



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rudolf Peter, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1985 bis 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 1989 bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer des Jahres 1989 und Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1985 bis 1988 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1987 bis 1989 ergehen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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, Steuerberater 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

Der Bw. ist Rechtsanwalt und ermittelt seine Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3 EStG nach der Bruttomethode. Die Umsätze werden gemäß § 17 Abs. 1 UStG nach vereinnahmten Entgelten erfasst.

Bereits im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1982 bis 1984 wurde u.a. festgestellt, dass der Bw. die Verrechnung von Fremdgeldern äußerst kompliziert und unübersichtlich gestaltet. Es wurden die vereinnahmten Fremdgelder weder - wie bei Treuhanderlag üblich - auf einem separaten Andergeldkonto verwahrt, noch wurden irgendwelche Aufzeichnungen geführt, aus denen die Höhe und der Bestimmungszweck – z. B. Verrechnung für Anwaltsleistungen - der jeweiligen Fremdgelder zu ersehen wäre. Mangels jeglicher Trennung zwischen Fremdgeldern und Einnahmen, wurden die strittigen Beträge im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahmen erfasst.

Da die festgestellten Mängel der Aufzeichnungen auch erkennbar Auswirkungen auf die Folgejahre hatten, wurde eine Prüfung hinsichtlich der nunmehr streitanhängigen Jahre 1985 bis 1989 angeregt und durchgeführt.

Beginn der Prüfung am 4.11.1991, Schlussbesprechung am 26.1.1996.

Es wurden erneut erhebliche Mängel und unaufgeklärte Differenzen bei der Fremdgeldverrechnung festgestellt, die der Bw. nicht aufklären konnte oder wollte – entsprechende Vorhalte ließ er unbeantwortet. Dieser Umstand und eine zwischenzeitlich eingelangte Kontrollmitteilung über vom Bw. abgerechnete Honorare, die offenkundig in dessen Rechenwerk keinen Niederschlag fanden, veranlasste das Finanzamt eine Anzeige wegen des Verdachtes der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung zu erstatten, das laufende

Verfahren gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG fortzusetzen und im Zuge einer Hausdurchsuchung am 8.10.1992 sämtliche für den Prüfungszeitraum relevanten Handakten und weitere Unterlagen zu beschlagnahmen.

Da der Bw. die Einsichtnahme in die beschlagnahmten Handakten verwehrte und gegen die Beschlagnahme der Unterlagen beim OGH Beschwerde erhob, zog sich das Verfahren hin. Erst nachdem sich der Bw. mit der Entsiegelung einverstanden erklärte, wurde von April bis November 1994 im Beisein des Bw. in ca. 1/3 der beschlagnahmten Handakten Einsicht genommen. In jedem einzelnen Fall wurde der Handakt vorher vom Bw. durchgesehen und schutzwürdige Informationen von der Einsicht ausgenommen. Die übrigen Akten wurden ohne Einsichtnahme an den Bw. retourniert.

Die nach Sichtung der Handakten verbliebenen offenen Fragen wurden dem Bw. schriftlich vorgehalten (per 7.11.1994, siehe Arbeitsbogen, Teil 2, S 594 bis 597) und in diesem Zusammenhang auch um Vorlage von Belegen und geeigneter Nachweise ersucht. Nach mehreren Fristverlängerungen, beantwortete der Bw. den Vorhalt im April 1995 (siehe Arbeitsbogen, Bd 2 S 598 bis 611 und Schreiben des Bw. an das Gericht Bd 4, S 1345 – 1359). Es handelt sich hierbei weitgehend um jene allgemeinen Ausführungen, die auch den Berufungsausführungen des Bw. zu entnehmen sind. Die von der BP erforderlich erachteten belegmäßigen Nachweise wurden nicht beigebracht.

Nach einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 1.12.1995 (Arbeitsbogen, Teil 3, S 942 bis 950), zwecks Wahrung des Parteiengehörs durchgeführten Besprechungen und nach Würdigung der Angaben des Bw. erfolgte am 26.1.1996 die Schlussbesprechung.

Die Betriebsprüfung traf abschließend, neben anderen unstrittigen, folgende nunmehr strittige Feststellungen die vom Finanzamt den nunmehr angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt wurden:

Tz. 17) Feststellungen zu den Aufzeichnungen

a) Kassa

Die kassenmäßige Gebarung der Jahre 1985 und 1986 besteht aus einer unvollständigen Sammlung von Spesenbelegen. Bareingänge, ob Fremdgelder oder Honorare, scheinen in den Aufzeichnungen überhaupt nicht auf und wurden daher auch nicht gebucht.

Hinsichtlich der Bareingänge 1987 - 1989 konnte die BP bei Durchsicht der Handakten anhand einiger Fälle ersehen, dass Bareingänge vom Bw. erst bei Ertrag auf das betriebliche Bankkonto als Bankeingänge in seinen Aufzeichnungen erfasst wurden.

Der Bw. räumte den Umstand, dass 1985 und 1986 kein Kassabuch geführt wurde ausdrücklich ein. Das Verschulden daran, träfe jedoch seine Angestellte, S. S. (siehe AV vom 20.11.1995 über den Anruf des Bw, Arbeitsbogen, Teil 2, S 591).

b) Fremdgeldverrechnung

In den Aufzeichnungen des Bw. befinden sich zwei Girokonten. Die darauf ersichtlichen Fremdgeldbewegungen werden auf einem vom steuerlichen Vertreter geführten Durchlauferkonto erfasst. Der jeweilige Jahressaldo dieses Kontos wird im Folgejahr nicht weitergeführt. Die Fremdgeldbewegungen der erst im Zuge der Hausdurchsuchung der BP bekannt gewordenen weiterer Anderkonten (zwei Bankkonten bei der Zentralsparkasse) scheinen auf diesem Durchlauferkonto nicht auf.

Die beiden - erst im Zuge der Hausdurchsuchung hervorgekommenen - Bankkonten bei der Zentralsparkasse sind jeweils ausdrücklich als Andergeldkonten bezeichnet. Auf den Kontoauszügen scheinen diverse Eingänge, Gutschriften, Bareinzahlungen; Telefonavisos und Barabhebungen auf. Jedoch keine Namen, Bezugsszahlen, Kontonummern u.ä. die eine Zuordnung der Fremdgelder zu einzelnen Causen oder Klienten ermöglichen würden. Belege, auf die in den Konten Bezug genommen wird, sind nicht beigegeben. Die auszugsweisen Kopien (siehe Arbeitsbogen Teil 6, S 12 bis 502) stimmten zwar lt. Bestätigungen eines öffentlichen Notars (siehe Arbeitsbogen, Teil 6, S 171 und 503) mit den dem Notar *"vorgelegten Originalen überein, die Klientennamen, wurden jedoch nicht in die Kopien aufgenommen"*.

Lt. BP kann aus den geführten Aufzeichnungen (Durchlauferkonto der Buchhaltung), daher weder der gesamte Fremdgeldstand noch das für den einzelnen Klienten vorhandene Fremdgeld nachvollzogen werden.

Der Bw. legte zwar 1992 aufgrund eines Vorhaltes der BP Aufstellungen über die Fremdgeldbestände zum 1.1.1987 - 31.12.1989 vor, die lediglich die Buchungen auf dem Fremdgeldldurchlauferkonto (Buchhaltungskonto des Bw.) in diesem Zeitraum widerspiegeln bzw. zum 1.1.1987 Beträge enthalten, die zu diesem Zeitpunkt von der BP bereits hinterfragt wurden.

Die BP ist der Ansicht, dass die in den nachfolgenden Textziffern näher erläuterten Zurechnungen eine Folge dieser unzureichenden Verrechnung sind. Das vom Bw. geführte Durchlauferkonto kann daher in keiner Weise als vollständige und richtige Verrechnung der Fremdgeldgebarung bezeichnet werden und es gibt auch keine Gewähr für eine exakte, nachvollziehbare Trennung der Zahlungseingänge in Honorare und weiterzugebende Fremdgelder. Der Ansicht des Bw., dass die von der BP in den geprüften Jahren angesetzten Einnahmen ohnehin in den folgenden, während des laufenden Prüfungsverfahrens abgegebenen Erklärungen für 1990 und 1991 erfasst worden wären und somit „nur“ eine zeitmäßige, auf eine reine Rechtsfrage (Zuflussprinzip) zurückzuführende Verschiebung vorliegt, kann in keiner Weise gefolgt werden. Nach Ansicht der BP können die von der BP aufgedeckten Mindereinnahmen nicht durch eine verspätete Erfassung in den Folgezeiträumen - alle "Nacherfassungen" durch den Bw. erfolgten 1990 - als saniert betrachtet werden.

c) Belegerteilung

Wie in einigen Fällen (Tz 26i und 27) zu ersehen ist, hat der Bw. seine erbrachten Leistungen nicht zeitgerecht abgerechnet, sondern die Honorarnoten erst Jahre später ausgestellt.

Den im gesamten Prüfungszeitraum geltenden Verpflichtungen zur Belegerteilung gem. § 132a BAO wurde nicht entsprochen. Gem. § 132a Abs. 9 BAO ist über sonstige Leistungen im Sinne des § 1 (1) 1 UStG dem Leistungsempfänger ein Beleg spätestens sechs Monate nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde, zu erteilen. Diese Bestimmung wurde vom Bw. vor allem bei vorhandenem Fremdgeld mit Ermächtigungserklärung zur Kostenaufrechnung überhaupt nicht beachtet.

Tz. 18) Akontozahlungen, Umsatzsteuer

Ein Makler Dkfm. St. vereinnahmte im Namen und für Rechnung des Bw. von diversen Klienten Anzahlungen in Höhe von jeweils öS 15.000,-- für Rechtsanwaltstätigkeit. Diese Akonto wurden auch in der Honorarnote des Bw. ausgewiesen. Diese Beträge habe der Makler aber lt. Bw. veruntreut und nicht weitergeleitet. (siehe eidesstattliche Erklärung des Bw., Arbeitsbogen Teil 3, S 1012).

Der Makler behauptete demgegenüber, in dem gegen ihn geführten Strafverfahren, die Beträge an den Bw. und andere weitergegeben zu haben (siehe Protokoll der Hauptverhandlung, LG f. Strafsachen Wien, Arbeitsbogen, Teil 4, S 1412 bis 1423).

Nach Ansicht der BP sind diese Beträge, da in dieser Höhe in Rechnung gestellt, jedoch bei der Umsatzsteuer zuzurechnen.

	1985	1986	1988
Brutto	285.000,00	90.000,00	15.000,00

Tz. 26 Einnahmen

Nachfolgend angeführte Zurechnungen der BP resultieren aus der Überprüfung des Fremdgelddurchlauferkontos und ca. eines Drittels der beschlagnahmten Handakten.

26 a

Bei nachstehenden Beträgen handelt es sich um als Honorar vereinnahmte Fremdgelder, die teils aus der vom Bw. geführten unvollständigen Fremdgeldverrechnung und teils nur aus den Handakten ersichtlich waren. Die Zurechnung als Einnahme wurde vom Bw. außer Streit gestellt.

zu Tz. 26 a) Einnahmen

	1985	1986	1987	1988
C.			8.636,55	
D.			26.490,00	
Sch.			4.000,00	
Br.				7.162,64
W/O		1.083,80		
Ha.	1.778,00			
S/T		4.023,80		
McF./M.		10.719,00		
B/C	8.771,30			

A/Qu		31.562,50		
	10.549,30	47.389,10	39.126,55	7.162,64

26 b L/B

Der Bw. klagte den Klienten auf Zahlung von öS 18.413,70. Das Urteil wurde im November 1985 rechtskräftig. Lt. Bw. wurde diese Forderung wahrscheinlich aufgrund eines Telefonates auf öS 14.000,00 reduziert. Da eine bei der Hausdurchsuchung vorgefundene Bestätigung - lt. des mit Firmenstempel des Bw. versehenen Beleges *"bestätigt der Bw. von Frau L. öS 14.000,-- erhalten zu haben"* (siehe Kopie des Beleges vom 25.11.1985, Arbeitsbogen, Teil 2, S 619).

Der Bw. behauptet, da der Beleg nicht unterschrieben ist, wäre es somit als sicher anzunehmen, dass der Zahlungsvorgang gar nicht erfolgt ist und der Akt außer Evidenz geriet.

Der BP erscheint es unglaublich, dass der Bw. auf ein ihm zugesprochenes Honorar so ohne weiteres verzichtet und bei Nichtbezahlung nicht sofort Exekution einleitet. Die BP rechnet daher den Betrag von öS 14.000,-- den Einnahmen zu.

26 c K/F/B

Hier handelt es sich lt. Bw. um ein Anwaltskonto einer dritten Person, das von ihm nicht vereinnahmt wurde. Nachdem aus den Aufzeichnungen im Handakt, vom Bw. eingetragen, der Bareingang von S 15.000,-- mit Datum 21.3.1986 ersichtlich ist (Arbeitsbogen, Teil 2, S 624), rechnete die BP diesen Betrag zu.

26 d Z; K/Dr. B; H/K; L; L/E, C/K; Z/K; H/Sp

Ursprünglich legte der Bw. bezüglich der oben bezeichneten, 1985 und 1986 abgeschlossenen, Causen in einer Vorhaltbeantwortung vom 13.4.1995 einen "Nachtrag zum 31.12.1989" (Arbeitsbogen Teil 3 S 1176 und S 1180 bis 1181) vor und behauptete die fraglichen Beträge seien 1989 versteuert worden (siehe Arbeitsbogen Teil 2 S 641).

Tatsächlich wurden die Beträge 1989 nicht erfasst, vielmehr wurden nachstehende Beträge vom Bw. im Kalenderjahr 1990 als Erlös nachgebucht. Eine Hinzurechnung i. d. Jahren 1985 und 1986 wird vom Bw. aufgrund fehlender Berechtigung zur Kostenbuchung bestritten.

Der BP war in keiner dieser Causen ersichtlich, warum die Zustimmung des Klienten zur Kostenbuchung bei Causen aus den Jahren 1985 und 1986 erst 1990 erfolgt sein sollte und unterstellte den Honorarzufluss bei Vereinnahmung.

zu Tz. 26 d)

	1985	1986
Z	3.000,00	
K/B		35.341,00
Ho/K	5.000,00	
L		35.000,00
L/E		14.677,00
C/K	20.000,00	
Z/K		5.523,43
H/S		26.000,00
	28.000,00	116.541,43

26 e St.

Der Bw. erhielt im Jahr 1985 eine Akontozahlung von öS 2.500,00 in bar. Lt. Erklärung des Bw. wurde ihm dieser Betrag für Barauslagen erlegt, wovon öS 2.200,00 im Jahr 1986 auch an das Gericht bezahlt wurden (Arbeitsbogen, Teil 2, S 665).

In der Honorarnote aus 1987 wurden die Pauschalgebühren von öS 2.200,00 dem Klienten in Rechnung gestellt. Die Vorauszahlung für derartige Barauslagen setzt die BP daher bei Vereinnahmung im Jahr 1985 als Erlös an.

26 f S/B (siehe Arbeitsbogen, Teil 2, S 670 – 677).

In dieser Causa stellte der Bw. eine Honorarnote über öS 17.382,70 aus.

Des Weiteren vereinnahmte der Bw. aus seinem betrieblichen PSK-Konto am 21.8.1985 aus dieser Causa öS 509.132,34 für seine Klientin. Am 2.9.1985 wurde vom Bw. eine

Scheckabbuchung über den nämlichen Betrag vorgenommen. Aus den Unterlagen des Bw. ist jedoch nicht ersichtlich, wohin der Betrag weiterverbucht wurde. In zwei jeweils mit 6.2.1986 datierten Bestätigungen, erklärt die Klientin vom Bw. einerseits öS 350.000,-- in bar und öS 150.000,-- mittels Scheck erhalten zu haben. Auf dem in der Bestätigung genannten Zentralsparkassenkonto des Bw. erfolgten, jedoch unstrittig zwischen 10.1. und 28.2. 1986 überhaupt keine Abbuchungen. Unklar bleibt aus den Aufzeichnungen des Bw., was mit der Differenz (erhaltenes Fremdgeld zu weitergeleiteten Beträgen) von öS 9.132,34 geschehen ist.

Zu den Vorgängen befragt, erklärte die Klientin zuerst, am 11.12.1995 gegenüber der BP, *sie habe dem Bw. öS 9.000,-- für einen weiteren Fall vorgestreckt. Die Klientin ersuchte daraufhin um Bedenkzeit und rief erneut an, um dann zu erklären, der Bw. habe ihr den Betrag vorgestreckt. Sie könne sich nach so langer Zeit, nicht mehr erinnern wann dies erfolgt sei.* Auf die Frage was den mit dem Fremdgeld und eventuell vom Bw. erwirtschafteten Zinsen geschehen sei und warum es erst 1986 ausbezahlt wurde, erklärte die Klientin: *"Weil ich im Ausland war und wusste, dass das Geld bei ihm gut aufgehoben war."* Auf die Frage, ob sie dem Bw. für seine Tätigkeit denn kein Honorar bezahlt habe, meinte die Klientin *"sie verstehe die Frage nicht"* und sie erklärte abschließend *"Dr. XY ist ein Freund, sie verstehen, ich will ihm nicht schaden, ich kann jetzt nichts genaueres mehr sagen, in einer Sache die schon so lang her ist."*

Da diese Erklärungen der Klientin den Sachverhalt nicht zu erhellen vermochte, ersuchte die BP den Bw. um Aufklärung. Dieser behauptete, die Honorarnote sei der Klientin nie übergeben worden, da sich das Original im Handakt befinde.

Die BP ging davon aus, dass der Bw. Fremdgeld von rd. öS 509.000,-- über ca. 5 Monate verwaltete, wovon öS 500.000,00 weitergeleitet und rd. öS 9.000,-- zurückbehalten wurden. Die Berechnungen der BP ergaben, dass vorhandenes Fremdgeld von öS 9.000,-- und der geschätzte Zinsenertrag aus dem über 5 Monate (von ca. öS 7.955 bei einem angenommenen Eckzinssatz von 3,75%) deponierten Fremdgeld in etwa den Betrag der Honorarnote ausmachen.

Der Bw. verneint den Zufluss von Zinsen aus dem ihm übergebenen Fremdgeld. Der offene Fremdgeldbetrag von öS 9.000,00 wäre mit einer Privatschuld seiner Klientin an ihn, in gleicher Höhe, verrechnet worden.

Der BP erscheint es unglaublich, dass ein Betrag von öS 509.000,00 vom Bankkonto abgehoben und durch 5 Monate hindurch in bar deponiert wird. Die BP bleibt bei ihrer o.a. Berechnung der Zinsen und des zurückbehaltenen Fremdgeldbetrages, wodurch sich in etwa

der Betrag der Honorarnote ergibt, da sich bei der Art der Verrechnung die Übergabe der Originalhonorarnote an die Klientin erübrigen kann.

26 g Sis. (Arbeitsbogen Teil 2, S 682 bis 712)

Im Jahr 1987 gingen in drei Teilbeträgen Akontozahlungen des Klienten in Höhe von insgesamt öS 114.817,45 auf dem betrieblichen Bankkonto des Bw. ein und wurden auf dem Durchlauferkonto als Fremdgeld erfasst. Der Klient verbuchte diese Zahlungen in seinem Rechenwerk auf dem Konto "Anzahlungen an Lieferanten".

Im Jahr 1988 gingen weitere drei Zahlungen ein, die vom Bw. bei Vereinnahmung als Erlös erfasst wurden (siehe Arbeitsbogen Teil 2, S 692).

Der Bw. weist in einer am 15.6.1988 ausgestellten Honorarnote u.a. die 1987 vereinnahmten Beträge als Akontozahlung aus und rechnet sie, ebenso wie 1988 erhaltene Akonti, auf die aushaftenden Honorarforderung an (Arbeitsbogen, Teil 2, S 700).

Im Jahr 1988 buchte der Bw. den Restbetrag seiner Honorarforderung vom bei ihm erliegenden Fremdgeld als Einnahme um. Lt. Bw. erfolgte diese Buchung zu diesem Zeitpunkt irrtümlicherweise und widerrechtlich, da die Gesamthöhe der Honorarnoten vom Klienten in Frage gestellt wurde. Er wäre demnach erst 1990 zur Erlösbuchung berechtigt gewesen.

Die BP rechnete obigen Betrag dennoch aus folgenden Gründen 1987 den Einnahmen zu: Vom Klienten wurden 1987 insgesamt öS 114.619,45 eindeutig als Akontozahlung anerkannt und wäre daher als Einnahme zu erfassen gewesen. Bei der Buchung auf Fremdgeld handelt es sich nach Ansicht der BP um eine Fehlbuchung. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen 1988 am 28.2.1991 musste dem Bw. bekannt sein, ob es zu einer Honorarrückzahlung kommt oder nicht. Die Folge einer eventuellen Erlösminderung wäre die Berichtigung des widerrechtlich gebuchten Honorarerlöses 1988 gewesen.

Es besteht daher für die BP kein Grund, die Vereinnahmung eines anerkannten Honorarteilbetrages ins Jahr 1990 zu verlagern.

26 h Za. (Arbeitsbogen, Teil 2, S 714 bis 722)

Laut Handakt des Bw. erhielt dieser im Jänner 1985 öS 20.000,-- und im Februar 1985 öS 16.600,-- (Arbeitsbogen, Teil 2, S 716), insgesamt also öS 36.600,--, die in der Buchhaltung des Bw. nicht aufscheinen. Die nachfolgenden, auf dem Bankkonto des Bw. eingegangen,

Zahlungen wurde erlösmäßig erfasst. Die bezug habende Causa (Handelsgerichtseingabe – Namensänderung) wurde 1986 abgeschlossen (Arbeitsbogen Teil 2, S 714 unten).

Lt. Bw. stammt der Eintrag im Handakt von einer früheren Angestellten, die in anderem Zusammenhang beschuldigt wurde, einen Betrag von öS 50.000,00 unterschlagen zu haben (siehe Arbeitsbogen, Teil 2, S 591). Die Kassa wurde damals von dieser Angestellten geführt und es handelt sich auch hier offenbar um eine Entwendung. Es müsste sonst dieser Betrag in der Kassa eingetragen worden sein.

Diese Ausführungen stellen lediglich eine Vermutung des Bw. dar. Wie bereits in Tz. 16a ausgeführt, scheinen Bareingänge 1985 in den Aufzeichnungen des Bw. generell nicht auf. Die BP rechnet daher öS 36.600,-- den Einnahmen zu.

26 i U. (Arbeitsbogen, Teil 2, S 730 bis 751)

Der Bw. vertrat die Fa. U. u. a. beim Verkauf eines Teilbetriebes einer Tankstelle im Jahr 1987.

Aus dem Rechenwerk der Firma U. wurden dazu folgende Sachverhalte entnommen, als **Kontrollmaterial** (Arbeitsbogen, Teil 2, S 744 ff) übermittelt und als solches dem Bw. zu Kenntnis gebracht:

U. hat in ihrer Bilanz 1987 für diese Causa öS 300.000,-- an Rechts- und Beratungskosten rückgestellt. Die Rückstellung wurde in der Bilanz 1991 aufgelöst.

Im Jahr 1987 wurden öS 186.334,78 als Anzahlungen an den Bw. geleistet.

Demgegenüber haften per 31.12.1987 öS 112.985,-- an Forderungen U. an den Bw. für Betankung von dessen Fahrzeugen und für Servicearbeiten aus. (ex 1984: öS 26.917,80; 1985: öS 49.864,-- und 1986: 82.459,--). Zu diesen Forderungen wurden von U. jeweils einheitliche Monatsabrechnungen an den Bw. gestellt, in denen eine Summe zuzüglich Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Darunter der Vermerk "Gegenverrechnet", ein Firmenstempel des Klienten und die Unterschrift "U." (siehe Arbeitsbogen, Teil 2, S 748).

Weiters wurde die Kopie eines Schreibens des Bw. an seinen Steuerberater, datiert vom 15.2.1990 vorgefunden. In dem der Bw. "*bestätigt, dass es bis dato noch nicht möglich war die Rechtskosten U. für den Tankstellenverkauf abzurechnen*".

Im **Rechenwerk der Bw.** scheint zu dieser Causa im Jahr 1987 eine Akontozahlung der Klientin von öS 134.834,78 auf. Der Bw. hat davon öS 100.000,-- 1987 als Erlös verbucht. die Differenz von öS 34.834,78 wurde bis 1991 auf dem Buchhaltungskonto "Fremdgeld" des Bw. verbucht.

Die Verbindlichkeiten des Bw. gegenüber U. für Tankungen stimmen für 1984 bis 1986 mit jenen Forderungen U. lt Kontrollmaterial überein. Zusätzlich hat der Bw. noch weitere Verbindlichkeiten für 1987 öS 30.526,-- und öS 23.520,20 für 1988 ausgewiesen, wodurch sich insgesamt eine Verbindlichkeit von öS 136.166,-- ergibt.

In einem weiteren Schreiben vom 27.2.1991 (Arbeitsbogen, Teil 2 S 740), nimmt der Bw. Bezug auf das vorangegangene Schreiben vom 15.2.1990 und führt aus: *"er habe vereinbarungsgemäß im diesem Jahr (1990 ?) die Gesamtabrechnung zu legen. Die Gesamtabrechnung ergibt insgesamt öS 350.386,10 wovon Akontozahlungen von öS 273.020,78 abzuziehen sind, sodass ein Restbetrag von öS 77.365,36 zu meinen Gunsten aushaftet"*. Die Akontozahlungen setzen sich lt Bw. aus einem *"Guthaben K. von öS 2.020,-- der Akontozahlung von öS 133.834,78 und Tanken –Gegenverrechnung mit öS 136.166,--"* zusammen.

In einer vorgefundenen Bestätigung vom 13.8.1987 (Arbeitsbogen, Teil 2 S 742) bestätigt Frau U. den Erhalt eines Schecks des Bw. über öS 50.000,-- in Sachen: *"Abrechnung aus Treuhanddepot zur endgültigen Erledigung; U. u.a."*.

Laut Buchhaltung des Bw. (Fremdgelddurchlauferkonto; Arbeitsbogen, Teil 2, S 739) verzeichnet der Bw. im Jahr 1987 zu dieser Causa Fremdgeldeingänge für die Klientin von öS 5,4 Mill die im selben Jahr in mehreren Teilbeträgen an die Klientin weitergegebenen wurden. Abgeschlossen wurde diese Weitergabe mit dem oben dargestellten Scheckausgang.

Im Jahr 1991 buchte der Bw. einen Fremdgeldsaldo von öS 31.395,93 als Einnahme.

Der Bw. behauptete (Arbeitsbogen, Teil 2, S 735) *"die Abbuchung sei auf Wunsch des Klienten erst 1991 erfolgt"*.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. ein Schreiben des neuen Rechtsvertreters von Frau U., datiert vom 16.4.1991, vor (Arbeitsbogen, Teil 3, S 1006 bis 1008). *In diesem moniert der neue Rechtsanwalt, dass die Endabrechnung der Causa bereits im Frühjahr 1987 hätte erfolgen können. Die Abrechnung habe der Bw. offensichtlich erst aus Anlass der*

Vollmachtskündigung verfasst und es sei daher davon auszugehen, dass die gesamte Kostenabrechnung als verjährt anzusehen ist. Im Übrigen wird gefordert, die aushaftenden Forderungen der Position "Tanken-Gegenverrechnung" an U. zu bezahlen. Weiters ergäbe sich bei der Fremdgeldabrechnung eine ungeklärte Differenz an nicht weitergeleiteten Beträgen in Höhe von öS 1,8 Mill., die aufzuklären wäre.

Wie dieser Streit beendet wurde, ist nicht zu erkennen und der Bw. macht dazu keine Angaben.

Die Betriebsprüfung, ging, insbesondere Aufgrund des Vermerks "... zur endgültigen Erledigung" auf dem Frau U. 1987 übergebenen Scheck und den Vermerks "Gegenverrechnung" auf den Tankabrechnungen, von einem eindeutig bestehenden Aufrechnungswillen der Vertragsparteien aus und rechnete Tankrechnungen als Erlös zu.

