



GZ. RV/0538-L/05,
RV/1457-L/07, RV/1458-L/07,
RV/1459-L/07, RV/1460-L/07,
RV/1461-L/07, RV/1462-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A., Kraftfahrzeughandel und Vermietung, geb. -, L., vertreten durch Dr.Reinhard Schwarzkogler, Rechtsanwalt, 4650 Lambach, Marktplatz 2, vom 12. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels, vertreten durch HR Mag.Johann Lehner, vom 14. Juli 2003 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 und Einkommensteuer 1997, 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen gegen die **Umsatzsteuerbescheide 1997, 1998, 1999 und 2000** wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Den Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000** wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), Herr A., betreibt seit April 1996 einen Gebrauchtwagenhandel am Standort L. Er ermittelt seinen Gewinn für den Gebrauchtwagenhandel nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 als Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Weiters erzielt der

Bw auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die er in Form der Überschussrechnung errechnet.

Am **10.01.2002** ist beim Finanzamt Wels eine Mitteilung betreffend eine Strafanzeige vom 04.12.2001 seitens des Arbeitsinspektorates Wels gegen den Bw wegen illegaler Ausländerbeschäftigung (am 23.10.2001 waren drei Polen in der Kraftfahrzeugwerkstatt und ein Pole beim Fliesenlegen im Haus in St angetroffen worden) eingelangt.

Am **26.03.2002** wurde vom Finanzamt Wels eine Nachschau durchgeführt, bei der in der Niederschrift vom Bw angegeben wurde, dass er aus einem Hauskauf monatlich ca. ATS 23.087,00 = € 1.667,80 an Rückzahlungen zu leisten habe und dieser Betrag von der ganzen Familie bezahlt würde.

Vom **Finanzamt** Grieskirchen **Wels** wurde vom **18.07.2002** (Beginn der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000, Ausdehnung auf das Jahr 1997 am 06.12.2002) bis **09.07.2003** eine Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 durchgeführt. Die Berechnungen des Betriebsprüfers haben erhebliche Bargeldunterdeckungen ergeben und ließen sich mit den bei der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen nicht aufklären. Der Bw habe auf Grund seiner laufenden jahrelangen Verluste nicht aufklären können, wovon er im Prüfungszeitraum seinen Lebensunterhalt und den seiner Familie bestritten habe, womit er die Raten für die Kredite für den Hauskauf des Hauses in St bedient habe und woher die Bareinlagen auf seinen Bankkontos stammen. Am 23.10.2002 wurde eine Hausdurchsuchung durchgeführt.

Die Betriebsprüfung führte mit den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen zu folgenden Feststellungen laut dem **Betriebsprüfungsprogramm und dem Betriebsprüfungsbericht vom 09.07.2003:**

Ungeklärter Vermögenszuwachs 1997 – 2000:

Als Berechnungsgrundlage für die Bareinlagen bzw. Barabhebungen sind folgende Aufzeichnungen und Belege vom Betriebsprüfer herangezogen worden:

Spesenverteiler 1997-2000 (Kraftfahrzeugbetrieb und Vermietung), Oberbank-Konto 001-xxxxxxx A. (betriebliches Konto und Vermietung), Oberbank-Konto 001 -yyyyyyy A.. Ab 1998 Oberbank-Konto 002-zzzzzzz S (auf dieses Konto seien die Gehälter von I und Ay und die Familienbeihilfe überwiesen worden und von diesem Konto sei die Lebensversicherung Wüstenrot und die Darlehensrückzahlungen für das Oberbank Konto 003-wwwwww und bis zum Zeitpunkt 29.02.2000 für das Volkskreditbank Konto 200000 und das Hypo Bank Konto 400000 abgebucht worden).

Weiters seien bei der Geldverkehrsrechnung für diesen Zeitraum die Fremdgeldzugänge (ab 06/1997 ein Kredit der Oberbank OBK 001 -vvvvvvv und dessen Aufstockung 1998 und 2000 berücksichtigt worden. Die Lebenshaltungskosten seien von der Betriebsprüfung für 7 Personen (Taschengeld für Ay. und I., die laufenden Lebenshaltungskosten der übrigen Familienmitglieder) mit jährlich ATS 170.000,00 geschätzt worden.

Berechnung der ungeklärten Bargeldbeträge

Der Betriebsprüfer habe in den Prüfungsjahren ab Jänner 1997 für jedes **einzelne Monat** der Prüfungsjahre 1997 bis 2000 eine Bargeldberechnung für die reinen Bargeldbewegungen auf Grund der Bankbelege und der Spesenverteiler für die Betriebsausgaben und der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt.

Diese haben laut den Listen des Betriebsprüfers zu folgenden **Bargeldfehlbeträgen** geführt – siehe genaue Berechnung in der Beilage Berechnung 1 – Betriebsprüfung – Barbewegungen – **Beilage 1** für alle Prüfungsjahre.

Beträge in ATS	1997	1998	1999	2000
Jänner	- 100.053,35	13.564,72	22.379,40	10.758,40
Februar	- 8.508,02	- 28.045,42	42.505,32	4.560,00
März	- 159.039,66	- 8.850,84	- 74.343,86	- 32.774,81
April	- 194.003,21	- 100.685,86	- 6.611,94	- 43.090,27
Mai	- 114.608,00	2.563,60	19.766,45	- 82.200,00
Juni	- 168.404,27	- 63.195,69	- 25.198,93	- 46.224,81
Juli	- 197.583,76	- 110.919,98	- 2.592,47	- 65.549,04
August	- 79.812,60	1.281,30	- 107.025,21	- 52.218,32
September	- 36.126,99	9.557,70	- 31.767,78	86.679,96
Oktober	- 91.879,04	16.535,60	- 6.602,41	- 232.351,10
November	8.000,00	- 27.626,16	- 40.905,08	- 82.433,94
Dezember	- 101.500,00	- 75.287,71	- 47.549,63	- 8.204,91
Summen Fehlbeträge	- 1.243.518,90	- 371.108,74	- 257.946,14	- 543.048,84

Der Betriebsprüfer hat dann die einzelnen Monate zu den Jahresfehlbeträgen zusammengefasst. Mit diesen Fehlbeträgen erstellte er eine Geldverkehrsrechnung für die einzelnen Jahre mit Berücksichtigung der Privatsphäre dh allfälliger Bareinzahlungen und Barauszahlungen auf und von diversen anderen Bank- und Kreditkonten der Familie des Bw und mit geschätzten Lebenshaltungskosten.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien aufgrund dieser Geldverkehrsrechnung in den Jahren 1997 – 2000 folgende ungeklärte Bargeldzuflüsse festgestellt worden – siehe genaue Berechnung: Berechnung 1 – Betriebsprüfung – Geldverkehrsrechnung – **Beilage 2:**

Veranlagungsjahre	Ungeklärter Vermögenszuwachs
1997	ATS 1.171.700,00 = € 85.150,76
1998	ATS 310.500,00 = € 22.564,92
1999	ATS 288.000,00 = € 20.929,78
2000	ATS 515.00,00 = € 37.426,51

Der Betriebsprüfer gelangte durch diese Unterdeckungen, die einen ungeklärten Vermögenszuwachs bedeuten würden, zu dem Schluss, dass diese Beträge im Wege der Schätzung die nicht erklärten Einnahmen inklusive Umsatzsteuer darstellen.

Der Betriebsprüfer hat dann seine Zusammenstellung über alle die Monate 1997 bis 2000 und die Geldverkehrsrechnung der Steuerberatungskanzlei Steinkellner **am 06.11.2002 zur Stellungnahme** übermittelt.

