



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. F H, X Y, Sweg, vom 21. November 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 22. Oktober 2001 betreffend **Umsatz- und Einkommensteuer 1999** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen **Umsatzsteuerbescheid** angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	808.199,99 S	Umsatzsteuer (20%) abziehbare Vorsteuer	161.640,00 S -78.389,21 S
Zahllast (gerundet)				83.251,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				6.050,09 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen **Einkommensteuerbescheid** angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage	Abgabe
---------------------	--------

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	68.390,00 S	Einkommensteuer	3.446,86 S
	Abgabenschuld (gerundet)			3.447,00 S
	ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			250,50 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus dem Betrieb eines Esoterik- bzw. Massagestudios (ab 1. Juli 1999) sowie eines Baustoffhandels (ganzjährig).

Im Rahmen seiner **Steuererklärungen für das Jahr 1999** erklärte er folgende Bemessungsgrundlagen:

Umsätze/20 %	476.324,99 S
Vorsteuer	78.389,21 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Verlust	-84.223,42 S

Diese Einkünfte in Höhe von – 84.223,42 S setzten sich folgendermaßen zusammen:

Gewinn/Baustoffhandel (1.1.-31.12.1999)	7.725,95 S
Verlust/Esoterikstudio (1.7.-31.12.1999)	- 91.949,37 S

Überdies bezog der Bw im Jahr 1999 laut Aktenlage für insgesamt 110 Tage folgende Transferleistungen:

Arbeitslosengeld/Arbeitsmarktservice Oberösterreich vom 1.1.-19.1.1999 iHv 8.415,00 S  
 Krankengeld während Arbeitslosigkeit/OÖ Gebietskrankenkasse vom 11.3.-9.6.1999  
 iHv 58.019,00 S

Mit **Bescheiden vom 7. Juni 2000** wurde der Bw vom Finanzamt **vorläufig** erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt.

Anlässlich einer in den Jahren 2000/2001 vom Finanzamt Z durchgeführten **Betriebsprüfung** (samt Hausdurchsuchung am 25. Juli 2000) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre **1997 bis 1999** wurden die Massageerlöse des Jahres 1999 gegenüber den erklärten im Rahmen einer Zuschätzung um 818.125,00 S (netto) erhöht; der Mehraufwand/Masseurinnen wurde mit 409.063,00 S schätzungsweise in Ansatz gebracht. Gleichzeitig wurden für den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2000 die erklärten Umsätze um 1.146.000,00 S netto von 1.854.000,00 S auf 3.000.000,00 S erhöht.

Begründet wurden diese **Zuschätzungen** mit den festgestellten Mängeln der steuerlichen Aufzeichnungen und den Widersprüchen zwischen Aussagen (insbesonders der Masseurin M C) und Belegen bzw. erklärten Umsätzen.

Hierbei wurde zwischen den Zeiträumen Juli bis August 1999 und September bis Dezember 1999 bzw. Jänner bis Dezember 2000 differenziert, wobei entsprechend den Aussagen von Frau C Juli und August 1999 als Anlaufzeitraum angesehen und von einem monatlichen Bruttoumsatz pro Masseurin von 30.000,00 S ausgegangen wurde. Dieser Durchschnittssatz von 30.000,00 S wurde auf eine durchschnittliche Anzahl von zwei Masseurinnen und einen Topf Eigenleistungen umgelegt (somit ein Vervielfacher von drei), sodass sich für Juli und August 1999 ein Bruttoumsatz von jeweils 90.000,00 S errechnete. Die Monate September bis Dezember 1999 wurden entsprechend der Aussage von Frau C als die bestausgelasteten mit einem Bruttoumsatz von 100.000,00 S pro Masseurin und Topf Eigenleistung eingestuft, sohin mit einem geschätzten monatlichen Bruttoumsatz von 300.000,00 S.

Die Umsätze pro Masseurin für den Zeitraum 1 bis 12/2000 waren von Frau C als rückläufig bezeichnet worden; dem war aber – wie der Prüfer ausführte – die Eröffnung des zweiten Studios in der Mstraße (im Dezember 1999) und somit ein zweiter Umsatzträger im Jahr 2000 gegenüber gestanden. Die monatlichen Gesamtumsätze für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2000 wurden daher in gleicher Höhe wie September bis Dezember 1999 mit brutto 300.000,00 S monatlich geschätzt.

In seinem revidierten **Schlussbesprechungsprogramm vom 16. Oktober 2001** erläuterte der Betriebsprüfer unter Punkt 1 bis 7 konkret, wie er die oben angeführten – unter Punkt 8 des Programmes ausgewiesenen – Beträge ermittelt hatte:

In **Punkt 1** des Programmes beschäftigte er sich mit der **Zeugenaussage** M C vom 25. Juli 2000:

*Im Laufe der Schlussbesprechung mit dem Bw und seinem steuerlichen Vertreter am 18. September 2001 wäre der Einwand gekommen, dass die im Zuge der Hausdurchsuchung getätigte Zeugenaussage der M C (Masseurin in einem seiner Studios) unrichtig sei. Insbesonders bei zwei Punkten (Höhe der Einnahmen und Lösungsaufzeichnungen der Masseurin) sei es zu Missverständnissen gekommen, bedingt durch die nicht so guten Deutschkenntnisse von Frau C und aufgrund von Schwierigkeiten von Frau C, die*

handgeschriebene Niederschrift der Zeugenaussage am 25. Juli 2000 zu lesen.  
 Da die Zeugeneinvernahme durch die Prüfungsabteilung Strafsachen erfolgt wäre, wäre nach der Besprechung mit dem Bw Kontakt zu dieser aufgenommen und um neuerliche Zeugeneinvernahme von Frau C und Wertung des Ergebnisses ersucht worden.  
 Die Zeugin C wäre am 26. September 2001 nochmals einvernommen worden. In dieser zweiten Aussage wäre insbesonders zu zwei Sachverhalten (Höhe der Einnahmen und Aufzeichnungen zur Losungsermittlung) abweichend von der Erstaussage geantwortet worden. Die bei der Erstaussage geäußerten Beträge seien nicht als ihr Einnahmenteil, sondern als Gesamtsumme der Einnahmen zu verstehen gewesen. Weiters sei die Tageslosung nicht auf dem Kuvert notiert worden, sondern auf einer Stricherlliste und sie selbst habe die Monatssumme lediglich einmal gezählt. Als Zeiträume mit den höchsten Einnahmen würden in der Zweitaussage konkret Ende 1999 und Mai bis Juni 2000 genannt. Von der Prüfungsabteilung Strafsachen werde die Erstaussage der Zeugin als von geradezu herausragender Bedeutung beurteilt, da aus dem Gesamtbild der Verhältnisse eine massive Einflussnahme auf die Zeugin zu befürchten gewesen sei.  
 Da der Prüfer selbst bei keiner der beiden Einvernahmen anwesend gewesen wäre, müsse er bei der Beurteilung der Verhältnisse auf die Einschätzung der PAST zurückgreifen. Demzufolge werde in den weiteren Ausführungen die Erstaussage von Frau C als Grundlage herangezogen.

Aus den im Akt aufliegenden **Niederschriften über die Vernehmung der Zeugin M C** ergibt sich Folgendes:

**Einvernahme vom 25. Juli 2000 (in Anwesenheit ihres steuerlichen Vertreters Kurt B):**

Die Zeugin führte aus, dass sie seit Juli 1999 bei Mag. H offiziell als Masseurin beschäftigt wäre. Sie hätte sich aufgrund einer Zeitungsanzeige glaublich im März 1999 bei ihm gemeldet. Im April oder Mai 1999 hätte sie den ersten Massagetermin im Studio Sch als ersten Versuch wahrgenommen. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Einrichtung lediglich aus einem Massagetisch bestanden. Seit Beginn ihrer Tätigkeit hätte sie die Anmeldung zur Versicherung gefordert. Nach ihrem ersten Massagetermin wäre sie ca. 3 bis 4 Wochen nicht für H tätig gewesen. Für die einzelnen Massagen hätte sie je nach Dauer 1.500,00 S (Ganzkörpermassage – Body), 1.000,00 S (Tantra Massage) bzw. 250,00 S (Reiki) von den Kunden einkassiert. Die Body Massage sei erst ab ca. Herbst 1999 verabreicht worden. Von dem von Kunden einkassierten Geldbetrag hätte sie 50 % an Mag. H weitergegeben. Anfangs wären die Einnahmen von ihr nicht aufgeschrieben worden, sondern die Abrechnung wäre immer direkt mit Herrn Mag. H erfolgt. Später, als sie dann zu zweit gewesen wären, glaublich Juli 1999, wären die täglichen Einnahmen in einem Kuvert aufbewahrt worden, auf dem die Tageslosung auch aufgeschlüsselt gewesen wäre (Stricherlliste).

Diese vorangeführten Kuverts wären durch H mitgenommen worden. Ob er diese aufbewahrt hätte, wisse sie nicht. Diese Kuverts hätten die Geldbeträge, welche Mag. H auch zustanden (die Hälfte der Massageerlöse), enthalten. Es sei ihr bekannt, dass Mag. H selbst auch Massagen im Studio Sch ausgeführt hätte. Im Studio in der Mstraße hätte er nur gelegentlich ausgeholfen (zwei bis dreimal).

Ihr sei bekannt, dass ein Studio in Sr eingerichtet worden wäre. Ob und wann dies in Betrieb gegangen wäre, wisse sie nicht.

Auf die Frage, wie hoch die von ihr erzielten Einnahmen in den einzelnen Monaten gewesen wären, antwortete die Zeugin, dass sie einmal ausgerechnet bzw. aufgeschrieben hätte, wie viel sie in einem Monat verdient hätte. Es wäre dies Ende des Jahres 1999 gewesen, wobei dies der am besten ausgelastete Zeitraum gewesen wäre. Es hätte sich damals um 50.000,00 S gehandelt. Die Zeugin stellte klar, dass das Studio erst Ende des Jahres 1999 auf drei Räume erweitert worden wäre. Ebenso führte sie aus, dass ab Eröffnung des Geschäftsbetriebes in Y, Mstraße die Umsätze im Studio Sch zurückgegangen wären. Hinsichtlich der von ihr erzielten Einkünfte im Jahr 1999 wären von ihr Steuererklärungen abgegeben worden.

In den Anfängen (Juli bis September 1999) wäre ihr Verdienst bei monatlich ca. 15.000,00 S im Durchschnitt gelegen.