Die Differenz der nicht als Erlös erfassten Anzahlung, die seit 1987 in der Buchhaltung des Bw. als Fremdgeld ausgewiesen (öS 34.834,78) offen aushaftet, hat die BP als 1987 zugeflossene Akontozahlung gewertet und eine entsprechende Erlöszurechnung vorgenommen.

Lt. BP konnten die nachfolgenden Differenzen nur durch die nicht zeitgerechte Abrechnung des Bw. – entgegen seiner gesetzlichen Verpflichtung gem. § 132a BAO – entstehen. Aus welchem Grund eine Causa aus 1987 "vereinbarungsgemäß" im Jahr 1991 abzurechnen wäre, ist der BP nicht einsichtig.

Die BP ging daher von der Vereinnahmung der nachfolgend angeführten Beträge (Tankrechnungen U.) in den Jahren 1985 bis 1988 aus.

	1985	1986	1987	1988
brutto	22.946,00	32.595,00	30.526,00	23.520,00

Anlässlich eines telefonischen Vorhaltes des UFS erklärte, der Rechtsanwalt von U., Dr. H., am 25.4.2006, "dass die Angelegenheit damals im Sande verlaufen ist. Die Klientin U. hatte, aufgrund anderer Probleme, kein Interesse an einer Vorsetzung bzw. einem Prozess. Soweit nachvollziehbar, wurde die Sache deshalb 1991 beendet. Es hat, nach Wissensstand Dr. H., glaublich 1991, weder Zahlungen von U. an Bw. (Resthonorarforderung), noch umgekehrt

vom Bw. an die Klientin gegeben. Es ist auch aus seinen Unterlagen nicht ersichtlich, dass es eine Übereinkunft hinsichtlich Gegenverrechnungen gegeben hätte."

26 j U-R bzw. W-W (Arbeitsbogen, Teil 2, S 790 bis 814 und Teil 5, S 23 bis 54)

Aus dem Handakt war ein Aktenvermerk vom 5.2.1988 über eine Konferenz mit dem damaligen Geschäftsführer obiger Firma zu ersehen, in dem die Honorarforderungen den einbehaltenen Mandantengeldern in Höhe von öS 252.426,82 gegenübergestellt wurden. Der Bw. führte dazu aus (Arbeitsbogen Teil 2, S 791), *dass es sich hierbei zwar um eine Aufrechnung von Honorar mit vom Bw. vom Klienten einbehaltenen Beträgen handle, diese stellten aber nicht vorhandenes Fremdgeld dar, sondern wurden hauptsächlich schon 1983 und früher als Kosten gebucht.* Anhand einiger (*nicht näher bezeichneter*) Beispiele im Prüfungszeitraum, konnte der Bw. darlegen, dass er von Klienten vereinnahmte Beträge zwar vorerst auf dem Fremdgelddurchlauferkonto erfasste, aber noch im selben Jahr umbuchte und als Erlös erfasste. Der Bw. konnte keinen Beweis dafür beibringen, dass die Beträge in den Vorperioden tatsächlich als Erlöse erfasst wurden, die BP hielt die Ausführungen des Bw. lediglich aufgrund der aktuell geübten Praxis für glaubhaft, dass der angeführte Betrag i. H. v. öS 252.000,-- zum Großteil bereits vor dem Prüfungszeitraum als Einnahme erfasst worden ist.

Allerdings verblieben im Prüfungszeitraum ein 1985 vereinnahmter und auf dem Fremdgelddurchlauferkonto verbuchter Betrag von öS 14.000,-- und ein aus der Vor-BP 1982 bis 1984 bekannter offener Betrag von öS 45.000,-- zu dem der Bw. damals erklärte, dieser würde 1987 abgerechnet und erlösmäßig erfasst werden, die vom Bw. nicht als Erlös erfasst wurden.

Aufgrund dessen, sowie der der BP vorliegenden Unterlagen erscheint es unglaublich, dass der Bw. erst im Kalenderjahr 1990 berechtigt war, diese Beträge als Erlös zu vereinnahmen.

26 k P/E

Lt. den Aufzeichnungen im Handakt gingen am 28.3.1985 öS 6.000,-- in bar ein, wovon am 31.5.1985 öS 3.158,-- mit Scheck ausbezahlt wurden (siehe Arbeitsbogen, Teil 5, S 356). Aus der Buchhaltung des Bw. sind diese Bewegungen nicht ersichtlich.

Die BP rechnete die Differenz von S 2.842,00, die bei Sichtung des Handaktes lt. Auskunft des Bw. sein Honorar wären, als Einnahme i. J. 1985 zu.

26 l M (Arbeitsbogen, Teil 2, S 810 bis 842 und Teil 5, S 55 bis 105)

Bei Sichtung des Handaktes wurden vorgefunden:

Ein Schreiben des Klienten datiert vom 9.4.1986, in dem er vom Bw. fordert (Arbeitsbogen Teil 2, S 839): *"die bereits monatelang immer wieder erbetene Aufstellung über die laufenden Verfahren und die geforderte und zugesagte Abrechnung. Seitens des Klienten, wurden dem Bw. zahlreiche Fälle übergeben hinsichtlich derer Informationen des Bw. über den Stand des Verfahrens und insbesondere die Geldeingänge, in letzter Zeit fast völlig unterblieben. Es ist zwar verständlich, dass es Irrtümer und Missverständnisse gibt, es erscheint jedoch auffällig, dass vor allem im letzten Jahr kaum mehr Fälle abgeschlossen oder gar abgerechnet wurden."* Der Klient fordert dringend *"die zugesagte Aufstellung über Verfahrensstand, bisher erfolgte Leistungen, Geldeingänge und Endabrechnungen, und behält sich dafür eine Frist bis 15.5.1986 vor"*.

Aus dem Handakt des Bw. ist weiters zu entnehmen, dass - entsprechend des Verlangens seines Klienten - offenkundig eine Abrechnung vorgenommen wurde. Im Handakt des Bw. wurden vier als "Zusammenfassung" bezeichnete Abrechnungen vorgefunden. Zwei davon, jeweils mit 15.5.1986 datierte, (Arbeitsbogen, Teil 2, S 824 und 825), die unterschiedliche Fremdgeldbeträge (öS 402.344,31 bzw. öS 300.386,58) und z.T. handschriftliche Ergänzungen durch den Bw. aufweisen und zwei weitere undatierte (Arbeitsbogen, Teil 2 S 823). In allen vieren werden offene Kostenforderungen des Bw. von öS 797.789,-- unterschiedlich hohen vorhandenen Fremdgeldern gegenüberstellte und den Saldo als "Kostenforderung lt. Aufstellung" bzw. offenen Rest bezeichnete.

In den undatierten zwei Abrechnungen werden zusätzlich offene "Privatforderungen" an den Klienten in Höhe von öS 353.825,79 aus gewiesen. Das gegenverrechnete Fremdgeld "vermindert" sich auf öS 305.706,09 bzw. öS 218.720,09.

Welche der vier Abrechnungen letztlich dem Klienten als richtig vorgelegt wurde, ist den Aufzeichnungen des Bw. nicht zu entnehmen.

Weiters wurde ein Konvolut von Tippstreifen mit handschriftlichen Anmerkungen, Aufstellungen des Bw. über bearbeitete Fälle, Verfahrensstand, bisherige Kosten und Geldeingänge (Arbeitsbogen Teil 2, S 826 bis 838 und Teil 5 S 61 bis 105) vorgefunden.

Die BP versuchte anhand der vorhandenen Unterlagen die Abrechnung des Bw. nachzuvollziehen.

Dem in einer der Aufstellungen ausgewiesenen Fremdgeldbetrag von öS 218.720,09 rechnete die BP einen Betrag von öS 11.231,40 zu (nicht weiterverrechnete Zinsen Causa Gr. öS 4.323,40 und in obiger Aufstellung nicht enthaltener Differenzbetrag Causa Ka. öS 6.908,00), sowie bereits in der Vor-BP zugerechnete Beträge von öS 60.091,26 ab, wodurch sich ein Saldo von öS 169.860,23 ergab. Diesem Ergebnis wurden nach Erstellung o.a. Abrechnung auf dem Fremdgelddurchlauferkonto gebuchte Beträge i. H. v. öS 174.096,27 zugeschlagen, nachdem eine Weiterleitung im Prüfungszeitraum nicht ersichtlich war, wodurch sich ein Gesamtbetrag der Zurechnung von öS 343.956,50 ergibt.

Der Bw. behauptete dazu *"die Fremdgelder, seien nicht gegenverrechnet, sondern an den Klienten weitergeleitet worden. Einen Nachweis dafür könne er nicht erbringen, da die Auszahlungen wahrscheinlich in bar erfolgt seien und der Bw. dazu keine Belege habe. Es könne eine eidesstattliche Erklärung des Klienten, wonach er diese Beträge erhalten habe, besorgt werden."* (Arbeitsbogen, Teil 2, S 817).

Der Bw. legte eine eidesstattliche Erklärung seines Klienten vom 20.11.1995 vor (Arbeitsbogen Teil 3, S 1182), in der dieser ausführt: *"dass ich mich im Herbst 1986 mit dem Bw. wegen der Abrechnung zerstritten und diese nicht anerkannt habe. Ich habe jede Umbuchung mit dem Hinweis auf rechtliche Schritte unternehmen zu wollen, damals untersagt. Erst über Urgenz habe ich dem Bw. Anfang 1990 mitgeteilt, dass er es unterlassen hat, Schritte einzuleiten und auch nicht die Absicht habe, die damalige gute Beziehung durch Prozesse zu belasten."*

Aus diesem Grund wären lt Bw. die Erlösbuchungen i. H. v. öS 31.559,-- (enthalten in "Nachtrag zum 31.12.1989") und öS 129.937,29 zu Recht erst 1990 erfolgt.

Der BP erscheint es unglaublich, dass der Bw. seinerseits durch 4 Jahre hindurch bei vorhandenem Fremdgeld keine Aufrechnung mit Honorarforderungen (lt Aufstellung des Bw. öS 1.111.291,57) vornimmt und zur Geltendmachung dieser weitaus höheren Forderungen keine gerichtlichen Schritte unternimmt. Der o.a. Betrag von öS 343.956,50 wird wie nachfolgend angeführt als zugeflossen betrachtet.

	1986	1987
brutto	233.747,23	110.209,27

26 m Sicherheitszuschlag

Die vorangeführten Feststellungen wurden zum Teil nur aufgrund der Durchsicht der Handakten getroffen, die betreffenden Geschäftsfälle fanden keinen Eingang in das Rechenwerk. Darüber hinaus ist die vom Bw. geführte Fremdgeldverrechnung schwer nachvollziehbar. Eine Kontrolle ohne Durchsicht der Handakten ergibt oft nur Fragmente der tatsächlich vorhandenen Fremdgelder. Durch diese Vorgangsweise wird eine exakte Überprüfung, inwieweit Aufrechnungen von Honorarforderungen mit Fremdgeldern stattgefunden haben, unterbunden.

Es liegen somit nicht nur gravierende formelle, sondern auch materielle Mängel vor, durch die die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verhalten ist.

Die oben angeführten Feststellungen ergaben sich aus der Sichtung von ca. einem Drittel der beschlagnahmten Handakten. Eine lineare Hochrechnung der festgestellten Einnahmenminderungen auf alle Akten würde zu einem Zuschlag von 200% führen. Dem Einwand des Bw., dass es sich bei den gesichteten Handakten nicht nur um wahllos herausgegriffene, sondern auch um solche mit speziellen Verdachtsmomenten handelt, wird dadurch Rechnung getragen, dass die Hochrechnung nur im Ausmaß von 100% vorgenommen wird.

zu Tz. 26 Zusammenfassung:

		1985	1986	1987	1988
lt. Tz. 26	a	10.549,30	47.389,10	39.126,55	7.162,64
	b	14.000,00			
	c		15.000,00		
	d	28.000,00	116.541,43		
	e	2.500,00			
	f	17.382,70			
	g			114.817,45	

	h	36.600,00			
	i			34.835,00	
	i	22.946,00	32.595,00	30.526,00	23.520,00
	j	14.000,00		45.000,00	
	k	2.842,00			
	l		233.747,23	110.209,27	
Zwischensumme		148.820,00	445.272,76	375.514,27	30.682,64
100% Sicher- heitszuschlag		148.820,00	890.545,52	374.514,27	30.682,64
		297.640,00	890.545,52	749.028,54	61.365,28

Tz. 27) I (Arbeitsbogen Teil 2, S 855 bis 897)

Der Bw. vertrat die Klientin über die Jahre 1984 - 1992 hinweg, in verschiedensten Causen.

Mit Schreiben vom 21.2.1990 forderte die Klientin vom Bw. "*die Abrechnung aller dem Bw. entstandener Kosten*". Der Bw. legte im Jahr 1992 eine Gesamtabrechnung über seine, seit 1984 - 1992 durchgeführte, und eine Anzahl verschiedener Causen betreffende rechtsanwaltliche Tätigkeit (Arbeitsbogen, Teil 2, S 865 bis 882).

Lt. Ermächtigungserklärung der Klientin vom 12.1.1985 (Arbeitsbogen, Teil 2, S 861) durfte der Bw. "*aus den bei ihm erliegenden Treuhandgeldern, die entsprechenden Kosten und sonstigen Ausgaben in Abzug bringen*".

Aus der Gesamtabrechnung ist ersichtlich, dass die erst im Kalenderjahr 1992 für alle Causen erstellten Honorarnoten mit dem Datum des jeweils letztmaligen Tätigwerdens in der jeweiligen Causa – also mit Leistungserbringung – von den vorhandenen Treuhandgeldern abgezogen und so gegenverrechnet wurden.

Diese Treuhandgelder wurden überhaupt nicht gesondert aufgezeichnet und offen gelegt und deren Existenz überhaupt erst im Verlauf der Prüfung bekannt. Aus der Gesamtabrechnung

des Bw. geht hervor, dass er zwischen 1984 und 1986 Fremdgelder in Höhe von öS 12.960.000,-- vereinnahmte. Nach Angaben des Bw., wurden diese Gelder auf nicht deklarierten Sparbüchern verwahrt. Diese Sparbücher wurden nicht vorgelegt bzw. waren diese lt Bw. nicht mehr vorhanden.

Der Bw. tätigte im Prüfungszeitraum unter dem Titel "Akonto" in Summe öS 2.535.000,-- an laufenden Bareinzahlungen auf sein betriebliches Girokonto und versteuerte diese Beträge als Einnahmen (Arbeitsbogen, Teil 2 S 858). Diese Bareinzahlungen wurden lt Bw. aus den nicht einbekannten, auf Sparbüchern erlegten, Treuhandgeldern gespeist.

Die BP stellte diesen bereits versteuerten, jährlichen Akontozahlungen die Summe der jährlichen, aus der Gesamtabrechnung des Kalenderjahres 1992 resultierenden Honorarbeträge gegenüber und wertete die die Akonti übersteigenden Beträge als vereinnahmt, da der Bw. lt. Ermächtigungserklärung und Darstellung in der Endabrechnung unbestritten laufend seine Honorarforderungen gegenverrechnete.

Lt. seinen Aufzeichnungen, stellte der Bw. 1985 öS 573.581,62 an Honoraren in Rechnung und versteuerte Akonti in Höhe von öS 1.235.000,--, weshalb die BP im Jahr 1985 keine Zurechnung vornahm.

Im Jahr 1986 stellte der Bw. öS 1.378.189,51 an Honoraren in Rechnung und versteuerte keine Akonti.

Die BP unterstellte, dass ein Teil der 1986 fakturierten Honorare, bereits durch die 1985 erfassten, die Honorarnoten 1985 übersteigenden Betrag versteuert wurde. Die zwischen der Summe der 1985 und 1986 verrechneten Honorare und den 1985 versteuerten Akonti bestehende Differenz von öS 716.771,13 wurde deshalb dem Gewinn 1986 zugerechnet.

Weiters zugerechnet wurde ein ebenfalls 1986 vereinnahmter, nicht abgerechneter Betrag von öS 227.364,81 in Summe also öS 944.135,94 dem Gewinn zugerechnet.

Im Jahr 1987 stellte der Bw. an Honoraren öS 1.255.061,28 in Rechnung, die von der BP zur Gänze dem Gewinn zugerechnet wurden, da der Bw. 1987 keine Akonti versteuerte.

In den Jahren 1988 und 1989 waren die versteuerten Akonti jeweils höher als die Beträge lt. Honorarnoten, weshalb die BP keine Zurechnung vornahm. Erst im Jahr 1990 ermittelte die BP erneut eine Differenz von öS 251.161,66, da der Zeitraum 1990 jedoch außerhalb des Prüfungszeitraums lag, konnte keine Zurechnung vorgenommen werden.

Die Klientin I erhob per 15.5.1995 beim LG f. ZRS Wien, **Klage** gegen den Bw. (siehe Teilkopie der Klagsschrift, Arbeitsbogen, Teil 3, S 1189 bis 1191). "*Dem Bw. wird unter anderem vorgeworfen, dass die vorgenommenen Abrechnungen unrichtig und unvollständig seien. So enthielte die Abrechnung des Bw. 90 Positionen für Rechtsanwaltskosten, obwohl die Klägerin niemals eine Honorarrechnung erhalten habe. Auch habe der Bw. überhöhte Honorare in Rechnung gestellt und aus dem Jahr 1986 stammende Fremdgelder, erst nach Vollmachtenkündigung 1995 zu Unrecht gegen ein angeblich mündlich vereinbartes Erfolgshonorar (Datum 11.11.1986) in Höhe von öS 1.223.290,35 verrechnet. Es fehlt auch eine nicht abgerechnete Zahlung in der Causa Pr. über öS 55.313,35.*

Weiters fehlten in der Treuhandabrechnung des Bw. Gelder. Der Bw. habe in einer Treuhandabrechnung am 11.11.86 vereinnahmte Andergelder von öS 6,4 Mill ausgewiesen, obwohl er aus dem den Zahlungen zugrundeliegenden Prozess Kapital zuzüglich Zinsen in Höhe von öS 6.627.364,81 erlöst habe. Die Klägerin fordert die Differenz von öS 227.364,81.

In einer weiteren Treuhandabrechnung würden vom Bw. öS 741.984,62 Zinsen vidiert. Der Klägerin erscheint dieser Betrag nicht nachvollziehbar und augenscheinlich wesentlich zu niedrig. Der Bw. habe gegenüber der Klägerin angegeben, dass zu den Zinsabrechnungen keine Belege existierten, da die meisten Treuhandbeträge vom Bw. auf Sparbüchern angelegt worden seien und dort niemals länger als 14 Tage gelegen seien. Eine Behauptung die die Klägerin als unrichtig bestreitet".

Die Klägerin forderte vom Bw. insgesamt öS 6.074.771,21. Die Höhe dieser Gesamtforderung lässt sich aus den bekannten geforderten Einzelbeträgen nicht nachvollziehen. Soweit die Klagsschrift vorliegt, lassen sich Forderungen der Klägerin in Höhe von rd. öS 1,5 Mill. nachvollziehen. Es fehlen jedoch Teile der Klagsschrift. In diesen hat die Klägerin offenkundig, weitere Forderungen in Höhe von rd. öS 4,5 Mill., gegen den Bw. erhoben. Der Bw. hat diese weiteren Streitpunkte und deren Grundlage, gegenüber der Finanz nicht offen gelegt.

Dass die Gesamtabrechnung von der Klientin im Jahr 1995 bestritten wird, vermag nach Ansicht der BP an der Tatsache des bereits erfolgten Zuflusses nichts mehr zu ändern. Müsste der Bw. die ihm zugeflossenen Gelder aus irgendwelchen Gründen in Zukunft wieder zurückgewähren, wären sie zu diesem Zeitpunkt als Ausgabe anzuerkennen.

Die BP rechnete daher folgende Beträge (siehe rechnerische Darstellung oben) den Einnahmen zu:

	1986	1987
Brutto	944.136,00	1.255.061,00

Tz. 29 Fremdleistungen, Provisionen

Mangels Vorlage entsprechender Belege wurden geltend gemachte Aufwendungen in Höhe von öS 26.742,-- für Fremdleistungen und Provisionen im Jahr 1985 nicht anerkannt.

Tz. 30 Ausgaben gemäß § 20 EStG, Bewirtung

Neben anderen nunmehr unstrittig als Aufwendungen der privaten Lebensführung ausgeschiedenen Aufwendungen wurden auch Bewirtungsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Tz. 30 Ausgaben gem. § 20 EStG

Von den geltend gemachten Betriebsausgaben wurden folgende Beträge als nichtabzugsfähige Ausgaben bzw. Ausgabenteile ausgeschieden:

	1985	1986	1987	1988	1989
Säumniszuschläge-ESt	13.676,00	1.592,00		43.238,00	
Bewirtung brutto	83.933,00	36.491,00	80.949,00	93.456,00	58.463,00
Div. Bücher brutto	5.467,00	14.578,00	26.520,00	5.069,00	10.165,00
Zeitschriften brutto	1.191,00	1.193,00	2.849,00	5.098,00	
Versicherungen			4.993,00		
Reisespesen			7.279,00		
Betriebsausflug					5.755,00
Autotelefon Gattin					4.128,00

Trinkgelder			6.703,00	5.406,00	7.273,00
Gesamt	104.267,00	53.854,00	129.293,00	152.267,00	85.784,00

Darin enthaltene Vorsteuern:

	1985	1986	1987	1988	1989
	12.791,55	11.287,16	14.002,36	12.390,05	9.095,68

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. Auszüge seiner Konten 6650 (USt 20%), 6651 (USt 10%) und 6652 (USt 0%) "*werbeähnlicher Aufwand – Bewirtung*" und Kopien der zugehörigen Belege vor (siehe Arbeitsbogen, Teil 7, S 63 bis 145 und S 227 bis 230). Bei den Belegen zu Konto 6650 handelt es sich ausschließlich um Gasthausrechnungen, die z.T. nicht einmal auf den Bw. ausgestellt wurden. Aus den Belegen ist nicht zu entnehmen, wer bewirtet wurde, noch aus welchem Anlass die Bewirtung erfolgte. Bei den Rechnungen des Kontos 6651 handelt es sich um den 10%-igen Getränkeanteil von Gasthausrechnungen, für die die obigen Ausführungen gelten. Bei den Belegen betreffend das Konto 6652 handelt es sich ebenfalls um Gasthausrechnungen auf denen nicht näher bezeichnete Aufwendungen ohne Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden. Im übrigen gelten die obigen Ausführungen.

Tz 31 Substitutionskosten *unstrittig*

Betriebskosten, die die Vermietungseinkünfte betreffen wurden vom Bw. 1986 fälschlich im Rahmen der Ermittlung der selbständigen Einkünfte als Aufwand Substitutionskosten gebucht. Dieser Aufwand wurde mit öS 16.782,-- (Brutto) den Vermietungseinkünften zugeordnet. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erhöhen sich um diesen Betrag.

Tz. 32 Gerichtskosten 1986, *unstrittig*

Die BP rechnete eine als Ausgabe gebuchte Fremdgeldweiterleitung i.H.v. öS 9.501,00 dem Gewinn 1986 zu.

Tz. 33 Schadensfall, *unstrittig*

Der Bw. konnte glaubhaft machen, dass im Jahr 1986 ein Fremdgeldbetrag von öS 50.000,00 von einer Angestellten veruntreut wurde. Die BP setzte diesen Betrag daher gewinnmindernd an.

Die Angestellte S. S. wurde zwar wegen Betrugs verurteilt (Straflandesgericht 4 a EVR 2524/87), nicht aber wegen Diebstahls bzw. Veruntreuung der gegenständlichen öS 50.000,--. Dieser Vorwurf konnte nicht bewiesen werden (siehe Arbeitsbogen, Teil 5, S 214).

Berufung:

Nach Antrag um Fristverlängerung, erhob der Bw. mit Schreiben vom 14.5.1996 fristgerecht Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1985 bis 1989 (siehe Einkommensteuerakt, Bd. 1, S 148 bis 154) und begründete wie folgt:

"Das Finanzamt stellt in **Tz 17** zu den Aufzeichnungen insbesondere der Fremdgeldverrechnung fest, dass die Fremdgeldbewegungen zwar auf einem Durchlauferkonto erfasst werden, der jeweilige Jahressaldo aber im Folgejahr nicht fortgeführt wird.

Es ist richtig, dass die Aufzeichnungen meines Bw.en als Einnahmen-Ausgabenrechnung geführt werden, die Einnahmen und Ausgaben gesondert für jedes Jahr erfasst werden. Die Fremdgeldbewegungen werden, insoweit sie sich auf den Kanzleikonten niederschlagen, auf diesem Durchlauferkonto erfasst. Diese Fremdgeldbewegungen sind jedoch in den einzelnen Handakten ersichtlich und nachvollziehbar.

Weiters führt das Finanzamt aus, dass das geführte Durchlauferkonto in keiner Weise als vollständige und richtige Verrechnung der Fremdgeldgebarung bezeichnet werden kann. Wie oben angeführt, spiegelt das Durchlauferkonto nur jene Fremdgeldbeträge wieder, die ihren Niederschlag in den Kanzleikonten gefunden haben. Die eigentlichen Fremdgeldverrechnungen sind in den Handakten ersichtlich. Selbst das Finanzamt hat im Zuge der Überprüfung die Fremdgeldverrechnungen aus den Handakten ersehen können. Es handelt sich doch bei den Prüfungsfeststellungen um Beträge, die nicht im Schätzungswege ermittelt worden sind, sondern nach Ansicht des Finanzamtes in der festgestellten Höhe zu erklären sind. Es geht somit lediglich um den Zeitpunkt der Erfassung.

Gem. **Tz 18** des gegenständlichen BP-Berichtes wurden meinem Mandanten Einnahmen hinzugerechnet, welche ein Makler von diversen Klienten vereinnahmt hat. Dies ist unrichtig. Der Makler – wie bereits im Vorhalteverfahren angeführt – hat mit mehreren Rechtsanwälten zusammengearbeitet und war zum Zeitpunkt der Vereinnahmung dieser Akontobeträge nicht

fixiert für welchen Anwalt er diese Einnahmen getätigt hat. Mein Mandant hat diese Akontozahlungen den einzelnen Mandanten zwar angerechnet, jedoch vom Makler nicht erhalten. Die Honorarnoten meines Mandanten sind im Sinne des § 11 UStG ordnungsgemäß ausgestellt, er schuldet diese Steuerbeträge weder nach Abs. 12 noch Abs. 14 dieser Gesetzesstelle. Im Falle er diese Akontozahlungen vereinnahmt hätte, wäre die Umsatzsteuer selbstverständlich fällig gewesen. Zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung hatte er noch mit der Einnahme seines des Maklers rechnen können.

Es wird höflich beantragt, die Beträge von	S 285.000,00
für 1985,	
für 1986,	S 90.000,00
und	
für 1988 aus den oben angeführten Gründen nicht meinem Mandanten	S 15.000,00
hinzuzurechnen.	

Weiters richtet sich diese Berufung gegen die Hinzurechnung von Einnahmen gem. Tz 26. Hier handelt es sich ebenfalls um Fremdgeldbeträge die meinem Mandanten in den einzelnen Kalenderjahren hinzugerechnet wurden.

Die Feststellungen seitens der BP gem. **Tz 26a** werden mangels Nachweises einer späteren Verfügungsberechtigung als Hinzurechnung zum Honorar **anerkannt**. Es handelt sich um öS 10.549,30 im Kalenderjahr 1985, öS 47.389,10 im Kalenderjahr 1986, öS 39.126,55 1987 und öS 7.162,64 im Kalenderjahr 1988.