Als **Antwort kam am 08.04.2003** durch die Steuerberatungskanzlei eine Auflistung diverser Darlehensgeber, die durch die Rechtsanwaltskanzlei Dr.Peter Posch dem Steuerberater übermittelt worden waren. Laut dieser Auflistung hätte der Bw in den diversen Jahren insgesamt

1997	ATS 1.165.000,00 = € 84.663,85
1998	ATS 165.000,00 = € 11.991,02
1999	ATS 300.000,00 = € 21.801,85
2000	ATS 500.000,00 = € 36.336,42

von namentlich angeführten Geldgebern als Darlehen erhalten. Diese Darlehen sollen in den Monaten gegeben worden sein, die zu den Bargeldfehlbeträgen in den einzelnen Monaten passten.

Laut diesen Listen sollen zB an Darlehen gewährt worden sein:

Monat	Fehlbetrag laut Bp in ATS	Darlehensgeber	Darlehensbetrag in ATS
Jänner 1997	- 100.053,00	ATar	110.000,00
März 1997	- 159.039,00	RD	165.000,00
Usw.			

In der Folge wurden von der Betriebsprüfung die namentlich angegebenen Darlehensgeber einvernommen.

Auf Grund der Aussagen und den vorgelegten Aufzeichnungen der angeblichen Darlehensgeber erschienen der Betriebsprüfung die behaupteten Darlehenshingaben als unglaubwürdig. Die Beweiswürdigung zu den Aussagen wurde dem Besprechungsprogramm und der Niederschrift über die Schlussbesprechung angefügt. Sie wird in nahezu wortgleicher Form als Begründung für die Berufungsvorentscheidung verwendet und dort zitiert.

Das **Finanzamt** folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach amtswegigem Wiederaufnahmeverfahren neue, der Schätzung des Prüfers entsprechende Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide. Diese Feststellungen führten zu folgender steuerlicher Auswirkung:

	1997 in ATS	1998 in ATS	1999 in ATS	2000 in ATS
Erhöhung Umsatz 20% netto laut Bp	976.416,67	258.750,00	240.000,00	429.166,67
Erhöhung Umsatz- steuer	195.2833,33	51.750,00	48.000,00	85.833,33
Umsatz brutto	1.171.700,00	310.500,00	288.000,00	515.000,00
Gewinnerhöhung netto	976.416,67	258.750,00	240.000,00	429.166,67

Der Bw erhob gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 und gegen die Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 **Berufung** mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Die gegenständlichen Bescheide werden ihrem gesamten Umfang nach angefochten. Als Berufungsgründe werden unvollständige bzw. unrichtige Sachverhaltsfeststellungen sowie unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht. Die Umsätze hätten in der durch den Bw ursprünglich in den einzelnen Jahren erklärten Höhe festgesetzt werden müssen.

Das Finanzamt Wels sei davon ausgegangen, dass ungeklärte Geldzuflüsse und zwar im Jahr 1997 in Höhe von ATS 1.171.765,00, im Jahr 1998 von ATS 310.500,00, im Jahr 1999 von ATS 288.000,00 und im Jahr 2000 von ATS 515.000,00 zugegangen seien und es würden diese Geldzuflüsse in unrichtiger Weise als betriebliche Einnahmen gewertet. Tatsächlich handle es sich bei diesen Zuflüssen um Darlehen von privaten Geldgebern, welche vom Bw einerseits dazu verwendet wurden, um den Ausbau der Liegenschaft in St (EZx) zu finanzieren. Der Bw habe in diesem Haus 6 Wohnungen eingebaut, um diese in weiterer Folge zu vermieten.

Die Darlehensgeber seien **Freunde** des Berufungswerbers. Die Darlehenshingabe erfolge auf Grundlage des zwischen Darlehensnehmer und Darlehensgeber herrschenden Vertrauens. Eine Verzinsung der Darlehen sei nicht vereinbart worden, zumal der islamische Glauben die Annahme von Zinsen ausdrücklich verbiete. Sämtliche Darlehensgeber und Darlehensnehmer seien islamischen Glaubens. Der Zeitpunkt der Rückzahlungen sei nach Maßgabe der Fertigstellung der einzelnen Wohnungen fixiert worden. Dem Darlehensnehmer sei die Möglichkeit eingeräumt worden, die Rückzahlung entweder aus eigener Kraft oder durch Verkauf einzelner Wohnungen oder überhaupt der Liegenschaft durchzuführen.

Auf Grund des zwischen den Vertragsparteien herrschenden Vertrauens seien auch keine Beweisurkunden erstellt worden. Diese Bestätigungen seien erst im Nachhinein für die Behörde erstellt worden, um die Richtigkeit der aufgestellten Behauptungen zu beweisen.

Dafür würden als Zeugen genannt RD, ATar, MK, AK, MuK und deren Einvernahme sowie die Einvernahme des Bw verlangt.

Als Anträge wurden gestellt, zuerst der Berufung Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben oder in eventu der Berufung Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Rechtssache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Erstbehörde zurückzuverweisen und in jedem Fall eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Mit Datum 06.06.2005 erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen und legte eine ausführliche Begründung zur Annahme der Unglaubwürdigkeit der behaupteten Darlehenshingaben im Anhang zur Niederschrift „Stellungnahme des Betriebsprüfers“ bei.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers lautet:

Im Zuge der am 18.07.2002 (für die Jahre 1998 bis 2000, ausgedehnt am 06.11.2002 für das Jahr 1997) begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung sei unter Zugrundelegung der vorgelegten Buchungsanweisungen, der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie der betrieblichen Bankkontoauszüge festgestellt worden, dass im Prüfungszeitraum ungeklärte Geldzuflüsse in nicht unbeträchtlicher Höhe stattgefunden hätten.

Die Berechnung der ungeklärten Geldzuflüsse (nach durchgeführter Hausdurchsuchung und unter zusätzlicher Zugrundelegung der anlässlich dieser Durchsuchung beschlagnahmten privaten Belege bzw. (der Jahre 1997 bis einschließlich 2000) betrage:

Veranlagungsjahre	Ungeklärter Vermögenszuwachs
1997	ATS 1.171.700,00 = € 85.150,76
1998	ATS 310.500,00 = € 22.564,92
1999	ATS 288.000,00 = € 20.929,78
2000	ATS 515.00,00 = € 37.426,51

Am 22.11.2002 sei durch die Rechtsanwaltskanzlei Dr.Peter Posch und Dr.Ingrid Posch beim Finanzamt Wels eine Beschwerde gegen den Hausdurchsuchungsbefehl vom 11.10.2002 eingereicht worden, worin unter anderem auch angeführt worden sei, dass die in der Geldverkehrsrechnung angeführten Ziffern in sich unstimmtig seien. Weiters sei beanstandet worden, dass es auch an einer Begründung fehle, warum die Angaben des Abgabepflichtigen, Geldbeträge von seinen Familienmitgliedern erhalten zu haben, nicht zutreffen sollen.

In der Stellungnahme zur Beschwerde sei seitens der Finanzbehörde eine ausführliche Begründung abgegeben worden, warum die Argumentation des Abgabepflichtigen, das er Geldmittel von seinen Familienmitgliedern erhalten habe, offensichtlich als unzutreffend erscheine.

Denn erst einige Monate nach den Amtshandlungen sei dem Abgabepflichtigen plötzlich eingefallen, dass er die immensen Geldbeträge nicht von seinen Familienangehörigen bekommen, sondern er sich diese von Freunden und Bekannten ausgeliehen habe.

Am 08.04.2003 sei der Finanzbehörde durch die Steuerberatungskanzlei eine Auflistung diverser Darlehensgeber übermittelt worden, die durch die Rechtsanwaltskanzlei Dr. Peter Posch erstellt wurde.

Laut dieser Auflistung hätte der Abgabepflichtige A. in den Prüfungsjahren von namentlich angeführten Geldgebern die Beträge – wie schon weiter oben dargestellt - als Darlehen erhalten.

In der Folge wurden durch die Betriebsprüfung die angeblichen Darlehensgeber einvernommen.

- 1) Vorladung HTa (Arbeitsbogen = AB Seite = S. 495 f.), UfT (AB S. 502 f.) und SaT (AB S. 429 ff.):

Am 27.05.2003 wurden HTa und dessen Söhne Uf und Sa als Auskunftspersonen in das Finanzamt vorgeladen.