Im Rahmen ihrer **zweiten Vernehmung am 26. September 2001** sagte die Zeugin M C lt. im Akt befindlicher Niederschrift Folgendes aus:

*Auf die Frage, ob sie heute das Gleiche aussage wie in der Niederschrift vom 25. Juli 2000, antwortete die Zeugin, dass sie aufgrund eines Missverständnisses und der Schwierigkeit, die handgeschriebene Niederschrift zu lesen, Folgendes angebe: Die Tageslosung wäre nicht auf dem Kuvert notiert worden, sondern auf einer Stricherlliste. Sie hätte die Monatssumme lediglich einmal gezählt, sonst hätte das immer Mag. H gemacht. Der angeführte Betrag von 50.000,00 S sei die Gesamtsumme der Einnahmen und nicht ihr Anteil gewesen. Die besten Zeiträume betreffend die Einnahmen wären Ende 1999 und Mai bis Juni 2000 gewesen. Die Beträge in diesen Zeiträumen wären November, Dezember 35.000,00 S und 32.000,00 S und Mai ca. 48.500,00 S und Juni 57.700,00 S gewesen.*

*Diese Beträge wären die Gesamtumsätze gewesen, von diesen hätte sie 50 % erhalten.*

*Auf die Frage, wer sie dazu überredet hätte, ihre Erstaussage zu ändern, gab die Zeugin an, es hätte sie niemand dazu überredet. Mag. H hätte gesagt, dass ihre Aussage in dem oben beschriebenen Punkt von der Finanzverwaltung missverstanden worden wäre.*

*Wann er das gesagt hätte, wisse sie nicht mehr, er hätte das persönlich gesagt.*

*Ihr wäre weder gedroht noch etwas versprochen worden, wenn sie eine andere Aussage treffen würde. Ihr hätte auch niemand gesagt, wie sich bei einer weiteren Zeugenaussage verhalten solle.*

*Warum sie den Termin am 21. September 2001, der ihr am 20. September 2001 mittels Vorladung mitgeteilt worden wäre, nicht eingehalten hätte, wollte sie nicht beantworten. Dazu müsse man ihren Steuerberater, Mag. O, befragen.*

*Zum Vorwurf ihres Steuerberaters, wonach die beiden Beamten der Prüfungsabteilung Strafsachen sie am 20. September 2001 bedrängt hätten und unter Anwendung von Gewalt und Drohungen sich Zutritt in die Wohnung verschafft hätten, antwortete die Zeugin, sie stehe auf der Seite von Herrn O und äußerte sich zu diesen Wortlauten Gewalt, Drohung, Bedrängen nicht. Die beiden hätten in die Wohnung hinein wollen und gesagt, wenn sie nicht aussage, würde sie bestraft.*

*Zur Frage, warum sie am 20. September 2001 gegenüber den beiden Beamten angegeben hätte, dass sie ohne Steuerberater O gegenüber der Finanz keine Aussage mache, führte sie aus, dass ihr das so gesagt worden wäre, von wem und wann, dass wisse sie nicht mehr.*

In **Punkt 2** seines revidierten Schlussbesprechungsprogrammes beschäftigte sich der Betriebsprüfer mit den geführten und vorgelegten **Aufzeichnungen zur Lösungsermittlung (Grundaufzeichnungen):**

*Es wären Stricherllisten mit Namen der Masseurin, Datum, Zahl der Massagen, Tageslosung, von Mag. H geführt, vorgelegt worden. Weiters wäre für einen gewissen Zeitraum (29. November 1999 bis 22. Juli 2000) eine Art der Terminvormerk, zum Teil mit Vornamen der Kunden und Uhrzeit, zum Teil ohne Vornahmen, dafür Vermerk "einmal" vorgelegt worden.*

*Was fehle, seien Aufschreibungen der Masseurinnen.*

*Mag. H hätte in seiner Fragenbeantwortung (Frage 4 und 5) selbst ausgesagt, dass aufgrund der Aufzeichnung der Masseurin der Monatslohn ermittelt worden und die Aufzeichnung der Tageslosung durch die Masseurin erfolgt wäre.*

*Problematik: Diese Aufschreibungen der Masseurin wären nicht vorgelegt, somit anscheinend nicht aufbewahrt worden (essentielle Grundaufzeichnungen).*

*Mag. H hätte in seiner Fragenbeantwortung (Frage 12) selbst ausgesagt, dass die Erlöse seiner Lebensgefährtin nicht separat aufgezeichnet worden wären, sondern im Topf Eigenleistung verbucht worden wären, ihr Anteil lasse sich daher nicht feststellen. Wie wäre dann die beträchtliche Höhe der Eigenleistung ermittelt worden?*

*Aussagen von M C bei der Hausdurchsuchung:*

*"Anfangs wurden die Einnahmen von mir nicht aufgeschrieben, sondern die Abrechnung*

erfolgte immer direkt mit Herrn H. Später, als wir dann zu zweit waren, glaublich Juli 1999, wurden die täglichen Einnahmen in einem Kuvert aufbewahrt, auf dem die Tageslosung auch aufgeschlüsselt war". – So ein noch unausgefülltes Kuvert mit Namen, Datum, Uhrzeiten und Platz für Kundennamen und Tageslosung wurde auch bei der Hausdurchsuchung gefunden. Juli 1999 sei übrigens der erste Monat, in dem Massageerlöse verbucht worden wären. Diese Kuverts seien als Grundaufzeichnungen zur Verrechnung und Tagesnachweisung sowie zur Ermittlung der Tageslosung zu werten, wären aber nicht aufbewahrt worden. Dass diese Abrechnungen der Masseurinnen Grundlage für die vorgelegten Erlösaufzeichnungen gewesen wären, sei auch daraus ersichtlich, dass die Hausdurchsuchung am 25. Juli 2000 durchgeführt worden wäre, die Losungsaufzeichnungen wären an diesem Tag bis zum 18. Juli 2000 geführt gewesen, die Lösungen vom 19. bis 24. Juli später eingetragen worden.

In **Punkt 3** seines Schlussbesprechungsprogrammes nahm der Prüfer zu **Leistungen und Preisen** Stellung:

*In der Fragebeantwortung (Frage 6) und in den Aufzeichnungen würden die Preise mit 1.000,00 S bzw. 500,00 S und 250,00 S genannt. Weiters heiße es in der Fragebeantwortung, dass die Masseurinnen ermächtigt gewesen wären, im Einzelfall auch abweichende Preisvereinbarungen zu treffen. Abweichende Preise wären aus den Aufschreibungen nicht ersichtlich.*

*Bei der Zeugeneinvernahme hätte Frau C ausgeführt, dass für die einzelnen Massagen von ihr je nach Dauer 1.500,00 S (Ganzkörpermassage – Body), 1.000,00 S (Tantra Massage), 500,00 S (20 min. Tantra) bzw. 250,00 S (Reiki) von den Kunden kassiert worden wären. Die Body Massage sei erst ca. Herbst verabreicht worden.*

*Auch auf einer der Computerdateien, die bei Herrn Mag. H gesichert worden wären, befände sich eine Preisliste, auf der eine Body Massage um 1.500,00 S aufscheine. Des Weiteren befände sich auf dem sichergestellten Kuvert für die Masseurin neben der Rubrik für den Kundennamen eine Rubrik mit der Überschrift Body. Vereinnahmte Entgelte in Höhe von 1.500,00 S für Body Massagen seien aus den angeführten Erlösaufzeichnungen nicht ersichtlich.*

*Ab September 2000 wären in den vorgelegten Losungsaufzeichnungen Massagen mit dem Preis von 1.500,00 S ausgewiesen. Allerdings werde in diesen Listen nicht mehr die Anzahl der durchgeföhrten Massagen ausgewiesen, sondern nur ein Tageslosungsbetrag für die einzelne Masseurin festgehalten.*

In **Punkt 4** seines Programmes verglich der Prüfer die **Aussage C** mit den **erklärten Umsätzen**:

*Zunächst wies er darauf hin, dass Frau C auf die Frage, wie hoch die von ihr erzielten Einnahmen in den einzelnen Monaten gewesen wären, geantwortet hätte, dass sie einmal ausgerechnet bzw. aufgeschrieben hätte, wie viel sie in einem Monat verdient hätte. Es wäre dies Ende des Jahres 1999 und der am besten ausgelastete Zeitraum gewesen. Es wären damals 50.000,00 S gewesen. Ab Eröffnung des Geschäftsbetriebes in Y, Mstraße wären die Umsätze im Studio Sch zurückgegangen. In den Anfängen (Juli bis September 1999) wäre ihr Verdienst bei monatlich ca. 15.000,00 S pro Monat im Durchschnitt gelegen. Zur Erläuterung wurde auf den Eröffnungszeitpunkt des Studios Mstraße mit 1. Dezember 2000 – richtig wohl 1. Dezember 1999 – hingewiesen.*

*In der Folge stellte der Prüfer die erklärten Umsätze brutto den Umsätzen lt. Aussage C gegenüber.*

1999	gesamt	C	
Juli bto	28.500,00	12.250,00	lt. Aussage 15.000,00 S Anteil
August	63.000,00	17.000,00	

<i>September</i>	<i>29.500,00</i>	<i>24.000,00</i>	
<i>Oktober</i>	<i>66.750,00</i>	<i>33.000,00</i>	
<i>November</i>	<i>86.250,00</i>	<i>35.000,00</i>	<i>lt. Aussage 50.000,00 S Anteil</i>
<i>Dezember</i>	<i>124.250,00</i>	<i>32.000,00</i>	<i>Eröffnung Mstraße</i>
<i>bto</i>	<i>398.250,00</i>	<i>153.250,00</i>	
<i>nto</i>	<i>331.875,00</i>		
<b>2000</b>	<b><i>gesamt</i></b>	C	
<i>Jänner bto</i>	<i>106.000,00</i>	<i>31.000,00</i>	<i>lt. Aussage Umsätze rückläufig</i>
<i>Februar</i>	<i>117.250,00</i>	<i>32.000,00</i>	
<i>März</i>	<i>133.750,00</i>	<i>34.500,00</i>	
<i>April</i>	<i>161.000,00</i>	<i>42.750,00</i>	
<i>Mai</i>	<i>163.250,00</i>	<i>48.500,00</i>	
<i>Juni</i>	<i>239.500,00</i>	<i>57.750,00</i>	
<i>Juli</i>	<i>242.750,00</i>	<i>75.500,00</i>	
<i>August</i>	<i>242.500,00</i>	<i>64.000,00</i>	
<i>September</i>	<i>194.750,00</i>	<i>54.000,00</i>	
<i>Oktober</i>	<i>198.500,00</i>	<i>50.750,00</i>	
<i>November</i>	<i>237.800,00</i>	<i>76.000,00</i>	
<i>Dezember</i>	<i>187.750,00</i>	<i>38.500,00</i>	
<i>bto</i>	<i>2.224.800,00</i>	<i>605.250,00</i>	
<i>nto</i>	<i>1.854.000,00</i>		

Angemerkt wurde, dass Frau C die am längsten beschäftigte Masseurin bei Mag. H gewesen wäre und sie daher auch den besten Überblick aller Masseurinnen über die Umsatz- und Einnahmenentwicklung gehabt hätte. Ihre Aussagen würden sich nicht mit den erklärten Umsätzen lt. Mag. H decken.