Diese Berufung richtet sich jedoch gegen die Hinzurechnung von Einnahmen gem. **Tz 26 b** bis I sowie den Sicherheitszuschlag gem. **26 m**. Dies wird wie folgt begründet:

Tz 26 b L/B

Mein Mandant stellt außer Streit, dass er eine Honorarnote über den Betrag von öS 18.413,70 gelegt hatte. Dieser Betrag wurde seitens meines Mandanten auch eingeklagt, im Zuge der Hausdurchsuchung wurde eine vorbereitete Kasseneingangsbestätigung über den Betrag von öS 14.000,00 gefunden. Mein Mandant bestreitet diesen Betrag vereinnahmt zu haben. Es handelt sich hier für eine Besprechung vorbereitete Bestätigung, der Zahlungsvorgang ist nach Angaben meines Mandanten nicht erfolgt. Es kann angenommen werden, dass mein Mandant nicht ohne weiteres auf dieses Honorar verzichtet hätte, jedoch ist offensichtlich der Akt außer Evidenz geraten. Jedenfalls ist dieser Betrag nicht bei den Einnahmen anzusetzen.

Tz 26 c K/F/B

Bei dieser Akontozahlung von öS 15.000,-- handelt es sich wieder um eine seitens eines Maklers vereinnahmte Zahlung von öS 15.000,00 die meinem Mandanten nicht zugeflossen ist. Der Bw. verweist auf die Ausführungen gem. Tz 18 des gegenständlichen BP-Berichtes, auch hier sind die Voraussetzungen des Nichtzuflusses gegeben. Der Pflichtige hat den angeführten Betrag von öS 15.000,00 nicht erhalten.

Tz 26 d, Erlöse 1990

Die hier festgestellten Beträge in Höhe von öS 28.000,00 für 1985 bzw. öS 116.541,43 für 1986 wurden im Kalenderjahr 1990 als Honorar erklärt. Mein Mandant bestreitet, dass die Beträge bereits im Kalenderjahr 1985 bzw. 1986 für ihn verfügbar waren. Eine Hinzurechnung zum Erlös für die Kalenderjahre 1985 und 1986 ist unrichtig.

Tz 26 e, St.

Die BP stellt eine Akontozahlung im Jahr 1985 in Höhe von öS 2.500,00 fest. Dieser Betrag wurde in Form von Barauslagen mit der Honorarnote aus 1987 abgerechnet, der Betrag von öS 2.500,00 stellt Fremdgeld dar. Dieser Betrag von öS 2.500,00 wurde im Kalenderjahr 1990 als Einnahme verbucht. Im Zuge der Endabrechnung hat sich herausgestellt, dass dieser Betrag nach Erledigung nicht als Honorar vom Fremdgeld abgezogen worden ist. Mein Mandant bestreitet jedoch, dass er bereits im Kalenderjahr 1985 über diesen Betrag Verfügungsberechtigt war.

Tz 26 f S/B

Das Finanzamt ermittelt Kosten in Sachen S/B in Höhe von öS 17.382,70. Dies soll sich zusammensetzen aus einem Fremdgeldbetrag von öS 9.000,00 und einer Berechnung von Zinsen, die nicht stattgefunden hat. Mein Mandant hat bereits im Zuge eines Vorhaltebeantwortungsverfahrens eine Bestätigung seiner Mandanten vorgelegt, aus welcher hervorgeht, dass der Betrag von öS 9.000,00 von meinem Mandanten privat vorgestreckt worden ist. Dieser Betrag wurde durch das erhaltene Fremdgeld ersetzt. Zinsen hat mein Mandant nicht erhalten. Es handelt sich somit um den Ersatz eines privat vorgestreckten Darlehens in Höhe von öS 9.000,00. Eine Bestätigung wurde dem Finanzamt vorgelegt, eine Hinzurechnung dieses Betrages ist daher unrichtig.

Frau B ist eine österreichische Bekannte, die einen Türken geheiratet hat. Mein Mandant kennt sie seit Jahrzehnten und ist mit ihr sehr gut befreundet. Das bei meinem Mandanten liegende bzw. deponierte Fremdgeld war schon zu einem früheren Zeitpunkt für sie bar bereitgestellt worden und wurde der Gesamtbetrag im Tresor in der Kanzlei aufbewahrt. Zu dem vereinbarten Termin ist Frau B nicht gekommen, nach Erinnerung meines Mandanten hat sich dieser Termin um Monate verschoben. Frau B kam wesentlich später und hat das Fremdgeld bar übernommen. Dass mein Mandant den Betrag von öS 9.000,00 vorgestreckt hat, geht eindeutig aus der eidesstattlichen Erklärung hervor und stellten keine Zinsgewinne dar. Die seitens der BP verrechneten Zinsen ergeben einen Zinssatz von 8% - 9% den es sicherlich nicht gegeben hat. Außerdem geht aus einem handschriftlichen Vermerk des Bw. hervor, dass der Geldbetrag längere Zeit im Tresor gelegen hat und in der Folge bar behoben worden ist. Es hat also nicht einmal Zinsen gegeben und schon gar nicht in der Höhe, wie von der BP angenommen.

Tz 26 g S

Die BP rechnet im Kalenderjahr 1987 einen Betrag von öS 114.817,45 den Honorareinnahmen hinzu. Dies ist unrichtig. Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. Dezember 1995 gegenüber dem Finanzamt erklärt, bzw. wie aus einer Niederschrift des Telefonates vom 21. Oktober 1988 hervorgeht, hat der Klient meinem Mandanten mitgeteilt, dass die Kostennote nicht anerkannt wird und das Fremdgeld nicht verrechnet werden darf. Aus den seinerzeit übermittelten Fotokopien bzw. Aktenvermerken ist ersichtlich, dass mein Mandant hinsichtlich dieser Honorarforderungen auf Grund des Bestreitens, das Fremdgeld nicht als Erlöse vereinnahmen durfte. Eine Hinzurechnung des Betrages von öS 114.817,45 ist im Prüfungszeitraum unrichtig. Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung angeboten, existiert in der Kanzlei meines Mandanten ein Tonband mit diesen Besprechungen, dessen Inhalt den Organen der Finanzverwaltung als wörtliche Niederschrift vorgelegt worden ist. Mein Mandant hat für diesen Klienten mehrere Causen erledigt, wie Zulassung, gewerberechtliche Niederlassung, Ankauf einer Wohnung als Firmenwohnsitz, etc. Sämtliche Leistungen stellten für die beiden beteiligten Parteien eine Einheit dar, die Tätigkeiten meines Mandanten erstreckten sich bis ins Kalenderjahr 1988, sodass für meinen Mandanten kein Grund ersichtlich war, den Fremdbetrag bereits im Jahr 1987 zu vereinnahmen. Ein Fremdgeldbetrag vorzeitig als Erlöse zu verbuchen um ihn im Falle einer Rückzahlung als Erlösminderung zu verbuchen, ist für den Bw. nicht zumutbar. Als Nachweis der Richtigkeit kann der Klient meines Mandanten befragt werden.

Tz 26 h Z

Die BP stellte zwei Barzahlungen in Höhe von insgesamt öS 36.600,-- fest, welche von meinem Mandanten vereinnahmt worden sein sollen. Ein Vermerk über diese beiden Barzahlungen befindet sich mit Handschrift der damaligen Sekretärin, Frau S. S., auf dem Aktendeckel. Frau S. hat damals die Kassa für die Kanzlei geführt. Es ist richtig, dass diese Ausführungen lediglich eine Vermutung des Bw. darstellen, jedoch ist sich mein Mandant bewusst, dass man mit dieser Art Vermutungen nicht leichtfertig umgeht. Wie bereits an einem anderen Beispiel nachgewiesen, bzw. wie die Ermittlungen ergeben haben, wurde ein anderer Betrag ebenfalls von Frau S. S. vermutlich veruntreut. Mein Mandant bestreitet, die beiden Beträge mit insgesamt öS 36.600,-- erhalten zu haben und besteht daher die Einnahmenhinzurechnung zu unrecht. Hier sind die gleichen Voraussetzungen wie beim Akt Al. In dieser Angelegenheit hat das Finanzamt den Schadensfall anerkannt. Die Voraussetzungen bzw. die Tatbestände sind hier vergleichbar. Weiters ist hinzu anführen, dass die Barzahlungen von der Handschrift von Frau S. S. stammen, es gibt auch eine zeitliche Übereinstimmung, nur wurde im Akt Al. Anzeige erstattet, die Angelegenheit Za. ist erst im Zuge der BP offenbar geworden. Dass weitere Geldbeträge fehlten, hat mein Mandant bis zu der gegenständlichen BP gar nicht gewusst. Es ist ihm auch nicht aufgefallen, dass Geldbeträge keinen Eingang in die Kassa fanden. Es ist mehr als widersprüchlich, wenn einerseits wie immer auf den Aktendeckel die Eingänge ordnungsgemäß von der Sekretärin vermerkt sind, darüber aber keinerlei Kasseneingänge vorhanden sind. Die Mitarbeiterin hat daher wahrscheinlich im Aktendeckel den Eingang vermerkt, damit bei entsprechenden Konferenzen mit dem Mandanten der Eingang ersehen werden kann, aber diese Eingänge nicht ins Kassabuch eingetragen. Nach Wissen meines Mandanten handelt es sich aber nur um diese beiden zitierten Fälle.

Tz 26 i U.

Zu dieser Causa habe ich dem Finanzamt ebenfalls in der Vorhaltsbeantwortung bereits mitgeteilt, dass die Tank-Gegenverrechnungen in Höhe von S 136.166,00 laut Schriftverkehr des damaligen Vertreters der Firma U., sogar noch im Kalenderjahr 1991 zur Diskussion standen. Dr. H. als Vertreter der Firma U. hat die "Gegenverrechenbarkeit" noch am 16. April 1991 bestritten. Dass die BP diese Verrechnungen bereits in den Kalenderjahren 1985, 1986, 1987 und 1988 vornimmt, ist willkürlich. Ebenso ist der sich ergebende Fremdgeldbetrag in Höhe von öS 31.395,93 erst im Kalenderjahr 1991 – wie aus dem Schriftverkehr mit dem

gegnerischen Anwalt ersichtlich – zu verrechnen. Bis zu diesem Zeitpunkt war eine Verrechnung nicht möglich.

Tz 26 j U-R

Diese Beträge in Höhe von öS 45.000,00 und öS 14.000,00 wurden im Kalenderjahr 1990 als Erlös verbucht. Der Bw. stellt fest, dass er erst im Kalenderjahr 1990 berechtigt war, diese Fremdgelder als Kosten zu vereinnahmen.

Tz 26 k P/E

Bei dem Differenzbetrag von öS 2.842,00 kann mein Mandant nicht feststellen, woher diese Differenz kommt, der Einfachheit halber wird dieser Betrag als Erlöshinzurechnung akzeptiert bzw. außer Streit gestellt.

Tz 26 l M

Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, war Herr G. H. M.. mit meinem Mandanten zerstritten, er hat die Kostenabrechnung nicht anerkannt. Er hat jede Umbuchung mit dem Hinweis rechtliche Schritte unternehmen zu wollen, untersagt. Die Erlösverbuchung ist somit erst 1990, und zwar zu Recht erfolgt. Eine Hinzurechnung im Kalenderjahr 1986 und 1987 wird sowohl der Höhe als dem Grunde nach bestritten. Wie bereits im Zuge der Vorhaltsbeantwortung, verweise ich nochmals auf die eidesstattliche Erklärung von Herrn G. H. M.. Die BP zieht einfach Schlüsse aus undatierten Zwischenabrechnungen. Herr Moeller wollte einfach nicht mehr streiten, erst 1990 wurden die fehlenden Kosten umgebucht. Es handelt sich jedoch um Beträge von insgesamt öS 161.496,29 und nicht in der von BP angenommenen Höhe.

Gleichzeitig richtet sich diese Berufung gegen die Verhängung eines Säumniszuschlages (*gemeint offenkundig Sicherheitszuschlag*) gem. **Tz 26 m**. Die Anwendung eines **Sicherheitszuschlages** ist rechtswidrig. Dem Finanzamt wurde bereits eine Stellungnahme von Herrn Univ.Prof. Dr. Doralt und der Anwaltskanzlei Schönherr, Barfuss, Torggler & Partner übermittelt, aus der hervorgeht, dass ein Sicherheitszuschlag eine Schätzungsmethode darstellt, wobei ein Schätzungsgrund vorliegen muss. Die bloße Tatsache, dass einzelne Buchungen versehentlich später durchgeführt wurden und dadurch erst in der Buchhaltung des nächstfolgenden Jahres in Erscheinung treten, bilden für sich allein keinen hinreichenden Grund für eine Schätzung. Die Beträge wurden nicht im Schätzungswege ermittelt, sondern

einzelnen festgestellt, wobei Grundlage für die Feststellungen der einzelnen Beträge immer die bestehenden Aufzeichnungen des Pflichtigen waren. Aus diesen Aufzeichnungen sind jeweils die Bemessungsgrundlagen abzuleiten. Eine Schätzung, und ein Sicherheitszuschlag ist eine Schätzung, ist daher rechtswidrig. Nach den Ausführungen von Herrn Univ.Prof. Dr. Werner Doralt, ist eine Schätzung als selbständige Methode zulässig, doch ist es Aufgabe dieses Sicherheitszuschlages, das "Risiko" von Unvollständigkeiten auszugleichen. Der Sicherheitszuschlag setzt somit eine "verbleibende Unsicherheit" voraus. Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko möglicher Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen. Wie das Finanzamt selbst in dem BP-Bericht anführt, wurden sämtliche Feststellungen aus den Aufzeichnungen meines Mandanten abgeleitet. Das Finanzamt hat nicht wahllos herausgegriffene Handakten gesichtet – dies ist an Hand der Zahl der Feststellungen nachweisbar – sondern geringfügige Feststellungen getroffen, die im Verhältnis zu den durchgesehenen Akten verschwindend sind. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages ist somit gesetzwidrig. Wie aus dem Protokoll vom 21.4.1994 hervorgeht bzw. festgehalten worden ist, wurden insgesamt 258 Akten beschlagnahmt, versiegelt und entsiegelt. Es stand dem Finanzamt frei, in alle beschlagnahmten Akten Einsicht zu nehmen, dies wurde vom Steuerpflichtigen letztendlich nicht verwehrt. Die BP ging systematisch insofern vor, als sie besonders in jene Akten Einsicht nahm und würdigte, die bereits bei der Prüfung der Finanzbuchhaltung vorher als Fremdgeldbewegungen erfasst waren und dieser aufgefallen waren. Darüber hinaus gibt es eine große Anzahl von Akten, wo es gar keine Fremdgeldbewegungen gegeben hat und hat sich die BP nur Akten spezialisiert, wo es Fremdgeldbewegungen gab. Es ist daher ein krasses Missverhältnis, wenn man bei der Berechnung eines Sicherheitszuschlages mit dem rund einem Drittel der besichtigten Akten hochrechnet. Der Sicherheitszuschlag wird nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach bekämpft. Dem Finanzamt stand es selbstverständlich frei in alle Akten Einsicht zu nehmen. Wenn das Finanzamt sich nur jene Akten herausnimmt, wo es Fremdgeldbewegungen bzw. scheinbare Unstimmigkeiten in der Finanzbuchhaltung gegeben hat, kann nicht einfach auf die Gesamtzahl der Akten geschlossen werden.

Tz 27, I

Mein Mandant stellt außer Streit, dass er für diesen Klienten Fremdgelder verwaltet hat. Jeweils nach übereinstimmender Willenserklärung mit dem Mandanten wurden vom Fremdgeld Kosten bzw. Akontozahlungen für die Kosten umgebucht bzw. vereinnahmt.

Im Kalenderjahr 1985 hat mein Mandant Honorarnoten in Höhe von öS 571.889,27 erstellt und im gleichen Kalenderjahr Kosteneingänge in Höhe von öS 1,235.000,00 verzeichnet.

Im Kalenderjahr 1986 betrugen die Kostennoten öS 1,378.189,51, von diesem Betrag wurde eine Honorarnote in Höhe von öS 1,223.290,35 seitens der Klientin nicht anerkannt bzw. bestritten. Zum Nachweis dieses Bestreitens wurde dem Finanzamt bereits die Klage vom 15. Mai 1995 vorgelegt. Somit verbleiben an Rechnungen des Kalenderjahres 1986 S 154.899,16. Die BP setzt hier jedoch Einnahmen von öS 944.136,00 an.

Im Kalenderjahr 1987, es wurden Honorarnoten in Höhe von S 1,255.061,58 erstellt, setzt die Betriebsprüfung Einnahmen von öS 1.233.061,-- an. Dies entspricht der Summe der Honorarnoten und nicht den eingegangenen Geldbeträgen. Hier wird offenbar übersehen, dass die jeweiligen Akontozahlungen des Jahres 1985 und 1986 die Honorarnoten des Jahres 1985 und 1986 überstiegen haben.

Es wurde dem Finanzamt eine genaue Aufstellung der von 1985 bis 1989 erstellten Honorarnoten übermittelt. Die Summe der Honorarnoten mit Ausnahme der Prozessanhängigen in Höhe von öS 1,223.290,35, betrugen insgesamt öS 2,784.233,36. Für diese Honorarnoten wurden öS 3,038.955,65 als Einnahmen erklärt. Es wurden somit mehr Honorareingänge erklärt als Rechnungen ausgestellt wurden. Sollte mein Mandant bei dem bestehenden Rechtsstreit verlieren, müsste er aus den erhaltenen Beträgen eine Rückzahlung leisten. Der Vorgang der BP, die jeweiligen Akontozahlungen den Gesamtrechnungen gegenüber zu stellen und die Differenzen den Erlösen hinzuzurechnen, ist einfach unrichtig."

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache bei Finanzamt am 2.3.2005 (siehe AV, E-Akt, Bd. I, S 176) erklärte der Bw., *dass ihm die Beträge aus der Gesamtabrechnung I in den Jahren 1986 und 1987 nicht zugeflossen seien. Die Versteuerung sei bereits 1983 und 1984 erfolgt. Ein Nachweis darüber und über die Beendigung des Rechtsstreites mit I werde nachgereicht.* Der Bw. legte entgegen seiner Zusage i.w.F. keine weiteren Belege vor.

"Gem. **Tz 29** wurden für **Fremdleistungen und Provisionen** insgesamt öS 26.742,00 nicht als Ausgabe anerkannt. Das Finanzamt bzw. im Zuge der BP ist leider festgestellt worden, dass die Kassenbücher für 1985 und 1986 nicht vorhanden sind. Es sind lediglich die Belege vorhanden. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Buchhaltung waren jedoch Kassenberichte Grundlage des Rechnungswesens. Im Zuge der BP wurden nun einzelne fehlende Belege festgestellt, deren Absetzbarkeit verweigert worden ist. Diese Belege waren jedoch

ursprünglich vorhanden, es muss einfach berücksichtigt werden, dass innerhalb von neun Jahren einzelne Belege nicht mehr griffbereit sind bzw. nicht mehr auffindbar sind. Es wird höflich beantragt, die beiden fehlenden Belege in Höhe von öS 26.742,00 anzuerkennen.

Ebenso richtet sich diese Berufung gegen die Nichtanerkennung von **Bewirtungsspesen (Tz 30)**. Diese Bewirtungsspesen beinhalten Aufwartespesen – auch für eigene Kanzleimitarbeiter - und auch Spesen anlässlich von Besprechungen.

Die Bewirtungskosten fallen laut Angaben meines Mandanten meistens bei sogenannten Erstgesprächen mit Mandanten an, sodass man diese Kosten nicht als Repräsentationsaufwendungen sondern als reine Werbungskosten einstufen kann. Die anlässlich eines solchen Werbegespräches dargebotene Bewirtung stellt sicherlich eine absichtliche und zwangsfreie Form der Beeinflussung dar. Nur jene Kosten sind vom Abzug als Betriebsausgaben ausgeschlossen, wenn sie als Repräsentationsaufwand anzusehen sind. In dem gegenständlichen Fall, insbesondere durch die Höhe der geltend gemachten Kosten bzw. Wertigkeit der einzelnen Aufwendungen, kann davon ausgegangen werden, dass keine repräsentative Mitveranlassung – auch fallweise vorliegt. Die Bewirtungskosten sind nach den einschlägigen Bestimmungen des EStG 1988 abzugsfähig, wenn die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der VwGH fordert zwar in seinem Erkenntnis vom 3. Juni 1992 einen eindeutigen Werbezweck und nicht bloß einen werbeähnlichen Aufwand, jedoch muss berücksichtigt werden, dass bei meinem Mandanten ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung vorliegt.

Das Berufungsbegehren geht somit dahin, die Bewirtungskosten infolge erheblichen Überwiegens der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung als Betriebsausgabe anzuerkennen."

Der Bw. stellte abschließend den Antrag, der Berufung in diesem Sinne stattzugeben und die bekämpften Bescheide abzuändern bzw. neu erfließen zu lassen."

Stellungnahme BP:

Die Betriebsprüfung erstattete per 9.9.1996 eine Stellungnahme zu den Berufungsausführungen des Bw. (siehe E-Akt, Bd. I, S 163 bis 175), die dem Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht wurde. Der Bw. ging auf die Ausführungen der BP nicht ein und beschränkte sich darauf, in einem Schreiben vom 15.10.2001, auf seine Berufung zu verweisen.

Ausführungen der BP:

Zu Tz 18:

Es sei den Ausführungen des Bw. ohnedies insoweit Glauben geschenkt worden, als auch die BP davon ausging, dass die akontierten Rechtsanwaltshonorare ab 1985 vom Makler veruntreut worden seien, weshalb auch bei der Gewinnermittlung keine Zurechnung erfolgt sei.

Entgegen den Ausführungen des Bw., wonach der Makler mit mehreren Anwälten zusammengearbeitet habe und im Zeitpunkt der Vereinnahmung noch nicht fixiert gewesen sei, für welchen Anwalt er die Beträge vereinnahmt habe, gehe aus einzelnen Handakten des Bw. eindeutig hervor, dass der Makler die Akontozahlungen im Namen und für Rechnung des Bw. vereinnahmt habe. Ob der Bw. im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch mit einer Weiterleitung der Akonti durch den Makler rechnen konnte, sei irrelevant, vielmehr sei entscheidend, dass der Bw. die Akonti als bereits vereinnahmte Teilbeträge in seine Honorarnoten aufnahm und dem Kunden so anrechnete.

Die Berufung richtet sich weiters gegen die Hinzurechnung von Einnahmen lt. **Tz. 26 b bis l** sowie den Sicherheitszuschlag gem. **Tz. 26 m**. Dazu nimmt die BP wie folgt Stellung:

Tz. 26 b) L/B

In seiner Vorhaltsbeantwortung v. 13.4.95 führte der Bw. aus, *dass nicht mehr eruiert werden kann, ob der Betrag von öS 14.000,-- tatsächlich geflossen ist, da die Bestätigung nicht unterschrieben ist*. In der Vorhaltsbeantwortung v. 1.12.95 und in der Berufung bestreitet er, diesen Betrag erhalten zu haben, da anzunehmen ist, dass der Zahlungsvorgang gar nicht erfolgt ist und der Akt außer Evidenz geriet.

Der Bw. agiert hier nur mit Vermutungen. Die in Frage stehende Bestätigung mit Datum 25.11.85 über öS 14.000,00 stammt nicht aus dem Handakt, sondern wurde im Zug der Hausdurchsuchung im Okt. 1992 als loses Blatt aufgefunden. Es ist für die BP nicht nachvollziehbar, dass eine Bestätigung mit einem reduzierten Pauschalbetrag - möglicherweise aufgrund eines Telefonates mit dem Klienten - vorbereitet wird, und dass, wenn der Klient zum vereinbarten Termin nicht zur Zahlung erscheint, diese Bestätigung vergessen wird und durch sieben Jahre hindurch in der Kanzlei aufliegt, ohne je aufzufallen und Exekutionsschritte einzuleiten.

Tz. 26 c) K/F/B

Die BP hat diesen Akontobetrag deshalb nicht in Textziffer 18 erfasst, da dieser Betrag offensichtlich nicht von einem Makler übernommen wurde, sondern dem Bw. selbst

übergeben worden sein muss, wie aus den Aufzeichnungen im Handakt – "*a cto S 15.000,-- 21.3.86 bar*" - ersichtlich war.

Tz. 26 d) Die BP unterstellte aus folgenden Gründen den Honorarzufluss bei Vereinnahmung:

Za

Aus den Aufzeichnungen im Handakt war ersichtlich: *öS 3.000,00 a cto bar*, Datum unklar; lt. Auskunft des Bw. bei Sichtung des Handaktes - müsste dies um den 20.5.85 gewesen sein (bei Vollmachtserteilung); *Eingang Rest lt. Honorarnote am 29.4.86 öS 9.453,40* (Arbeitsbogen, Teil 2, S 642)

Der BP ist unerklärlich, warum ein Akonto auf eine Honorarforderung erst fünf Jahre nach der Zahlung für den Bw. verfügbar sein sollte, wo doch der Restbetrag der Honorarnote bereits 1986 bezahlt wurde. Es wird auch bezweifelt, dass es sich bei dem Akonto ursprünglich um Fremdgeld gehandelt hat, aber selbst dann ist anzunehmen, dass eine Aufrechnung zwischen Rechtsanwalt und Klienten spätestens mit Zahlung des Restbetrages der Honorarforderung erfolgt und nicht Jahre später.

K/B

Außer der bereits im Vorhalteverfahren, wie auch in der Berufung, angeführten Begründung gegen eine Zurechnung bei Vereinnahmung, erfolgte keine genauere Aufklärung des Sachverhaltes (Arbeitsbogen, Teil 2, S 643).

H/K

Die BP unterstellt aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden Aufzeichnungen (Arbeitsbogen, Teil 2, S 644) "*Eingang 2/86 S 80.851,28, Weiterleitung an Mandant 3/96 S 30.479,68, Diff. öS 371,60 = Kostenbuchung*" den Abschluss der Causa im Jahr 1986 und eine mit dieser Causa zusammenhängende Zahlung von S 5.000,00 bereits im Kalenderjahr 1985 als zugeflossen. Warum für einen Teilbetrag aus dem Jahr 1985 die Zustimmung des Klienten zur Kostenbuchung erst im Jahr 1990 erfolgt sein sollte, bleibt unbeantwortet.

L

Eingang Kostenkonto S 35.000,00 (Arbeitsbogen, Teil 2, S 645, Eingang Akonto *per 5.5.86*, steht *per 7.11.94* immer noch auf Durchlauferkonto) für bisher geleistete Arbeiten; nachdem keine weiteren Zahlungen eingingen - gefordert war Kostenkonto von S 165.000,00 - wurde

die Causa nicht weiter betrieben (Schreiben des Bw., Arbeitsbogen, Teil 2, S 646). Bei Sichtung des Handaktes gab der Bw. keinerlei Erklärung hinsichtlich Infragestellung der bisher aufgelaufenen Kosten durch den Klienten ab. Es gibt daher für die BP keinen einleuchtenden Grund für eine Kostenbuchung erst im Jahr 1990.

L/E

Der Bw. *nahm 1984 und 1985 Fremdgeld i. H. v. öS 24.054,65 ein, wovon er in seiner Abrechnung mit dem Mandanten vom 9.1.86 öS 14.677,-- als Kosten abzog und die Differenz von öS 9.378,-- an den Klienten ausbezahlte* (Arbeitsbogen, Teil 2, S 647 bis 650). Diese Auszahlung wurde fälschlicherweise nicht vom Fremdgelddurchlauferkonto sondern über Privat ausgebucht, was u.U. eine Begründung für die Nichterfassung als Einnahme im Jahr 1986 sein könnte. Der BP erscheint es als unglaublich, dass selbst wenn die Höhe der Kosten strittig gewesen sein sollte (wofür es keine Hinweis gibt), die Einigung mit dem Klienten und dessen Anerkennung der Kosten in voller Höhe erst 1990 erfolgt sein sollte. Unterlagen, wie z.B. eine eingebrachte Kostenklage, liegen der BP nicht vor.

C/K und H/Sp

Außer der bereits im Vorhalteverfahren, wie auch in der Berufung, angeführten Begründung gegen eine Zurechnung bei Vereinnahmung, erfolgte keine genauere Aufklärung des Sachverhaltes.

