung ist auch deshalb geboten, um die Vollständigkeit der verbuchten Belege augenscheinlich zu dokumentieren (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2002, 98/14/0097).

Wie der Verwaltungsgerichtshof zu dem vorliegenden Sachverhalt in seinem Erkenntnis vom 31. Juli 2002, Zl. 98/13/0194 dargelegt hat, stellt die bloße Vorlage nicht nummerierter Honorarnoten Mängel im Aufzeichnungssystem der Bw. dar, die zur Widerlegung der Vermutung des § 163 BAO führen mussten. Auskünfte der Bw. über die einzelnen vermittelten Objekte aus dem "Stegreif" oder beantragte Einvernahmen der Auftraggeber der Bw. konnten weiters eine fehlende Dokumentation der Geschäftsfälle mit belegmäßig kontrollierbarer Verknüpfung beispielsweise zu bestimmten Vermittlungsaufträgen und Honorarvereinbarungen nicht ersetzen. Aufgrund der aufgezeigten Mängel hatten die Bücher und Aufzeichnungen der Bw. somit die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit gemäß § 163 BAO nicht für sich und machten eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege unumgänglich.

Schätzungsmethode:

Ist die Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Die

Schätzungsmethode hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter ungeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Gleiches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte. In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 1998, 95/13/0083).

Grundlage für die von der BP ermittelten Zuschätzungen war ausschließlich die durchgeführte „Vermögensdeckungsrechnung“. Bei diesen Zuschätzungen im Zusammenhang mit einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten wurden von der BP ausschließlich die Entnahmen und Einlagen der Bw. im Prüfungszeitraum 1989 bis 1991 berücksichtigt. Die von der Bw. in den bereits vor Beginn der Betriebsprüfung am 11. Mai 1994 beim Finanzamt eingereichten Vermögensteuererklärungen zu den Stichtagen 1. Jänner 1989, 1. Jänner 1990, 1. Jänner 1991 und 1. Jänner 1992 angeführten Geldmittel (Bargeld und Sparbuch) wurden von der BP bei der Erstellung der Vermögensdeckungsrechnung mangels Vorlage der entsprechenden Sparbücher und Nachweise über die Ansparung der angegebenen Bargeldbeträge nicht berücksichtigt. Dass der Bw. jedoch in den Jahren vor 1989 keine Geldmittel zugeflossen seien und die Bw. daher zum 1. Jänner 1989 über keinerlei Guthabenbestände zur Deckung der Lebenshaltungskosten verfügt habe, ist auf Grund der Ausführungen der Bw. im Berufungsverfahren und den vorgelegten Unterlagen nicht schlüssig und nachvollziehbar. Unter Berücksichtigung eines Guthabenbestandes zum Beginn des Prüfungszeitraumes 1. Jänner 1989 ist jedoch die von der Betriebsprüfung vorgenommene Vermögensdeckungs-

rechnung nicht aufrecht zu halten. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2003, dass es nicht Aufgabe des Finanzamtes ist, die von der Bw. erst im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen nachträglich zu überprüfen, ist entgegenzuhalten, dass gemäß § 115 Abs. 4 BAO die Abgabenbehörde, solange sie nicht entschieden hat, auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen hat. Die Pflicht "Neuerungen" bis zur Rechtskraft der Entscheidung zu berücksichtigen, ergibt sich im Rechtsmittelverfahren auch aus § 280 BAO. Nach dieser Bestimmung ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates entsprach die von der BP angewendete Schätzungsmethode (Vermögensdeckungsrechnung) nicht den tatsächlichen Verhältnissen und Gegebenheiten und war somit nicht anwendbar. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes war im gegenständlichen Fall die Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages zielführend. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 17.12.1993, 91/17/0196; 26.11.1996, 92/14/0212). Auf Basis der von der BP getroffenen Feststellungen zu den Mängeln im Aufzeichnungssystem, der fehlenden Dokumentation der Geschäftsfälle und den von der Bw. erklärten Umsatzerlösen ist ein Sicherheitszuschlag von jeweils S 30.000,00 (€ 2.180,18) in den Jahren 1989 und 1990 und ein Sicherheitszuschlag von S 25.000,00 (€ 1.816,82) im Jahr 1991 als angemessen anzusehen.

Aufwand Kraftfahrzeuge

Entgegen der Ansicht der BP geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass sowohl der Personenkraftwagen (Mercedes) als auch der Kleinlastkraftwagen (VW Caravelle) zum Betriebsvermögen gehören, da sie zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wurden. Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung ist auf Grund der Annahmen der BP, den Berufungsausführungen und den Vorbringen der Bw. in der am 11. September 1998 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat I der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als glaubwürdig anzusehen. Da die Bw. jedoch keine Aufzeichnungen über betriebliche bzw. private Fahrten geführt hat, kann der private Anteil nur im Schätzungswege ermittelt werden. Die Angaben der Bw., dass die Kraftfahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt worden seien, sind als unglaubwürdig anzusehen. Der unabhängige Finanzsenat geht entsprechend den Angaben der Bw. im Berufungsver-

fahren davon aus, dass 10 % der Kosten für den Mercedes privat veranlasst waren. Bei der Berechnung dieses Privatanteiles wird von den Betriebskosten laut Erklärung für 1989 von S 22.113,91 (€ 1.607,08), 1990 von S 25.309,00 (€ 1.839,28) und 1991 S 19.196,60 (€ 1.395,07) ausgegangen.

Telefonaufwand:

Die Bw. hat nicht dargetan, wie hoch der betriebliche Anteil an den Telefonkosten ist. Aufgrund der Berufungsausführungen und dem Vorbringen in der am 11. September 1998 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat I der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erscheint dem unabhängigen Finanzsenat ein Privatanteil von 20 % angemessen, sodass in diesem Punkt dem Berufungsbegehren gefolgt werden konnte.

Der Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, teilweise Folge zu geben.

Beilage: 18 Berechnungsblätter

Wien, 6. April 2005