In **Punkt 5** seines Programmes stellte der Prüfer die **Eröffnung der Studios** dar:  
*Lt. Fragenbeantwortung (Frage 1) wäre das Studio Sch am 5. Juli 1999 eröffnet worden. Demgegenüber hätte Frau C so ca. April oder Mai 1999 ihren ersten Massagetermin im Studio Sch als ersten Versuch wahrgenommen. Seit Beginn ihrer Tätigkeit hätte sie die Anmeldung zur Versicherung gefordert. Nach ihrem ersten Massagetermin wäre sie ca. 3 bis 4 Wochen nicht für H tätig geworden. Die erste Tageslösung wäre am 5. Juli 1999 verbucht worden. Das Studio Sr wäre lt. Fragenbeantwortung (Frage 1) von Mag. H praktisch nicht eröffnet worden, weil keine geeignete Masseurin gefunden hätte werden können. Weiters ergebe sich aus der Beantwortung der Frage 18, dass das Studio Sr praktisch nie eröffnet worden wäre. Es wären keine eigenen Aufzeichnungen geführt worden. Durchgeführte Massagen wären in*

den Tageslosungslisten aufgezeichnet worden.

Bei der Polizei Sr hätte Hr. H zu Protokoll gegeben, dass bei den wenigen Terminen, die bisher in Sr durchgeführt worden wären, seine Lebensgefährtin Fk P und Sonja S sowie er selbst (einmal) die Massagen durchgeführt hätten.

In den steuerlichen Aufzeichnungen seien für das Studio Sr keine Erlöse extra ausgewiesen, lt. Fragenbeantwortung (Frage 12) wurden die Umsätze der Lebensgefährtin unter Eigenleistung verbucht. Ihr Anteil wäre nicht separat aufgezeichnet worden und ließe sich daher nicht feststellen.

Weiters in der Niederschrift bei der Polizei Sr: "Die angeführten Frauen sind mit Ausnahme meiner Lebensgefährtin auch alle angemeldet."

#### **In Punkt 6 setzte sich der Prüfer mit den „beschäftigten Masseurinnen und den Aufzeichnungen darüber“ auseinander:**

Laut Antwort 4 der Anfragebeantwortung wären unter Eigenleistung alle Einnahmen verbucht worden, die von ihm, Fr. P und den Volonteurinnen erzielt worden wären.

Es stelle sich die Frage, wie die Tageslosungen ermittelt worden wäre. Es wären keine Aufzeichnungen vorgelegt worden. Aus den steuerlichen Erlösaufzeichnungen sei nur ein Tageslosungsbetrag ersichtlich. Wenn Umsätze von teilweise 3 Personen damit erfasst sein sollten, wäre auch die Ermittlung der Einzelumsätze (pro Person) offenzulegen, da bei diesem System der Losungsermittlung nur so ersichtlich wäre, wie sich der „Sammelbetrag Einzelleistung“ errechne.

Lt. Fragenbeantwortung (Frage 10) wäre von Frau Sn eine Dame (Sabine Th) eingeschleust worden. Nachdem der Bw Ungereimtheiten festgestellt hätte, habe er sie sofort entlassen. Ein Sabine Th scheine aber lt. Aufzeichnungen nicht unter den Masseurinnen auf. Ein durchgestrichener Vertrag Th/H wäre auch bei der Hausdurchsuchung gefunden worden. Weiters wäre bei der Hausdurchsuchung auch ein durchgestrichener Vermerk gefunden worden, auf dem der Name „D“ aufgeschrieben wäre. Eine Fr. D scheine aber nicht in den Aufzeichnungen als Masseurin auf.

#### **In Punkt 7 seines Programmes verglich der Prüfer die erklärten Umsätze vor und nach der Hausdurchsuchung am 25. Juli 2000:**

Die Hausdurchsuchung sei am 25. Juli 2000 durchgeführt worden; zu diesem Zeitpunkt wären die Umsatzsteuervoranmeldungen bis zum Mai 2000 eingereicht gewesen.

Vergleiche man nun die Umsatzentwicklung bei den Masseurinnen C und Ms (die beiden Masseurinnen seien am längsten im Unternehmen), so falle auf, dass ab Juni 2000 die einzelnen Monatsumsätze stark gestiegen wären.

Bei Fr. C wären bis März 2000 durchschnittlich 30.000,00 S bis 35.000,00 S an Umsatz erklärt worden, nur im April und Mai 2000 wären es zwischen 40.000,00 S und 50.000,00 S gewesen. Ab Juni wären die erklärten Umsätze bis auf 76.000,00 S gestiegen.

Bei Fr. Ms wäre der höchste erklärte Umsatz bis Mai 2000 ein Betrag in Höhe von 34.000,00 S gewesen. Ab Juni wären die erklärten Umsätze bis auf 69.000,00 S gestiegen. Dies entspreche einer glatten Verdoppelung des erklärten Höchstumsatzes.

Diese sprunghaften Erlössteigerungen laut Umsatzsteuervoranmeldungen nach der Hausdurchsuchung, nämlich trotz wachsenden Konkurrenzdrucks durch Mitbewerber auf dem Gebiet der „Tantrastudios“, würden auf stark manipulierte erklärte Umsätze hinweisen.

#### **In Punkt 8 stellte der Prüfer seine Schätzung der Erlöse aus Tantrastudios 1999 und 1-12/2000 gem. § 184 BAO dar:**

Einleitend wurde festgestellt, dass aufgrund der festgestellten schweren materiellen Mängel der steuerlichen Aufzeichnungen und der Widersprüche zwischen Aussagen und Belegen bzw. erklärten Umsätzen (siehe Pkt. 1 bis 6) die Erlöse aus den Esoterikstudios im Wege der Schätzung für die Zeiträume 1999 und 1-12/2000 neu zu ermitteln wären.

Hiebei werde zwischen den Zeiträumen 7-8/1999 und 9-12/1999 bzw. 1-12/2000 differenziert, wobei entsprechend den Aussagen von Fr. C 7-8/1999 als Anlaufzeitraum angesehen und von einem monatlichen Bruttoumsatz pro Masseurin von S 30.000,-- ausgegangen werde. Werde dieser Durchschnittsumsatz von S 30.000,00 auf eine durchschnittliche Anzahl von zwei

*Masseurinnen und einen Topf Eigenleistungen umgelegt (somit ein Vervielfacher von drei), errechne sich für Juli und August 1999 ein Bruttoumsatz von jeweils 90.000,00 S.*

*Die Monate September bis Dezember 1999 wurden entsprechend der Aussage von Fr. C als die bestausgelasteten mit einem Bruttoumsatz von S 100.000,00 pro Masseurin und Topf Eigenleistung eingestuft, sohin mit einem geschätzten monatlichen Bruttoumsatz von S 300.000,00.*

*Die Umsätze pro Masseurin für den Zeitraum 1-12/2000 wären von Fr. C als rückläufig bezeichnet worden, demgegenüber stehe aber die Eröffnung des zweiten Studios in der Mstraße (im Dezember 1999) und somit ein zweiter Umsatzträger im Jahr 2000. Die Monatsgesamtumsätze für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2000 würden infogedessen in gleicher Höhe wie September bis Dezember 1999 mit brutto S 300.000,00 monatlich geschätzt.*

*Gegenüberstellung erklärter und geschätzter Erlöse aus Massagestudios:*

1999	erklärt	§ 184 BAO	Differenz
Juli bto	28.500,00	90.000,00	61.500,00
August	63.00,00	90.000,00	27.000,00
September	29.500,00	300.000,00	270.500,00
Oktober	66.750,00	300.000,00	233.250,00
November	86.250,00	300.000,00	213.750,00
Dezember	124.250,00	300.000,00	175.750,00
bto	398.250,00	1.380.000,00	981.750,00
nto	331.875,00	1.150.000,00	818.125,00
2000	erklärt	§ 184 BAO	Differenz
Jänner bto	106.000,00	300.000,00	194.000,00
Februar	117.250,00	300.000,00	182.750,00
März	133.750,00	300.000,00	166.250,00
April	161.000,00	300.000,00	139.000,00
Mai	163.250,00	300.000,00	136.750,00
Juni	239.500,00	300.000,00	60.500,00
Juli	242.750,00	300.000,00	57.250,00
August	242.500,00	300.000,00	57.500,00
September	194.750,00	300.000,00	105.250,00
Oktober	198.500,00	300.000,00	101.500,00
November	237.800,00	300.000,00	62.200,00
Dezember	187.750,00	300.000,00	112.250,00
bto	2.224.800,00	3.600.000,00	1.375.200,00
nto	1.854.000,00	3.000.000,00	1.146.000,00

In Punkt 9 stellte der Prüfer die **Schätzung des Mehraufwandes für Masseurinnen und Volonteurinnen** dar:

*Entsprechend der Fragenbeantwortung von Mag. H (Frage 4) wäre von ihm ein Anteil von 50% des erzielten Umsatzes an die Masseurinnen weitergegeben worden. Somit sei die Hälfte von zwei Dritteln des zugeschätzten Umsatzes (siehe Schätzungsmethode lt. Pkt. 7 und darin enthaltener Drittelanteil Eigenleistung) als Personalaufwand anzusetzen. Da im Topf Eigenleistung auch Volonteurinnen enthalten wären, würden für diesen Drittelanteil der Zuschätzung 25% als Personalaufwand anerkannt.*

*Dieser anteilige Personalaufwand werde von der Bruttozuschätzung berechnet, da bei den Tantrastudios Hr. H als Unternehmer auftrete, den Masseurinnen jedoch die Unternehmereigenschaft fehle.*

Ermittlung geschätzter Personalmehraufwand 1999 und 2000:

Zuschätzung 1999	981.750,00		
Zweidrittel-Anteil:	654.500,00	hievon 50%:	327.250,00
Eindrittel-Anteil	327.250,00	hievon 25%:	81.812,50
geschätzter Personalmehraufwand im Jahr 1999:			409.062,50
Zuschätzung 2000	1.375.200,00		
Zweidrittel-Anteil:	916.800,00	hievon 50%:	458.400,00
Eindrittel-Anteil	458.400,00	hievon 25%:	114.600,50
geschätzter Personalmehraufwand im Jahr 2000:			573.000,00

In seinem Schlussbesprechungsprogramm nahm der Prüfer wiederholt Bezug auf die **Beantwortung des Fragenkataloges** durch den Bw. Es handelte sich hiebei um eine ihm am **3. Juli 2001** übermittelte Beantwortung der Fragen, die er dem Bw gestellt hatte. Daraus ergab sich Folgendes:

**1)** Zur Frage, wann die jeweiligen Studios eröffnet und Umsätze daraus erzielt worden wären: "Das Studio Sch wurde am 5. Juli 1999 eröffnet. Da es sich bei der Tantramassage um eine neue und noch völlig unbekannte Dienstleistung handelte, gab es davor eine längere Informations- und Bedarfserhebungsphase. Da die Nachfrage nicht sehr groß war, habe ich mich entschlossen, auch die klassische Massage, Reiki und Aromatherapie anzubieten. Anfragen wurden bis auf wenige Ausnahmen auf einen späteren Zeitpunkt vertröstet. Die Ausnahmen betrafen Tantramassagen, die zu Test- und Übungszwecken durchgeführt wurden. Dies wurde den Kunden auch so mitgeteilt. Dafür wurde auch kein Honorar verlangt. Ob freiwillige Zahlungen an die Masseurin gegeben wurden, entzieht sich meiner Kenntnis. Das Studio Mstraße wurde am 1. Dezember 2000 eröffnet. Das Studio Sr wurde praktisch nicht eröffnet, weil keine geeignete Masseurin gefunden werden konnte und die Bedarfserhebung keine ausreichende Nachfrage ergeben hat."