Z/K

Lt. den Aufzeichnungen im Handakt des Bw. (Arbeitsbogen, Teil 2, S 652) wurde der *Zahlungseingang von öS 5.523,43 per 12.8.86 als „Resthonorar lt. Urteil“* bezeichnet. Damit ist für die BP die Vereinnahmung der Kosten im Jahr 1986 gegeben.

Tz. 26 e) St

Die BP hat diesen Betrag nicht als Fremdgeld im Jahr 1985 gewertet, da er im Handakt als Akonto bezeichnet wurde, ohne einen Hinweis, dass dieser Betrag für Barauslagen erlegt wurde. Sollte dieser Betrag für Barauslagen erlegt worden sein, würde es sich in diesem Fall um einen Durchlaufposten handeln, der dann in der Honorarnote nicht als offene Forderung hätte ausgewiesen werden dürfen.

Bei den beanstandeten öS 2.500,00 handelt es sich um die erste Einzahlung in dieser Causa. Zwei weitere Akontierungen, sowie die Restzahlung wurden erlösmäßig erfasst und der die

Honorarforderung inkl. o.a. Barauslagen übersteigende Betrag am 4.5.88 dem Klienten ausbezahlt. Die BP unterstellt den Abschluss der Causa zu diesem Zeitpunkt und spätestens zu diesem Zeitpunkt wären die öS 2.500,00 erlösmäßig zu erfassen gewesen, was jedoch nicht erfolgte.

Der Bw. legte einen „Nachtrag zum 31.12.89“ (Arbeitsbogen Teil 3 S 1176 und S 1180 bis 1181) vor, der u.a. als Buchungsgrundlage für die Nachbuchungen im Jahr 1990 (Siehe Tz. 26 d) dient, und in dem ein Betrag von öS 13.841,00 aus dieser Causa angeführt ist. Diese öS 13.841,00 wurden bereits im Jahr 1986 wieder rücküberwiesen und waren daher zu diesem Zeitpunkt aussaldiert. Diese bereits berichtigte Fehlbuchung wird vom Bw. als Begründung für die erlösmäßige Erfassung der öS 2.500,-- im Jahr 1990 herangezogen.

Tz. 26 f) S/B

Dem Bw. wurden am 21.8.85 öS 509.132,34 auf seinem PSK-Konto gutgebucht. Am 2.9.85 erfolgte eine Scheckabbuchung über diesen Betrag. Lt. den Bestätigungen aus dem Handakt, erhielt die Klientin am 6.2.86 öS 350.000,00 in bar und einen Scheck über öS 150.000,00. Lt. den Ausführungen des Bw. im Vorhalteverfahren, brachte sie den Scheck über öS 150.000,00 wieder zurück, worauf sie den Betrag in bar erhielt. Die BP ist unerklärlich, warum bei Auszahlung ein Scheck über einen Teilbetrag ausgestellt wurde, wenn doch lt. Bw. der Gesamtbetrag im Tresor verwahrt war.

Hinsichtlich des nicht ausbezahlten Fremdgeldbetrags von öS 9.132,34 legte der Bw. ein, an das Finanzamt für den 1. Bezirk gerichtetes Schreiben seiner Klientin vor, in dem sie bestätigt, dass ihr der Bw. öS 9.000,-- privat vorgestreckt hat, die dann später mit dem Zinsenertrag gegenverrechnet wurden.

Die Klientin hingegen bestätigt in oben angeführtem Schreiben, dass ihre Privatschuld mit einem Zinsenertrag gegenverrechnet wurde und musste daher annehmen, dass sehr wohl Zinsen angefallen sind.

Wie bereits im Bericht ausgeführt, waren diese Erklärungen für die BP unglaubwürdig, zumal auch die Berechnung der BP - Fremdgeld $\text{öS } 509.132,34 \cdot 3,75 \% \text{ Eckzinssatz über 5 Monate}$ ergibt geschätzte Zinsen von aufgerundet ca. öS 8.000,00 plus zurückbehaltenen Betrag von S 9.132,34 - in etwa den Betrag der Honorarnote von S 17.382,70 ergibt.

Tz. 26 g) S

In dieser Causa gingen 1987 öS 114.817,45 in drei Teilbeträgen auf dem betrieblichen Bankkonto ein und wurden auf dem Durchlauferkonto als Fremdgeld erfasst. In der Bilanz der Fa. Sisco Trading GesmbH scheinen 1987 unter „Anzahlungen an Lieferanten“ Rechtskosten Bw. i. H. v. öS 114.619,45 auf.

Die BP ersuchte den Bw. Anfang 1992, eine Weiterleitung dieses Betrages an den Klienten durch die Ermöglichung der Einsichtnahme in die Fremdgeldverrechnung des Handaktes (Eintragungen auf dem Aktendeckel) nachzuweisen. Dies wurde mit der Begründung verwehrt, dass die Eintragungen größtenteils aus die Causa selbst betreffenden Vermerken bestünden. Frau F. teilte lediglich mit, dass die Causen bereits abgeschlossen und die Honorarnoten gelegt wurden. Auf die Frage, warum nach Abschluss der Causen Fremdgelder von S 114.817,45 nach wie vor offen sind, erklärte sie, dass sie normalerweise ausgebucht sein müssten. In diesem Fall hätte der Bw. den Betrag aus Privatentnahmen bezahlt und vergessen, die Ausbuchung zu veranlassen. Dieser Betrag dürfte jedoch nicht in einer Summe herausgenommen worden sein und wäre daher vom Privatkonto aus nicht verfolgbar.

Aus dem bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Handakt war zu ersehen, dass die Honorarnoten mit 15.6.1988 ausgestellt wurden und die abgerechneten, bis dahin geleisteten Akontozahlungen den in Frage stehenden Betrag beinhalten.

In seiner Vorhaltsbeantwortung v. 13.4.95 führte der Bw. aus, dass dieser Betrag zu Recht über den Prüfungszeitraum als Fremdgeld geführt wurde, da die Honorarnoten vom Klienten ausdrücklich bestritten wurden.

Die BP entgegnete dazu, dass der in Frage stehende Betrag von S. im Jahr 1987 einbezahlt und, wie in seiner Bilanz ersichtlich, auch anerkannt wurde. Außerdem wurde vom Bw. selbst im Dez. 1988 eine Erlösbuchung mit der Bezeichnung „Restbetrag“ v. öS 170.018,23 vorgenommen.

Diese Erlösbuchung wäre lt. Bw. zu diesem Zeitpunkt irrtümlicherweise widerrechtlich erfolgt. Aus den der BP vorgelegten Unterlagen geht zwar hervor, dass es hinsichtlich der Gesamthöhe der Honorarnoten zu Meinungsverschiedenheiten kam, die BP bezweifelt auch nicht, dass die letzte Erlösumbuchung im Jahr 1988 möglicherweise widerrechtlich erfolgte. Dieser Umstand bietet jedoch keine Rechtfertigung dafür, ein 1987 bezahltes und zu diesem Zeitpunkt unbestrittenes Honorarkonto nicht steuerlich als solches erfasst wird.

Die BP unterstellt daher, dass die im Jahr 1987 auf dem Fremdgelddurchlauferkonto erfassten Beträge erst durch die Betriebsprüfung hervorkamen und die, wie der Bw. in seiner

Stellungnahme v. 1.12.95 selbst schreibt, „*nachgebuchten Erlöse*“ im Jahr 1990 einen „*Reparaturversuch*“ darstellen.

Tz. 26 h) Z

Aus den Eintragungen im Handakt ist ersichtlich, dass im Jahr 1985 zwei Barzahlungen in Höhe von gesamt öS 36.600,-- eingingen, die in der Buchhaltung des Bw. nicht erfasst wurden. Die nachfolgenden auf dem Bankkonto eingegangenen Zahlungen wurden erlösmäßig erfasst.

In der Vorhaltsbeantwortung v. 13.4.95 erklärte der Bw., dass zur Zeit hinsichtlich der offenen Kosten noch immer ein Prozess anhängig ist, sodass eine Endabrechnung bis dato nicht erfolgen konnte. Nachdem es sich um mehrere verschiedene Leistungen handelt, folgte die BP, dass es auch bereits beglichene Fälle geben müsste und verlangte die Vorlage der Klagsschrift, eine Auflistung sämtlicher offener Kosten und der dazugehörigen Causen.

Der Bw. legte eine Honorarnote v. 26.7.95 über eine Wechselklage vor, die von der BP nicht beanstandet wird, aber auch in keinem Zusammenhang mit den in Frage stehenden Betrag steht. In weiterer Folge teilte der Bw. mit, dass er die Verhandlung abgewartet hat, um Z. hinsichtlich des obigen Betrages befragen zu können. Nachdem dieser nicht erschien, wurde die Verhandlung vertagt.

In seiner Vorhaltsbeantwortung v. 1.12.95 erklärte der Bw., dass der auf dem Aktendeckel vermerkte Betrag v. öS 36.600,-- von seiner damaligen Angestellten S. S. getätigt worden ist, die seinerzeit einen Betrag von öS 50.000,00 unterschlagen hat. Da die Kassa damals von S. S. geführt wurde, handelt es sich offenbar auch hier um eine Entwendung. Diese Ausführungen des Bw. stellen eine durch nichts bewiesene Behauptung dar. Die BP verwundert es nicht, dass obiger Betrag nicht gebucht wurde, nachdem festgestellt werden konnte, dass Bareingänge in den Jahren 1985 und 1986 generell nicht erfasst wurden. Die der BP vorgelegte Kassa bestand lediglich aus einer Sammlung von Spesenbelegen.

Tz. 26 i) U.

Die BP referiert erneut den Inhalt des Kontrollmaterials und die in der Buchhaltung des Bw. vorgefundenen Aufzeichnungen, die Schreiben des Bw. und des neuen Rechtsanwalts.

Der Bw. habe dazu Anfang 1992 mitgeteilt, dass die Causa im Prüfungszeitraum noch nicht abgeschlossen werden konnte, weil es Streitigkeiten mit dem nunmehrigen Rechtsanwalt der Fa. U., Dr. H. gäbe und daher auch noch keine Honorarnote ausgefertigt wäre. Zur offenen

Verbindlichkeit bei der Fa. U. von öS 112.985,-- teilte Frau F. damals mit, dass diese wahrscheinlich mit der Honorarforderung gegenverrechnet werden.

Die BP hat keine Kenntnis davon, wie diese Meinungsverschiedenheit zwischen den beiden Rechtsanwälten letztendlich ausging. Dass es hinsichtlich der Kostenabrechnung zu Streitigkeiten gekommen ist - nach Abzug sämtlicher Akontierungen verbleibt ein offener Restbetrag von immerhin öS 77.365,36 - ändert nach Ansicht der BP nichts daran, dass hinsichtlich der bis dahin angefallenen Akontobeträge, wie auch in der Bilanz der Fa. U. zum 31.12.97 ersichtlich und aufgrund o.a. Scheckbestätigung vom 13.8.87, zwischen U. und Bw. der eindeutige Aufrechnungswille bestanden haben muss.

zu Tz. 26 j) U-R bzw. W-W

Die BP rechnete 1985 öS 14.000,-- und 1987 öS 45.000,-- den Einnahmen zu.

Der Bw. erklärte dazu, dass er erst im Kalenderjahr 1990 berechtigt war, diese Beträge als Kosten zu vereinnahmen.

Seitens der BP wäre zu entgegnen:

Die Frage hinsichtlich des Betrages von öS 14.000,00 ergab sich bei Durchsicht des Fremdgeldverrechnungskontos, woraus ersichtlich war, dass in der Causa C. 5 Ratenzahlungen im Jahre 1985 von je öS 4.000,-- und eine Einmalzahlung von öS 10.000,-- geleistet wurden. 4 Raten wurden als Erlös gebucht, öS 14.000,-- verließen auf dem Fremdgelddurchlauferkonto.

Die öS 45.000,-- aus der Causa XX kamen durch die vorhergegangene BP hervor. Damals erklärte der Bw., dass diese Causa 1987 abgerechnet wird und daher in diesem Jahr als Kosten zu buchen wäre. Der Bw. wurde mit diesem Betrag bereits im Nov. 1991 konfrontiert. Im März 1992 erklärte Frau F., dass ihr der Name XX GesmbH überhaupt nichts sagt. Die BP unterstellt in diesem Fall, dass obiger Betrag nur aufgrund des Vorhaltes der BP im „Nachtrag zum 31.12.89“ (Arbeitsbogen Teil 3 S 1176 und S 1180 bis 1181) aufgenommen wurde und damit 1990 als Erlös erfasst werden konnte. Dies zeigt wiederum die äußerst unzureichend geführte Fremdgeldverrechnung des Bw.

Bei Sichtung des Handaktes U-R fand die BP einen Aktenvermerk vom 5.2.1988 über eine Konferenz mit dem damaligen Geschäftsführer obiger Firma, in dem die Kostenforderung den einbehaltenen Mandantengeldern gegenübergestellt wurde. Die BP kam vorerst zu dem Schluss, dass es sich dabei um eine Gegenverrechnung handelt und die insgesamt

einbehaltenen Mandantengelder i .H. v. rd. öS 252.000,-- im Jahr 1988 als Einnahme anzusetzen wären. Der Bw. konnte anhand einiger Beispiele jedoch glaubhaft darlegen, dass es sich zwar um eine Aufstellung der Gesamtkosten und der von ihm eingehaltenen Beträge handelt, diese aber nicht vorhandenes Fremdgeld darstellen, sondern zum Großteil bereits vor dem Prüfungszeitraum als Erlös erfasst wurden.

Die BP hat daher nur die nachweislich nicht als Erlös erfassten Beträge zugerechnet und sieht keinen Grund, weshalb diese Buchungen ins Jahr 1990 verlagert werden sollten.

Tz. 26 I) M

Die BP referiert erneut die bei Sichtung des Handaktes vorgefunden Schreiben und Unterlagen und für dann aus:

Da der Bw. über die von ihm vorgenommenen Be- und Abrechnungen keine Auskunft geben konnte, versuchte die BP, anhand der Geldverrechnung einiger dieser Causen betreffende und der BP zur Verfügung stehende Handakten, die letztlich gültige der vier vorhandenen "Zusammenfassungen" zu eruieren. Erleichtert wurde dies durch einen Rechenstreifen aus dem Handakt, der logisch nachvollziehbar war. Von diesem Ergebnis ging die BP aus und rechnete davon bereits von der Vor-BP erlösmäßig berücksichtigte Beträge ab. Zugerechnet wurden allerdings, nach Erstellung obiger Zusammenfassung eingegangene Beträge aus den Jahren 1985 bis 1987, nachdem eine Auszahlung dieser Beträge an den Klienten nicht ersichtlich war.

Bereits im Vorhalteverfahren der Jahre 1991/92 ersuchte die BP um Aufklärung hinsichtlich der Weiterleitung von in den Jahren 1986 und 1987 eingegangenen Fremdgeldern i. H. v. öS 159.703,27 und erhielt die Auskunft, dass diese Causen im Prüfungszeitraum noch nicht abgerechnet waren.

Der Bw. präsentierte der BP am 26.6.92 als Beweis dafür ein als "Abrechnung M R / M" betitelter Blatt, ohne Briefkopf des Bw. und ohne Adressaten, mit Datum "Dezember 1990" (Arbeitsbogen, Teil 2, S 822), die exakt den Gesamtkostenbetrag von öS 1.111.129,57 ausweist, wie er auch in der letztlich herangezogenen Zusammenfassung aus dem Jahr 1986 ersichtlich ist. Geändert hat sich lediglich der Betrag der vorhandenen Mandantengelder, die sich - ausgewiesen mit dem Betrag v. öS 159.703,21 - genau mit dem seinerzeitigen Vorhalt der BP decken und auch die offene Kostenforderung, die im Vergleich zum Jahr 1986 um rd. öS 60.000,-- höher wurde.

Die BP erklärte dem Bw., dass hinsichtlich der von ihr errechneten Beträge die Vereinnahmung als Kosten anzunehmen ist. Auf die Entgegnung des Bw., dass die vereinnahmten Mandantengelder sehr wohl an den Klienten weitergeleitet wurden, verlangte die BP belegmäßige Nachweise, da aus der in der Buchhaltung geführten Fremdgeldverrechnung ab dem Jahr 1987 keinerlei Bewegungen ersichtlich waren. Diese Nachweise konnte der Bw. nicht erbringen.

Als Beilage zu seiner Vorhaltsbeantwortung vom 1.12.95 legte eine eidesstattliche Erklärung des Klienten vor.

Der Klient trifft darin über die Frage, ob ihm Mandantengelder (erhaltene Fremdgelder) ausbezahlt wurden, keinerlei Aussage. Somit hätte M im Jahr 1990 eine Abrechnung akzeptiert, die ihm eine noch höhere Kostenrestschuld von öS 951.588,-- ausweist als die im Jahr 1986 erstellte mit öS 892.571,48, wegen der er sich im Herbst 1986 mit dem Bw. zerstritten hat.

Dass andererseits der Bw. durch 4 Jahre hindurch bei einer Kostenforderung von rd. öS 1,1 Mill. keine gerichtlichen Schritte unternimmt, erscheint der BP unglaublich.

Die BP unterstellt daher, dass die Erlösbuchungen 1990 erst aufgrund ihres damaligen Vorhaltes erfolgten und wertet die Ausführungen des Bw. lediglich als Versuch die Vereinnahmung außerhalb des Prüfungszeitraumes zu verlagern.

Tz. 26 m) Sicherheitszuschlag

Die BP ist der Ansicht, dass der vorgenommene Sicherheitszuschlag gerechtfertigt ist.

So ist eine Anzahl der von der BP durchgeführten Zurechnungen nicht aus der Buchhaltung ableitbar, sondern wurden erst bei Durchsicht der Handakten bekannt, was u.a. daran liegt, dass Bareingänge der Jahre 1985 und 1986 in den Aufzeichnungen nicht aufscheinen und daher auch nicht gebucht wurden. Selbst die Eintragungen in den Handakten sind oft nicht vollständig und durch Befragen des Bw. nur mühsam nachvollziehbar.

Die BP hat sehr wohl die in Form von Paketen zu ca. 25 - 30 Stück verschnürten und versiegelten Akten wahllos hergenommen, entsiegelt und gesichtet und zwar im Ausmaß von rd. 35 % der gesamt beschlagnahmten Handakten, deren Zahl bei über 1.300 Stück lag. Es ist logisch, dass in diesen Paketen auch Akten enthalten waren, deren Fremdgeldverrechnung im Zuge der BP bereits hinterfragt wurde.

Schon von der Aktenmenge her ist klar, dass eine Einsichtnahme in alle beschlagnahmten Akten ein Zeitausmaß angenommen hätte, das weder für die BP noch für den Bw. tragbar gewesen wäre. Die BP beendete die Überprüfung der Handakten daher nach Sichtung von ca. 35 % mit der begründeten Annahme, das sich aus den übrigen 65 % der Handakten ähnliche Feststellungen ergeben würden und daher die in den 35 % getroffenen Feststellungen auf 100 % hochgerechnet werden. Dies wurde im Zuge des Verfahrens auch dem Bw. mitgeteilt.

Den Einwendungen des Bw. wurde seitens der BP insoweit Rechnung getragen, als keine Schätzung in Form einer Hochrechnung und damit Erhöhung um 200 % erfolgte, sondern wurde ein auf die Hälfte verminderter Sicherheitszuschlag von 100% angewandt wurde.

Tz. 27) I

Die im Zuge der BP bekanntgewordene Vorgangsweise im Zusammenhang mit der Fa. I, nämlich Fremdgelder auf nicht deklarierten Sparbüchern zu verwahren und daraus das offizielle betriebliche Girokonto mit Bareinzahlungen als Einnahmen zu speisen, also Fremdgelder erst zu diesem Zeitpunkt dem aufzeichnungsmäßigen, betrieblichen Geldkreislauf zuzuführen, stellt einen schwerwiegenden Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen dar. Es wurden keine Sparbücher vorgelegt bzw. waren diese nicht mehr vorhanden, aus denen die Geldgebarung hätte nachvollzogen werden können und erst durch langwierige Recherchen der BP anhand der unvollständigen Aufzeichnungen und diverser beschlagnahmter Unterlagen war es möglich, eine Grundlage für die Einnahmen nach dem Zuflussprinzip zu schaffen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Führung von Aufzeichnungen und Belegen so zu erfolgen hat, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit darin zurechtfinden und sich von den zugrunde liegenden Geschäftsvorfällen eine vollständige und klare Übersicht verschaffen kann.

I.w.F. referiert die BP die getroffenen Feststellungen.

Zur Ausstellung sämtlicher Honorarnoten erst im Jahr 1992 merkt die BP an, dass nach dem im Prüfungszeitraum geltenden § 132a BAO ein Beleg auf eine Lieferung oder sonstige Leistung spätestens am Ende des sechsten Monats nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde, ausgefolgt werden muss. Dieser Verpflichtung ist der Bw. in keiner Weise nachgekommen.

Die BP hat daher die Kostennoten der Jahre 1985 und 1986 mit den im Jahr 1985 verrechneten Akontierungen aussaldierte und den übersteigenden Betrag im Jahr 1986 als Einnahmen erfasst. Nachdem sich der Bw. im Jahr 1987 keine Akontierungen verrechnete, deckt sich der Zurechnungsbetrag mit dem Betrag der Honorarnoten.

Die Angaben des Bw. in der Berufung, wonach mehr Honorareingänge - nämlich öS 3.038.955,65 - erklärt worden seien, als vom Bw. in Rechnungen - öS 2.784.233,36 - fakturiert wurde - angeblich öS 2.784.233,36 - sind unzutreffend. Nach den Berechnungen der BP, auf Basis der vom Bw. vorgelegten Unterlagen, ergibt sich eine Summe der Honorarnoten aus den Jahren 1985 - 1989 (inkl. der prozessabhängigen Note über öS 1.223.290,35) von öS 4.035.032,66, und versteuerte Akontozahlungen von öS 2.575.000,00. Es wurden somit keineswegs mehr Honorareingänge erklärt, als in Rechnung gestellt wurden.

Die BP ließ auch die prozessabhängige Rechnung von öS 1.223.290,35, die (lt. Klagsschrift der Klientin) in ihrem Gesamtbetrag eigentlich auf öS 1.697.265,00 lautet, nicht unberücksichtigt. Weiters ist es unrichtig, die sich aus obigen Beträgen ergebende Differenz, bei der es sich um Kosten handelt, die seinerzeit vom Prozessgegner bezahlt wurden, in die vom Bw. angeführte Einnahmensumme aufzunehmen, es sei denn er würde sie auch in seinen „Rechnungsbeträgen“ - da ja dieser Teilbetrag nicht bestritten wird - aufnehmen, wodurch sich dieser Teilbetrag wieder aussaldieren würde.

Es ist nicht Aufgabe des Bw., über Akonti mehr an Eingängen zu erklären, als Rechnungen ausgestellt wurden, sondern die richtigen Einnahmen zu erklären und zu versteuern. Einnahmen sind nicht nach Gutdünken durch Selbsteinzahlung auf das offizielle betriebliche Girokonto zu versteuern, sondern nach den Zuflusskriterien des § 19 EStG, wobei eine Ermächtigungserklärung zur Abbuchung der angefallenen Kosten von den vorhandenen Fremdgeldern zu berücksichtigen ist.

Tz. 30 Bewirtungsspesen

Der Aufwand für die Bewirtung der Kanzleimitarbeiter wird vom Bw. jährlich gesondert unter der Position "Sonstiger Personalaufwand" geltend gemacht. Die dort geltend gemachten Ausgaben (u.a. Kaffee, Milch, Zucker usw.) blieben unverändert.

Vorläufige Bescheide 1987 bis 1989, Liebhaberei V+V:

In Zuge der Bearbeitung der Berufung, wurde vom UFS festgestellt, dass, wegen vermuteter Liebhaberei bezüglich der Vermietung der Liegenschaften in Wien, ursprünglich alle Bescheide

gemäß § 200 BAO vorläufig ergingen. Hinsichtlich der Jahre 1985 und 1986 ergingen i.w.F., soweit nunmehr streitanhängig, endgültige Bescheide. Bei Bescheiderlassung hinsichtlich der Jahre 1987 bis 1989 ergingen weiterhin vorläufige Bescheide. Eine Begründung für diese Vorgangsweise ist aus den Akten nicht abzuleiten.

Den Akten ist zu entnehmen, dass in den Jahren 1982 bis 1990 aus der Vermietung ein Gesamtverlust von öS – 546.872,-- erwirtschaftet wurde. Lediglich in drei Jahre wurden geringfügige Überschüsse zwischen öS 3.191,-- und öS 14.439,-- erwirtschaftet. Die Vermietung wurde im Jahr 1990 eingestellt und die Liegenschaft verkauft.

Dem Bw. wurde daher, mittels Vorhalt vom 21.9.2005, mitgeteilt, dass nach Ansicht des UFS Liebhaberei vorläge und deshalb beabsichtigt sei, die bisher in den streitanhängigen Jahren als Einkünfte aus V+V erfassten Beträge außer Ansatz zu lassen. Der Bw. wurde gebeten, zur Einschätzung des UFS Stellung zu nehmen und, so er mit dieser nicht einverstanden ist, eine detaillierte Prognoserechnung bzw. ihm sonst geeignet erscheinende Belege und Unterlagen vorzulegen.

Der Bw. beantragte zwar mehrfach Fristverlängerungen zur Beantwortung des Vorhalts, unterließ es aber letztlich Stellung zu nehmen.

Sicherheitszuschlag:

Dem Bw. wurde im selben Vorhalt vom 21.9.2005 weiters mitgeteilt, dass der bisherige Sicherheitszuschlag dem UFS nicht ausreichend erscheine. Da bereits hinsichtlich der Jahre 1982 bis 1984 festgestellt wurde, dass der Bw. seinen Verpflichtung, vereinnahmte Fremdgelder und deren Verrechnung gesondert in Aufzeichnungen zu erfassen, nicht nachgekommen ist und diese Gelder vielmehr ohne Rücksicht auf Zweck und Widmung in die laufende Geldgebarung eingeflossen sind, weshalb entsprechende Zahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahmen zu erfassen waren und sind (siehe dazu auch die Berufungsentscheidung vom 14. März 1990).

Der Bw. hat es, obwohl selbst rechtskundig und zudem laufend steuerlich vertreten, weiterhin auch in den Jahren 1985 bis 1989 unterlassen, diese ordnungsgemäßen Aufzeichnungen der Fremdgelder vorzunehmen.

Die Aufzeichnungen sind auch ansonsten höchst mangelhaft. So wurden für die Jahre 1985 und 1986 überhaupt keine Aufzeichnungen über Bareinnahmen erstellt. Ein beträchtlicher Teil der vereinnahmten Fremdgelder wurde nicht ordnungsgemäß erfasst und aufgezeichnet.

Zudem erfolgte die Erfassung von Einnahmen willkürlich, erst nach selbst vorgenommener verspäteter Einzahlung auf dem betrieblichen Bankkonto. Die Abrechnung von Leistungen erfolgte verspätet, erst Jahre nach Erbringen der Leistung.

Selbst die teilweise Auswertung der Handakten, die ordnungsgemäße laufende Aufzeichnungen ohnedies nicht zu ersetzen vermögen, brachte keine hinreichende Klarheit, hinsichtlich der ordnungsgemäßen zeitgerechten Erfassung von Einkünften bzw. der Behandlung von Fremdgeldern.

Alle diese Mängel machen es nicht nur unmöglich, zweifelsfrei zwischen Fremdgeldern und Einnahmen des Bw. zu trennen, es ist auch nicht mit hinreichender Sicherheit nachzuvollziehen, ob überhaupt sämtliche dem Bw. zuzurechnenden Einkünfte einer ordnungsgemäßen Besteuerung zugeführt wurden.

Die über Jahre hinweg festgestellten, dauernden, schwerwiegenden Mängel rechtfertigen jedenfalls eine Schätzung und die von der BP vorgenommene Zurechnung, erschienen im Verhältnis zu diesen Mängeln nicht angemessen.