Herr HTa verwalte angeblich als Oberhaupt der Familie das gesamte Geld der Familienangehörigen, die in seinem Haus wohnen. Er habe den Aussagen nach auch die Verfügungsmacht über die Bankkonten der vorgeladenen Söhne Uf und Sa. Als Nachweis für die Darlehensvergabe an Herrn A. habe Herr HTa ein Heft (Bore Listesi) vorgelegt, in dem die, an die verschiedenen Personen hergeliehenen Gelder eingetragen und bei der Rückzahlung durchgestrichen würden.

Diese Vorgehensweise finde angeblich auch dann statt, wenn Darlehen an Familienangehörige gewährt werden.

Laut Auskunft des Herrn HTa habe er A. am 11.04.1997 ein Darlehen von ATS 300.000,00 gewährt, welches bislang dh bis 27.05.2003 (Tag der Vernehmung) noch nicht zurückbezahlt wurde. Dieses Darlehen sei auch in der Bore Listesi mit Datum vermerkt. Nach diesen Aufzeichnungen habe ein paar Tage vorher A. ein Darlehen von ATS 125.000,00 bekommen (das sei aber bereits zurückbezahlt), welches ohne Datum in der Liste vermerkt wurde. Weiters sei auffallend, dass die Eintragung des Darlehens von ATS 300.000,00 am unteren Heftrand platziert sei. Aufgrund dieser Aufzeichnung soll Herr HTa im Zeitraum 03.03.1997 bis 11.04.1997 an diverse Personen Darlehen in Höhe von ATS 578.000,00 gewährt haben.

Weiters soll Herr A. von Herrn SaT am 08.05.1997 ein Darlehen von ATS 120.000,00 und von Herrn UfT am 08.07.1997 ein weiteres Darlehen von ATS 100.000,00 bekommen haben, welche er noch nicht zurückbezahlt haben soll. Diese Darlehensvergaben fanden keinen Niederschlag in den Bore Listesi, obwohl die Geldbeträge laut Aussage ebenfalls aus der Familienkasse stammten.

Auf Grund der Uneinstimmigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen mit den von den angeblichen Darlehensgebern gemachten Aussagen erscheine daher die behauptete Darlehenshingabe als unglaubwürdig.

2) Vorladung MuT (AB S. 492 f.)

Herr MuT sagte am 04.06.2003 aus, Herrn A. im Jahr 1997 (16.06.1997) ein Darlehen von ATS 170.000,00 gewährt zu haben. Als Nachweis sei eine Kopie über die Darlehensvergabe an Herr A., unterschrieben von Herrn MuT der Behörde vorgelegt worden.

Diese Aussage sei unglaubwürdig, da Herrn MuT Monate zuvor selbst größere Darlehensbeträge von Herrn HTa gewährt wurden (siehe Bore Listesi, AB S. 105f).

3) Vorladung RD (AB S. 497 f.)

Laut Aussage vom 27.05.2003 soll Herr RD seinem Cousin A. am 13.03.1997 ATS 165.000,00 und am 22.07.1998 ATS 165.000,00 an Darlehen gewährt haben, welche seinen Angaben nach ebenfalls bis heute noch nicht zurückbezahlt wurden. Als Nachweis wurde die Kopie einer Darlehensbestätigung ebenfalls lediglich mit der Unterschrift des RD versehen, vorgelegt. Auf die Frage, wie die Geldbeträge finanziert wurden, gab Herr D an, dass er im Jahr 1997 zum Zwecke seines Hausbaus ein Baukonto bei der Sparkasse Marchtrenk mit einem Rahmen von ATS 2.800.000,00 eingerichtet habe. Er habe Geldbeträge für vorgesehene Baumaterialeinkäufe abgehoben, zu Hause aufbewahrt und dann A. geliehen. Im Jahr 1998 habe sich Herr D von seinem Vater DM 20.000,00 ausgeliehen, welches er schwarz umwechseln ließ und dann A. geborgt habe.

Herr RD sei vom Finanzamt aufgefordert worden, Bankauszüge seines Baukontos bei der Sparkasse Marchtrenk und Darlehensbestätigungen mit der Unterschrift des Darlehensnehmers nachzureichen. Bis dato (= 06.06.2005) wurde dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

Auf Grund der vorliegenden Umstände stelle daher nach Ansicht der Betriebsprüfung oben angeführte Bestätigung eine reine Gefälligkeitsbestätigung dar.

4) Vorladung ATar (AB S. 452 f.)

Laut Aussage vom 27.05.2003 des Herrn ATar habe er Herr A. am 01.10.1997 ein Darlehen von ATS 110.000,00 gewährt, welches nach seinen Angaben bis heute noch nicht zurückbezahlt wurde. Das Geld stamme aus einem Bausparvertrag in Höhe von ATS 40.000,00, welchen er im Jahr 1995 ausbezahlt bekommen habe. Die restlichen Geldbeträge sollen aus Ersparnissen stammen, die zu Hause aufbewahrt wurden. Als Nachweis wurde eine Kopie einer Bestätigung vorgelegt, auf der sich nur die Unterschrift des

Darlehensgebers befindet. Er sagte ebenfalls aus, dass er keine Ahnung habe, warum der Schuldner auf der Bestätigung nicht unterschrieben habe.

Da von Seiten des Herrn ATar keinerlei Beweismittel über die Herkunft des angeblich an A. verliehenen Geldbetrages vorgelegt werden konnte, stelle daher nach Ansicht der Betriebsprüfung oben angeführte Bestätigung ebenfalls eine reine Gefälligkeitsbestätigung dar.

5) Vorladung MustK (AB S. 490 f.)

Laut dessen Aussage vom 27.05.2003 habe er Herrn A. im Jahr 1997 ATS 200.000,00 geliehen. Das Darlehen sei bis zum Tag dieser Vernehmung noch nicht zurückbezahlt worden. Das Geld habe er anlässlich eines Urlaubs von seinem Schillingkonto in der Türkei abgehoben, und nach Österreich mitgenommen. Unterlagen können keine vorgelegt werden.

In Ermangelung der Vorlage von geeigneten Beweismitteln sei seitens der Betriebsprüfung der Aussage des MustK die Glaubwürdigkeit abzusprechen.

6) Vorladung MK (AB S. 456 f.)

Herr MK sagte am 27.05.2003 aus, dass er A. im Jahr 1999 ATS 300.000,00 und ATS 200.000,00 und im Jahr 2000 ATS 66.000,00, ATS 265.000,00 und ATS 169.000,00 geliehen habe, welche von A. noch nicht zurückbezahlt wurden. Die Geldbeträge seien von einem Sparbuch bei der Oberbank Linz abgehoben worden. Als Nachweis wurde das Sparbuch vorgelegt, in dem Abhebungen ersichtlich sind. Es war jedoch die Bezeichnung des Sparbuchs unkenntlich gemacht bzw. nur der Name Mehmet lesbar. Bis auf die Darlehensvergabe von ATS 200.000,00 im Jahr 1999 wurden Kopien von Bestätigungen vorgelegt, die wiederum nur vom Darlehensgeber unterschrieben wurden. Weiters sei eine Sammelbestätigung vorgelegt worden, in der die restlich angeführten Geldbeträge von diversen Personen (Familienmitglieder) der Familie Kü, nämlich AbdK und auch MuK, unterschrieben bzw. bestätigt wurden.

Von der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass Herrn A. am 27.05.2000 ein Darlehen von der OÖ.Landesbank (Hypobank) in Höhe von ATS 1.660.090,00 auf ein Konto der Oberbank, lautend auf Frau S (Gattin von A.) überwiesen wurde. Dieses Konto weise am 27.12.2000 noch ein Guthaben von ca. ATS 170.000,00 aus.

Die behauptete Darlehenshingabe von MK erscheine daher im Hinblick auf diese übrigen Begleitumstände als unglaubwürdig.