**2)** Die Personalsuche wäre üblicherweise über Zeitungsinserate erfolgt.

**3)** Mit den Masseurinnen waren lt. Bw freie Dienstverträge abgeschlossen worden.

**4)** Zur Frage der Abrechnung mit den Masseurinnen gab der Bw Folgendes an:

"Die Abrechnung erfolgt gemäß Vereinbarung. Am Monatsende wird aufgrund der Aufzeichnung der Masseurin der Monatslohn ermittelt. Die Auszahlung erfolgt unter Berücksichtigung von bereits erhaltenen Zahlungen (Vorschüssen) während des Monats in bar. Üblicherweise bekommt die Masseurin einen Anteil von 50 % des von ihr erzielten Monatsumsatzes."

- 5)** Zur Frage, welche Aufzeichnungen von den Masseurinnen und dem Bw geführt und ob diese aufbewahrt würden, gab der Bw Folgendes an:  
 "Die Aufzeichnung der Tageslösung erfolgt durch die einzelne Masseurin. Sonstige relevante Aufzeichnungen werden nicht geführt."

- 6)** Die Frage, welche Leistungen angeboten würden, wie hoch die jeweiligen Preise wären und wie lange die Massagen dauern würden, beantwortete der Bw folgendermaßen:  
 "Folgende Leistungen werden angeboten:

Tantramassage 50 Min.	1.000,00 S
Tantramassage 30 Min.	500,00 S
klassische Massage 50 Min.	500,00 S
klassische Massage und Reiki, 30 Min.	250,00 S

Aufgrund der Konkurrenzsituation ist ein flexibles Reagieren auf Kundenwünsche erforderlich. Das heißt die Masseurinnen wurden ermächtigt, im Einzelfall auch abweichende Preisvereinbarungen zu treffen."

- 7)** Die Kundenanbahnung erfolgte lt. Bw über Inserate und Terminvereinbarung durch den Dienstgeber.

- 8)** Auf die Frage, welche Aufzeichnungen geführt würden, wenn ein Kunde einen Termin wolle und bekomme:

"Die Terminvereinbarungen erfolgen üblicherweise sehr kurzfristig. Das heißt ein Kunde ruft an und fragt, ob er kommen kann. Der Kunde wird dann an eine freie Masseurin zugewiesen. Da die Auftragsannahme abwechselnd von verschiedenen Personen (Herrn H, Frau P) gemacht wird und viele Kundentermine nicht eingehalten werden, ist eine gesammelte Dokumentation der angemeldeten und tatsächlich durchgeführten Kundenaufträge sehr mühsam und teilweise nur im Nachhinein möglich, sodass von einer derartigen Aufzeichnung zwecks Kontrolle der Masseurinnen wieder abgegangen wurde. Bei Bedarf werden im Einzelfall kurze Notizen gemacht, die jedoch für eine Dokumentation nicht geeignet sind."

- 9)** Der Kunde zahlte direkt in bar an die Masseurin.

- 10)** Folgende Masseurinnen wurden lt. Bw bei ihm beschäftigt:

Frau C	seit Juli 1999
Frau Sn	im Juli + August 1999
Frau Ms	seit 1. Dezember 2000
Frau L (MI)	seit 3. April 2000
Frau I	seit 2. Oktober 2000
Frau Sv	18. September bis 31. Oktober 2000
Frau Hl	vom 6. Oktober 2000 bis 31. Oktober 2000
Herr Iz	vom 11. Juli bis 31. Oktober 2000
Frau S	ab 1. Juni 2000

„Es kam auch fallweise vor, dass Bewerberinnen unschlüssig waren, ob sie für die Tätigkeit geeignet waren, und haben in Form eines Volontariats einige Tage oder auch Wochen ohne Arbeitsverpflichtung im Studio verbracht.  
 Manche wollten bis zur endgültigen Entscheidung ihre Identität nicht preisgeben. Es wurde

auch einmal offensichtlich über Auftrag von Frau Sn eine Dame (Frau Th Sabine) eingeschleust. Nachdem ich Ungereimtheiten festgestellt habe, habe ich sie sofort entlassen. Ein Dienstverhältnis wurde dadurch nicht begründet. Der Arbeitsort der Masseurinnen wechselte wahlweise nach Bedarf."

**11)** Die Masseurinnen mussten an den Bw keine sonstigen Zahlungen (Miete, Massageöle, Einschulungskosten etc....) leisten.

**12)** Zur Frage, ob seine Lebensgefährtin Fk P Umsätze aus Massagetätigkeit und in welcher Höhe bezogen hätte, führte der Bw Folgendes aus:

"Die erzielten Umsätze meiner Lebensgefährtin Fk P wurden unter Eigenleistung verbucht. Ihr Anteil wurde nicht separat aufgezeichnet und lässt sich daher nicht feststellen."

**13)** Die Masseurinnen arbeiteten als freie Dienstnehmer ohne Beeinflussung durch den Bw weitestgehend selbstständig und eigenverantwortlich. Die Arbeitszeit wurde von den Masseurinnen untereinander selbst eingeteilt. Weisungen des Bw's erfolgten nicht.

**14)** Nach dem am Tag der Hausdurchsuchung 25. Juli 2000 im Schreibtisch in der Wohnung Y, Stockholmweg 34, gefundenen Bargeldbetrag von ca. 105.000,00 S befragt, gab der Bw an, dass dieser keine besondere Herkunft gehabt hätte. Firmeneinnahmen und Privatgeld würden nicht getrennt aufbewahrt.

**15)** Die Wertpapierkäufe wären aus vorhandenen Eigenmitteln und Bankdarlehen finanziert worden.

**16)** Zu den Lebenshaltungskosten 1999 und 2000 gab der Bw an, diese sich im Wesentlichen auf 6.000,00 S Haushaltsgeld an Frau P und ca. 1.500,00 S für Krankenversicherung beschränken würden.

**17)** In Tschechien betreibe er keine Studios.

**18)** Auf die Frage nach dem Studio Sr, wo lt. seiner Aussage vom 7. Juli 2000 bei der Bundespolizeidirektion Sr seine Lebensgefährtin, Sonja S und er selbst Massagen durchgeführt hätten, gab der Bw an, dass dieses Studio Sr praktisch nie eröffnet worden wäre, weshalb auch keine Aufzeichnungen geführt worden wären. Durchgeführte Massagen wären in den Tageslosungslisten aufgezeichnet worden.

Mit **Bescheiden vom 22.10.2001** wurde der Pflichtige gemäß § 200 Abs. 2 BAO **endgültig** zur **Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999** veranlagt. Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, wie oben beschrieben.

Ebenfalls mit **Bescheid vom 22.10.2001** wurde der Pflichtige gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** zur **Umsatzsteuer für das Jahr 2000** veranlagt. Diese Veranlagung erfolgte ebenfalls unter Zugrundelegung der oben dargelegten Feststellungen des Betriebsprüfers.

Mit Schreiben vom 21.11.2001 erhob der Pflichtige durch seinen damaligen steuerlichen Vertreter **Berufung** gegen die oben angeführten Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 sowie den Einkommensteuerbescheid 1999:

Zunächst wies der Bw in seinem Berufungsschreiben darauf hin, dass in den Betriebs- und Privaträumlichkeiten eine Hausdurchsuchung stattgefunden hätte. Dies auf Grund einer Anzeige einer ehemaligen Mitarbeiterin, die in der Zwischenzeit eine Hauptkonkurrentin geworden wäre. Es wären sämtliche Unterlagen beschlagnahmt und ausgewertet worden, wobei auch sämtliche Bedienstete befragt worden wären.

Lediglich auf Grund einer falsch verstandenen Aussage seitens einer Bediensteten wäre durch die Betriebsprüfungsabteilung ein Schlussbesprechungsprogramm am 31.07.2001 vorgelegt worden, welches ausführlich in einer Sitzung erörtert worden wäre. Dabei wäre versucht worden, die gegebenen Missverständnisse aufzuklären.

Auf Grund der Besprechung wäre durch die PASTY eine weitere Befragung der Zeugin M C durchgeführt worden, wobei auf den bisherigen Schriftverkehr mit der PAST verwiesen wurde. Besonders wäre darauf hingewiesen worden, dass Frau C nicht einmal das Recht zugestanden worden wäre, der Befragung einen unabhängigen Beobachter, Rechtsanwalt etc., beizuziehen. Frau C hätte nach Ansicht des Bw's berechtigte Angst vor der Befragung gehabt, da sie unter Druck gesetzt worden sei.

Festgehalten wurde ausdrücklich, dass die Angaben von Frau C die Angaben des Bw's bestätigen würden. Aus diesem Grunde wären auch die Vermittlungsbemühungen mit der Betriebsprüfungsabteilung Z abgebrochen worden. Es seien keine Gründe für eine Wiederaufnahme gegeben.

Die abgeänderten Bescheide durch die Betriebsprüfung resultierten auf einer unrichtigen Beweiswürdigung bzw. auf unrichtigen vorangestellten Sachverhaltsdarstellungen. Eine Schätzung gemäß § 184 BAO, die seitens der Betriebsprüfung getätigter worden wäre, erscheine weder gesetzlich zulässig noch den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend, wobei die Zeugenaussagen vollkommen unbeachtet geblieben wären. Im Übrigen werde auch die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO verwiesen und auch auf den AKW-Erlass, der die Trennung von Grundlagensicherungen und Eintragungen wie folgt näher ausführt: "Gemäß § 131 Abs. 1 Z. 2 sind Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben mindestens täglich festzuhalten (Grundlagensicherung)."

Dies wäre durch den Bw geschehen. Eine tägliche Eintragung in die Bücher oder Aufzeichnungen wäre gegenüber der Rechtslage vor dem Abgabeneintragungsgesetz 1989 nicht mehr erforderlich.