Dem UFS erschien vielmehr ein Sicherheitszuschlag von 10% vom erklärten Umsatz, erhöht um die unstrittigen Beträge gemäß Tz. 26a des BP-Berichtes, als angemessen.

Der Bw. kam, trotz Fristverlängerung, dem Ersuchen um Stellungnahme nicht nach und ließ den Vorhalt auch insoweit unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorläufige Bescheide 1987 bis 1989, Liebhaberei, Vermietung, Tz 37 und 31:

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit, die zur Erlassung vorläufiger Bescheide geführt hatte, beseitigt ist. Diese Bestimmung ist auch vom UFS bei Bescheiderlassung von Amts wegen zu beachten und es war dem Bw. mittels Vorhalt zu diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen des UFS Parteiengehör zu gewähren.

Die fragliche Vermietungstätigkeit wurde lt. Aktenlage unstrittig im Jahr 1990 eingestellt. Innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von neun Jahren wurde ein Gesamtverlust von rund. öS - 546.000,-- erzielt. Auch bei einer fortgedachten weiteren Vermietung - über das Jahr 1990 hinaus - erscheint die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb angemessener Frist

ausgeschlossen. Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass und wie die Einnahmen gesteigert werden könnten. Selbst unter der optimistischen Annahme, dass der Bw. in Zukunft keine Verluste, sondern nur noch Überschüsse in der bisher erzielten Höhe erwirtschaften würde, ergäbe sich - selbst bei einem angenommenen Überschuss von öS 15.000,-- pro Jahr - erst nach weiteren 37 Jahren ein Gesamtüberschuss. Realistischer Weise würde der Bw., insbesondere bedingt durch den Reparatur- und Instandhaltungsaufwand, der sich in diesem Zeitraum sicher wieder ergeben würde, erneut Verluste erwirtschaften, sodass ein Gesamtüberschuss zu keinem Zeitpunkt zu erwarten ist.

Der erkennende Senat kommt daher zum Schluss, dass die Vermietung keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG darstellt, sondern dass Liebhaberei vorliegt und daher die bisher erfassten Einkünfte aus der Vermietung für die Jahre 1985 bis 1989 bei der Einkunftsermittlung außer Ansatz bleiben. Es war daher insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Die steuerlichen Auswirkungen, sind den Berechnungen am Ende dieser Entscheidung zu entnehmen.

Die bisher unter Tz. 37 vorgenommenen Änderungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die vom Bw. nicht angefochten wurden, sind damit insoweit obsolet.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1989 ergingen aus den vorgenannten Gründen zwar ebenfalls vorläufige Bescheide, es war aus der Aktenlage jedoch nicht ableitbar, dass sich der Bw. im Hinblick auf die Vermietung nicht im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG betätigt hätte. Die Umsatzsteuerbescheide der streitabhängigen Jahre bleiben daher insoweit unverändert.

Da eine vordem möglicher Weise bestehende Ungewissheit hinsichtlich der Einkommensquelleneigenschaft der Vermietung damit jedenfalls beseitigt ist, haben die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1987 bis 1989 endgültig zu ergehen.

Berufung allgemein, Sachverhalt

Soweit sich die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, auf den Inhalt, sowohl der vorgefundenen Belege und Schriftstücke, als auf Aufzeichnungen des Bw. in dessen Handakten, beziehen, erhebt der Bw. keine Einwendungen. Diese Feststellungen sind ebenso unstrittig, wie die festgestellten Aufzeichnungsmängel. Der Bw. wendet sich einzig gegen die

Schlussfolgerungen die vom Finanzamt aufgrund des unstrittig festgestellten Sachverhalts, gezogen werden.

Tz. 18 Durch Makler veruntreute Akontozahlungen

Es ist nachvollziehbar, dass das Finanzamt den Ausführungen des Bw. diesfalls mehr Glauben schenkte, als jenen, die der Makler als Beschuldigter in einem gegen ihn geführten Strafverfahren erstattete und davon ausging, dass der Makler die für den Bw. vereinnahmten Akontozahlungen für Rechtsanwaltsleistungen vermutlich ab 1985 nicht vereinbarungsgemäß an den Bw. weiterleitete. Eine Gewinnzurechnung unterblieb deshalb ohnedies.

Es bleibt gänzlich unklar, was der Bw. mit seiner Behauptung "*der Makler habe mit mehreren Rechtsanwälten zusammengearbeitet und es wäre im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Akonti nicht fixiert, für welchen Anwalt er diese Einnahmen getätigt hat*" zu beweisen bzw. zu begründen hofft. Zum einen erscheint diese Behauptung unglaubwürdig, denn die Auswertung von Handakten des Bw. ergab, dass der Makler, solange er die Akonti weitergab, sehr wohl sofort eine Zuordnung vornahm und unmittelbar mit dem Bw. verrechnete. Eine Feststellung, der der Bw. nicht einmal entgegentritt. Zum anderen ist es für die rechtliche Beurteilung ohne Belang, ob und wann sich der Makler entschieden haben mag, an welchen Anwalt er den Klienten und das Akonti weitergibt. Der Bw. konnte logischer Weise nur mit jenen Klienten abrechnen und Akonti verrechnen, die tatsächlich an ihn vermittelt wurden.

Der Bw. hat seinen Klienten unstrittig, ein vorerst ungekürztes Honorar zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und dabei gleichzeitig, die vom Makler letztlich glaubhaft veruntreuten Akontozahlungen zur Anrechnung gebracht, obwohl der Bw. diese Beträge schlussendlich tatsächlich nicht vereinnahmen konnte.

Da der Bw. die Besteuerung, gemäß § 17 Abs. 1 UStG 1972, nach vereinnahmten Entgelten vornimmt, wurden bisher lediglich die - aufgrund der Anrechnung - gekürzten Honorareingänge der Klienten einer Besteuerung unterzogen. Der Bw. bestreiten diesen Umstand auch nicht.

Es mag sein, dass der Bw., zumindest bei einigen Rechnungen, im Zeitpunkt der Ausstellung noch die Hoffnung hegen konnte, dass der Makler die Akonti vereinbarungsgemäß an den Bw. weiterleiten würde.

Bei diesen Ausführungen des Bw. bleibt jedoch völlig außer Betracht, dass dem Bw. dieser Umstand mittlerweile jedenfalls zweifelsfrei zu Kenntnis gelangt ist. Es wäre am Bw. gelegen

gewesen, diesen Zeitpunkt in geeigneter Weise zu präzisieren und spätestens zu diesem Zeitpunkt die von ihm ausgestellten Rechnungen zu berichtigen, da der ursprünglich ausgewiesene Rechnungsbetrag und insbesondere die darauf entfallende Umsatzsteuer im Ergebnis überhöht sind.

Gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 schuldet ein Unternehmer, der in einer Rechnung für eine sonstige Leistung einen Steuerbetrag ausgewiesen hat, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 UStG 1972 sinngemäß.

Der Bw. hat in seinen Rechnungen unbestritten den ungekürzten Honorarbetrag der Umsatzsteuer unterzogen und damit im Ergebnis, hinsichtlich der angerechneten veruntreuten Akonti, einen Steuerbetrag ausgewiesen, den er nicht schuldet und der Bw. wäre insoweit zur Rechnungsberichtigung verpflichtet gewesen. Eine Rechnungsberichtigung gegenüber den Klienten hat unstrittig nicht stattgefunden. Daher schuldet der Bw. diese Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 kraft Rechnungslegung. Es erscheint auch sachgerecht, die Zurechnung jeweils bereits im Jahr der jeweiligen Rechnungslegung vorzunehmen, zumal sich aus den Angaben des Bw. nicht erschließen lässt, zu welchem anderen Zeitpunkt die Zurechnung erfolgen könnte.

Die Berufung ist insoweit als unbegründet abzuweisen.

Tz 26a Diverse Klientenhonorare/Fremdgeldverrechnung

Es wurde anhand der unvollständig geführten Fremdgeldverrechnung und der Auswertung der Handakten festgestellt, dass der Bw. die für eine Reihe von Klienten vereinnahmten Fremdgelder zur Bedeckung seiner Honorarforderungen verwendete. Der Bw. erklärte in der Berufung ausdrücklich, dass die vorgenommenen Zurechnungen *"mangels Nachweises einer späteren Verfügungsberechtigung als Hinzurechnung zum Honorar anerkannt werden"*.

Diese Beträge waren daher dem Gewinn zuzurechnen. Auf die abschließenden Berechnungen wird hingewiesen.

Tz. 26 b L/B

Der Bw. hat im Jahr 1985 unbestritten seine gesamten Bareinnahmen nicht aufgezeichnet (siehe Mängel Kassabuch). Es steht weiters fest, dass der Bw. eine Honorarforderung von öS 18.413,70 eingeklagt hat und das diesbezügliche Urteil im November 1985 rechtskräftig

wurde. Anlässlich der Hausdurchsuchung wurden eine mit 25.11.1985 datierte Kassaeingangsbestätigung vorgefunden mit dem der Bw. *"bestätigt von Frau öS 14.000,-- erhalten zu haben"* (siehe Kopie des Beleges vom 25.11.1985, Arbeitsbogen, Teil 2, S 619). Dieser Beleg befand sich nicht im entsprechenden Handakt und ist vom Bw. nicht unterschrieben.

Hinsichtlich der Differenz zum eingeklagten Betrag vermeint der Bw. sich erinnern zu können, dass die Forderung anlässlich eines Telefonates mit der Klientin reduziert wurde. Weiters behauptet der Bw. es handle sich bei dem Beleg lediglich um eine vorbereitete Bestätigung, da die Unterschrift fehle. Der Bw. bestreitet auf Basis der Bestätigung eine Zahlung erhalten zu haben. Der Bw. nimmt weiters an, dass er auf die Forderung nicht verzichtet habe, der Akt aber offensichtlich außer Evidenz geraten sei.

Die Ausführungen des Bw. sind bezeichnend für die höchst mangelhaft geführten Aufzeichnungen. Der Bw. kann nicht einmal zweifelsfrei nachvollziehen, wie es zur angeblichen Reduzierung des erfolgreich erstrittenen Honorars gekommen ist. Er vermutet lediglich, dass es diesbezüglich ein Telefonat mit der Klientin gegeben hat. Dokumentiert hat er dieses nicht. Auch hinsichtlich des weiteren Schicksals der Forderung nimmt der Bw. bloß an, dass der Akt außer Evidenz geraten sei. Der Bw. bestreitet den Betrag erhalten zu haben.

Diese Ausführungen des Bw. sind wenig glaubwürdig und basieren ohnedies nur auf Vermutungen des Bw. Es erscheint dem UFS wenig glaubhaft, dass ein Anwalt eine Honorarforderung, die er vordem erfolgreich eingeklagt hat, dann einfach außer Evidenz geraten lässt. Auch die Behauptung des Bw., er habe ein erst im November 1985 erstrittenes Honorar per 25.11.1985 ganz einfach reduziert, erscheint reichlich wage und ist durch nichts belegt.

Da der Bw. insgesamt seine Bareinnahmen 1985 nicht aufgezeichnet hat, entziehen sich Behauptungen des Bw. ob und welche Barbeträge ihm zugeflossen sind, insgesamt und im konkreten Fall jeglicher Überprüfung. Der Bw. räumte ursprünglich selbst ein, dass er nicht mehr eruieren könne, ob die öS 14.000,-- zugeflossen seien.

Als Anhaltspunkt dafür, was mit der Forderung geschehen sein mag, kann nur der vorgefundene Kassaeingangsbeleg herangezogen werden. Der Umstand, dass dieser vom Bw. nicht unterschrieben ist, vermag den UFS nicht davon zu überzeugen, dass dieser Beleg bloß "vorbereitet" wurde und die damit bestätigte Zahlung, tatsächlich nicht erfolgt sei. Es wäre in

diesem Zusammenhang völlig unverständlich, diesen Beleg über Jahre – die Hausdurchsuchung erfolgte erst Ende 1992 – aufzubewahren.

Die Behauptungen und Vermutungen des Bw. laufen schlussendlich darauf hinaus, dass der Bw. die Forderung "vergessen" und nicht vereinnahmt hat. Das erscheint unglaubwürdig und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht vereinbar.

Der erkennenden Senat geht davon aus, dass die Annahme, dass der Bw. eine vom ihm derart hartnäckig, sogar mit gerichtlicher Klage, verfolgte Honorarforderung, nach dem Urteil, Ende 1985, auch erfolgreich eingetrieben hat, einen wesentlich höheren Grad an Wahrscheinlichkeit und es wird daher als erwiesen angesehen, dass der Bw. im Jahr 1985 zumindest jene öS 14.000,-- die der vorgefundene Beleg ausweist - vereinnahmt hat. Zugunsten des Bw. wird dabei angenommen, dass er seine Forderungen glaublich tatsächlich auf öS 14.000,-- reduziert hat und davon abgesehen, den gesamten eingeklagten Honorarbetrag zuzurechnen.

Die Berufung ist also insoweit abzuweisen.

Tz. 26 c K/F/B

Der Bw. hat unbestritten auf dem Handakt seines Klienten mit Datum 21.3.1986 den Bareingang von öS 15.000,-- vermerkt (Arbeitsbogen, Teil 2, S 624).

Die ursprüngliche Erklärung des Bw., *"es handle sich hier um ein Anwaltskonto einer dritten Person, das vom Bw. nicht vereinnahmt wurde"* bleibt unverständlich und der UFS vermag keinen sinnvollen Zusammenhang mit dem vom Bw. auf dem Handakt seines Klienten vorgenommenen Eintrag zu erkennen.

Auch die Behauptung des Bw., es habe sich auch diesfalls um einen weiteren vom Makler veruntreuten Betrag (siehe dazu Tz. 18) gehandelt, ist offenkundig unzutreffend. Es gibt keine logische Erklärung dafür, warum der Bw. im Falle einer tatsächlich erfolgten Veruntreuung den Eingang eines Barbetrages in seinem Handakt bestätigen sollte.

Für den UFS stellt die Folgerung, dass der fragliche Betrag nicht dem Makler, sondern tatsächlich am 21.3. 1986 dem Bw. in bar übergeben wurden, die einzig sinnvolle und logische Erklärung für die Vornahme dieses Eintrages im Handakt durch den Bw. dar. Die Behauptung des Bw., diesen Betrag nicht erhalten zu haben, ist offenkundig unzutreffend. Die

Zurechnung dieses Betrages erfolgte daher zu recht und die Berufung ist insoweit abzuweisen.

Tz 26 d Za; K/Dr. B; H/K; L; L/E, C/K; Z/K; H/Sp

Ursprünglich legte der Bw. bezüglich der oben bezeichneten, in den Jahren 1985 und 1986 abgeschlossenen Causen, im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 13.4.1995, einen sogenannten "Nachtrag zum 31.12.1989"(Arbeitsbogen Teil 3 S 1176 und S 1180 bis 1181) vor und behauptete die fraglichen Akontozahlungen seien 1989 versteuert worden (siehe Arbeitsbogen Teil 2 S 641). Tatsächlich wurden die Beträge 1989 nicht erfasst, vielmehr wurden nachstehende Beträge lt. Bw. im Kalenderjahr 1990 als Erlös nachgebucht.

Za

Aus den Aufzeichnungen im Handakt ist ersichtlich, dass der Bw., 1985 (nach seinen Angaben glaublich am 20.5.85 dem Datum der Vollmachtserteilung) öS 3.000,00 a'cto bar als Kostenkonto erhalten hat. Der Eingang des Resthonorars erfolgte am 29.4.86 mit öS 9.453,40 (Arbeitsbogen, Teil 2, S 642)

Die Causa wurde unbestritten im Jahr 1986 abgeschlossen und das Resthonorar bezahlt. Der Bw. gibt keinerlei Hinweis, warum eine vordem geleistete Akontozahlung, erst fünf Jahre nach Abschluss der Causa und der Zahlung des Resthonorars für den Bw. verfügbar sein sollte.

K/B

Der Bw. beschränkt sich auf die obigen Ausführungen. Es erfolgte trotz Vorhalt, keine genauere Aufklärung des Sachverhaltes (Arbeitsbogen, Teil 2, S 643). Der Zufluss des fraglichen Betrages und der Abschluss der Causa im Jahr 1986 sind unbestritten.

H/K

Der Bw. erhielt im Zusammenhang mit der Causa im Jahr 1985 öS 5000,--. Die Causa wurde im Jahr 1986 abgeschlossen und abgerechnet. Bezüglich einer bei der Abrechnung ausgewiesenen Differenz von öS 371,60 wurde vom Bw. eine Kostenbuchung vorgenommen. Der Bw. erbrachte keinerlei Nachweis und lieferte auch keine Begründung, warum einerseits im Jahr 1986, anscheinend eine Zustimmung des Klienten zur Kostenbuchung der öS 371,60 vorlag, andererseits angeblich bezüglich des bereits 1985 eingegangenen Betrages die Zustimmung des Klienten erst 1990 erfolgt sein sollte. Es entbehrt angesichts dieses

Sachverhalts jeglicher Logik und erscheint daher unglaubwürdig, dass eine Zustimmung zur Kostenbuchung erst 1990 erfolgt ist.

L

Mit Datum 5.5.86 wurde vom Bw. der Eingang eines Kostenakontos in Höhe von öS 35.000,-- vermerkt. Dieser Betrag wurde per 7.11.1994 noch immer auf dem Durchlauferkonto des Bw. ausgewiesen (siehe Arbeitsbogen, Teil 2, S 645). Mit Schreiben vom 5.5.1986, bestätigte der Bw. gegenüber dem Klienten den Eingang von öS 35.000,-- und forderte ein weiteres Kostenkonto, da er um einen Gesamtbetrag von öS 165.000,-- ersucht hatte. So der restliche Betrag nicht angewiesen würde, werde der Bw. keine weiteren Schritte einleiten. Wie der Bw. erklärte, habe es sich um einen wenig aussichtsreichen Streitfall mit einer bulgarischen Firma gehandelt. Da die geforderte weitere Zahlung nicht erfolgt sei, wurde der Fall abgelegt und das Akonto zur Bezahlung geleisteter Arbeiten verwendet (Kopie des Schreibens des Bw., Arbeitsbogen, Teil 2, S 646). Bei Sichtung des Handaktes gab der Bw. keine weitere Erklärung ab, die auf einen Grund für eine Kostenbuchung erst im Jahr 1990 schließen ließe.

Die Sachverhaltschilderung des Bw. erscheint angesichts der Aufzeichnungen im Handakt und des vorgefunden Schreibens an den Klienten schlüssig und glaubhaft, der Fall wurde 1986 eingestellt und der erhaltenen Vorschuss als Honorar einbehalten. Unschlüssig, unbegründet und daher unglaubwürdig stellt sich jedoch die Behauptung des Bw. dar, die Berechtigung zur Verrechnung hätte erst 1990 vorgelegen.

L/E

Der Bw. nahm 1984 und 1985 Fremdgeld i. H. v. öS 24.054,65 ein, wovon er in seiner Abrechnung mit dem Mandanten vom 9.1.86, öS 14.677,-- als Kosten abzog und die Differenz von S 9.378,-- an den Klienten ausbezahlte (Arbeitsbogen, Teil 2, S 647 bis 650). Diese Auszahlung wurde vom Bw. fälschlicherweise nicht vom Fremdgelddurchlauferkonto, sondern über Privat ausgebucht, was eine mögliche Begründung für die Nichterfassung als Einnahme im Jahr 1986 darstellen könnte.

Der Bw. hat seine Kosten also eindeutig bereits im Jahr 1986 abgezogen. Weshalb die einbehaltenen Kostenersätze erst im Jahr 1990 erlöswirksam sein sollten, klärt der Bw. nicht auf. Seine diesbezügliche Behauptung erweist sich als unbegründet und unglaubwürdig.

C/K und H/Sp

Der Zufluss erfolgte unstrittig im Jahr 1985. Im Vorhalteverfahren, wie auch in der Berufung erfolgte keine Aufklärung des Sachverhaltes bzw. ein Nachweis warum der Betrag erst 1990 zu erfassen sein sollte.

Z/K

Lt. den Aufzeichnungen im Handakt des Bw. (Arbeitsbogen, Teil 2, S 652) wurde der Zahlungseingang von S 5.523,43 per 12.8.86 als „Resthonorar lt. Urteil“ bezeichnet. Ein Hinweis, weshalb dieser Betrag erst 1990 zu erfassen wäre, ist nicht zu erkennen.

Der Sachverhalt ist in allen Causen unstrittig. Ebenso unstrittig wurden alle Causen in den Jahren 1985 und 1986 abgeschlossen bzw. der Fall Leis abgelegt.

Der Bw. bestreitet in seiner Berufung insgesamt, dass die fraglichen Beträge, mangels Berechtigung zur Kostenbuchung, bereits in den Jahren 1985 und 1986 für ihn verfügbar waren und hält die vorgenommene Zurechnung durch das Finanzamt für unrichtig.

In keiner der oben dargestellten Causen ergibt der erwiesene Sachverhalt auch nur einen Hinweis darauf, dass Kostenersätze zwischen dem Bw. und seinen Klienten überhaupt strittig gewesen sein könnten bzw. darauf, dass und weshalb, noch über den, unbestritten erfolgten Abschluss der Causen in den Jahren 1985 bzw. 1986 hinaus, bis ins Jahr 1990 die Verrechnung der Beträge nicht erfolgen konnte. Es bleibt auch unklar, durch welches, erst im Jahr 1990 eingetretenes Ereignis, die Verrechnung für alle Causen gleichzeitig zulässig geworden wäre. Der Bw. behauptet nicht einmal, erst 1990 "Zustimmungen" von seinen Klienten erhalten zu haben.

Auffällig ist, dass der Bw. ursprünglich behauptet, die Versteuerung der fraglichen Beträge sei bereits 1989 erfolgt, was sich bei näherer Prüfung als unrichtig erwies. Erst danach, wurde eine Erfassung im Jahr 1990 behauptete. Es entsteht der Eindruck, der Bw. hat, als im Zuge der Prüfungshandlungen klar wurde, dass er eine periodengerechte, erlöswirksame Erfassung von Einnahmen 1985 und 1986 nicht ordnungsgemäß vorgenommen hat, hier bloß den Versuch unternommen, diesen Umstand zu verschleiern, in dem er eine angeblich 1985 bzw. 1986 nicht gegebene "*Zustimmung der Klienten zur Kostenbuchung*" behauptete und weiters eine bereits vorgenommene Besteuerung in einem fünf bis sechs Jahre nach Abschluss der Causa liegenden Veranlagungszeitraum behauptete. Es erscheint durchaus nachvollziehbar, dass der Bw., erst nachdem sein erster Versuch, eine Besteuerung im Jahr 1989 zu behaupten, nicht erfolgreich war, eine "Nachbesteuerung" im Jahr 1990 "vornahm". Dies war umso leichter, als das Jahr 1990 nicht Gegenstand der Prüfung war, die Abgabenerklärungen

1990 erst nach Beginn der Prüfung am 19.4.1993 eingebracht und vom Bw. per 18.11.1996 durch berichtigte Erklärungen ersetzt wurden.

Aus diesen Folgerungen erklärt sich auch logisch und schlüssig, warum der Bw. in keinem einzigen Fall eine "*Zustimmung seines Klienten zur Kostenbuchung im Jahr 1990*" und auch keine plausible Erklärung, sowie keine sonstigen Beweise für die Richtigkeit der um fünf bzw. sechs Jahre "verspäteten" Erfassung erst im Jahr 1990 beibringen konnte.

Insgesamt kommt der erkennende Senat zum Schluss, dass die Zurechnung der vereinnahmten Beträge zu recht, bei Zufluss in den Jahren 1985 und 1986 erfolgte und die beweislose Behauptung des Bw., er habe über diese Beträge 1985 bzw. 1986 nicht verfügen können, unzutreffend ist, jeglicher Grundlage entbehrt und vom Bw. bloß vorgeschoben wurde um die Nichterfassung der vereinnahmten Beträge in den Jahren 1985 und 1986 zu rechtfertigen. Die Berufung ist daher insoweit abzuweisen.

Tz 26 e St

Lt. Handakt erhielt der Bw. im Jahr 1985 eine Akontozahlung von öS 2.500,-- in bar. Lt. ursprünglichen Angaben des Bw. wurde dieser Betrag für Barauslagen erlegt, wovon öS 2.200,00 im Jahr 1986 auch an das Gericht bezahlt wurden.

In der Honorarnote aus 1987 wurden dem Klienten Pauschalgebühren von öS 2.200,-- in Rechnung gestellt.

Bei dem Akonto von öS 2.500,-- handelt es sich, lt Handakt des Bw., um die erste Einzahlung in dieser Causa, der zwei weitere Akonti, sowie eine Restzahlung folgten. Die weiteren Zahlungen wurden vom Bw. jeweils sogleich als Erlös erfasst und der die Honorarforderung aus 1987 inkl. o.a. Barauslagen übersteigende Betrag wurde am 4.5.88 dem Mandanten ausbezahlt. Insoweit ist der Sachverhalt unstrittig.

Der Bw. legte im Zuge der Prüfung einen „Nachtrag zum 31.12.89“ (Arbeitsbogen Teil 3 S 1176 und S 1180 bis 1181) vor, der u.a. als Buchungsgrundlage für die Nachbuchungen im Jahr 1990 (Siehe Tz. 26 d) diente und in dem ein Betrag von öS 13.841,-- aus dieser Causa angeführt ist. Ein Überprüfung ergab jedoch, dass dieser Betrag bereits im Jahr 1986 wieder rücküberwiesen wurde und daher zum angeblichen Zeitpunkt der Nachbuchung 1990 aus diesem Grunde keine Buchungen erforderlich waren und ein Bezug zu den strittigen öS 2.500,-- nicht herzustellen ist. Der Bw., tritt diesen Feststellungen nicht entgegen, zog im Zuge der Prüfung jedoch trotzdem diese, eindeutig bereits 1986 bereinigte Fehlbuchung, als

Begründung für die, erst 1990 erfolgte, erlösmäßige Erfassung der strittigen öS 2.500,-- heran.

In der Berufung behauptete der Bw. *"im Zuge der Endabrechnung hat sich herausgestellt, dass dieser Betrag nach Erledigung nicht als Honorar vom Fremdgeld abgezogen worden ist. Der Bw. bestreitet jedoch, bereits im Jahr 1985 über diesen Betrag Verfügungsberechtigt gewesen zu sein"*.

Die Behauptungen des Bw. sind in mehrfacher Hinsicht unschlüssig und unglaubwürdig. Der Bw. hat, nach der nunmehr strittigen Akontozahlung, noch weitere zwei Akonti und eine Restzahlung erhalten, die er jeweils bei Zufluss sofort als Erträge erfasst hat. Es gibt keine sinnvolle Erklärung dafür, dass die erste erhaltene Anzahlung nicht gleichfalls, sofort bei Zufluss für den Bw. verfügbar und damit als Einnahme zu erfassen war. Die Behauptung des Bw. 1985 über diesen Betrag nicht Verfügungsberechtigt gewesen zu sein, ist unglaubwürdig und offenkundig unzutreffend.

Aus den Aufzeichnungen des Bw. und der Honorarnote ist abzuleiten, dass der Bw. die Causa im Jahr 1987 abgeschlossen und endabgerechnet hat und der, nach Abzug der Resthonorarforderung und der Barauslagen verbleibende Fremdgeldbetrag am 4.5.1988 an den Klienten ausbezahlt wurde.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt haftet überhaupt kein offener Betrag mehr aus. Aus den Ausführungen des Bw. kann vermutet werden, dass er vermeint, eine Endabrechnung - angeblich begründet durch eine Fehlbuchung aus 1986 - habe erst per 31.12.1989 oder möglicher Weise erst 1990 zu erfolgen. Es steht jedoch zweifelsfrei fest, dass besagte Fehlbuchung bereits im Jahr 1986 bereinigt wurde.