Die Zusammenfassung der Betriebsprüfung lautete:

Durchgehend auffallend und den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens widersprechend sei es auch, dass sämtliche Bestätigungen über die behaupteten Darlehen lediglich von den angeblichen Darlehensgebern unterfertigt worden seien. Keine einzige Bestätigung sei vom angeblichen Schuldner A. unterfertigt worden.

Ferner wäre noch anzumerken, dass anlässlich der am 23.10.2002 stattgefundenen Hausdurchsuchung zwar Belege über von der Betriebsprüfung anerkannte Privatdarlehen bei den Banken vorgefunden wurden, jedoch keine Belege über die nunmehr offensichtlich behaupteten Darlehen.

Allgemein unglaublich erscheine auch, dass nach den Aussagen der Darlehensgeber bei keinem der Darlehen eine Rückzahlungsvereinbarung getroffen wurde, und auch sämtliche Darlehen zur Zeit der Zeugeneinvernahmen noch zur Gänze dh **über Jahre** aushafteten.

Mit Datum 14.06.2005 stellte der Bw für alle Jahre den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde II.Instanz, den Unabhängigen Finanzsenat (UFS).

Am 30.Juni 2005 legte das Finanzamt Wels die Berufungen der Abgabenbehörde II.Instanz mit folgendem Antrag vor: Nach einer Hausdurchsuchung sei vom Betriebsprüfer eine Geldverkehrsrechnung erstellt worden und dabei ein ungeklärter Vermögenszuwachs festgestellt worden, der Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sei.

Das Finanzamt habe auf Grundlage der Stellungnahme des Prüfers am 06.06.2005 abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen und beantrage die Abweisung der Berufungen.

Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS):

Am 19.06.2007 hat der Betriebsprüfer Herr M der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) seine Berechnungen, Feststellungen und den Arbeitsbogen eingehend erläutert.

Ebenfalls am 19.06.2007 ist der Akt der Steuerfahndung, Standort Linz, zur Einsicht beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt.

Am 06. Juli 2007 wurde ein Erörterungstermin beim UFS mit dem Vertreter des Bw, Herrn Rechtsanwalt Dr. Reinhard Schwarzkogler, dem Vertreter des Finanzamtes Wels, HR Mag. Johann Lehner und der Referentin des UFS abgehalten. Der Betriebsprüfer Herr M wurde nicht geladen, da er sich ab 1.Juli 2007 zum Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf in Wien versetzen ließ. Im Zuge des Erörterungstermins wurde von der Referentin eine von ihr erstellte Neuberechnung der Beträge betreffend die ungeklärten Bargeldzuwächse in den einzelnen Jahren vorgelegt. Beim Nachvollziehen des Sachverhaltes und der Berechnung seien bei der Geldverkehrsrechnung der Betriebsprüfung diverse **Rechenfehler** hervorgekommen. Es

werden den Parteien folgende Unterlagen ausgehändigt: eine Betriebsausgaben-zusammenstellung für Lohnaufwendungen, Zukauf von Ersatzteilen, Fremdleistungen etc.; die Berechnung 1 – Betriebsprüfung – 06.07.2007 = ursprüngliche Berechnung der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 plus die zusammengefasste Geldverkehrsrechnung der Betriebsprüfung; Berechnung 2 – UFS – 06.07.2007 = Textblatt, zusammengefasste Summenberechnungen für die Jahre 1997 bis 2000 für die betrieblichen Bargeldfehlbeträge und eine Berechnung für die Vermietung und Verpachtung, eine neue zusammengefasste Geldverkehrsrechnung.

Die Rechenfehler der Betriebsprüfung und deren Korrektur werden beim Sachverhalt ausführlich dargestellt.

Im Erörterungstermin wurde von Seiten des Finanzamtes die Neuberechnung des UFS zur Kenntnis genommen und vom Rechtsberater des Bw angekündigt eine schriftliche Stellungnahme als Äußerung des Bw einzubringen.

Mit Schreiben vom 09.07.2007 wurde von der Referentin des UFS eine schriftliche Stellungnahme zur Neuberechnung unter Beisendung einer Begründung und aller neuer Berechnungsgrundlagen, die auch den Parteien im Erörterungstermin ausgehändigt wurden, vom Betriebsprüfer Günter M angefordert.

Mit Schreiben vom 18.07.2007 gab der Betriebsprüfer auf die Unterlagen folgende Antwort: Er habe sich die Neuberechnung des UFS der einzelnen Jahre (Geldverkehrsrechnung 1997 bis 2000) durchgesehen und keinen Berechnungsfehler oder logischen Grund gefunden, der gegen den Ansatz des UFS spricht.

Mit Schreiben vom 10.08.2007 hat der Bw mitgeteilt, dass er das Ergebnis der Berechnung des Unabhängigen Finanzsenates aus Gründen der Verfahrensökonomie akzeptieren würde. Er habe zwar tatsächlich seine Abgabenerklärungen richtig erstellt, er sehe sich aber mit der Tatsache konfrontiert, dass er sich im Beweisnotstand befände. Aus diesem Grunde werde die Berechnungsweise des UFS seitens des Bw akzeptiert. Der Bw hat seinen Rechtsvertreter beauftragt, umgehend mit dem zuständigen Strafreferenten des Finanzamtes Verbindung aufzunehmen, um abzuklären, ob eine für den Bw auch wirtschaftlich tragbare Lösung möglich sei.

Mit Fax vom 13.09.2007 wurde dem Rechtsvertreter des Bw das Schreiben des UFS an den Betriebsprüfer und seine Antwort und diverse Berechnungsblätter betreffend die vorläufigen Nachforderungen aus den Steuerbescheiden übermittelt.

Mit Fax vom 13.09.2007 wurde dem Finanzamt Wels ebenfalls das Schreiben des UFS an den Betriebsprüfer und seine Antwort und diverse Berechnungsblätter für die vorläufigen

Steuernachforderungen laut den Mehrbeträgen laut UFS und das Schreiben vom Rechtsvertreter vom 10.08.2007 übersandt.

Mit Schreiben vom 16.10.2007 hat der Bw sämtliche Beweisanträge sowie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Er gab darüber hinaus bekannt, dass er mit einer Berufungsvorentscheidung einverstanden wäre.

Der Vertreter des Finanzamtes Wels hat es am 19.10.2007 über Ersuchen der Referentin telefonisch abgelehnt, wie im Schreiben des Rechtsvertreters des Bw angeregt, eine Berufungsvorentscheidung mit den vom Bw akzeptierten Beträgen auszufertigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der gegenständlichen Berufung ist strittig, welche Umsätze und Einkünfte der Bw in den Prüfungsjahren erzielt hat bzw. welche Umsätze und Einkünfte der Bw auf Grund der vorliegenden Unterlagen schätzungsweise erzielt haben muss.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw betreibt in den Berufungsjahren 1997 bis 2000 einen Gebrauchtwagenhandel am Standort L. An dieser Adresse wohnt der Bw in den Berufungsjahren mit seiner Familie, bestehend aus ihm selbst, seiner Ehefrau Saa und den 4 Kindern Ay. geb. 1975, Y geb. 1980, I. geb. 1981, Y. geb. 1989, insgesamt 6 Personen.

Weiters erzielt der Bw ab 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und zwar aus der Untervermietung von Räumlichkeiten am Standort und Wohnort L. Einkünfte aus der Vermietung von Räumlichkeiten im Haus St wurden erst ab dem Veranlagungsjahr 2002 erzielt und erklärt.

Die Gewinnermittlung erfolgt für die Jahre als Einnahmen-Ausgaben-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Für die Vermietungseinkünfte erfolgt eine eigene Überschussermittlung.