In Besteuerungsverfahren bestehe die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühen um Aufklärung eine sichere Feststellung über die Höhe nicht möglich wäre, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Dies sei jedoch hier nicht der Fall, da sowohl sämtliche Grundaufzeichnungen als auch die Zeugenaussagen dem Finanzamt zur Verfügung gestanden wären. Eine Schätzung sei daher völlig unzulässig, zumal die quantitative Bemessungsgrundlage ermittelbar wäre.

Gemäß dem VwGH-Urteil 19.12.1958, 1275/50, sei das Hauptziel der Schätzung die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, sofern keine Bücher und Aufzeichnungen vorhanden bzw. diese Aufzeichnungen dem Wesen nach unzulässig wären. Die Schätzung hätte auch als Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich.

Außerdem wären nach Meinung des Bw's keine Verstöße gegen die formelle und materielle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen gegeben.

Gemäß § 163 BAO hätten Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung der Richtigkeit und seien der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen (Stoll, BAO-Kommentar, Band II, Seite 1919).

Auch die formelle Ordnungsmäßigkeit wäre durch die Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen worden. Sohin könne auch keine materielle Unrichtigkeit gegeben sein. Schuldhafte Vernachlässigung der Obliegenheiten, Bücher und Aufzeichnungen vollständig und richtig zu führen, gehörten nicht zu den Voraussetzungen der behördlichen Schätzungsbefugnis (VwGH 7.4.1961, 1768/60).

Entscheidend für die Schätzungsbefugnis sei lediglich, ob und inwieweit Gründe vorlägen, die die volle Zuverlässigkeit der Besteuerung auf Grund der Ergebnisse der Bücher und Aufzeichnungen mit Sicherheit nicht gewährleisteten. Auch dies sei im folgenden Fall nicht gegeben.

Festzuhalten sei jedenfalls, dass, wenn die Bücher und Aufzeichnungen den Formvorschriften des § 131 BAO bzw. des § 163 BAO entsprächen, die Vermutung, dass die Bücheraufzeichnungen richtig wären, für sich hätten und die ausgewiesenen Ergebnisse der

Besteuerung zu Grunde zu legen seien.

Ein begründeter Anlass für eine Schätzungsberichtigung liege nicht vor.

Letztendlich sei anzuführen, dass seitens der Betriebsprüfung weder ein innerer noch ein äußerer Betriebsvergleich stattgefunden hätte. Hätte das Finanzamt eine Schätzung nach dem Lebensaufwand vorgenommen, hätte es ebenfalls unweigerlich feststellen können, dass dieser äußerst niedrig gewesen wäre. Luxustangenten seien keinesfalls gegeben. Für den Zeitraum 1997 bis 2000 sei kein Vermögenszuwachs gegeben.

Alle Belege, die jemals angestellt worden wären, seien im Zahlenwerk des Unternehmens richtig verbucht worden.

Schließlich wurde um stattgebende Erledigung der Berufung ersucht und zur Beweisführung angeführt, dass der Bw sich jederzeit zur Zeugeneinvernahme stelle; auch die Zeugenaussage von Frau M C könne dem Finanzamt auf Wunsch sofort vorgelegt werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2003** wurde dem Berufungsbegehren

teilweise stattgegeben.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Zum Vorwurf, dass keine **Wiederaufnahme des Verfahrens** zulässig gewesen wäre, wurde angemerkt, dass gar keine solche statt gefunden hätte, weil sowohl der Umsatz- als auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 zunächst vorläufig erlassen worden wären.

Die Ergebnisse der Betriebsprüfung wären im Rahmen der Endgültigerklärung der Bescheide verarbeitet worden.

Für das Jahr 2000 wäre die Umsatzsteuer mit dem angefochtenen Bescheid erstmals vorläufig veranlagt worden.

Hinsichtlich der **Schätzungsbefugnis** berief sich das Finanzamt darauf, dass essentielle Grundaufzeichnungen (Aufzeichnungen der Masseurinnen) nicht vorgelegt hätten werden können. Außerdem wären die Erlöse der Lebensgefährtin des Bw's nicht gesondert aufgezeichnet worden, sondern im Topf "Eigenleistungen" verbucht worden. Laut Zeugin C wären die Einnahmen in einem Kuvert aufbewahrt worden, auf welchem auch die Tageslosung aufgeschlüsselt gewesen wäre. Diese Kuverts wären nicht aufbewahrt worden. Dies stelle einen schweren materiellen Mangel steuerlichen Aufzeichnungen dar.

Nach eigener Aussage des Bw's vom 03.07.2001 wäre die Aufzeichnung der Tageslosung durch die Masseurinnen erfolgt. Sonst wären keine Aufzeichnungen geführt worden. Ein im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmtes Kuvert lege den Schluss nahe, dass Grundaufzeichnungen auf diese Art durchgeführt worden wären. Diese wären nicht aufbewahrt worden. Aus den steuerlichen Erlösaufzeichnungen sei nur ein Tageslosungsbetrag ersichtlich (auch wenn zur Tageslosung mehrere Personen beigetragen hätten).

Eine Frau D wäre offenbar beschäftigt gewesen, scheine aber laut Aufzeichnungen nicht als Masseurin auf.

Die sogenannte Bodymassage (1.500,- Schilling) wäre laut Fr. C ab Herbst 1999 angeboten worden. Entsprechende Erlöse schienen jedoch in den Aufzeichnungen nicht auf und wären daher nicht erklärt worden. Für die Richtigkeit dieser Aussage gebe es auch Hinweise in den bei der Hausdurchsuchung sichergestellten Unterlagen bzw. in weiteren Zeugenaussagen.

Frau M (= Rk) wäre laut eigener Aussage ab 4.03.2000 beschäftigt gewesen. Entsprechende Erlöse wären offenbar jedoch erst ab April 2000 aufgezeichnet worden. Frau C sage aus, dass etwa ab Juli 1999 die täglichen Einnahmen in Kuverts, auf denen die Tageslosung aufgeschlüsselt worden wäre, aufbewahrt worden wären.

Als Beispiel für Ungereimtheiten in den Aufzeichnungen wurde Frau M = Rk herangezogen: Laut Terminkalender/Mag. H wären am 20.07.2000 sieben Kunden bei Rk gewesen, laut Stricherliste wären es nur sechs gewesen; am 21.07.2000 hätte es laut Terminkalender fünf Kunden gegeben, laut Stricherliste nur vier; am 12.07.2000 hätte es laut Terminkalender vier Kunden gegeben, laut Stricherliste keinen.

Klarheit bezüglich dieser Abweichungen hätten nur die Originalaufzeichnungen der Dame Rk

= MI bringen können.

Es sei daher jedenfalls eine Schätzungsbefugnis geben.

Zur **Höhe der Schätzung** wurde ausgeführt, dass, da auf Grund der aufgezeigten Umstände eine Nachkontrolle des Betriebsergebnisses für die Berufungsjahre nicht möglich wäre, das bisher erklärte Betriebsergebnis durch Ansatz eines Gefährdungszuschlages erhöht würde.

Diese Zuschläge wurden folgendermaßen ermittelt:

Juli 1999 - Mai 2000: 100% zu den erklärten Erlösen

Juni 2000 - Dezember 2000: 50% zu den erklärten Erlösen

Als Begründung für den unterschiedlichen Prozentsatz beim Sicherheitszuschlag wurde ausgeführt, dass ab dem Zeitpunkt der Hausdurchsuchung (25.07.2000) um fast 50 % höhere Erlöse erklärt worden wären (erstmals in der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2000; eingereicht am 16.8.2000), obwohl in der Art der Ermittlung der Erlöse zu diesem Zeitpunkt keine Änderung eingetreten wäre.

Den erklärten Erlösen 1999 in Höhe von brutto 398.250,-- S (netto 331.875,-- S wurden daher ebensoviel nochmals zugerechnet, sodass sich für den Zeitraum 1999 Nettoumsätze von 663.750,-- S ergaben.

Die Nettoumsätze für das Jahr 2000 wurden auf diese Weise mit 3.064.854,17 S errechnet.

Die **Schätzung des Mehraufwandes Masseurinnen und Volonteurinnen** wurde analog der Methode des Betriebsprüfers – dargestellt unter Punkt 9 des Schlussbesprechungsprogrammes – vorgenommen.

Mit **Schreiben von 05.01.2004** beantragte der Bw innerhalb mehrmals, zuletzt bis 15. Jänner 2004 verlängerter Frist (in den entsprechenden Fristverlängerungsansuchen vom 28. Juli, 12. September und 13. November 2003 wies er Bw immer wieder auf die ihm verweigerte Akteneinsicht in die anlässlich der Hausdurchsuchung am 13. Mai 2003 beschlagnahmten Unterlagen hin!) die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz (**Vorlageantrag**).

Begründend führte er aus, dass ihm die Akteneinsicht gemäß § 79 Finanzstrafgesetz verwehrt werde und ihm auch seine eigenen Akten wegen Beschlagnahme seit 13.05.2000 nicht zur Verfügung stünden, weshalb er seit diesem Tag nicht in der Lage wäre, seine Verteidigung in abgabenrechtlichen Dingen entsprechend wahrzunehmen und die Berufungsvorentscheidung zu begutachten. Dies sei eine Verhinderung durch höhere Gewalt bzw. durch eine gerichtliche Zwangsmaßnahme! Diese Maßnahme sei immer noch aufrecht!

Dieser Sachverhalt wäre auch mit Schreiben von 28.07.2003 (Fristerstreckungsantrag an das Finanzamt Z und ein Antrag auf Akteneinsicht an die PAST) des Steuerberaters mitgeteilt worden. Da die Hinderungsgründe noch immer gegeben seien, ersuche er um bescheidmäßige Verlängerung des Fristerstreckungsantrages bis zum Wegfall der Hinderungsgründe.

Wegen der angeführten Gründe ersuche er auch um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung zur Erhebung eines Vorlageantrages betreffend die Bescheide vom 01.07.2003 über die Einkommensteuer 1999 und Umsatzsteuer 1999 und 2000 und **beantrage die Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz zur bescheidmäßigen Erledigung vorzulegen.**

Mit **Vorlagebericht** vom 11. Juni 2004 wurde die Berufung samt Vorlageantrag dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**Zwischenzeitig** wurde vom **Finanzamt Y** – der Bw war kurzzeitig in dessen Bereich verzogen – eine **Betriebsprüfung für die Jahre 2000 – 2004** (Umsatz- und Einkommensteuer) durchgeführt.

In deren Vorfeld war am **13. Mai 2003** eine **Hausdurchsuchung** beim Bw vorgenommen worden, anlässlich welcher dessen abgabenrechtlich relevanten Unterlagen gerichtlich beschlagnahmt worden waren.

Der Bw bemühte sich in der Folge in mehreren Eingaben um Akteneinsicht und Ausfolgung der beschlagnahmten Unterlagen.