Weiters hält es der erkennende Senat aufgrund der Aufzeichnungen des Bw. im Handakt für erwiesen, dass die Causa bereits im Jahr 1987 erledigt und eine abschließende Honorarnote erstellt wurde. Die endgültige Weiterleitung des verbleibenden Fremdgeldes erfolgte nach den Aufzeichnungen des Bw., eindeutig im Jahr 1988. Es existiert daher kein nachvollziehbarer Grund für eine angebliche "Endabrechnung" und Erlöserfassung eines bereits 1985 zugeflossenen Zahlungsbetrages erst im Jahr 1989 bzw. 1990.

Im Übrigen erscheint die Darstellung des Bw. nahezu deckungsgleich mit jener zu Tz 26 d, mit der er vergeblich die "verspätete" Erfassung von bereits seit Jahren vereinnahmten Beträgen rechtfertigen versuchte. Insoweit gelten also auch hier die obigen Ausführungen des UFS.

Der erkennende Senat hält es für erwiesen, dass der Bw. über den fraglichen Betrag, genauso wie über die übrigen Zahlungen, im Zeitpunkt des Zuflusses verfügen konnte und dieser daher im Jahr 1985 zu versteuern war. Die Berufung ist also insoweit als unbegründet abzuweisen.

Tz 26 f S/B

Folgender Sachverhalt steht unstrittig fest: Der Bw. hat eine Honorarnote über öS 17.382,70 ausgestellt. Er hat aus dieser Causa auf seinem betrieblichen PSK-Konto am 21.8.1985 öS 509.132,34 für seine Klientin vereinnahmt und am 2.9.1985 den nämlichen Betrag mittels Scheckabbuchung behoben. Aus den Unterlagen des Bw. ist jedoch nicht ersichtlich, wohin der Betrag weiterverbucht wurde und wo er bis zur Auszahlung an die Klientin verblieb.

Offenkundig hat die Klientin, wie von ihr auf entsprechende Belegen bestätigt, am 6.2.1986 vom Bw. einerseits öS 350.000,-- in bar und öS 150.000,-- mittels Scheck erhalten. Auf dem in der Bestätigung genannten Zentralsparkassenkonto des Bw. erfolgten jedoch unstrittig zwischen 10.1. und 28.2. 1986 überhaupt keine Abbuchungen. Ob und wann und wie die Klientin die öS 150.000,-- schlussendlich erhalten hat, ist den Aufzeichnungen des Bw. nicht zu entnehmen.

Aus den Aufzeichnungen des Bw. geht nicht hervor, was mit der Differenz (erhaltenes Fremdgeld zu weitergeleiteten Beträgen) von öS 9.132,34 geschehen ist.

Hier zeigt sich exemplarisch, welche Auswirkungen die gravierenden Aufzeichnungsmängel (siehe Tz 17) haben. Der Bw. entnimmt seinem betrieblichen Bankkonto einen namhaften Betrag, dessen weiterer Verbleib nicht nachvollzogen werden kann. Auch die sonstigen diesbezüglichen Behauptungen entziehen sich, mangels exakter Fremdgeldverrechnung, Dokumentation und fehlendem Kassabuch, jeglicher Nachprüfung.

Die Erklärungen des Bw. lassen sich wie folgt zusammenfassen: Er habe der Klientin, zu einem nicht näher bezeichneten Zeitpunkt, öS 9.000,-- privat vorgestreckt und die Differenz an Fremdgeld von öS 9.132,34 sei vom Bw. deshalb nicht an die Klientin weitergeben, sondern mit dem aushaftenden Betrag verrechnet worden.

Das vereinnahmte Fremdgeld habe der Bw. am 2.9.1985 zur Gänze abgehoben und für seine Mandantin in bar bereit gehalten. Da seine Klientin zum vereinbarten Zeitpunkt nicht gekommen sei, wäre das Geld über Monate im Tresor des Bw. verblieben und erst im Juni

1986 in bar in die Klientin ausbezahlt worden. Zinserträge habe der Bw. daher nicht erwirtschaftet.

Die Honorarnote über öS 17.382,70 habe der Bw. zwar ausgestellt, der Klientin aber nie übergeben und das Honorar nie vereinnahmt.

Für den erkennenden Senat erscheint es glaubhaft, dass zwischen Bw. und der Klientin eine persönliche Freundschaft besteht. Aus dieser Freundschaft erklärt sich auch, warum die Aussagen der Klientin äußerst vage und unklar blieben. Offenkundig hat die Klientin nur aus Gefälligkeit die lebensfremden Behauptungen des Bw. bestätigt. Wobei sie z.T. genötigt war ursprüngliche Aussagen zu revidieren. So konnte sich die Klientin in ihrer ersten Aussage nicht daran "erinnern", vom Bw. ein "Privatdarlehen" über öS 9.000,-- erhalten zu haben. Sie gab viel mehr an, sie habe dem Bw. öS 9.000,-- für einen weiteren Fall vorgesteckt. Erst nach einer Bedenkzeit konnte sich die Klientin bei einer neuerlichen Kontaktaufnahme daran erinnern vom Bw. Geld geborgt bekommen zu haben. Weitere Fragen wurden teilweise überhaupt nicht beantwortet. Die Klientin wollte nicht einmal die doch recht einfache Frage nach den Honorarforderungen des Bw. verstehen und erklärte abschließend: *"Dr. F. ist ein Freund, sie verstehen, ich will ihm nicht schaden, ich kann jetzt nichts genaueres mehr sagen, in einer Sache die schon so lang her ist."*

Der vom Bw. behauptete Verlauf der Geschehnisse erscheint dem erkennenden Senat unglaublich. Es ist kein nachvollziehbarer Grund ersichtlich, ob, wann und weshalb der Bw. der Klientin öS 9.000,-- vorstecken hätten sollen. Belege bzw. sonstige Aufzeichnungen dieses Vorganges existieren nicht und die diesbezüglichen nachträglichen diffusen Angaben der Klientin erscheinen ebenfalls unglaublich. Auch die angeblich erfolgte "Verrechnung" mit der beim Bw. verbleibenden Differenz von öS 9.132,34 ist in keiner Weise dokumentiert. Im Widerspruch zu den Behauptungen des Bw. wird von der Klientin nachträglich behauptet, die *"Verrechnung der Privatschuld sei mit dem Zinsertrag"* und nicht mit Fremdgeld erfolgt. Demzufolge müsste also eine Verzinsung erfolgt sein.

Es erscheint dem erkennenden Senat wesentlich wahrscheinlicher und es wird daher als erwiesen angenommen, dass tatsächlich kein Betrag an die Klientin "vorgestreckt" und mit Fremdgeldern "ausgeglichen" wurde, sondern vielmehr der verbleibende Differenzbetrag an nicht weitergeleiteten Fremdgeldern vom Bw. mit seinen Honorarforderungen gegenverrechnet wurde.

Es ist auch unüblich und für den UFS unglaublich, dass der Bw. rd. öS 509.000,-- behoben und dann über Monate in bar in seinem Tresor verwahrt haben soll. Wenn das Geld tatsächlich ständig in bar vorhanden gewesen wäre, gebricht es der vom Bw. behaupteten weiteren Vorgangsweise an Logik, denn diesfalls wäre es, bei Übergabe des Fremdgeldes an seine Klientin nicht erforderlich gewesen einen Scheck über einen Teilbetrag von öS 150.000,-- ausstellen, denn der Gesamtbetrag war ja angeblich in bar vorhanden und hätte ausbezahlt werden können. Weshalb die Klientin dann einige Tage später diesen Scheck zurückbringen und dafür das angeblich schon ursprünglich vorhandene Bargeld in Empfang nehmen sollte, bleibt in diesem Zusammenhang völlig unverständlich und ist nicht glaubhaft.

Der Bw. bleibt letztlich auch jede Erklärung dafür schuldig, weshalb er zwar eine Honorarnote über öS 17.382,70 ausgestellt und über Jahre aufbewahrt hat, diese aber angeblich nie an die Klientin übergeben, und schlussendlich nicht vereinnahmt haben sollte. Die Behauptungen des Bw. sind unglaublich: verfügte die Klientin, doch spätestens bei der Vereinnahmung des Fremdgeldes durch den Bw. im Jahr 1985 nachweislich über ausreichende Mittel und ist auch sonst kein Grund erkennbar, warum diese das Honorar nicht begleichen sollte.

Es erscheint dem erkennenden Senat wesentlich wahrscheinlicher und er nimmt es daher als erwiesen an, dass das Honorar - wie vom Bw. in Rechnung gestellt - vereinnahmt bzw. verrechnet wurde. Zum einen mit dem verbleibenden Restbetrag an Fremdgeldern und zum anderen mit den vom Bw. erwirtschafteten Zinsen. Denn auch hier erscheint es dem UFS wahrscheinlicher, dass der Bw. das Geld zinsbringend veranlagt und nicht - wie behauptet - über Monate in seinem Tresor verwahrt hat. Auf den Widerspruch seiner Ausführungen, zur nachträglichen Erklärung seiner Klientin, wonach eine Verzinsung sehr wohl erfolgt sei, geht der Bw. - trotz entsprechendem Vorhalt - in keiner Weise ein. Aufzeichnungen oder Belege für seine Behauptung bringt der Bw. ohnedies nicht bei.

Entgegen der Annahme des Bw., ging die BP bei der Schätzung des Zinsertrages lediglich von einem durchaus üblichen Zinssatz von 3,75 % - bei einem Kapital von öS 509.000,-- auf 5 Monate - und damit einem Zinsertrag von rd. öS 8.000,-- aus. Diese Berechnungen sind nachvollziehbar und die Einwendung des Bw., es sei ein Zinssatz von 8-9% unterstellt worden, ist offenkundig unzutreffend.

Zusammengefasst nimmt der erkennende Senat als erwiesen an, dass der Bw. das in Rechnung gestellte Honorar durch Gegenverrechnung mit einbehaltenem Fremdgeld und mit durch zwischenzeitliche Veranlagung des Fremdgeldes erwirtschafteten Zinsen, vereinnahmt

hat. Die Zurechnung des Betrages erfolgte daher zu recht und die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Tz 26 g S

Es steht fest, dass auf dem betrieblichen Bankkonto des Bw. im Jahr 1987 in drei Teilbeträgen Akontozahlungen von seinem Klienten S, in Höhe von insgesamt öS 114.817,45 eingingen. Der Klient hat diese Zahlungen seinerseits in seiner Buchhaltung ebenfalls als Anzahlungen an den Bw. behandelt. Auch der Bw. bezeichnet die Zahlungen in seiner Honorarnote vom 15.6.1988 unbestritten als Akontozahlungen und bringt sie als solche, die Resthonorarforderung mindernd, zur Anrechnung. Die 1988 erhaltenen übrigen Anzahlungen wurden bei Vereinnahmung als Erlös versteuert und ebenfalls im Zuge der Honorarendabrechnung 1988 zur Anrechnung gebracht.

Angesichts dieses unstrittigen Sachverhalts erscheint es unverständlich, weshalb die 1987 erhaltenen Anzahlungen – anders als die 1988 zugeflossenen - auf dem Durchlauferkonto des Bw. als Fremdgeld erfasst wurden. Aufgrund der vorliegenden Belege erscheint die ursprüngliche Aussage der Gattin des Bw. insoweit schlüssig und glaubhaft, als die Causen 1988 bereits abgeschlossen und abgerechnet waren. Weshalb auch Fremdgelder üblicher Weise bereits ausgebucht sein müssten.

Gänzlich unverständlich bleibt hingegen, warum der Bw. den Betrag über "Privatentnahmen bezahlt" haben sollte. Der behauptete Buchungsvorgang ist, lt Gattin des Bw., auf dem Privatkonto des Bw. ohnedies nicht nachvollziehbar.

Es mag sein, dass der Bw., in Zusammenhang mit diesen unaufgeklärten Buchungen, auch die "Ausbuchung" auf dem Fremdgeldkonto einfach "vergessen" hat. Richtigerweise hätte es sich um eine Korrekturbuchung handeln müssen.

Der erkennende Senat hält es für erwiesen, dass es sich bei den 1987 eingegangenen Zahlungen, ebenso wie bei jenen des Jahres 1988, um Akontozahlungen des Klienten handelte. Der Bw. hat die Zahlungen beider Jahre auch in seinen Honorarendabrechnungen gleich behandelt und als erhaltene Anzahlungen bei der Endabrechnung in Abzug gebracht.

Bei der Verbuchung der Anzahlungen als Fremdgeld im Jahr 1987 hat es sich offenkundig um eine Fehlbuchung gehandelt. Es handelte sich eindeutig um Anzahlungen und nicht um Fremdgeld. Da die Fremdgeldverrechnung des Bw. äußerst mangelhaft und fragmentarisch ist, erscheint es – insbesondere auch Angesichts der ursprünglichen Angaben der Gattin des

Bw. - wahrscheinlich, dass diese Fehlbuchung vom Bw. übersehen wurde und deshalb der Betrag noch immer auf dem Fremdgelddurchlauferkonto des Bw. aushaftete, obwohl er dort nie erfasst hätte werden dürfen und die Causen schon längst abgeschlossen waren.

Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. vom 1.12.1995, wonach es sich bei den *"im Jahr 1990 nachgebuchten Erlösen um eine Reparaturversuch"* handle, stützen diese Folgerung noch zusätzlich.

Es mag sein, dass der Klient die Kostennote des Bw. nicht anerkannt hat - wofür der Bw. allerdings keinen Beweis erbringt. Damit vermag der Bw. jedoch nicht zu begründen, warum er die 1987 erhaltenen Anzahlungen nicht im Zeitpunkt der Vereinnahmung versteuert hat. Da es sich eindeutig nicht um Fremdgeld handelt, ist eine Zustimmung des Klienten zur Verrechnung nicht erforderlich. Im Übrigen würde der Klient - ganz unabhängig von möglichen Streitigkeiten - in jedem Fall, auf eine Anrechnung von ihm bereits geleisteter Anzahlungen bestehen, wie sie der Bw. schlussendlich in seiner Honorarabrechnung auch vorgenommen hat.

Der Bw. hat keinerlei Nachweis dafür erbracht, dass und vor allem wann der Streit mit dem Klienten beendet wurde. Für "Erlösnachbuchungen im Jahr 1990" mangelt es daher an jeglicher nachvollziehbaren Begründung.

Es gibt keinerlei Hinweis darauf, dass und wann, der Bw. Teile seines Honorars an den Klienten rückzahlen müsste. Auch ist dem UFS nicht einsichtig, warum es dem Bw. nicht zumutbar sein sollte, im Falle einer ohnedies nur hypothetischen Rückzahlungsverpflichtung an den Klienten, eine Erlösminderung zu buchen. Genau das wäre die richtige Vorgangsweise und es bleibt unverständlich, warum diese dem Bw. unzumutbar sein sollte.

Die Erfassung der Anzahlungen als Fremdgelder, stellt eine schlichte Fehlbuchung dar. Mit seine Ausführungen und der "Erlösnachbuchung im Jahr 1990" unternimmt der Bw. nur einen weiteren Versuch, die fehlende Erfassung von Einnahmen (Anzahlungen) zu verschleiern.

Da die Fremdgeldverrechnung des Bw., derart mangelhaft ist, dass die Fehlbuchung vom Bw. höchstwahrscheinlich nie als solche erkannt worden wäre, erscheint es nahezu sicher, dass diese Anzahlungen, ohne der Vornahme von Prüfungshandlungen nicht entdeckt und dauerhaft der Besteuerung entzogen worden wären.

Insgesamt kommt der erkennende Senat zum Ergebnis, dass der Bw. zu unrecht im Jahr 1987 erhaltene Anzahlungen nicht im Zeitpunkt des Zuflusses versteuert hat. Die Zurechnung dieser Beträge erfolgte zu Recht und die Berufung ist in diesem Punkt abzuweisen.

Tz 26 h Za

Es steht fest, dass der Bw. – entsprechend seines Handakts - von seinem Klienten im Jänner 1985 öS 20.000,-- und im Februar 1985 öS 16.600,-- (Arbeitsbogen, Teil 2, S 716), insgesamt also öS 36.600,-- in bar erhielt und diese Beträge in der Buchhaltung des Bw. keinen Niederschlag fanden, wohingegen weitere Zahlungen des Klienten, die auf dem Bankkonto des Bw. eingingen, als Erlöse erfasst wurden.

Es mag zutreffen, dass die diesbezüglichen Einträge im Handakt die Handschrift einer früheren Angestellten des Bw. aufweisen und von dieser vorgenommen wurden.

Es handelt sich dabei um jene Angestellte, deren fachliche Kompetenz der Bw. offenkundig so hoch einschätzte, dass er ihr die alleinige Führung des Kassabuches übertrug und der der Bw. so sehr vertraute bzw. gegenüber der er so unverständlich sorglos agierte, dass es dem Bw. – nach eigenem Bekunden (siehe dazu Tz. 17 a) – über Jahre verborgen blieb, dass die so Betraute, unbestritten überhaupt kein ordnungsgemäßes Kassabuch führte und sowohl sämtliche Bargeldeingänge, als auch Bargeldausgänge überhaupt nicht aufgezeichnet hat.

Es kann in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, inwieweit der Bw. tatsächlich unwissend war bzw. diese Aufzeichnungsmängel möglicher Weise sogar bewusst ignorierte.

Entscheidend ist, dass es eines ungewöhnlichen Mangels an Intelligenz seitens der Angestellten bedurft hätte, entgegen ihrer sonstigen Gepflogenheit, ausgerechnet jene Bargeldeingänge als Kassaeingänge aufzuzeichnen, die sie angeblich veruntreut hat. Da ansonsten 1985 überhaupt keine Bargeldeingänge aufgezeichnet wurden, hätte dieser isolierte Eintrag der zwei angeblich "veruntreuten" Beträge, die Aufmerksamkeit gerade auf die angebliche Malversation gelenkt. Entgegen der Ansicht des Bw. ist der auch in diesen Fällen unterbliebene Eintrag im Kassabuch, kein Indiz für eine Veruntreuung.

Die Behauptung des Bw., es sei ihm erst im Zuge der Prüfung aufgefallen, dass Geldbeträge fehlten, kann gar nicht zutreffen. Mangels jeglicher Aufzeichnung von Bargeldbewegungen, kann über Fehlbeträge bestenfalls spekuliert werden. Konkrete Feststellungen sind ausgeschlossen.

Es trifft zu, dass die BP eine andere "Unterschlagung" der Angestellten in Höhe von öS 50.000,-- beim Akt AI als glaubwürdig ansah (siehe dazu Tz 33).

Dem UFS ist jedoch in keiner Weise nachvollziehbar und einsichtig, weshalb der BP diese Behauptungen des Bw. – denn um solche handelt es sich – glaubwürdig erschienen. Die Angestellte wurde lediglich wegen Betruges schuldig gesprochen. Es fanden sich jedoch keine Hinweise, die den Vorwurf einer Veruntreuung erhärtet hätten. Die Angestellte wurde insoweit frei gesprochen. Die Behauptungen des Bw. erscheinen substanzlos und der UFS sieht sich lediglich aus Zeitmangel (Säumnisbeschwerde) veranlasst, diese Feststellung weiter zu hinterfragen.

Für den gegenständlichen Streitpunkt ist festzuhalten, dass der Bw. selbst einräumt, nur mit Vermutungen zu agieren. Ob der Bw. mit derartigen Vermutungen leichtfertig umgeht oder nicht, entzieht sich einer Beurteilung durch den UFS und ist letztlich irrelevant.

Der Umstand, dass die Angestellte wegen eines anderen Delikts verurteilt wurde, erlaubt ebensowenig weitergehende Schlüsse, wie der, dass sie glaublich die Eintragungen auf dem Handakt und die Kassaführung besorgte.

Von besondere Bedeutung ist für den UFS, dass der Bw. ursprünglich (Vorhaltsbeantwortung vom 13.4.1995) behauptete, es *handle sich bei den öS 36.000,-- um offene Kosten, die noch nicht abgerechnet werden könnten, da immer noch ein Prozess anhängig sei*. Anscheinend erkannte der Bw. diesen Erklärungsversuch i.w.F. selbst als wenig erfolgversprechend, denn die fragliche Causa war unstrittig bereits Ende 1986 abgeschlossen und es gibt auch keinen Beleg bzw. Hinweis, dass die Zahlungen im Zusammenhang mit Kosten erfolgt sind.

Auch ein weiterer Erklärungsversuch des Bw. scheiterte daran, dass kein Zusammenhang zwischen einer vom Bw. vorgelegten Honorarnote (vom 26.7.1995 bezüglich einer Wechselklage) und den nicht als Erlösen erfassten Zahlungen des Jahres 1985 hergestellt werden konnte.

Erst nach diesen zwei erfolglosen Versuchen eine Erklärung dafür zu liefern, weshalb die vereinnahmten Beträge nicht als Erlöse erfasst wurden, behauptete der Bw. in einem dritten Anlauf, eine Veruntreuung der Beträge durch seine Angestellte.

Alle drei wechselnden Vorbringen des Bw. sind unzutreffend bzw. unglaubwürdig. Für den erkennenden Senat ist erwiesen, dass der Bw. hier – wie auch in etlichen anderen Fällen (siehe Tz 26 a bis l) - von seinem Klienten vereinnahmte Anzahlungen nicht ordnungsgemäß

im Zeitpunkt des Zuflusses als Erlös erfasst hat und bloß mehrere Versuche unternahm, diesen Umstand zu verschleiern und die Nichterfassung irgendwie zu rechtfertigen. Die Zurechnung dieser Beträge als Erlöse erfolgte zu Recht. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Tz 26 i U.

Es steht fest und ist vom Bw. auch unbestritten, dass der Bw. im Jahr 1987 von U. eine Anzahlung bezüglich der Causa Tankstellenverkauf erhalten hat.

Ob diese Anzahlung nun, wie im Rechenwerk der Klientin ausgewiesen öS 186.334,78, oder wie vom Bw. aufgezeichnet, öS 134.834,78 betrug, konnte schon im Zuge der Betriebsprüfung nicht geklärt werden. Der UFS sieht sich - mangels eindeutiger Feststellungen zu diesem Thema - außer Stande, diese Unklarheit zu beheben und geht - zu Gunsten des Bw. - davon aus, dass die 1987 vereinnahmte Anzahlung tatsächlich nur öS 134.834,78 betragen hat.

Der Bw. hat diesen Zahlungseingang nur zum Teil – öS 100.000,-- als Erlös erfasst und den Rest in seiner Buchhaltung auf dem Fremdgelddurchlauferkonto verbucht. Offenkundig ist der Bw. hier, wie auch in anderen Fällen (siehe insbesondere Tz 26 j und Tz 26 d, e und g) so vorgegangen, dass er Anzahlungen vom Kunden, bei Vereinnahmung auf sein Fremdgelddurchlauferkonto verbuchte, obwohl es sich bei diesem Zahlungseingang gar nicht um vom Klienten erlegtes Fremdgeld gehandelt hat.

Ebenso wie die Klientin in ihrer Buchhaltung, bezeichnet auch der Bw. selbst die Zahlungseingänge in seinen Aufzeichnungen und im Schreiben vom 27.2.1991 als "*Akontozahlung*" und zieht sie als solche von seiner Honorarforderung ab.

Was die Fremdgeldverrechnung anlangt, so ist erwiesen, dass der Bw. für seine Klientin Fremdgelder vereinnahmt hat. Aufgrund der Aufzeichnungen des Bw. und insbesondere aufgrund des Textes der Bestätigung vom 13.8.1987 – "*Abrechnung aus Treuhanddepot zu endgültigen Erledigung*" hält es der erkennende Senat für erwiesen, dass für diese Causa die Fremdgeldverrechnung mit der Klientin 1987 endgültig abgeschlossen wurde.

Der nach 1987 auf dem Fremdgelddurchlauferkonto des Bw. verbleibenden Saldo von öS 34.834,78 wurde von Anfang an zu unrecht auf diesem Buchhaltungskonto erfasst. Es ist für den UFS erwiesen, dass es sich bei diesem Betrag nicht um von der Klientin beim Bw. erlegtes Fremdgeld, sondern um einen Teilbetrag der 1987 geleisteten Anzahlungen handelt.

Der Bw. hat diesen Betrag 1987 vereinnahmt und er ist daher in diesem Jahr dem Erlös zuzurechnen.

Die Berufung ist daher in diesem Teilpunkt insoweit abzuweisen.

Was die vom Bw. bei der Klientin 1984 bis 1988 bezogen Leistungen (Tankungen) anlangt, so stellte der von der Klientin auf den Monatsabrechnungen angebrachte Vermerk "Gegenverrechnet" sicher ein Indiz dafür dar, dass eine Gegenverrechnung mit den Honorarforderungen des Bw. stattgefunden hat. Allerdings weist die Klientin die Tankrechnungen der Jahre 1984 bis 1986 noch in ihrer Bilanz zum 31.12.1987 als Forderungen an den Bw. aus, was dagegen spricht, dass eine laufende Gegenverrechnung stattgefunden hat.

Das Schreiben des neuen Rechtsanwalts der Klientin und dessen telefonische Auskunft vermögen nicht zur Klärung dieser Frage beizutragen.

Grundsätzlich ist es wohl üblich, und es gibt auch hier Indizien dafür, dass wechselseitige Forderung laufend gegenverrechnet werden und nicht über Jahre bestehen bleiben. Der Bw. hat aber eindeutig über Jahre keine Endabrechnung gelegt und die Klientin hat, soweit erkennbar, in ihrer Bilanz laufend Forderungen gegenüber dem Bw. ausgewiesen. Der erkennende Senat hält es daher für wahrscheinlich, dass zumindest im streitanhängigen Zeitraum 1985 bis 1989 keine Gegenverrechnung der Forderungen aus Tankrechnungen erfolgt ist. Es kann im gegenständlichen Verfahren dahingestellt bleiben, ob und wie sich Klientin und Bw. vermutlich im Jahr 1991 geeinigt hat.

Nach Ansicht des UFS hat in den Jahren 1985 bis 1988 glaublich keine Gegenverrechnung stattgefunden. Dem Bw. ist also der wirtschaftliche Vorteil der anteiligen, rechnerischen Honorarzuflüsse in diesen Jahren nicht zuzurechnen.

Insoweit ist der Berufung stattzugeben.

Da jedoch die Erlöszurechnung des Teilbetrages der Klientenanzahlung 1987, entgegen dem Berufungsantrag des Bw., vorzunehmen war (siehe obige Ausführungen), ist der Berufung in diesem Punkt insgesamt teilweise Folge zu geben.

Tz. 26 j U-R bzw. W W

Der Bw. hatte schon im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung für die Jahre 1982 bis 1984, den Umstand, dass ein für die Causa XX vereinnahmter Betrag von öS 45.000,-- nicht

als Erlös erfasst wurde, damit erklärt, dass diese Causa erst 1987 abgerechnet und der Erlös ebenfalls dann erfasst würde. Wie unbestritten feststeht, hat der Bw. im Jahr 1987 keine diesbezügliche Erlösbuchung vorgenommen. Dieser Umstand wurde dem Bw. bzw. dessen Gattin bereits im März 1992 vorgehalten. Die Gattin des Bw. konnte damals nicht einmal den Namen des Klienten zuordnen. Der fragliche Betrag wurde danach vom Bw. in den bereits mehrfach erwähnten "Nachtrag zum 31.12.1989" aufgenommen und vom Bw. 1990 erlösmäßig nachgebucht.

Die Causa XX ist, nach Angaben des Bw., unbestritten 1987 abgeschlossen und abgerechnet worden. Hätte es diesbezüglich tatsächlich noch fünf Jahre später "offene" Beträge gegeben, hätte sich die Gattin des Bw. auf entsprechende Nachfrage zumindest an den Namen des Klienten erinnern müssen. Es gibt jedoch nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass und weshalb der Bw., wie behauptet, erst im Jahr 1990 berechtigt gewesen sein sollte, über die bereits 1987 vereinnahmten Beträge, zu verfügen. Der erkennende Senat hält es vielmehr für erwiesen, dass dieser Betrag, wohl aufgrund der völlig unzureichenden Buchführung des Bw., 1987 "vergessen" und zu unrecht nicht als Erlös erfasst wurde und der Bw. mit dem "Nachtrag zum 31.12.1989" nur den Versuch unternimmt, diesen Fehler nachträglich zu beschönigen.