Der Bw ist Gebrauchtwagenhändler. Er versteuert betreffend die Umsatzsteuer seine Umsätze nach § 24 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994, der **Differenzbesteuerung**. Das bedeutet, dass der Bw bei Lieferung eines gebrauchten Kraftfahrzeuges als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nicht das gesamte Entgelt, sondern nur den Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis = **die Spanne** heranziehen muss (zB Jänner 1997 Umsatzsteuervoranmeldung: als Erlöse wurden die Spannen von ATS 8.000,00+4.000,00+6.400,00 +6.000,00+4.400,00 erklärt). Der Großteil der steuerpflichtigen Umsätze sind diese Differenzbeträge, die sich in den Umsatzsteuervoranmeldungen der

Prüfungsjahre befinden. Weiters tätigt der Bw auch Umsätze, bei denen das gesamte Entgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen ist und ein paar Umsätze, die steuerfrei sind.

Der Bw **erklärte** in seinen Steuererklärungen folgende Umsätze und folgende laufende Verluste aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb und der Vermietung:

Im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit 1996 – kein Prüfungsjahr:

	1996
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen etc.	ATS 240.040,03
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	ATS - 374.975,00
Einkünfte aus Vermietung	ATS 0,00

In den Berufungsjahren 1997 bis 2000:

	1997	1998
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen etc.	ATS 567.194,40	ATS 554.045,53
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	ATS - 429.671,00	ATS -213.629,00
Einkünfte aus Vermietung	ATS - 131.731,00	ATS -14.042,00
	1999	2000
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen etc.	ATS 576.775,70	ATS 873.962,83
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	ATS - 82.907,00	ATS - 106.249,00
Einkünfte aus Vermietung	ATS 61.508,00	ATS -38.485,00

Am 26. März 2002 wurde vom Finanzamt Wels Erhebungsdienst eine Niederschrift anlässlich einer Nachschau beim Bw in L aufgenommen. Anwesend waren der Leiter der Amtshandlung KIR, der Bw und seine Tochter YA, geb. 1980, als Dolmetscherin. **Aus dieser Nachschau ergab sich folgende Information:** Am 22.03.1994 hat der Bw um ATS 2.000.000,00 eine Liegenschaft in St,Br erworben. Laut Grundbuchsatzug und Auskunft des Bw wurde die Liegenschaft und deren Renovierung zur Gänze durch Kredite finanziert und zwar ein Kredit bei der Volkskreditbank in Höhe von ATS 1.800.000,00 (Pfandurkunde vom 27.03.1995) und

ein Kredit bei der Oberbank in Höhe von ATS 1.200.000,00 (Pfandurkunde vom 27.06.1997). Im Jahr 2000 wurde mit Schuldschein vom 27.03.2000 der Kredit von der Volkskreditbank auf die Oberösterreichische Landesbank (Hypobank) umgeschuldet und ein Pfandrecht in Höhe von ATS 1.670.000,00 neu eingetragen. Laut Auskunft betrug in diesem Zeitpunkt der Nachschau am 26.03.2002 die Rückzahlung der Kredite ca. ATS 23.087,00 = Euro 1.677,80 monatlich.

Aus den Bankbelegen, die nach der Hausdurchsuchung vorlagen, konnte festgestellt werden, dass die Gehälter der Kinder I. (zB 1997: ca. rund ATS 6.000,00) und Ay. (zB 1997: ca. rund ATS 12.000,00) auf ein Oberbank Konto 002 -zzzzzzz lautend auf A. eingezahlt wurden und es sich dabei um ein Familienkonto handelte. Von diesem Konto wurden Kreditrückzahlungen in den Jahren 1997 bis 1998 von monatlich ATS 9.620,00 und ab 2000 von monatlich ATS 12.520,91 getätigt. Ab Mitte 2000 wurde auch eine monatliche Rate für den Kredit der Oberösterreichischen Landesbank in Höhe von ATS 8.533,34 geleistet. Die Kreditraten änderten sich entsprechend der Änderung der Zinssätze im Ablauf der Jahre.

Das Haus, in dem der Bw wohnt und seine Betriebsstätte für den Kraftfahrzeughandel betreibt, L, hat er von Herrn RSt angemietet. Der Bw ist berechtigt in diesem Haus Räume unterzuvermieten, was er auch bei einigen Wohnungen tut. Dies führt in den Berufungsjahren zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die 1997, 1998 und 2000 negativ waren und nur im Jahr 1999 zu einem Einnahmenüberschuss geführt haben.

Ab 18.07.2002 bis 09.07.2003 wurde durch das Finanzamt Wels eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Prüfung wurde dann unterbrochen und am 23.10.2002 eine Hausdurchsuchung durchgeführt.

Anlässlich der Hausdurchsuchung wurde in einer Niederschrift der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz im Auftrag des Finanzamtes Wels (Ermittlungsakt Enr. xx, S. 121, 122) am 23.10.2002 festgehalten, dass auf Befragen des Bw und seiner Ehefrau Saa in Anwesenheit des Steuerberaters sowie einer Dolmetscherin eine niederschriftliche Aussage zum Sachverhalt verweigert wurde.

Auf Grund der nach der Hausdurchsuchung vorliegenden Unterlagen wird festgestellt, dass auf dem **betrieblichen** Konto bei der Oberbank 001 -xxxxxxx vom Bw laufende Bareinzahlungen (synonym hier auch Bareinlagen oder Bankeinlagen) vorgenommen wurden. Diese ergaben in den einzelnen Prüfungsjahren saldiert mit den Barauszahlungen (synonym hier auch Barbehebungen oder Barabhebungen) folgende Beträge:

Oberbank Konto =	Bareinzahlungen in	Barauszahlungen in	Summe Barein-
------------------	--------------------	--------------------	---------------

OBK 001 -xxxxxxx	ATS	ATS	zahlungen in ATS
1997	972.000,00	- 25.000,00	947.000,00
1998	708.000,00	0,00	708.000,00
1999	580.000,00	0,00	580.000,00
2000	980.000,00	- 144.250,00	835.750,00

Die Herkunft dieser Vermögenszuwächse konnte weder aus den bisher erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb (1996 bis 2000 nur Verluste), noch auf Grund aller bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen, noch durch den Bw aufgeklärt werden. Die vom Bw im Laufe des Verfahrens behaupteten Darlehenshingaben seiner Freunde oder Bekannten können wegen Unglaubwürdigkeit und Widersprüchlichkeit der Angaben nicht geglaubt werden. Es liegt daher ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs vor, der zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 Abs. 2 BAO berechtigt.

Die Schätzungsbefugnis steht somit fest. Als Methode wurde eine Schätzung nach dem Vermögenszuwachs unter Erstellung einer betrieblichen Geldflussrechnung, einer Geldflussrechnung für die Vermietung und einer alle Konten des Bw, alle Konten der Familie und die Lebenshaltungskosten berücksichtigenden Geldverkehrsrechnung gewählt.

Die Berechnungsschemata des Betriebsprüfers und anschließend des UFS berücksichtigen alle **Barbewegungen**. Dies sowohl auf den Bankkonten, als auch bei den Betriebsausgaben und Werbungskosten und bei den geschätzten Lebenshaltungskosten. Alle Beträge, die durch **Überweisungen** über die Bank geleistet wurden wie zB auch die Tilgung der Kreditraten bleiben außer Ansatz.

Ermittlung der Zuschätzungen:

Der Betriebsprüfer hat nach folgendem Berechnungsschema mittels einer **Geldflussrechnung** die reinen **Barbewegungen = Bargeldbewegungen** im gesamten betrieblichen Bereich (dh mit den Betriebsausgaben laut Spesenverteiler, dem Wareneinkauf etc.) inklusive der Vermietung Monat für Monat für 1997 bis 2000 zusammengestellt:

Berechnungsschema - Barverkehr monatlich:	
Losung Kraftfahrzeuge	Laut Umsatzsteuervoranmeldung

plus Losung Vermietung und Verpachtung	Laut Umsatzsteuervoranmeldung
Minus Losung Kraftfahrzeuge Oberbank	Laut Oberbank Konto 001 -xxxxxxx
Minus Losung Vermietung Oberbank	Laut Oberbank Konto 001 -xxxxxxx
Minus Bargeldabgang bzw. Bargeldausgaben	(Spesen laut Spesenverteiler gesamt minus Spesen, die über die Oberbank bezahlt wurden) ohne Wareneinkauf
Minus Wareneinkauf gesamt	Laut Kraftfahrzeugliste
Plus Wareneinkauf über Oberbank	Laut Oberbank Konto 001 -xxxxxxx
= Barbestand hier: Bargeldfehlbeträge	

Dieses Berechnungsschema führte zu den **Bargeldfehlbeträgen** laut den in der Beilage dargestellten Berechnungen = Berechnung 1 – Betriebsprüfung – Barbewegungen – Beilage 1.