Wie auch in seinem an das Finanzamt Y gerichteten Schreiben vom 13. September 2005 – dort eingelangt am 13. November 2005 – von ihm selbst bestätigt, „konnte die Akteneinsicht bis zur 35. KW (Anmerkung: 2005) durchgeführt werden. Die Unterlagen sollten in der 37. Woche, nach dem Urlaub von Hrn. A, ab 13. September 2005 ausgefolgt werden.“

Im Gefolge der Schlussbesprechung zur angeführten Betriebsprüfung des Finanzamtes Y **zog** der Bw seine **Berufung** samt Vorlageantrag betreffend den Abgabenbescheid 2000 (= **vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2000**) **zurück (Niederschrift vom 3. Februar 2006)**.

Mit Niederschrift gleichen Datums verzichtete der Bw auf die Einbringung eines Rechtsmittels gegen die auf Grund der Betriebsprüfung zu erlassenden Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004.

Laut **Betriebsprüfungsbericht vom 7. Februar 2006** wurde für die den Gegenstand der Prüfung bildenden Jahre 2000 bis 2004 **Sonderausgaben** im Höchstmaß von jeweils 40.000,00 S bzw. 2.929,00 € zuerkannt.

Der Pflichtige hatte Mitte des Jahres 1999 ein Wohnhaus-Sanierungsdarlehen im Ausmaß von 300.000,00 S aufgenommen, das in halbjährlichen Annuitäten von 18.720,00 S zurückzuzahlen war.

Laut Aktenlage waren in den Jahren bis 1998 jährlich Sonderausgaben aus dem Titel von Personenversicherungen und Wohnraumschaffung bzw. –sanierung im Ausmaß von durchschnittlich fast 30.000,00 S jährlich geltend gemacht worden.

Für das Jahr 1999 war wegen des erklärten Verlustes in Höhe von – 84.223,42 S ein entsprechender Verlustabzug bei den Sonderausgaben ausgewiesen worden; sonstige Sonderausgaben waren in der Erklärung nicht angeführt worden.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens betreffend die Jahre 2000 bis 2004 wurde auf Grund eines Bescheides des Bundessozialamtes für Oberösterreich vom **8.6.1995** auch ein **Pauschbetrag für Behinderung** im Ausmaß vom 50 % zuerkannt.

Die auf Grund der gegenständlichen Betriebsprüfung zu erlassenden Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 ergingen am **7. Februar 2006**.

Auch die **Umsatzsteuer für das Jahr 2000** wurde mit Bescheid dieses Datums vom **Finanzamt Y endgültig** festgesetzt, wobei als Bemessungsgrundlage auf Grund der zuletzt angeführten Betriebsprüfung **Umsätze (20%)** in Höhe von **2.200.000,00 S** in Ansatz gebracht wurden.

Gegen diesen Bescheid des Finanzamtes Y erhob der Pflichtige am 7. März 2006 abermals **Berufung** mit der Begründung, dass auf Grund des Generalvergleiches im Rahmen der Betriebsprüfung beim Finanzamt Y für die Jahr 2000-2004 „der Forderungsbetrag um 17.599,18 € bzw. 12.713,82 € zu reduzieren“ wäre.

Mit **Bescheid vom 16. Februar 2007** wurde die Berufung gegen den vom Finanzamt Z erlassenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 gemäß § 256 Abs. 3 BAO (wegen Zurückziehung der Berufung) **gegenstandslos** erklärt.

Mit gleichem Datum – am **16. Februar 2007** – wurde dem Bw ein **Vorhaltsschreiben** (zugestellt am 19. Februar 2007), auf das auch im Gegenstandsloserklärungsbescheid hingewiesen wurde, zum nunmehr offenen Berufungsverfahren betreffend den vom Finanzamt Y **endgültig** erlassenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 übermittelt. Darin wurde er gebeten, innerhalb einer Frist von drei Wochen mitzuteilen, falls er mit seinen Berufungsausführungen die Höhe der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage (Höhe der Umsätze und Vorsteuer) oder die Berechnung der Steuer selbst mit 18.520,02 € ankämpfe. Ein entsprechender Einwand gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage oder die Berechnung der Steuer langte bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht ein.

Die Berufung vom 7. März 2006 gegen den vom Finanzamt Y erlassenen endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 7. Februar 2006 wird – ebenso wie die gleichzeitig eingebrachte Berufung betreffend Anspruchszinsen 2000 bis 2003 (Vorlageantrag vom 5. Mai 2006, in dem ebenfalls auf das Hindernis der Beschlagnahme der Unterlagen vom 13. Mai 2003 **bis Herbst 2005** hingewiesen wurde) – einer gesonderten Erledigung zuzuführen sein.

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

#### **1) Verfahrensrechtliches:**

**a)** Der Bw ersuchte in seinem Schreiben vom 5. Jänner 2004 auch um Fristerstreckung bzw. Wiedereinsetzung in die Frist zur Stellung eines Vorlageantrages und stellte **gleichzeitig** einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Da – wie in den Sachverhaltsausführungen dargestellt – der gegenständliche Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz innerhalb offener (durch jeweils rechtzeitig gestellte Fristverlängerungsansuchen verlängerter!) Rechtsmittelfrist gestellt wurde, war die gegenständliche Verfahrenshandlung als **fristgerecht** zu erachten.

Eine Entscheidung über den Eventualantrag der Wiedereinsetzung in die Frist zur Stellung des Vorlageantrages bzw. eine entsprechende Fristverlängerung erübrigte sich dadurch (siehe auch VwGH 6.2.1990, 89/14/0256), da mit dem Schreiben vom 5. Jänner 2004 der Vorlageantrag ohnehin rechtzeitig eingebracht worden und damit die gegenständliche Berufung einer Prüfung und Entscheidung (siehe gegenständliche Berufungsentscheidung) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zuzuführen war.

**b)** Der steuerliche Vertreter des Bw's wies in der Berufungsschrift darauf hin, dass im gegenständlichen Fall kein **Wiederaufnahmegrund** vorgelegen hätte.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Bei jenen Bescheiden (Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1999), die im Berufungsverfahren den Gegenstand der Anfechtung bildeten, handelte es sich um **endgültige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO**, die nach gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden ergangen waren.

Gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Dies ist im gegenständlichen Fall passiert, wenn der Pflichtige ursprünglich mit Bescheiden vom 7. Juni 2000 vorläufig zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 veranlagt wurde.

Nach **Abs. 2** der zitierten Gesetzesstelle ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Im Anschluss an die vom Finanzamt Z für das berufungsgegenständliche Jahr durchgeföhrte Betriebspprüfung ergingen hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 **endgültige** Bescheide, da auf Grund der Feststellungen im Rahmen der Betriebspprüfung die Ungewissheit bezüglich des Umfanges der Abgabepflicht beseitigt worden war.

Eine **Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO**, die nur bei Vorliegen eines entsprechenden Wiederaufnahmegrundes (= insbesonders neue Tatsachen oder Beweismittel) zulässig ist, wurde im gegenständlichen Fall **nicht** durchgeführt bzw. lag den angefochtenen Bescheiden nicht zu Grunde.

Das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes war daher nicht entscheidungswesentlich und nicht zu prüfen.

## **2) Schätzungsberechtigung:**

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

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

*Zu schätzen ist nach Abs. 3 leg. cit. 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.*

*Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.*

*Nach Abs. 2 leg. cit. haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 und 135 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.*

**§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO** ordnet an, dass die Eintragungen in den auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorzunehmen sind.

**Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO).**

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege jedenfalls **sieben Jahre** aufzubewahren.

Wie der Betriebsprüfer im Rahmen der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen festgestellt hat, konnten vom Bw für den berufungsgegenständlichen Zeitraum die Aufschreibungen der

Masseurinnen nicht vorgelegt werden, obwohl diese als essentielle Grundaufzeichnungen gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 iVm § 132 Abs. 1 BAO jedenfalls mindestens sieben Jahre aufbewahrt hätten werden müssen.

Dass solche existiert haben mussten, bestätigte der Bw selbst durch seine Aussagen im Rahmen der Beantwortung des Fragenkataloges des Betriebsprüfers vom 3. Juli 2001, wenn er ausführte, dass „die Aufzeichnung der Tageslosungen durch die Masseurinnen erfolgt und auf Grund dessen auch deren Monatslohn ermittelt worden wäre“ (Fragen 4 und 5).

Weiters führte die Zeugin C aus, dass ab Juli 1999 die täglichen Einnahmen in einem Kuvert aufbewahrt worden wären, auf dem die tägliche Tageslosung aufgeschlüsselt worden wäre. Ein solches unausgefülltes Kuvert mit Namen, Datum, Uhrzeiten und Platz für Kundennamen und Tageslosung wurde auch bei der Hausdurchsuchung gefunden.

Es muss dem Betriebsprüfer darin zugestimmt werden, dass diese Kuverts jedenfalls als Grundaufzeichnungen zur Verrechnung und Tagesnachweisung sowie zur Ermittlung der Tageslosung zu werten waren und daher aufbewahrt hätten werden müssen.

Wenn der Bw nur von ihm verfasste „Stricherlisten“ vorlegte, so wurden die Grundaufzeichnungen damit nur zum Teil vorgelegt. Deren wesentlicher Teil, der auch laut eigenen Aussagen des Bw's Grundlage für die Ermittlung der Tageslosungen und des Monatslohnes der Masseurinnen war, nämlich die Aufzeichnungen der Masseurinnen, fehlte.

Schließlich wurden auch die Massageerlöse der Lebensgefährtin des Bw's, Fk P, nur mangelhaft aufgezeichnet, wenn der Bw selbst angibt, dass deren Einnahmen im Topf „Eigenleistungen“ verbucht worden wäre und deren Anteil sich daher nicht feststellen ließe.

Insgesamt war dadurch, dass die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege bzw. Grundaufzeichnungen nur zum Teil bzw. mangelhaft aufbewahrt wurden, dem gesetzlichen Auftrag des § 131 Abs. 1 Z 5 iVm § 132 Abs. 1 BAO im gegenständlichen Fall nicht Genüge getan und allein dadurch ein formeller Mangel der Aufzeichnungen gegeben (in diesem Sinne auch VwGH 4.3.1987, 85/13/0195).

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass diese Mangel- bzw. Lückenhaftigkeit der vorhandenen Grundaufzeichnungen auch dezidiert vom Betriebsprüfer (siehe Punkt 2 des Schlussbesprechungsprogrammes) festgestellt wurde, die formelle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen der – entgegen der Behauptung des Bw's in seiner Berufungsschrift – vom Betriebsprüfer daher sehr wohl in Zweifel gezogen wurde.

Damit haben die Aufzeichnungen des Bw's aber nicht – wie von ihm in seiner Berufungsschrift behauptet – die gesetzliche Vermutung des **§ 163 BAO** für sich.