Weshalb die Betriebsprüfung, aufgrund nicht näher bezeichneter Beispiele, die Angaben des Bw. für glaubhaft hielt, wonach der Bw. von ihm vereinnahmte und auf dem Fremdgelddurchlauferkonto verbuchte Beträge von insgesamt öS 252.426,82 jeweils bereits im Jahr der Vereinnahmung, also im Jahr 1983 und davor, als Erlöse erfasst habe, ist dem erkennenden Senat nicht restlos nachvollziehbar. Hat sich der Bw. doch, in etlichen Fällen und z.T. auch im gegenständlichen Streitpunkt nicht an die angeblich von ihm geübte Praxis gehalten. Er hat zwar vereinnahmte Zahlung - wenn auch aus ebenfalls nicht ganz einsichtigen Gründen, denn es ist nicht nachvollziehbar und höchst zweifelhaft, dass es sich überhaupt um Fremdgelder handelte - auf dem Fremdgelddurchlauferkonto verbucht, in der Folge diese Zahlungen aber keineswegs immer im Jahr der Vereinnahmung umgebucht und als Erlöse erfasst.

Wenn man aber, trotz erheblicher Zweifel, dem Bw. insoweit Glauben schenkt, als er die behauptete Vorgangsweise, zumindest grundsätzlich beabsichtigt hat, so erscheint seine Vorgangsweise hinsichtlich der ebenfalls strittigen öS 14.000,-- inkonsequent.

Der Bw. hat im Zuge der Causa C 1985 unbestritten 5 Raten à öS 4.000,-- und eine Zahlung à öS 10.000,-- vereinnahmt. Der Bw. hat, entgegen der von ihm behaupteten Praxis, lediglich 4

Raten à öS 4.000,-- als Erlöse umgebucht und erfasst, während öS 14.000,-- auf dem Fremdgeldldurchlauferkonto verblieben. Der Bw. vermag keinerlei Begründung dafür zu liefern, weshalb ausgerechnet dieser Teil der Zahlungen, nicht ebenfalls 1985 als Erlös zu erfassen wäre. Die Behauptung des Bw. erst 1990 berechtigt gewesen zu sein, diese "Fremdgelder" als Kosten zu vereinnahmen, bleibt ohne Beweis und ist in keiner Weise nachvollziehbar bzw. glaubhaft. Der erkennende Senat hält es vielmehr für erwiesen, dass der Bw. auch über diesen Betrag bereits im Jahr des Zufluss verfügen konnte und dieser daher, ebenso wie die anderen Zahlungen, im Jahr 1985 als Erlös zu erfassen ist.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt insgesamt abzuweisen.

Tz 26 k P/E

Lt. Handakt des Bw., ergab sich zwischen dem Bareingang am 28.3.1985 von öS 6.000,-- und den am 31.5.1985 mit Scheck ausbezahlten öS 3158,-- eine Differenz von öS 2.842,-- die der Bw. auf Befragen ursprünglich als sein Honorar bezeichnete.

In der Berufung gab der Bw. nunmehr davon abweichend an, nicht mehr feststellen zu können, woher die Differenz stamme. Der Bw. akzeptiere jedoch die vorgenommene Erlöszurechnung.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass der Bw. damit einräumt, nicht in der Lage zu sein, aufgrund seiner eigenen Aufzeichnungen im Handakt, die von ihm vorgenommene Verrechnung nachzuvollziehen. Da der Bw. einen höheren Betrag vereinnahmt hat, lediglich einen Teil davon weiterleitete, und ansonst aus dem Handakt nicht ersichtlich ist, dass der Bw. anderweitig entlohnt wurde, ist es am wahrscheinlichsten und wird daher vom UFS als erwiesen angenommen, dass es sich bei der Differenz - so wie der Bw. auch ursprünglich angab - tatsächlich um sein Honorar gehandelt hat, das ihm damit im Jahr 1985 zugeflossen ist.

Der Bw. hat in diesem Punkt die Zurechnung zudem ohnedies akzeptiert bzw. außer Streit gestellt. Die Zurechnung bleibt daher unverändert.

Tz 26 l M

Die Behauptungen des Bw. zum angeblichen Geschehen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Obwohl der Klient, offenkundig nach mehreren vorangegangenen vergeblichen Urgenzen, nachweislich schon im April 1986 schriftlich, auf detaillierte Darstellungen des jeweiligen Verfahrensstandes, der Zahlungseingänge und auf eine Endabrechnung gedrängt, und diese per 15.5.1986 geradezu ultimativ gefordert hat und der Bw. augenscheinlich lt. Unterlagen im Handakt, massive und umfangreiche Anstrengungen und insgesamt vier Anläufe unternommen hat, diesem Begehrt nachzukommen, ist dann angeblich doch - aus nicht ganz einsichtigen Gründen - keine Endabrechnung an den Bw. erfolgt. Angeblich handelt es sich bei den vorgefundenen, teils undatierten Abrechnungen, lediglich um Zwischenabrechnungen, die zwar unstrittig erstellt, aus denen aber – folgte man der Argumentation des Bw. – bis 1990 keine Konsequenzen in Form von Ab- und Gegenverrechnungen gezogen wurden.

Unbeschadet dessen, dass angeblich über die Kostenabrechnung weiterhin bis 1990 Streit bestand, behauptet der Bw. vereinnahmte Fremdgelder nicht einbehalten, sondern dem Klienten in bar weitergeleitet zu haben. Dies ohne sich diese Weitergabe mittels Beleg bestätigen zu lassen. Der Bw. räumt sogar ausdrücklich ein, dass keine Belege existieren.

Jener Klient, der noch 1986 so heftig auf Endabrechnung gedrängt hat, unternimmt dann – so der Bw. – bis 1990 nichts und muss – so dessen eidesstattliche Erklärung – erst durch Urgenz des Bw. an den Streit und angeblich immer noch nicht abgerechnete Beträge "erinnert" werden und erklärt daraufhin, wegen "*damaliger guter Beziehung keinen Prozess und auch sonst keine Schritte eingeleitet zu haben*". Zudem akzeptiert der Klient, angeblich 1990 ohne jeden Einwand auch noch, dass sich die 1986 noch vehement bestrittene Restforderung des Bw. von ca. öS 890.000,-- ohne Angabe von Gründen auf nunmehr rd. öS 950.000,-- - so "Abrechnung Dezember 1990" des Bw - erhöhte.

Deshalb – so der Bw. – sei die erlösmäßige Erfassung zu recht im Jahr 1990 erfolgt.

Ein derartiger Geschehensverlauf erscheint unlogisch, ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht vereinbar und hat ganz offenkundig so nicht stattgefunden.

Es trifft zwar zu, dass zwei der im Handakt vorgefundenen Abrechnungen undatiert sind. Es ist aber eindeutig erkennbar, dass diese Abrechnungen – ebenso wie die zwei mit 15.5.1986 datierten – bereits 1986 erstellt wurden. Denn es werden nur Vorgänge berücksichtigt, die bis 1986 stattgefunden haben, wohingegen Zahlungseingänge des Jahres 1987 unberücksichtigt bleiben. Die Behauptung des Bw. es habe sich dabei lediglich um "Zwischenabrechnungen" gehandelt ist nicht nachvollziehbar. Es wurden bei sämtlichen Abrechnungsvarianten tatsächlich alle 1986 vorhandenen Fälle, sämtliche 1986 offenen

Honorarforderungen und vereinnahmte Fremdgelder einbezogen und es gibt keinerlei Hinweis, dass und weshalb es sich nicht, um die vom Klienten geforderte Endabrechnung handeln sollte. Die Behauptung des Bw. ist offenkundig unzutreffend.

Die vorgefundenen vier unterschiedlichen "Abrechnungen" und die umfangreichen Aufstellungen, Tippstreifen und Listen und die zahlreichen handschriftlichen Korrekturen und Ergänzungen des Bw., zeigen deutlich, dass der Bw. 1986 erhebliche Schwierigkeiten hatte, aus seinen eigenen Unterlagen die Höhe der für den Klienten vereinnahmten Fremdgelder, der offenen Honorarforderungen und des letztlich noch zu fordernden Resthonorares zu ermitteln. Es ist nicht einsichtig, dass der Bw., nachdem er derart aufwendige und vielgestaltige Berechnungen angestellt hat, die Endabrechnung nicht gelegt haben sollte, obwohl er vom Klienten dazu geradezu ultimativ aufgefordert wurde.

Da sich im Handakt des Bw. nur das Schreiben des Klienten und die Abrechnungen samt Beilagen fanden, die sämtlich aus dem Jahr 1986 stammen, sieht der erkennende Senat auch darin ein Indiz dafür, dass die Endabrechnung – wie vom Klienten gefordert – per 15.5.1986 vorgenommen wurde.

Für die Behauptung des Bw., es habe weiterhin bis 1990 Streit mit dem Klienten geherrscht, findet sich im Handakt keinerlei Hinweis. Diese Behauptung des Bw. erweist sich daher als unglaubwürdig. Auch die eidesstattliche Erklärung des Klienten aus dem Jahr 1995 ist unstimmig, lebensfremd und unglaubwürdig. Der Tonfall des Klientenschreibens vom 9.4.1986, lässt keineswegs auf jene *guten Beziehungen mit dem Bw.* schließen, wie sie der Klient nachträglich behauptet. Es bleibt unverständlich, weshalb der Klient, der 1986 nachweislich massiv auf Endabrechnung gedrängt hat, die Sache in der Folge für weitere vier Jahre einfach auf sich beruhen lassen und sogar "vergessen" sollte. Ebenso unverständlich und unglaubwürdig ist, dass der Klient 1990 - nach "Erinnerung" durch den Bw. – auch noch eine, nicht einmal ansatzweise begründete "Erhöhung" des vordem angeblichen strittigen Betrages um ca. öS 60.000,--, widerspruchslos akzeptieren sollte.

Es steht auch in eklatantem Widerspruch zu den im Geschäftsleben üblichen Gepflogenheiten, sich die – lt Bw. angeblich erfolgte - Weitergabe von Geldbeträgen in bar (Fremdgeldern an Klienten) nicht schriftlich bestätigen zu lassen. Geradezu absurd erscheint eine derartige Vorgangsweise, wenn mit dem Klienten angeblich Streit über Abrechnung und Forderungen besteht. Diese behauptete Vorgangsweise steht auch im Widerspruch zu den im Handakt vorgefundene "Zusammenstellungen", in denen diese Beträge keineswegs als weitergegeben ausgewiesen werden. Eine "Bestätigung" dieser Vorgangsweise – insbesondere der

Weiterleitung der Gelder - durch den Klienten erfolgte zu keinem Zeitpunkt. Diese Behauptung des Bw. erweist sich also als unglaubwürdig.

Der erkennende Senat hält es für wesentlich wahrscheinlicher und nimmt es deshalb als erwiesen an, dass die für den Klienten vereinnahmten Fremdgelder, nicht an diesen weitergeleitet wurden – weshalb auch keine entsprechenden Belege existieren -, sondern einbehalten und mit den offenen Honorarforderungen des Bw. verrechnet wurden.

Bezeichnend ist auch, dass sich die im Jahr 1990 vom Bw. vorgenommene "Nachbuchung" ebenfalls im bereits mehrfach erwähnten "Nachtrag zum 31.12.1989" findet.

Insbesondere aufgrund des Schreibens des Klienten vom 9.4.1986 und des Umstands, dass der Klient keine weiteren Schritte setzte, nimmt es der erkennende Senat als erwiesen an, dass der Bw. - wie vom Klienten nachdrücklichst gefordert - per 15.5.1986 eine Endabrechnung an den Klienten gelegt und diesen insoweit zufrieden gestellt hat. In dieser hat der Bw. das zu diesem Zeitpunkt für den Kunden vereinnahmte Fremdgeld mit seinen offenen Honorarforderungen gegenverrechnet und so eine Resthonorarforderung von ca. öS 890.000,-- ermittelt. Weitere nachträglich einlangende Fremdgeldbeträge wurden nicht an den Klienten weitergegeben, sondern mit dieser Restforderung gegenverrechnet.

Die gegenteiligen Behauptungen des Bw., die "Abrechnung Dezember 1990" und die eidesstattliche Erklärung des Klienten aus dem Jahr 1995, erweisen sich als inkonsistent, widersprüchlich und insgesamt als unglaubwürdig.

Die Zurechnungen der Betriebsprüfung in den einzelnen Jahren, wurde anhand der aus dem Handakt des Bw. ersichtlichen Aufstellungen und Zahlungseingängen vorgenommen und sind übersichtlich dargestellt, schlüssig und nachvollziehbar. Der Bw. hat diesbezüglich, trotz mehrerer Vorhaltungen nicht mitgewirkt, keinerlei konkrete Einwendungen gegen die von der BP vorgenommenen Nachvollziehung seiner Verrechnung erhoben und beschränkt sich darauf zu behaupten, die von ihm im Jahr 1990 vorgenommene "Nachbuchung" von öS 161.495,29 sei zutreffend. Dabei lässt der Bw. völlig offen, wie dieser Betrag ermittelt wurde und inwieweit und weshalb die Zurechnungen der Betriebsprüfung unzutreffend sein sollten.

Insgesamt kommt der erkennende Senat zum Ergebnis, dass die von der BP vorgenommenen Zurechnungen, sowohl der Höhe, als auch dem Zeitpunkt nach zutreffend sind und daher zu recht vorgenommen wurden.

Der UFS hält es weiters für erwiesen, dass es der Bw. - wohl auch aufgrund seiner unübersichtlichen und ausgesprochen fragmentarischen Aufzeichnungen - auch hier verabsäumt hat, vereinnahmte bzw. verrechnete Beträge periodengerecht, also in den Jahren 1986 und 1987 als Erlös zu erfassen und mit seinen Behauptungen bezüglich einer erst 1990 vorzunehmenden Erfassung und der "Nachbuchung" mittels "Nachtrag zum 31.12.1989" nur den Versuch unternimmt diesen Umstand zu verschleiern.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Tz. 27 I

Wie auch aus der Klagsschrift der Klientin zu ersehen, dürfte der Bw. – wie von ihm angegeben - die vereinnahmten Fremdgelder tatsächlich auf Sparbüchern veranlagt haben. Wie den Klagsausführungen zu entnehmen ist, hat der Bw. keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen der Fremdgelder geführt, die es ihm ermöglicht hätten, gegenüber der Klientin Rechnung über die verwalteten bzw. verrechneten Fremdgelder zu legen (siehe dazu Tz 26 m; § 43 (4) der Richtlinien des Rechtsanwaltsberufes), weshalb diese letztlich Klage erhob.

Gegenüber der Behörde wurde die Fremdgeldverrechnung bezüglich dieser Klientin unbestritten, weder offengelegt, noch wurden ordnungsgemäße, nachprüfbare Aufzeichnung derselben vorgelegt. Nur aufgrund der Angaben des Bw. in der Endabrechnung, konnte die Behörde folgern, dass allein zwischen 1984 und 1986 öS 12,9 Mill. an Fremdgeldern vereinnahmt wurden, die sich somit jeglicher Überprüfung seitens der Behörde entziehen. Es liegt auf der Hand, dass der Bw. auch in den Jahren 1987 bis 1992 weitere namhafte Beträge an Fremdgeldern verwaltet hat, von denen nicht einmal die Höhe, geschweige denn deren Verbleib bekannt sind.

Wie der Bw. in der Berufung selbst einräumt, hat der Bw. - aufgrund der entsprechenden Ermächtigungserklärung der Klientin - laufend Fremdgelder mit seinen Honorarforderungen gegenverrechnet. Damit ist jedoch nicht bloß die Fremdgeldverrechnung, sondern auch ein ganz wesentlicher Teile der Einnahmenverrechnung des Bw. nicht offengelegt und entzieht sich jeglicher Überprüfung. Wie aus der Klagsschrift zu ersehen, hat die Klientin den Bw. auf insgesamt rd. öS 6 Mill geklagt. Zieht man in Betracht, dass aufgrund der nur teilweise vorgelegten Unterlagen, der Grund für Forderungen der Klientin in Höhe von ca 4,5 Mill gänzlich unklar bleibt und dem Bw. u.a. vorgeworfen wird, Forderungen auch gegen angeblich mündlich vereinbarte Erfolgshonorare zu verrechnen bzw. Gelder und Zinserträge zu unrecht

einzubehalten, besteht erhebliche Unsicherheit, inwieweit der Bw. von ihm einbehaltene bzw. gegenverrechnete Gelder tatsächlich in vollständig und ordnungsgemäß als Einnahmen erfasst hat.

Die Praxis des Bw. - offenkundig völlig willkürlich und ohne erkennbaren Bezug zu erbrachten Leistungen bzw. Honorarforderungen - Akontozahlungen zu "vereinnahmen", indem der Bw. mittels Abhebungen von Sparbüchern und Einzahlung auf dem betrieblichen Girokonto Bareinnahmen seitens der Klientin fingiert, vermittelt ein unrichtiges Bild von den tatsächlichen Verhältnissen und den zugrundeliegenden Geschäftsfällen. Der Bw. hat diese Gelder – so seine Darstellung - zu einem nicht nachvollziehbaren Zeitpunkt vereinnahmt und mit ebenfalls nicht nachvollziehbaren Forderungen gegen die Klientin gegenverrechnet und nicht - wie es die Darstellung in seinem Rechenwerk suggeriert - Anzahlungen der Klientin vereinnahmt.

Da der Bw. die vereinnahmten Fremdgelder nicht nachvollziehbar von seinen Einnahmen getrennt bzw. die Verrechnung der Fremdgelder nicht offen gelegt hat und der Bw. selbst einräumt, laufend Gegenverrechnungen von Honorarforderungen und Fremdgeldern vorgenommen zu haben, war die vom Finanzamt gewählte Methode, die vom Bw. in einzelnen Jahren Rechnung gestellten Honorare als mit Fremdgeldern durch Gegenverrechnung vereinnahmt zu betrachten, die einzig mögliche und richtige um einer periodengerechten Erfassung wenigsten nahe zu kommen. Die vom Bw. bereits versteuerten "Anzahlungen" wurden dabei ohnedies berücksichtigt und lediglich der diese jeweils übersteigende Betrag an in Rechnung gestellten Honoraren zugerechnet.

Hinsichtlich des Jahres 1985 wurde deshalb ohnedies keine Zurechnung vorgenommen, die fraglichen Beträge (Honorarnoten und "Anzahlungen" 1985) sind unstrittig.

Wie aus der Klagsschrift hervorgeht, hat der Bw., für eine im Jahr 1986 abgeschlossene und abgerechnete Causa, Kapital und Zinsen in Höhe von öS 227.364,81 für sich behalten, die die Klägerin nunmehr 1995 herausfordert. Der erkennende Senat hält es für erwiesen, dass der Bw., nachdem die Causa unbestritten abgeschlossen und abgerechnet war, diesen Betrag als eigenen angesehen und darüber verfügt hat. Die Zurechnung dieses Betrages im Jahr 1986 erfolgte daher zu recht und der Bw. tritt der Zurechnung dieses Betrages in seiner Berufung auch nicht argumentativ entgegen.

Der Bw. räumt selbst ein, 1986 öS 1.378.189,51 an Honoraren in Rechnung gestellt zu haben. Aus der Ermächtigungserklärung der Klientin, der Endabrechnung des Bw. und seinen

Ausführungen in der Berufung ergibt sich eindeutig, dass der Bw. diesen Betrag mit Fremdgeldern gegenverrechnet und damit 1986 vereinnahmt hat. Die Zurechnung zum Gewinn erfolgte daher zu recht. Die aus 1985 verbleibenden, die Honorarforderungen 1985 übersteigenden "Anzahlungen" wurden dabei ohnedies zu Gunsten des Bw. in Abzug gebracht und nur die verbleibende niedrigere Differenz von öS 716.771,13 zugerechnet. Die Behörde hat es keineswegs - wie der Bw. vermeint - "*übersehen, dass die Akontozahlungen der Jahre 1985 und 1986 die Honorarnoten der Jahre 1985 und 1986 überstiegen*". Es ist vielmehr so, dass diese Behauptung des Bw. falsch ist, denn die vom Bw. gestellten Honorarnoten 1985 und 1986 sind mit insgesamt öS 1.951.771,13 in Summe tatsächlich um öS 716.771,13 höher, als die vom Bw. 1985 versteuerten "Akontozahlungen" in Höhe von öS 1.235.000,--.

Der Umstand, dass die Klientin in ihrer Klage erst 1995 eine Honorarnote von öS 1.223.290,35 aus dem Jahr 1986 als überhöht bezeichnet und in Zweifel zieht, vermag nichts daran zu ändern, dass der Bw. diesen Betrag 1986 vereinbarungsgemäß gegenverrechnet und damit vereinnahmt hat. Es ist unbestritten, dass, so die Klientin mit ihrer Klage tatsächlich durchdringen sollte – wofür der Bw. keinen Nachweis erbringt – der Bw. Rückzahlungen zu leisten hätte. Es handelte sich diesfalls aber eben um die nachträglich erfolgte Rückzahlung eines bereits vereinnahmten Honorars. Eine etwaige Rückzahlung würde eine Betriebsausgabe im Jahr der Verausgabung darstellen. An der ursprünglichen Zurechnung der Einnahmen im Jahr 1986 würde sich dadurch in keinem Fall etwas ändern.

Hinsichtlich der Honorarnote 1987 räumt der Bw. selbst ein, einen Betrag von öS 1.255.061,-- in Rechnung gestellt zu haben. Der erkennende Senat hält es für erwiesen, dass der Bw., - wie in allen anderen - auch in diesem Fall, bei Abschluss der Causa, vereinbarungsgemäß eine Gegenverrechnung mit bei ihm erliegendem Fremdgeld vorgenommen und das Geld daher 1987 vereinnahmt hat. Der Umstand, dass der Bw. 1987 keine fingierten "Anzahlungen" der Klientin als Bareinnahmen versteuerte, vermag den erkennenden Senat nicht davon zu überzeugen, dass der Bw. 1987 keine Einnahmen durch Gegenverrechnung mit Fremdgeldern erzielt hat und die Zurechnung unrichtig sein könnte.

Die Behauptung des Bw., er habe *in den Jahren 1985 bis 1989 lediglich Honorarnoten in Höhe von insgesamt öS 2.784.233,36 ausgestellt*, ist ebenso unrichtig, wie die Behauptung des Bw., er habe *in diesem Zeitraum öS 3.038.955,65 als Einnahmen erklärt*.

Aus den vom Bw. selbst vorgelegten Honorarnoten ergibt sich ein Gesamtbetrag an 1985 bis 1989 in Rechnung gestellten Honoraren von öS 4.035.032,66 und die vom Bw. in seinen eigenen Aufzeichnungen in diesem Zeitraum als Einnahmen versteuerten "Anzahlungen"

betrugen in Summe lediglich öS 2.575.000,--, waren also tatsächlich beträchtlich niedriger, als die in Rechnung gestellten Honorare.

Obwohl dem Bw. dieser Umstand vorgehalten wurden, tritt der Bw. diesen - aus von ihm selbst vorgelegten Unterlagen und seinen eigenen Aufzeichnungen entnommenen - Feststellungen nicht entgegen. Der Bw. macht nicht einmal Andeutungen, wie die in der Berufung angeführten Ansätze ermittelt wurden und weshalb diese zutreffend und demzufolge, die aus von ihm selbst erstellten und vorgelegten Unterlagen entnommenen, falsch sein könnten.

Behauptet der Bw. in seiner Berufung - wenn auch ohne Nachweis und nachvollziehbare Begründung - höhere Beträge als zugeflossen versteuert, als in Rechnung gestellt zu haben, ändert er sein Vorbringen in der persönlichen Vorsprache vom 2.3.2005 gänzlich und behauptet - im völligen Gegensatz zur bisherigen Darstellung – nunmehr, *"dass ihm die Beträge aus der Gesamtabrechnung 1986 bzw. 1987 nicht zugeflossen seien und die Versteuerung bereits 1983 und 1984 erfolgt sei."*

Es ist bezeichnend, dass diese abweichende Darstellung mit den vorgelegten Unterlagen und den Aufzeichnungen des Bw. nicht in Einklang zu bringen ist und der Bw. dazu angekündigte Belege nicht bis dato nicht vorgelegt hat.

Es entzieht sich - mangels Führung und Vorlage ordnungsgemäßer Unterlagen durch den Bw. - der Beurteilung des erkennenden Senates, ob der Bw. die Verrechnung der Fremdgelder und die Erfassung seiner Einnahmen, richtig, periodengerecht und vollständig vorgenommen hat. Die von der BP vorgenommenen Zurechnungen, stellen aber zumindest jene periodengerechte Zurechnung von Einkünften her, wie sie sich aus den vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen und Unterlagen i.V.m. den Klagsausführungen der Klientin, bei ordnungsgemäßer Vorgangsweise zwangsläufig ergeben hätte.

Die wechselnden Behauptungen des Bw., er habe höhere Beträge, oder alternativ dazu, die fraglichen Beträge in anderen Perioden versteuert, sind widersprüchlich, nicht nachvollziehbar, bleiben ohne Nachweis und erweisen sich insgesamt als unzutreffend und unglaubwürdig.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Tz 29 Fremdleistungen, Provisionen 1985

Wie der Bw. selbst einräumt wurden in den Jahren 1985 und 1986 keine Kassabücher geführt und die fraglichen Belege hinsichtlich des nunmehr strittigen Aufwands fehlten ebenfalls. Zu

Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 1991 war die siebenjährige Belegaufbewahrungspflicht keineswegs verstrichen. Ab diesem Zeitpunkt lief bezüglich des Jahres 1985 ein Verfahren, das die Verpflichtung zur Belegaufbewahrung weiter erstreckte. Die Belege müssten also vorhanden sein.

Es ist keineswegs so, dass in den Aufzeichnungen des Bw. lediglich einzelne Belege nicht mehr griffbereit sind bzw. nicht mehr auffindbar sind, vielmehr weisen die Aufzeichnungen des Bw. insgesamt erhebliche Mängel und Lücken auf. Deshalb hat schon die Behauptung des Bw., die Belege wären ursprünglich vorhanden gewesen, eine geringe Glaubwürdigkeit. Zudem ist für den Bw. aus dieser Behauptung nichts zu gewinnen. Die Belege waren unbestritten nicht vorhanden. Da es daher an entsprechenden Nachweisen mangelt, hat das Finanzamt daher zu recht diesen Aufwendungen die Anerkennung als Betriebsausgaben versagt. Die Berufung ist daher insoweit abzuweisen.

Tz 30 Bewirtung

Der für Angestellte des Bw. angefallene Bewirtungsaufwand - den der Bw. unbestritten unter "Sonstiger Personalaufwand" geltend gemacht hat - blieb ohnedies ungekürzt. Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. in der Berufung gehen daher ins Leere.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1972 in der für die streitanhängigen Jahren 1985 bis 1988 geltenden Fassung sind Repräsentationsausgaben, wie die Bewirtung von Geschäftsfreunden, generell nicht abzugsfähig. Erst in der ab der Veranlagung 1989 geltenden Fassung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen unter Repräsentationsausgaben auch Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Hinsichtlich der Jahre 1985 bis 1988 gehen die Ausführungen des Bw. schon deshalb ins Leere, da der Gesetzgeber den Ausgaben die im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden stehen, ausnahmslos die Abzugsfähigkeit versagt. Insoweit ist die Berufung also abzuweisen.

Auch hinsichtlich des Jahres 1989, in dem der Gesetzgeber erstmals die Möglichkeit eines Nachweises der weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassung und des Umstands, dass die Bewirtung der Werbung diene, vorsieht, vermag der Bw. daraus nicht zu gewinnen.