Die Fehlbeträge bedeuten, dass der Bw **mehr** an Bargeld zur Verfügung gehabt hat, um seine Betriebsausgaben, Werbungskosten und Bankeinzahlungen zu tätigen, als aus den erklärten Umsätzen und Erlösen möglich gewesen wäre.

Das oben dargestellte **Ermittlungsschema** des Betriebsprüfers für die **Bargeldfehlbeträge** ist **richtig**, seine Berechnung ist **fehlerhaft**. Bei Überprüfung der Berechnung durch den Unabhängigen Finanzsenat ist hervorgekommen, dass der Betriebsprüfer **nur** die Erlöse laut den Umsatzsteuervoranmeldungen angesetzt hat. Diese Erlöse erfassen hauptsächlich nur die Spannen der Gebrauchtfahrzeuge und nicht den gesamten Verkaufserlös, da der Bw bei der Umsatzsteuer die Differenzbesteuerung in Anspruch nimmt. **Dem Bw sind aber in den einzelnen Prüfungsjahren die gesamten Verkaufserlöse an Bargeld – soweit sie nicht über die Bank bezahlt wurden – zur Verfügung gestanden.** Weiters hat der Betriebsprüfer auch den Wareneinkauf laut den händisch geführten Einkaufs- und Verkaufslisten nicht ganz richtig zugeordnet und in seine Berechnungen einfließen lassen. **Beim Wareneinkauf gilt ebenso, dass der gesamte Einkaufsbetrag bar abgeflossen ist, soweit der Wareneinkauf nicht über die Bank bezahlt wurde.**

Die betriebliche Geldflussrechnung der Betriebsprüfung wird vom UFS – wie auch ausführlich im Erörterungstermin am 06.07.2007 mit den Parteien besprochen – betraglich richtig gestellt.

Die Richtigkeit der neuen Berechnung durch die Referentin des UFS wurde vom Betriebsprüfer Herrn M mit Schreiben vom 18.07.2007 bestätigt.

Der Betriebsprüfer hat der Referentin des UFS seine Exceldateien zum Nachrechnen und damit auch zur Neuberechnung überlassen. Weiters können zur Korrektur diverse Erlöskonten und Wareneinkaufskonten aus der Buchhaltung, die für die § 4 Abs. 3 EStG 1988 Gewinnermittlung vom Steuerberater erstellt wurden, herangezogen werden. Es ist unbestritten, dass alle Betriebsausgaben und alle Wareneinkäufe vollständig erfasst wurden.

Als Beispiel für die Darstellung des Fehlens von erklärten Barerlösen in der Berechnung des Betriebsprüfers wurde der **Jänner 1997** im Hochformat mit den Spesen und Wareneinkäufen dargestellt – siehe Berechnung 2 – UFS Jänner 1997 / 1.Darstellung – **Beilage 3** mit Monatsfehlbeträgen und Jänner 1997 / 2.Darstellung – **Beilage 3** auch untergliedert mit untermonatlichem Fehlbetrag. Daran anschließend wurden diese Beträge zur Kontrolle in das Schema des Betriebsprüfers eingearbeitet, was betraglich zum selben Ergebnis laut UFS geführt hat – siehe Berechnung 2 – UFS Jänner 1997 – 3.Darstellung – **Beilage 3**. Daraus ist ersichtlich, dass sich bei Ansatz der Gesamterlöse und des Gesamteinkaufs zu Gunsten des Bw ein niedrigerer Bargeldfehlbetrag ergibt.

Beispielhaft wurde vom UFS für die Erlöse des **ganzen** Jahres 1997 eine Gegenüberstellung der Erlöse anhand der händisch vom Bw geführten Einkaufs- und Verkaufslisten und anhand der Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt – siehe Beilagen Berechnung 2 – UFS – Erlöse – **Beilage 4**. Daraus ist ersichtlich, dass dem Bw aus dem Verkauf der Kraftfahrzeuge aus dieser händischen Liste insgesamt ca. ATS 1.315.450,00 im Gegensatz zu den Umsatzsteuervoranmeldungen mit Spannumsatz ATS 681.400,00, wie in der Berechnung des Betriebsprüfers angesetzt, zugeflossen sind.

Um die Rechenfehler der Betriebsprüfung für alle Prüfungsjahre zu korrigieren wurden folgende Beträge zusammengefasst:

Die Neuberechnung des UFS erfolgte unter Zugrundelegung der **Summen**, die aus den Zellen der Exceltabellen des Prüfers – Berechnung 1 – Betriebsprüfung – - Barbewegungen - Beilage 1 **für jedes Jahr** gezogen wurden und zwar Summe „Spesen gesamt mit Bareinlagen (Bareinlagen bereits saldiert mit Bareinzahlungen)“ abzüglich „Spesen davon über Oberbank“ = „ Spesen **bar** mit Bareinlagen ohne Wareneinkauf“ aus allen Zellen. Dies ergibt die Summen der Barabflüsse ohne Wareneinkauf.

Zur Neuberechnung des Bargeldfehlbetrages wurden von der Referentin des UFS alle Erlöskonten aus der Buchhaltung zusammenaddiert und zwar beispielhaft für das Jahr 1997 die Konten 820, 821, 810, 811, 830 und 849. Von diesen Konten wurden dann die vom Betriebsprüfer errechneten Erlöse, die über das Oberbankkonto geflossen sind, abgezogen. Der Bargeldzufluss beträgt **ATS 1.313.400,00**. Dieser Betrag ist dann wieder Ausgangsbasis für das Abrechnen des Bargeldabflusses von den Spesen bar inklusive der Bankeinzahlungen, des Wareneinkaufs Auto Durchläufer, des Wareneinkaufs Auto 20% netto und der Korrektur = hier Zurechnung des Wareneinkaufs über die Oberbank. Das ergibt den nun ungeklärten betrieblichen Bargeldfehlbetrag von ATS – 810.792,40, gerundet ATS - 810.000,00, für 1997 – siehe Beilagen Berechnung 2 – UFS – Barbewegungen – **Beilagen 5**.

Die Spesen laut den Spesenverteilern sind von der Betriebsprüfung richtig ermittelt worden. Alle vom Betriebsprüfer zusammengerechneten und festgestellten Beträge, die über die Oberbank bezahlt wurden, werden entsprechend den Listen des Prüfers beibehalten, da diese auch richtig ermittelt sind. Korrigiert wurden ein paar kleine Übertragungsfehler bei den Bankeinzahlungen und Bankauszahlungen. Es ist daher möglich, aus diesen Exceltabellen die **Summen** aller dieser Positionen zu ziehen und zwecks Neuberechnung mit den Kontensalden aus der Buchhaltung zu ergänzen.

Die Bargeldzuflüsse werden jetzt vom UFS aus **allen** Erlöskonten der Buchhaltung addiert, ebenso der Abfluss betreffend den Wareneinkauf aus den Wareneinkaufskonten. Die diversen Fehlerquellen in den baren Zu- und Abflüssen bei den **Erlösen** und beim **Wareneinkauf, die durch die Differenzbesteuerung ausgelöst wurden**, können damit ausgeschlossen werden.