Nach dieser Gesetzesbestimmung haben nämlich nur Bücher und Aufzeichnungen, **die den**

**Vorschriften des § 131 entsprechen**, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Dieser begründete Anlass ergab sich aber wiederum aus der ersten Aussage der Zeugin C. Deren Ausführungen im Rahmen ihrer ersten Vernehmung anlässlich der Hausdurchsuchung am 25. Juli 2000 mussten nämlich massive Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen auftreten lassen, sodass insgesamt die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Frage zu stellen war.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass – was die Aussagen der Zeugin C betrifft – schon allein auf Grund der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes deren erster Aussage erhöhte Beweiskraft zuzuschreiben ist. Danach kommen Angaben bei der ersten Vernehmung (weil unvorbereitet) der Wahrheit in der Regel am nächsten (VwGH 25.1.2000, 94/14/0034; 24.2.1998, 95/13/0083).

Von dieser aus objektiven Beweiswürdigungsaspekten entwickelten Judikatur im gegenständlichen Fall abzuweichen bestand nach ho. Ansicht kein Anlass, zumal die Zeugin anlässlich ihrer ersten Aussage im Rahmen der Hausdurchsuchung noch völlig unvorbereitet gewesen war und im Zuge ihrer Zweitaussage manche Fragen – vor allem etwa bezüglich ihres Verhaltens – nicht schlüssig bzw. nur mangelhaft zu begründen wusste.

Neben der Aussage/C zeigten aber die Feststellungen des Betriebsprüfers noch weitere Ungereimtheiten auf, die Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen auftreten lassen mussten und die der Bw durch seine Ausführungen im Berufungsschreiben nicht entkräften konnte.

So wurden laut Aussage der Zeugin C (die sie in diesem Punkt nicht revidierte!) auch Ganzkörpermassagen zum Preis von 1.500,00 S angeboten. Dies ging überdies auch aus einer Preisliste laut Computerdatei des Bw's hervor bzw. fand sich eine Rubrik hiefür am anlässlich der Hausdurchsuchung vorgefundenen Kuvert (Punkt 3 des Schlussbesprechungsprogrammes).

Entsprechende Erlösaufzeichnungen waren aus den geführten Erlösaufzeichnungen nicht ersichtlich, was dem objektiven Betrachter jedenfalls fragwürdig anmuten musste.

Für das Studio Sr waren keine Erlöse ausgewiesen, obwohl – wenn es letztendlich auch nicht eröffnet wurde – laut Aussage des Bw's dort von ihm, seiner Lebensgefährtin und Sonja S dennoch einige Massagen durchgeführt wurden (Punkt 5 des Schlussbesprechungsprogrammes).

Frau C hat im Studio Sch bereits vor dessen Eröffnung am 5. Juli 1999 im April oder Mai ihren ersten Massagetermin wahrgenommen. Die erste Tageslosung wurde erst am 5. Juli 1999 verbucht (Punkt 5 des Schlussbesprechungsprogrammes).

Schließlich musste – darin muss dem Prüfer in objektiver Betrachtungsweise zugestimmt werden – auch der massive Umsatzanstieg bei den einzelnen Masseurinnen ab dem Zeitpunkt der Hausdurchsuchung zu denken geben. So hatten sich etwa bei Fr. Ms die monatlichen Umsätze plötzlich verdoppelt. Eine entsprechende Erklärung blieb der Bw – trotz Vorhalt im Schlussbesprechungsprogramm (siehe Punkt 7) – schuldig, so wie er auch auf die letztgenannten Punkte, die laut Schlussbesprechungsprogramm Ungereimtheiten darstellten, in seinen Berufungsausführungen nicht einging.

Allein der Vorwurf, dass die Abgabenbehörde die zweite Aussage der Zeugin C ignoriert hätte, konnte sohin die Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht zerstreuen.

Angesichts all dieser dargestellten Umstände erschien nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs. 2 und 3 BAO jedenfalls als gegeben, da die formellen Mängel der Aufzeichnungen im Verein mit den übrigen dargestellten Feststellungen des Prüfers jedenfalls geeignet waren, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, und der Bw keine ausreichende Erklärungen für die dargestellten Widersprüchlichkeiten zu geben vermochte.

### **3) Höhe der Schätzung:**

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 3 zu § 184).

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (Ritz, a.a.O., Tz 1 zu § 184 und die dort zit. Lit. u. Jud.).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 15.7.1998, 95/13/0286, u.a.).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, a.a.O., Tz 12 zu § 184 und die dort zit. Jud.). Gleichgültig, welcher Weg der Schätzung aber eingeschlagen wird, muss das Verfahren in sich schlüssig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195).

Im Hinblick darauf geht auch Vorwurf des Bw's ins Leere, wonach seitens der Betriebsprüfung ein innerer bzw. äußerer Betriebsvergleich oder eine Schätzung nach dem Lebensaufwand vorgenommen hätte werden müssen, weil eben im gegenständlichen Fall genügend Faktoren (Preisliste, Aussagen) festgestellt worden waren, die Rückschlüsse auf einen durchschnittlichen monatlichen Umsatz der einzelnen Masseurinnen zuließen und dementsprechend zu einem genaueren Schätzungsergebnis zu führen versprachen als etwa eine Schätzung nach den Lebenshaltungskosten, die – bedingt durch die fehlende Beweisvorsorgepflicht im privaten Bereich (siehe Ritz, a.a.O., Tz 16 zu § 184) – nicht jenes Ausmaß an Verlässlichkeit bieten kann als eine doch zum Großteil auf betrieblichen Vorgängen beruhende Schätzung. So ist auch laut Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197) die Abgabenbehörde u.a. erst dann berechtigt, den Umsatz auf der Basis der Lebenshaltungskosten zu schätzen, wenn ihr keine Methode zur Verfügung steht, den tatsächlichen Verhältnissen besser Rechnung zu tragen.

Im gegenständlichen Fall wurden die Erlöse des Bw's im berufungsgegenständlichen Zeitraum durch den Betriebsprüfer derart geschätzt, dass – basierend auf der Erstaussage der Zeugin C – für den Anlaufzeitraum (Eröffnung des Tantrastudios im Juli 1999) Juli und August 1999 30.000,00 S Bruttoumsatz pro Masseurin in Ansatz gebracht wurden. Dieser wurde entsprechend der Annahme von zwei aktiven Masseurinnen und einem Topf Eigenleistungen (Bw und dessen Lebensgefährtin) mit drei vervielfacht.

Ab September 1999 wurde ein monatlicher Umsatz pro Masseurin von 100.000,00 S angesetzt, da diese Monate laut Frau C am besten ausgelastet waren.

Der Mehraufwand für Masseurinnen und Volonteurinnen wurde dermaßen ermittelt, dass für zwei Drittel der Zuschätzung (zwei Masseurinnen) Ausgaben in Höhe von 50 % (die Hälfte der Einnahmen erhielten laut übereinstimmenden Aussagen die Masseurinnen!) in Ansatz gebracht wurden; der Anteil der Volonteurinnen am Topf Eigenleistungen, der an diese weitergegeben worden war, wurde mit 25% der Einnahmen geschätzt.

Im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung verminderte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen, indem es – wie es ausführte – mangels Möglichkeit der Nachkontrolle der Betriebsergebnisse durch „*Ansatz eines Gefährdungszuschlages*“ die erklärten Erlöse des Bw von Juli 1999 bis Mai 2000 um 100% und von Juni 2000 bis Dezember 2000 um 50% erhöhte. Die Schätzung des Mehraufwandes glich es analog der Vorgangsweise des Betriebsprüfers an.

Wie bereits oben angeführt, hat sich die Abgabenbehörde bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen von dem Ziel leiten zu lassen, mit ihrer Schätzungsmethode den

tatsächlichen Gegebenheiten bzw. dem tatsächlichen Betriebsergebnis am nächsten zu kommen.

**Die Methode der Schätzung mit Hilfe des Sicherheits- bzw. Gefährdungszuschlages** ist eine jener möglichen, die von der Abgabenbehörde im Rahmen der Schätzung gemäß § 184 BAO im Hinblick auf deren Auftrag, damit die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen möglichst wahrheitsnahe zu erfassen, gewählt werden kann (siehe Stoll, BAO-Handbuch, Wien 1994, S. 1940).

Sie dient der korrigierenden Ergänzung von Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden.

Dass sich dieser Verdacht bei mangelhaften bzw. unvollständig vorgelegten Aufzeichnungen im Zusammenhang mit festgestellten Ungereimtheiten bezüglich Einnahmenerfassung, die durch der dargestellten Aussagen entstanden waren und nur durch die fehlenden Grundaufzeichnungen geklärt hätten werden können (siehe oben Punkt 1 der Begründung), im gegenständlichen Fall aufdrängte, steht fest.

Der Sicherheitszuschlag besteht in der Zurechnung eines zusätzlichen Betrages, der den zu vermutenden weiteren (nicht konkret feststellbaren) unterlassenen Buchungen (Nichteintragungen) Rechnung zu tragen hat (Stoll, a.a.O., S. 1941 u. die dort zit. Jud.).

Wenn das Finanzamt im Rahmen seiner Berufungsvorentscheidung schließlich eine Schätzung nach der Methode des Sicherheits- bzw. Gefährdungszuschlages gewählt hat, so erschien dies nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls als geeignete Methode, die Besteuerungsgrundlagen möglichst wirklichkeitsgetreu ermitteln zu können.

Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die allgemeine Annahme, dass Geschäftsvorgänge nicht aufgezeichnet wurden, im konkreten Fall rechtfertigen lässt, ja sich geradezu „aufdrängt“ (VwGH 11.2.83, 82/14/0255, 0263f).

Das Ausmaß des Zuschlages soll letztlich den **vermutlichen** Fehlbeträgen im Rechenwerk entsprechen und dieser Fehlerquelle und diesem Fehlerausmaß Rechnung tragend durch pauschale Zurechnungen in Höhe der Summe der anzunehmenden Minderausweise (die naturgemäß im Einzelnen nicht exakt feststellbar sind) korrigierend wirken.

Das Finanzamt hat im Rahmen seiner Berufungsvorentscheidung den Sicherheitszuschlag für den berufungsgegenständlichen Zeitraum mit **100 % der erklärten Erlöse** bemessen.

Der Unabhängige Finanzsenat stellte nun im Rahmen seines Bemühens, dem eben dargestellten Ziel, der Realität möglichst nahe zu kommen, bei der Überprüfung der gegenständlichen angefochtenen Bescheide **folgende Erwägungen** an:

Fest steht, dass – wie bereits unter Punkt 1) ausgeführt – laut Judikatur der ersten Aussage eines Zeugen mehr Beweiskraft zuzubilligen ist als dessen revidierter zweiter Aussage. Entsprechend dieser Ansicht wurden zunächst vom Finanzamt auch nur die ersten Ausführungen der Zeugin C zur Erlössituation berücksichtigt.