Der Bw. beschränkt sich in seinen Berufungsausführungen auf bloße Behauptungen. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte, die zwingend darauf schließen lassen, dass es sich bei den

Bewirtungen "*meisten um sogenannte Erstgespräche mit Mandanten*" gehandelt hat. Selbst wenn dieser Umstand gegeben wäre, bleibt unklar, weshalb diese Kosten lt. Bw. "*nicht als Repräsentationsaufwendungen eingestuft werden können, sondern als reine Werbungskosten*". Wie der Bw. zutreffend ausführt, fordert der VwGH in diesem Zusammenhang, dass ein eindeutiger Werbezweck und nicht bloß ein werbeähnlicher Aufwand vorliegen muss. Der Bw. beschränkt sich jedoch darauf, bloß zu behaupten, dass ein eindeutiger Werbezweck und ein erhebliches Überwiegen der beruflichen Veranlassung der Bewirtungsausgaben vorlägen. Beweise, wie sie der Gesetzgeber ausdrücklich verlangt, erbringt der Bw. jedoch nicht.

Aus den teilweise vorliegenden Belegkopien ist nicht einmal zu ersehen wen, und damit ob der Bw. tatsächlich Mandanten bewirtet hat. Anhand der Ausführungen des Bw. kann nicht einmal vermutet werden, worin denn der angeblich eindeutige Werbezweck der anlässlich dieser Bewirtungen mutmaßlich geführten Gespräche gelegen haben mag, und ob in diesen Fällen die betriebliche Veranlassung tatsächlich bei weitem überwog.

Da der Bw. somit keinerlei Nachweise für die Richtigkeit seiner Behauptungen erbracht hat, ist die Berufung auch hinsichtlich des Jahres 1989 abzuweisen und es war daher insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Die übrigen, neben der Bewirtung, unter **Tz. 30** angeführten Zurechnungen (siehe Aufstellung) von gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen, wurden vom Bw. nicht bekämpft und bleiben daher unverändert.

Tz 26 m Sicherheitszuschlag, Aufzeichnungen, Andergeldkonto, Verrechnung von Fremdgeldern und sonstigen Zahlungseingängen

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet und aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO).

Aufzeichnungen sind dann vollständig, wenn damit alle Geschäftsvorfälle lückenlos und einzeln erfasst werden (siehe Ritz, BAO, § 131, Tz 8).

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 184 Abs. 1 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie die Grundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß § 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 die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Bw. ist als Rechtsanwalt gemäß § 9 Abs. 2 RAO zur Verschwiegenheit über die ihm anvertrauten Angelegenheiten und die ihm sonst in seiner beruflichen Eigenschaft bekannt gewordenen Tatsachen, deren Geheimhaltung im Interesse seiner Partei gelegen ist, verpflichtet. Er hat in gerichtlichen und sonstigen behördlichen Verfahren das Recht auf diese Verschwiegenheit.

Gemäß § 19 Abs. 1 RAO ist der Bw. berechtigt von den bei ihm eingegangenen Andergeldern die Summe seiner Auslagen und seines Verdienstes, insoweit sie durch erhaltene Vorschüsse nicht gedeckt sind, in Abzug zu bringen, ist jedoch schuldig, sich hierüber sogleich mit seiner Partei zu verrechnen.

Falls die diesbezüglichen Forderungen des Rechtsanwalts bestritten werden, ist er gemäß § 19 Abs. 3 RAO verpflichtet, die Richtigkeit und Höhe letzterer nachzuweisen.

Gemäß § 19 Abs. 4 RAO hat der Rechtsanwalt für Forderungen aus der Vertretung ein gesetzliches Pfandrecht auf den erlegten Betrag.

Gemäß § 43 der für den Bw. verbindlichen "Richtlinien für die Ausübung des Rechtsanwaltberufes (RL-BA 1977), Satzung des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages vom 8. Oktober 1977, kundgemacht im Amtsblatt zur Wiener Zeitung" ist hinsichtlich Fremdgeld geregelt:

(1) Der Rechtsanwalt hat Sorge zu tragen, dass fremdes Geld immer auf einem Anderkonto im Sinne der Geschäftsbedingungen für Anderkonten der Rechtsanwälte bei einem Kreditinstitut, das öffentlicher Aufsicht unterliegt, eingezahlt wird.

(2) Der Rechtsanwalt hat fremdes Geld, sofern kein Grund besteht, es zu verwahren, an den Berechtigten ohne unnötigen Verzug auszufolgen.

(3) Besteht ein solcher Grund, so hat der Rechtsanwalt, das Fremdgeld auf einem hierfür gesondert einzurichtenden RA-Anderkonto zu verwahren.

(4) Der Rechtsanwalt hat über die Fremdgelder Aufzeichnungen zu führen, die es ihm ermöglichen, jederzeit darüber Rechnung zu legen. Die Konten des Rechtsanwaltes, auf die Fremdgelder eingezahlt wurden, müssen immer ein Guthaben ausweisen, das mindestens der Summe der dem Rechtsanwalt anvertrauten Fremdgelder entspricht.

Im Anhang zum § 43 Abs. 1 RL-BA sind die Geschäftsbedingungen für Anderkonten geregelt.

Unter (1) ist geregelt, dass Kreditinstitute Konten grundsätzlich unter dem Namen ihrer Kunden führen (sog. Eigenkonten). Neben diese Eigenkonten errichtet das Kreditinstitut ausschließlich für Angehörige bestimmter Berufe Konten, die nicht eigenen Zwecken des Kontoinhabers dienen (sog. Anderkonten)

Gemäß (3) Z 2 bedarf die Eröffnung eines Anderkontos durch einen Rechtsanwalt eines schriftlichen Antrags und einer ausdrücklichen Erklärung, dass das Konto als Anderkonto und nicht eigenen Zwecken des Kontoinhabers dient.

Gemäß (3) Z 3 darf der Kontoinhaber Werte, die ihn selbst betreffen, nicht einem Andergeldkonto zuführen oder auf einem Andergeldkonto belassen. Weiteres ist der Kontoinhaber gemäß 6 (1) nicht berechtigt, die Eigenschaft seines Kontos als Anderkonto aufzuheben.

Es ist für den erkennenden Senat erwiesen, dass die Buchhaltung und die Aufzeichnungen des Bw. schwerwiegende Mängel aufweisen. Notwendige bzw. gesetzlich vorgesehene Aufzeichnungen wurden teilweise überhaupt nicht geführt. Weiters wurden beträchtliche Teile der angeblich geführten Aufzeichnungen gegenüber der Behörde nicht offen gelegt. Eine angemessene Überprüfung der vollständigen Erfassung aller Geschäftsfälle und Erlöse war schon deshalb nicht möglich.

Der Bw. hat unbestritten in den Jahren 1985 und 1986 kein ordnungsgemäßes Kassabuch geführt. Insbesondere wurden Bareingänge überhaupt nicht erfasst und es existierte lediglich eine Sammlung von Spesenbelegen (siehe Tz 17 a).

Auch seiner Belegerteilungspflicht kam der Bw. erst mit jahrelanger Verzögerung (siehe Tz 17 c) und z.T erst nach Aufforderung durch seine Klienten nach (siehe Tz 26 i, I und Tz 27).

In sämtlichen streitabhängigen Jahren erfolgte keine ordnungsgemäße und vollständige Fremdgeldverrechnung (siehe Tz 17 b).

Der Bw. räumt selbst ein, *dass lediglich jene Fremdgeldbewegungen auf einem Durchlauferkonto seiner Buchhaltung erfasst wurden, die auf den Kanzleikonten (gemeint anscheinend: zwei "gemischte" betriebliche Bankkonten und Kassa) des Bw. ihren Niederschlag gefunden haben. Die eigentliche Fremdverrechnung sei aus den Handakten ersichtlich.* Damit bestätigt der Bw. die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach keine vollständige und richtige Verrechnung der Fremdgelder erfolgte. Der Bw. räumt mit seinen Ausführungen selbst ein, dass lediglich Teile der Fremdgeldbewegungen auf besagtem Durchlauferkonto erfasst wurden und da für dieses Buchhaltungskonto unstrittig keine Jahresendsalden in den jeweiligen Folgejahren fortgeführt wurden – dessen Vollständigkeit und Richtigkeit also nicht überprüfbar ist - kann schon deshalb nicht von einer ordnungsgemäßen Verrechnung der Fremdgelder gesprochen werden.

Der Bw. hat ganz wesentliche Teile seiner Fremdgeldverrechnung gegenüber der Behörde überhaupt nicht offen gelegt. So kam erst im Zuge der Hausdurchsuchung hervor, dass der Bw. zwei Andergeldkonten unterhielt. Da auf den der Behörde überlassenen Kontoauszügen die Namen der Klienten abgedeckt waren, den einzelnen Buchungen zugehörige Belege ebensowenig vorlagen, wie ergänzende Aufzeichnungen, die die vollständige, periodengerechte und richtige Erfassung, Weiterleitung und Verrechnung der Fremdgelder nachvollziehbar darstellten, entzieht sich dieser Teil der Fremdgeldverrechnung der Überprüfung durch die Behörde.

Weitere - lt Bw. auf nicht vorgelegten Sparbüchern erfolgte - Fremdgeldverrechnungen in Höhe von zumindest mehr als öS 12 Mill. entziehen sich, mangels jeglicher ordnungsgemäßer Offenlegung durch den Bw., der Überprüfung (siehe Tz 27).

Auch die in den Jahren 1985 und 1986 in bar eingegangenen Fremdgelder, können, da sämtliche Barein- und -ausgänge nicht aufgezeichnet wurden, nicht nachvollzogen werden.

Des Weiteren gingen Zahlungen auf den beiden betrieblichen Girokonten des Bw. ein, die er auch für seine eigenen Zahlungsvorgänge nutzte.

Obwohl der Bw. gemäß § 43 Abs. 1 und 3 RL-BA 1977, wie auch aufgrund der einschlägigen Bestimmungen des ABGB, zu einer von seinem eigenen Geld klar getrennten Verwahrung des ihm treuhändig anvertrauten Geldes, verpflichtet gewesen wäre, nahm der Bw. nicht einmal eine nachvollziehbare Trennung von Fremd- und Eigengeldern vor und beließ die Gelder auf seinen "gemischten" betrieblichen Konten.

Des Weiteren wäre der Bw. schon aufgrund der Bestimmungen des § 19 Abs. 3 RAO und des § 43 Abs. 4 RL-BA 1977 zur Führung von Aufzeichnungen über Fremdgelder verpflichtet gewesen. Auch für die steuerliche Behandlung der Gelder als Durchlaufer, wäre es erforderlich gewesen, die für Fremde vereinnahmten Gelder eindeutig getrennt auszuweisen und exakt aufzuzeichnen (siehe dazu VwGH 90/13/0104 vom 14.11.1990).

Der Bw. hat Fremdgelder

- auf zwei nicht überprüfbaren Andergeldkonten,
- auf nicht vorgelegten Sparbüchern,
- auf zwei "gemischten" betrieblichen Girokonten und
- in einer teilweise nicht aufgezeichneten Kassa vereinnahmt.

Der Bw. hat - nach eigenem Bekunden - keine gesonderten Aufzeichnungen über diese Fremdgelder geführt. Es ist in vielen Fällen daher nicht möglich auch nur annähernd nachzuvollziehen, wann der Bw. Fremdgelder, in welcher Höhe und für welchen Klienten, vereinnahmt hat. Ebenso wenig ist zu erkennen, zu welchem Zeitpunkt eine Weiterleitung an den Klienten erfolgte und ob diese das gesamte Fremdgeld umfasste.

Auch die vom Bw. vorgenommenen Verrechnungen eigener Honorarforderungen mit vereinnahmten Fremdgeldern sind nicht auf Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar. Zudem ist eine Kompensation bei treuhändig verwahrten Geldern grundsätzlich unzulässig (§ 1440 zweiter Satz ABGB) und es bedürfte daher einer ausdrücklichen Ermächtigung durch den Klienten (§ 1438 ABGB) eine Aufrechnung vorzunehmen. Aus den Aufzeichnungen des Bw. ist jedoch – bis auf wenige Ausnahmen (siehe Tz 27) - nicht ersichtlich, ob und insbesondere wann, Klienten diese Ermächtigung erteilt haben. Der Bw. hat auch nicht dokumentiert, wann er die entsprechende Verrechnung tatsächlich vorgenommen hat.

Es ist daher auch nicht nachvollziehbar, inwieweit der Bw. seine Einnahmen, die ihm durch Verrechnung mit Fremdgeldern zufließen, vollständig und periodengerecht erfasst hat.

Die Fremdgeldverrechnung sei, lt. Bw., lediglich aus den Handakten ersichtlich. Selbst diese Behauptung des Bw. ist offenkundig unzutreffend. Sogar aus den umfangreichen Einwendungen des Bw. in der Berufung ergibt sich vielmehr eindeutig, dass selbst, soweit eine Auswertung der Handakten erfolgte, die dort vorgenommenen Eintragungen bezüglich der Fremdgeldverrechnung höchst unklar und strittig sind, und anlässlich der

Hausdurchsuchung auch einzelne Beleg mit Bezug zur Fremdgeldverrechnung vorgefunden wurden (siehe z.B. BP-Bericht Tz. 26 b), die in den fraglichen Handakten nicht ersichtlich waren.

Die Behauptung des Bw. in der Berufung "*es stand dem Finanzamt selbstverständlich frei in alle Handakten Einsicht zu nehmen*" ist unzutreffend und grenzt an Mutwillen. Der Bw. verweigerte zu Beginn der Prüfung weitgehend die Mitwirkung und die Handakten standen dem Finanzamt nicht zur Verfügung.

Der Bw. ist gemäß § 9 Abs. 2 RAO zur Verschwiegenheit verpflichtet, die sich auch auf den Inhalt der Handakten erstreckt. Aus diesem Grund hat der Bw. auch die Auswertung der beschlagnahmten Handakten bei Gericht bekämpft. Erst nach mehreren Jahren konnte mit der Auswertung begonnen werden. Die Auswertung von lediglich rd 1/3 der Handakten, nahm 8 Monate in Anspruch. Auch bei dieser Auswertung hat der Bw. bei jedem Handakt jene Teile von der Einsicht ausgenommen, die, nach seiner Wertung, der Verschwiegenheit unterlagen. Absehen von unklaren und strittigen Eintragungen, kann schon deshalb nicht mit Sicherheit gesagt werden, inwieweit, Fremdgeldverrechnung und Erlöserfassung ordnungsgemäß und vollständig erfolgten.

Wegen dieser Verschwiegenheitspflicht, die der Behörde eine Überprüfung des Rechenwerks des Bw. in weiten Teilen verunmöglicht, erhöht sich entsprechend die Mitwirkungspflicht des Bw. (siehe dazu VwGH 91/14/0216 vom 19.2.1992). Nach Ansicht des erkennenden Senats war der Bw. deshalb und aufgrund der Bestimmung des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO gehalten, gesonderte, der Behörde zugängliche, exakte Aufzeichnungen über sämtliche Fremdgelder, deren Herkunft und Verbleib, sowie insbesondere über erfolgte Gegenverrechnungen, zu führen und so auch eine klare Trennung zwischen Fremdgeldern und Geldern des Bw. zu erstellen. Die bruchstückhaften, teils unklaren und unvollständigen Aufzeichnungen, die der Bw. auf seinen Handakten geführt hat, sind völlig unzureichend. Ein zweifelsfreier Bezug zwischen den Aufzeichnungen in den Handakten und den auf diversen Konten und in bar erliegenden Fremdgelder, ist nicht herstellbar. Die Behauptung des Bw., dass es in den nicht überprüften Handakten keine Fremdgeldbewegungen gegeben hätte, ist unglaubwürdig und bleibt ohnedies ohne Beweis. Offenkundig geht der Bw. auch von der unzutreffenden (siehe Tz 26 a bis l und Tz 27) Prämisse aus, seine Aufzeichnungen in den Handakten seien vollständig und richtig, weshalb bei sich bei Prüfung aller Handakten ein richtiges und vollständiges Ergebnis ergeben solle. Angesichts der eindeutig festgestellten Mängel und verbleibender, teils beträchtlicher Unsicherheiten (siehe Tz 27 und Tz 26 j) hält es der

erkennende Senat für im höchsten Grade wahrscheinlich und deshalb für erwiesen, dass derartige Mängel, Unsicherheiten und nicht ordnungsgemäß erfasste Einnahmen auch bei den anderen nicht überprüften Akten in vergleichbarem Ausmaß gegeben sind.

Aus dem Akteninhalt, insbesondere aus dem Arbeitsbogen, lässt sich nicht erschließen, dass die BP Handakten nicht stichprobenartig auswählte, sondern sich – wie der Bw. behauptet – systematisch auf jene Akten konzentriert hätte, die bereits bei der Prüfung der Finanzbuchhaltung auffällig gewesen seien. Dass zusätzlich in jenen Fällen, bei denen sich bereits vor Beschlagnahme der Handakten, vom Bw. nicht aufgeklärte Fragen ergaben, auch durch Auswertung der Handakten eine Klärung herbeigeführt wurde, führt noch nicht zu der vom Bw. behaupteten Einseitigkeit. Zudem hat das Finanzamt, den diesbezüglichen Einwendungen des Bw. ohnedies durch eine verminderte Zuschätzung ausreichend Rechnung getragen. Weshalb aus der Anzahl der Feststellung ableitbar sein sollte, dass sich das Finanzamt einseitig auf bestimmte Akten konzentriert habe, ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar. Auch sind die getroffenen Feststellungen keineswegs geringfügig bzw. verschwindend.

Weiters steht unbestritten fest, dass der Bw. Zahlungen, die er von seinen Klienten erhält, generell auf ein Buchhaltungskonto "Fremdgelddurchlaufer" verbucht. Er behandelt also – ohne nachvollziehbare Begründung – sämtliche Zahlungen, wie vereinnahmte Fremdgelder. In den meisten Fällen handelt es sich einfach um Anzahlungen der Kunden, die diese für die Vertretungsleistung des Bw. vor auszahlen und die der Bw. auch regelmäßig bei seinen Honorarabrechnungen als solche in Abzug bringt. Teilweise bucht der Bw. diese Beträge noch im Jahr der Vereinnahmung um und erfasst sie als Einnahmen. Ein beträchtlicher Teil verbleibt jedoch über Jahre hinweg auf dem "Fremdgelddurchlauferkonto" (siehe Tz. 26 d, e, g, h, i und j), ohne dass es dafür eine nachvollziehbare Begründung gibt.

Der erkennende Senat ist der Ansicht, dass schon die Verbuchung dieser Anzahlungen als "Fremdgelder" unrichtig ist, da es sich dabei um laufende Einnahmen des Bw. handelt, die als solche zu erfassen sind.

Die Argumentation des Bw. ist in diesem Punkt widersprüchlich und unschlüssig. Im Zusammenhang mit einzelnen Feststellungen (siehe Tz 26 d, ff) schreibt der Bw. diesen Anzahlungen die Eigenschaften von Fremdgeldern zu und behauptet, es habe an der mangelnden Zustimmung der Klienten gelegen, weshalb die Anzahlungen erst Jahre später, nach längst erfolgtem Abschluss der Causen, als Erlöse erfasst werden konnten. In den Ausführungen zum Sicherheitszuschlag behauptet der Bw., "*dass einzelne Buchungen*

versehentlich verspätet durchgeführt wurden", räumt also implizit ein, dass die um Jahre verzögerte Erfassung unrichtig ist.

Der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass es sich keineswegs um ein Versehen des Bw., sondern vielmehr um ein beabsichtigtes, planmäßiges Vorgehen des Bw. handelt.

Bereits im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung für die Jahre 1982 bis 1984 nahm der Bw. gleichartige Buchungen auf dem "Fremdgelddurchlauferkonto" vor und behauptete die Versteuerung in späteren, außerhalb des Prüfungszeitraumes liegenden Perioden vorgenommen zu haben (siehe z.B. Tz 26 j).

Es gab und gibt jedoch keinen Grund, die vom Bw. von seinen Klienten vereinnahmten Anzahlungen, nicht sofort als Einnahmen zu erfassen. Die Verbuchungen auf dem "Fremdgelddurchlauferkonto" erscheint geradezu unsinnig, zumal der Bw. selbst – wenn auch nachweislich weitgehend unzutreffend - behauptet die Beträge, regelmäßig noch im Jahr der Vereinnahmung wieder umzubuchen und als Erlöse zu erfassen (siehe Tz 26 j).

Da dieses "Fremdgelddurchlauferkonto" unvollständig geführt wird (keine Übernahme der Endsalden) und der Bw. lediglich über rudimentäre Aufzeichnungen in seinen Handakten verfügt, also keinen Überblick über die Gesamtheit, der als "Fremdgelder" erfassten Anzahlungen hat, kommt es geradezu zwangsläufig dazu, dass nicht alle Anzahlungen "umgebucht" und zutreffend als Erlöse erfasst werden. Diese Beträge haften dann ohne Rechtfertigung über Jahre auf diesem "Fremdgelddurchlauferkonto" aus. Da dieses Buchhaltungskonto nicht zusammenhängend geführt wird, ist es durchaus wahrscheinlich, dass einzelne Beträge im Laufe der Jahre einfach "verschwinden", ohne jemals ertragssteuerlich erfasst worden zu sein. Da der Bw. diese aufwendige, komplizierte, unübersichtliche und buchungstechnisch unrichtige Erfassung, trotz Beanstandungen, über Jahre beibehielt, liegt der Schluss nahe, dass der Bw. das "Verschwinden" einzelner Beträge, zumindest billigend in Kauf genommen hat.

Der erkennende Senat ist weiters davon überzeugt, dass der Bw. - erst nachdem im Zuge der Prüfungshandlungen von der BP entsprechende Fragen aufgeworfen wurden - seine diesbezüglichen Handakten sichtete, diese soweit möglich mit dem "Fremdgelddurchlauferkonto" abstimmte, und die zu unrecht nicht als Erlöse erfassten Anzahlungen in seinen "Nachtrag zum 31.12.1989" aufnahm. Wie aus dem Datum zu entnehmen, beabsichtigte der Bw. offenkundig ursprünglich, eine "Nachversteuerung" im Jahr 1989 vorzunehmen. Da dieses Jahr aber ebenfalls in den Prüfungszeitraum fiel, und

entsprechende Angaben des Bw. - die Versteuerung sei bereits 1989 erfolgt - sich bei näherer Prüfung als unzutreffend erwies, nahm der Bw. die "Nachversteuerung" einfach im Jahr 1990 vor, das bereits außerhalb der Prüfungszeitraumes lag.

Für die "verspätete" Erfassung im Jahr 1990 lag kein sachlicher Grund vor, womit sich auch schlüssig erklärt, weshalb der Bw. keine Belege und keine nachvollziehbare, glaubhafte Begründung dafür liefern konnte. Es ist offenkundig unwahr, dass alle Klienten, die vordem angeblich "eine Genehmigung zur Kostenbuchung" - die bei Anzahlungen ohnedies nicht erforderlich ist - über etliche Jahre hinweg nicht erteilt haben sollen, sich in überraschender Einmütigkeit dazu entschlossen haben sollen, diese "Genehmigungen" sämtlich im Jahr 1990 zu erteilen.

Der Bw. hat anscheinend auch nicht alle Handakten gesichtet, weshalb er für einzelne Zahlungen diverser Klienten keine "Nachversteuerung" vornahm und für deren offenes Aushaften keine Erklärung anbieten konnte (siehe Tz 26 a und k).

Abschließend kommt der erkennende Senat zu folgendem Ergebnis: Die Buchhaltung und die Aufzeichnungen des Bw. weisen schwerwiegende Mängel auf. Der Verbleib von Fremdgeldbeträgen in zweistelliger Millionenhöhe konnte nicht nachvollzogen und überprüft werden. Selbst eine Auswertung sämtlicher Handakten könnte diese zweifelsfrei bestehenden Unsicherheiten nicht ausräumen. Eine Überprüfung der Einnahmenerfassung des Bw. ist, in Bezug auf Vollständigkeit und Richtigkeit, nicht möglich. Besonders gravierend ist, dass - obwohl diese Mängel bereits in einem vorangegangenen Verfahren für die Jahre 1982 bis 1984 aufgezeigt wurden, und der rechtskundige Bw. zweifelsohne über seine diesbezüglichen gesetzlichen Verpflichtungen Bescheid wusste - er nicht nur keine Abhilfe geschaffen hat, sondern es zuließ, dass im streitanhängigen Zeitraum noch weitere schwere Mängel hinzutraten (Kassabuchmängel, nicht offen gelegte Fremdgelder, verspätete Abrechnungen).

Angesichts der bestehende schweren Mängel (siehe Tz 17) und weitreichenden Unsicherheiten bezüglich einer vollständigen Erfassung der Einnahmen, ist die Vornahme einer Teilschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages geboten und der UFS hält - wie bereits im Vorhalt vom 21.9.2005 dem Bw. mitgeteilt - einen Zuschlag von 10% zu den vom Bw. erklärten Einnahmen und eine Zurechnung des so ermittelten Betrags zu Umsatz und Gewinn für angemessen. Ein Zuschlag zu den Umsätzen ist deshalb angezeigt, da die Unsicherheiten sich nahezu ausschließlich auf die Einnahmenerfassung beziehen (siehe Tz 26 a bis l und Tz 27). Mit diesem geänderten Sicherheitszuschlag wird, nach Ansicht des UFS, auch den sich aus den in Tz 17 festgestellten Mängeln ergebenden, sich auf die gesamten

Einnahmenerfassung erstreckenden Unsicherheiten, ausreichend Rechnung getragen. Zudem ergeben sich auch aus den Feststellungen in der Tz 27 zusätzliche Unsicherheiten von ganz erheblichem Ausmaß, die zusätzlich bei der Bemessung des Sicherheitszuschlages einzufließen haben.

Bezüglich der betragsmäßigen Ermittlung der Höhe des Sicherheitszuschlags wird auf die Ermittlung der Umsätze verwiesen. Der Sicherheitszuschlag wird jeweils auf volle Tausend abgerundet.

Mängel der Kassaführung die sich als Unsicherheiten im ausgabenseitigen Bereich auswirken (siehe Tz 29) sind vernachlässigbar.

Der UFS hält es, nach eingehender Würdigung, nicht mehr für angebracht, den Sicherheitszuschlag auch von den unbestrittenen Feststellungen gemäß Tz 26 a zu bemessen. Der insoweit bestehenden Unsicherheit wird durch die erfolgte Zurechnung der fraglichen Beträge ausreichend Rechnung getragen.

Des Weiteren hatte der UFS - angesichts der auch für dieses Jahr festgestellten Mängel – ursprünglich beabsichtigt (siehe Vorhalt), auch hinsichtlich des Jahres 1989 einen Sicherheitszuschlag von 10 % zuzurechnen. Da es in diesem Jahr jedoch an entsprechende Einzelfeststellungen mangelt, die es dem UFS erlauben würden, das Ausmaß der Unsicherheit und des dafür angezeigten Zuschlags angemessen zu gewichten und das Finanzamt keinen Sicherheitszuschlag vorgenommen hat, sieht sich der UFS veranlasst – zu Gunsten des Bw. – für 1989 von einem Sicherheitszuschlag abzusehen.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen. Der Sicherheitszuschlag, entsprechend der Berechnungen am Ende der Entscheidung, abzuändern.

Nicht angefochten

Die übrigen - neben der Bewirtung - unter **Tz. 30** angeführten Zurechnungen von gemäß § 20 EstG nicht abzugsfähigen Aufwendungen (siehe Aufstellung zu Tz 30), wurden vom Bw. nicht bekämpft und bleiben daher unverändert.

Ebenfalls nicht angefochten, wurden die vorgenommenen Änderungen, Tz 28 Anlagen, Tz 31 Substitutionskosten, Tz 32 Gerichtskosten, Tz 33 Schadensfall und Tz 34 KFZ-Kosten. Die diesbezüglichen Zurechnungen bleiben daher unverändert.

Diese Feststellungen werden in die folgende Umsatz- und Gewinnermittlung aufgenommen.

Beilagen:

Ermittlung der Umsätze

Gewinnermittlung

10 Berechnungsblätter

Wien, 9. Mai 2006