Die vom Prüfer errechneten **monatlichen** Fehlbeträge unter der Überschrift „Barbestand“ wurden nicht neu berechnet, da eine neue **Summenberechnung für das ganze Jahr** in den Exceldateien genügte, um die Rechenfehler auszubessern – siehe ausführliche Berechnung in Berechnung 2 – UFS – Barbewegungen – Beilage 5: Neuberechnung durch UFS, um diverse Fehlerquellen bei den Lösungen bzw. beim Wareneinkauf (WEK) auszuschließen – nur Barbewegungen beim Kfz-Betrieb.

Auf Grund der neuen Berechnung durch den UFS kommt es zu folgenden gerundeten neuen Bargeldfehlbeträgen

Beträge in ATS	1997	1998	1999	2000
-----------------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Summen Fehl- beträge abgerundet	- 810.000,00	- 410.000,00	- 344.000,00	- 281.000,00
---------------------------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------

Ergänzt wurde die Berechnung des Prüfers um eine Geldflussrechnung des UFS für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, in die alle Unterlagen zur Vermietung laut den Erklärungen des Bw in den Jahren 1997 bis 2000 und laut den zur Vermietung eingereichten Unterlagen im Jahr 2002 (Zusammenstellung der Hausbelege 1994 bis 2002) berücksichtigt sind – siehe Beilage Berechnung 2 – UFS – Vermietung – **Beilage 6**. Dies wurde zu Gunsten des Bw erstellt, da sich aus dem Sachverhalt ergab, dass die meisten Mieteinnahmen bar zugeflossen sind, die Werbungskosten in den Jahren 1998 und 1999 aber zumeist über die Bank bezahlt wurden und erst im Jahr 2000 ein Großteil der Rechnungen bar bezahlt wurde.

Erstellung der Geldverkehrsrechnung

Als nächsten Schritt wurde vom UFS eine Geldverkehrsrechnung unter Beibehaltung des Schemas der Betriebsprüfung mit diesen betrieblichen Bargeldfehlbeträgen als Ausgangsbasis unter Einbeziehung **aller sonstigen Konten** des Bw und seiner Familie gemacht. Das bedeutet, es wurden die Familienkonten und allfällige Bankkredite, die zu Bargeldbewegungen geführt haben, und die Lebenshaltungskosten aufsummiert, um einen tatsächlichen Fehlbetrag, der dieser Schätzung zugrunde gelegt wird, zu errechnen oder diesen Fehlbetrag aufklären zu können.

Die Korrekturen vom UFS in der Geldverkehrsrechnung bei den Bareinzahlungen und Barauszahlungen sind in Summe relativ geringfügig. Es erfolgte eine Anpassung der Bareinzahlungen und Barauszahlungen entsprechend den diversen Konten laut den Zusammenstellungen der Bankkonten des Betriebsprüfers. 1999 wurden die Einzahlungen und Behebungen auf dem Konto 002 -zzzzzz neu zusammengerechnet und in der Zusammenfassung der Geldverkehrsrechnung korrigiert. Im Jahr 2000 wurde bei der Geldverkehrsrechnung bei den sonstigen Zuflüssen das Vorzeichen ausgebessert, da es sich um eine Bareinzahlung handelt.

Beispielhaft wird vom UFS hier die Geldverkehrsrechnung für das Jahr 1997 unter Beibehaltung des Schemas des Betriebsprüfers mit den korrigierten Zahlen dargestellt:

Geldverkehrsrechnung 1997		Alle Beträge in ATS
----------------------------------	--	---------------------

Ungeklärter Bargeldfehlbetrag Betrieb	Laut UFS	810.000,00
Bargeldbewegung Konto, A. , OBK 001-yyyyyyy	Bareinzahlung Barauszahlung	526.247,00 - 268.000,00
Bargeldbewegung Konto, Saadet Aydemir, OBK 002 -zzzzzzz ,	Bareinzahlung Barauszahlung	0,00 0,00
Lebenshaltungskosten 6 Personen		170.000,00
Kredit Oberbank Konto 001 -vvvvvvv ab 6/1997	Kreditaufnahme = Geld, das zur Verfügung stand	- 500.000,00
Ungeklärter Bargeldfehlbetrag aus der Vermietung		6.957,00
Fehlende Mittel über die der Bw 1997 verfügt hat		745.204,00
Fehlende Mittel über die der Bw 1997 verfügt hat gerundet		745.200,00

Die Berechnung der fehlenden Mittel im Querformat für **alle Prüfungsjahre** von 1997 bis 2000 ist den Beilagen Berechnung 2 – UFS – Geldverkehrsrechnung – **Beilage 7** zu entnehmen. Alle baren Bankeinzahlungen sind Geldverwendung von Geld, das dem Bw von irgendwoher zugeflossen sein muss. Alle baren Bankauszahlungen oder aufgenommenen Kredite, die bar verwendet wurden, standen dem Bw an Bargeld zur Verfügung. **Die so errechneten Geldzuflüsse stellen den Vermögenszuwachs dar, der unaufgeklärt blieb.** Da die Höhe der Vermögenszuwächse in keinem Prüfungsjahr aufgeklärt werden konnte, waren die Besteuerungsgrundlagen nach § 184 Abs. 1 und Abs. 2 BAO zu schätzen. Die schätzungsweise Zurechnung des ungeklärten Vermögenszuwachses erfolgt bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, weil dies nach dem vorliegenden Sachverhalt und der Haupttätigkeit des Bw am wahrscheinlichsten ist.

Es handelt sich daher beim ungeklärten Vermögenszuwachs um nicht erklärte Einkünfte inklusive Umsatzsteuer aus Gewerbebetrieb:

Veranlagungsjahre	Ungeklärter Vermögenszuwachs gerundet
-------------------	--

1997	ATS 745.200,00 = € 54.155,80
1998	ATS 218.000,00 = € 15.842,68
1999	ATS 285.800,00 = € 20.769,90
2000	ATS 427.100,00 = € 31.038,57

Aus den Barbewegungen aller Positionen, Konten und dem Ansatz der geschätzten Lebenshaltungskosten der Familie ist ersichtlich, dass dem Bw diese fehlenden Mittel = Unterdeckungsbeträge als Vermögenszuwachs zur Verfügung gestanden haben müssen, da diese Beträge tatsächlich wie zugeflossenes Einkommen verwendet wurden.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass diese fehlenden Mittel durch Familienangehörige oder durch Darlehen von Freunden oder Bekannten aufgebracht wurden.

Diese ungeklärten Vermögenszuwächse sind den erklärten Umsätzen und den Einkünften aus Gewerbebetrieb netto zuzurechnen.

Jahre	1997 in ATS	1998 in ATS	1999 in ATS	2000 in ATS
Erhöhung Umsatz 20% netto laut UFS	621.000,00	181.666,67	238.166,67	355.916,67
Erhöhung Umsatz- steuer	124.200,00	36.333,33	47.633,33	71.183,33
Umsatz brutto	745.200,00	218.000,00	285.800,00	427.100,00
Erhöhung Ek aus Gewerbebetrieb netto, gerundet	621.000,00	181.667,00	238.167,00	355.917,00

In den Beilagen Berechnung 2 – UFS – Umsatzsteuer – **Beilage 8** und Berechnung 2 – UFS – Einkünfte aus Gewerbebetrieb – **Beilage 9** sind die Veränderungen der Kennzahlen für die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide ersichtlich.

Beweiswürdigung:

In den Berechnungen des Betriebsprüfers sind die meisten Beträge richtig ermittelt, es wurde nur übersehen, dass der Bw bei der Umsatzsteuer eine Differenzbesteuerung beansprucht.

Für die Geldflussrechnung müssen aber die gesamten Erlöse, soweit sie bar zugeflossen sind, angesetzt werden. Ebenso sind die bar abgeflossenen Wareneinkäufe zu berücksichtigen.

Weiters wurden bei der Neuberechnung geringfügige Korrekturen bei den Bareinzahlungen und Barbehebungen aus den Bankkonten gemacht, die teilweise auf Ziffernstürzen oder Übertragungsfehlern des Betriebsprüfers beruhten. Es erfolgte daher eine Anpassung der Bareinzahlungen und Barbehebungen entsprechend den diversen Konten laut den Zusammenstellungen der Bankkonten des Betriebsprüfers.

Die Bankkonten wurden vom Betriebsprüfer durchgesehen und die baren Bankeinlagen und Bankbehebungen mit den Tagen der Einzahlungen oder Auszahlungen aufgelistet und in den Berechnungen verarbeitet.

An Beweismittel wurden verwendet:

Der gesamte Veranlagungsakt. Der Akt der Steuerfahndung Ermittlungsakt Enr. xx. Die Berechnungsdatei des Betriebsprüfers in Excel. Alle Unterlagen der Betriebsprüfung aus dem Arbeitsbogen ABNr. xxx, insbesondere Spesenverteiler 1997-2000 (Kraftfahrzeugbetrieb und Vermietung), Oberbank-Konto 001 -xxxxxxx A. (betrieblich und Vermietung), Oberbank-Konto 001 -yyyyyyy A. . Ab 1998 Oberbank-Konto 002 -zzzzzzz S (auf dieses Konto sind die Gehälter von I und Ay und die Familienbeihilfe überwiesen worden; von diesem Konto sind die Lebensversicherung Wüstenrot und die Darlehensrückzahlungen für das Oberbank Konto 003 -wwwwwww und bis zum Zeitpunkt 29.02.2000 für das Volkskreditbank Konto 200000 und für das Hypo Bank Konto 400000 abgebucht worden).

Die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen mit den Spannen aus der Differenzrechnung. Die Erlöse, die von der Steuerberatungskanzlei Steinkellner auf diverse Erlöskonten für die § 4 Abs. 3 EStG 1988 gebucht wurden. Die Kraftfahrzeuglisten Einkauf/Verkauf, die der Bw für die Erlöse und den Wareneinkauf händisch geführt hat. Alle Buchhaltungskonten, die von der Steuerkanzlei Steinkellner erstellt wurden.

Nach eingehender Durchsicht der Zeugenaussagen betreffend die Darlehenshingabe der Freunde oder Bekannten werden auch vom UFS diese Aussagen als Gefälligkeitsaussagen gewertet, die jeder Lebenserfahrung widersprechen. Auch wenn die Beteiligten aus einem anderen Kulturkreis stammen und es sicher hin und wieder zu gegenseitigen Darlehenshingaben – wohl häufig im engsten Familienkreis - kommt, erscheinen die Höhe der Beträge und die fehlende Vereinbarung, wie diese „Darlehen“ zurückzuzahlen sind (unabhängig davon, ob sie zu verzinsen sind oder nicht) völlig unglaublich. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung hohe Geldbeträge jahrelang, ohne nachweisliche Bestätigung des Darlehens-

nehmers über die Hingabe und ohne Rückzahlungsvereinbarung (zB von 1997 bis 2003 = sechs Jahre) einem Freund oder Bekannten zu überlassen. Weiters ist aus der Höhe der bei der Betriebsprüfung behaupteten Darlehensbeträge ersichtlich, dass diese betraglich zu den vom Betriebsprüfer in den einzelnen Monaten **ursprünglich** ermittelten Fehlbeträgen passten. Dies erscheint nun umso verwunderlicher und unglaubwürdiger, da die behaupteten Geldhingaben **in dieser Höhe** auf Grund des Rechenfehlers des Betriebsprüfers **nicht mehr benötigt** werden, da nun weitaus geringere Bargeldfehlbeträge zum Ansatz kommen. Dies wurde im Schreiben des Rechtsvertreters des Bw vom 10.08.2007 wohl mit dem Satz kommentiert, dass sich der Bw **in Beweisnotstand** befindet. Es wurden auch mit Schreiben vom 16.10.2007 die Beweisanträge auf neuerliche Vernehmung der Zeugen zurückgezogen.

Rechtliche Erwägungen:

Zur Umsatzsteuer:

§ 24 Abs. 1 UStG 1994 lautet: Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und den Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Nummern 44 bis 46 der Anlage) oder **anderen beweglichen körperlichen Gegenständen** (mit einigen Ausnahmen) gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (**Differenzbesteuerung**), wenn folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: 1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer). 2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

Für die Besteuerung des Handels mit Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Antiquitäten und dergleichen gilt die Sonderregelung des § 24 UStG, die ihrerseits auf der Richtlinie = RL 94/5/EG vom 14.02.1994 beruht. Bei Lieferung der genannten Gegenstände ist als Bemessungsgrundlage nicht das gesamte Entgelt anzusetzen, sondern nur der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis, die Differenz. Damit sollen mehrfache Belastungen vermieden werden, die durch eine auf dem Gegenstand noch lastende Restmehrwertsteuer bei Wiedereinschleusung von gebrauchten Gegenständen etc. in den Markt entstehen können. Ein gesonderter Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung ist nicht vorgesehen. Es ist jedoch in der Rechnung auf die Differenzbesteuerung hinzuweisen (der Abnehmer kann somit keinesfalls eine Vorsteuer abziehen).

Die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung ist in § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) geregelt und lautet:

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

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

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter **unaufgeklärter Vermögenszuwachs** die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt (vergleiche zB VwGH 08.09.1992, 89/14/0014). Das Gleiche gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte (vergleiche zB VwGH vom 23.02.1994, 90/13/0075).

Es ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen oder sonstige Beweise zuverlässig ermitteln lassen (Schimetschek, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, SWK 1995, A 282). Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, § 184, S. 1912).

Das Ziel jeder Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Es ist jedoch jeder Schätzung immanent, dass sie mit einer gewissen Ungenauigkeit behaftet ist. Derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad abbilden (vgl VwGH 14.12.1995, 93/15/0102).

Auf Grund des beim Bw vorliegenden Sachverhaltes wurde ein dokumentierbarer ungeklärter Vermögenszuwachs festgestellt, der nicht aufgeklärt werden konnte. Diese Tatsache führt in Höhe dieser Beträge zu einer Schätzung. Als zusätzlich hervorgekommene Erlöse erhöhen sie die bisher erklärten Besteuerungsgrundlagen. Durch die Geldverkehrsrechnung wird das zugeflossene Einkommen in einem bestimmten Zeitraum berechnet. Ein Abgabepflichtiger kann in dem Veranlagungszeitraum von einem Jahr nicht mehr Geld ausgeben oder anlegen,

als ihm aus erklärten Einkünften oder sonstigen Quellen zugeflossen ist. Daher sind die ermittelten Fehlbeträge nun der Besteuerung zu unterziehen, da angenommen wird, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften stammt.

Alle erwähnten Beilagen bilden einen Bestandteil dieser Berufungsentscheidung. Ebenso alle Berechnungsblätter für die Neuberechnung der Umsatz- und Einkommensteuer.

Zur Information: In der vorläufigen Steuerberechnung in den gefaxten Unterlagen vom 13.09.2007 befindet sich ein Eingabefehler, der jetzt korrigiert wurde. Die Einkommensteuer wird 1999 und 2000 noch um den Alleinverdienerabsetzbetrag vermindert.

Zur Information: Über die Berufung gegen die Anspruchszinsen für das Jahr 2000 (RV/000-L/05) wird wegen der Übersichtlichkeit in einer eigenen Berufungsentscheidung abgesprochen.

Beilagen: Die Beilagen 1 bis 9 wurden alle im Text erwähnt und erläutern die Berechnungen; 7 Berechnungsblätter für die Steuerbescheide (4 Umsatzsteuer, 3 Einkommensteuer) in € (Euro)
7 Berechnungsblätter für die Steuerbescheide (4 Umsatzsteuer, 3 Einkommensteuer) in ATS (Schilling)

Linz, am 17. Dezember 2007

Ergeht an

1. A. als Bw, z.H. RA Dr.Reinhard Schwarzkogler, Marktplatz 2, 4650 Lambach
2. Finanzamt Wels als Amtspartei zu StNr. x