Dem Bw ist aber zuzubilligen, dass die Aussage von Frau C, dass sie in den besten Zeiten 50.000,00 S im Monat „verdient“ hätte, in diesem Punkte tatsächlich nicht eindeutig ist: einerseits könnte sie damit den gesamten Verdienst gemeint haben, andererseits auch nur ihren Anteil.

Es waren daher nach ho. Ansicht auch andere Aspekte, die sich im Rahmen der umfangreichen Ermittlungen ergeben hatten, zu würdigen.

Was den Umfang der angebotenen Leistungen und deren Preise anlangt, so wurden laut Bw nur Massagen um 1.000,00 S, 500,00 S und 250,00 S angeboten. Die Masseurinnen wären aber ermächtigt gewesen, im Einzelfall abweichende Preisvereinbarungen zu treffen. Solche sind aber aus den Aufschreibungen nicht ersichtlich.

Demgegenüber wurden laut Aussage der Zeugin C Massagen um 250,00 S, 500,00 S, 1.000,00 S, aber auch um 1.500,00 S (= Ganzkörper- bzw. Bodymassagen) angeboten. Auch aus einer beim Bw anlässlich der Hausdurchsuchung auf einer gesicherten Computerdatei vorgefunden Preisliste schien die Bodymassage um 1.500,00 S auf und befand sich auch auf dem sichergestellten Kuvert eine Rubrik mit der Überschrift „Body“.

Diese Umstände sprechen in objektiver Betrachtungsweise jedenfalls dafür, dass auch das Angebot einer Bodymassage um 1.500,00 S bestand.

Erlösaufzeichnungen aus solchen Ganzkörpermassagen um 1.500,00 S existierten aber nicht, was objektiv nicht nachvollziehbar erschien.

Bezüglich der Kundenfrequenz ergab sich aus der Aktenlage, dass von einer **durchschnittlichen Kundenanzahl** von 6-7 Kunden/Masseurin und Tag auszugehen war. So hatte etwa Fr. MI laut eigener Aussage etwa 3 bis 11 Kunden pro Tag; laut Terminkalender hatte sie am 12., 20. bzw. 21.7.2000 4, 7 bzw. 11 Kunden Termine vorgemerkt (siehe auch Ausführungen auf Seite 3 der Berufungsvorentscheidung).

Aus den einzelnen Massagepreisen 250,00 S, 500,00 S und 1.000,00 S errechnete sich ein durchschnittlicher Preis von 583,33 S, wobei unter Bedachtnahme darauf, dass die billigeren Massageangebote vermutlich etwas häufiger in Anspruch genommen wurden, ein geschätzter Durchschnittsbetrag von 450,00 S realistisch erschien.

Die Bodymassage mit 1.500,00 S wurde von dieser Durchschnittsrechnung ausgenommen, da zugestanden werden musste, dass sie auf Grund des höheren Preises seltener in Anspruch genommen worden war als die billigeren Massageangebote. Außerdem wurde sie erst später ins Angebot aufgenommen und bedurfte wohl eines gewissen Anlaufzeitraumes. Es musste

aber davon ausgegangen werden, dass zumindest einmal pro Woche eine solche durchgeführt worden war.

Diese Annahmen erlauben pro Masseurin und Monat folgendes – **am unteren Limit angesetzte** – geschätzte Ergebnis an Einnahmen:

450,00 S x 6 Kunden x 5 Tage x 4 Wochen	54.000,00 S
+1 x pro Woche Bodymassage = 1.500,00 S x 4	<u>6.000,00 S</u>
	<b>60.000,00 S</b>

Ein Ansatz dieses Betrages berücksichtigte auch – dies sei hier angemerkt – jene Unsicherheit, die sich aus den zweideutigen Aussagen der Zeugin C hinsichtlich ihrer monatlichen Einnahmen (50.000,00 S) ergab.

Der vom Betriebsprüfer angenommene Vervielfacher von drei war nach ho. Ansicht richtig, da laut Aktenlage jedenfalls zwei Masseurinnen im Einsatz waren bzw. in zwei Studios gearbeitet wurde (geringfügig auch in Sr) und im Topf Eigenleistungen die Massagen des Bw's, dessen Lebensgefährtin und der Volonteurinnen vereint waren.

Für den Anlaufzeitraum Juli und August 1999 erschien – vor allem unter dem Aspekt, dass auch laut Aussage/C deren Umsatz in diesem Zeitraum bei etwa einem Drittel zu späteren Zeiträumen lag – ein geringerer Ansatz der Kundenfrequenz mit durchschnittlich 2 Kunden pro Tag und Masseurin gerechtfertigt, wobei der Ansatz einer wöchentlichen Bodymassage unterbleiben konnte, da laut Zeugin C mit dieser erst im Herbst begonnen worden war:

450,00 S x 2 Kunden x 5 Tage x 4 Wochen	18.000,00 S
	<b>18.000,00 S</b>

Für das Jahr **1999** ergab dies folgende Umsätze:

Juli – August 1999 (18.000,00 S x 3) x 2 Monate	108.000,00 S
September – Dezember 1999 (60.000,00 S x 3) x 4 Monate	<u>720.000,00 S</u>
Umsätze brutto	828.000,00 S
Umsätze netto	<b>690.000,00 S</b>

Die Umsätze für das Jahr **2000** hätten sich auf Grund dieser Schätzung auf folgende Höhe belaufen:

Jänner – Dezember 2000 (60.000,00 S brutto x 3) x 12 Monate	2.160.000,00 S
Umsätze brutto	2.160.000,00 S
Umsätze netto	<b>1.800.000,00 S</b>

Im Rahmen der zwischenzeitig vom Finanzamt Y durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden

**Umsätze in Höhe von 2.200.000,00 S** festgestellt.

Der entsprechende Umsatzsteuerbescheid wurde zwar vom Bw angefochten. Die Höhe der festgestellten Umsätze wurden von ihm aber weder in seinem entsprechenden Berufungsschreiben angezweifelt, noch legte er trotz Aufforderung in einem Vorhaltsschreiben solche dar.

Angesichts des Umstandes, dass ab Juni 2000 vom Bw selbst großteils monatlich erheblich höhere Umsätze als 180.000,00 S brutto (= 60.000,00 S x 3 monatlich laut obiger Schätzung; 150.000,00 S netto) erklärt hatte (erklärte Bruttoumsätze ab Juni 2000 monatlich circa 240.000,00 S) und daher ab diesem Monat von einem wesentlich besseren Geschäftsgang auszugehen war, erschienen die vom Betriebsprüfer des Finanzamtes Y angenommenen Nettoumsätze für das Jahr 2000 mit 2.200.000,00 S jedenfalls richtig und das Ergebnis der Schätzung laut obiger Schätzungsmethode für den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum in sich insgesamt schlüssig.

**Zusammenfassend** konnte festgestellt werden, dass die vom Finanzamt im Rahmen seiner Berufungsvorentscheidung ermittelten Nettoumsätze für das Jahr 1999 mit 663.750,00 S bis auf eine Abweichung von circa 4 % ident mit dem oben ausgewiesenen Betrag von 690.000,00 S sind.

Da bei einer Schätzung auf Grund des Umstandes, dass Beträge eben mangels eindeutiger Nachvollziehbarkeit nur ungefähr (schätzungsweise!) in Ansatz gebracht werden können, Abweichungen in diesem Bereich durchaus toleriert werden können, erschien dem Unabhängigen Finanzsenat auf Grund obiger Erwägungen und Berechnungen eine **Schätzung der Umsätze** des Bw's im berufungsgegenständlichen Zeitraum unter Zurechnung eines Betrages im vom Finanzamt im Rahmen seiner **Berufungsvorentscheidung** vorgenommenen Ausmaß (100% Zuschlag) jedenfalls als **objektiv gerechtfertigt** und den tatsächlichen Umständen am nächsten kommendes

Ergebnis, zumal der Bw weder in seinem Vorlageantrag noch im weiteren Verfahren dieser Zurechnung substantielle Einwendungen entgegenzusetzen wusste.

An dieser Stelle ist zu erwähnen, dass allgemein anerkannt ist (siehe Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 184), dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss diese mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; 19.3.2002, 98/14/0026).

Dies ändert nichts daran, dass die Schätzungsweise so gewählt werden muss, dass sie den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten zu kommen scheint. Dass das durch die Zurechnung im Rahmen der Berufungsvorentscheidung im gegenständlichen Fall so war, konnte an Hand obiger Ausführungen nachvollzogen werden.

Was die **Ausgaben** anlangt, so basiert deren Schätzung zum Großteil auf den übereinstimmenden Aussagen von Bw und Masseurinnen, dass 50% der Einnahmen den letzteren zuflossen. Die Annahme von 25% am Topf Eigenleistungen als für Volonteurinnen aufgewendet erscheint objektiv angemessen.

Wenn im Rahmen der Berufungsvorentscheidung daher hinsichtlich des Ansatzes der Ausgaben auf diese bereits vom Betriebsprüfer angewandte Methode zurückgegriffen wurde, so steht dem nach ho. Ansicht nichts dagegen.

**Insgesamt** schien daher das in der **Berufungsvorentscheidung** dargestellte **Ausmaß der Zurechnung** (100 % Zuschlag zu den Umsätzen bzw. Erlösen unter Berücksichtigung des entsprechenden Personalaufwandes) aus den dargelegten Gründen auch laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates **objektiv nachvollziehbar** und den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommend, wobei anzumerken ist, dass vom Bw im weiteren Berufungsverfahren weder im Vorlageantrag noch in der Folge irgendwelche substantiellen Einwände, die die Höhe der laut Berufungsvorentscheidung (der Vorhaltscharakter zukommt! – siehe VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194; 23.9.2005, 2003/15/0147) angesetzten Besteuerungsgrundlagen in Frage gestellt hätten, vorgebracht wurden.

Wenn sich der Bw in seinem Vorlageantrag vom 5. Jänner 2004 darauf berief, dass auf Grund der Beschlagnahme seiner Unterlagen anlässlich der Hausdurchsuchung am 13. Mai 2003 eine entsprechende Verteidigung in abgabenrechtlichen Dingen und Begutachtung der Berufungsvorentscheidung nicht möglich gewesen sei, so ist hiezu anzumerken, dass seit Erlassung der Berufungsvorentscheidung im Juli 2003 nunmehr mehr als vier Jahre vergangen sind. Das Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre ab 2000 wurde mittlerweile abgeschlossen, wobei der Bw laut Aktenlage seine abgabenrechtliche Mitwirkung im gegenständlichen Verfahren entsprechend wahrnahm.

In seinem Schreiben vom 5. Mai 2006 (Berufung betreffend Anspruchszinsen 2000-2003)

führte der Bw an, dass er ab 13. Mai 2003 (Zeitpunkt der Hausdurchsuchung und Beschlagnahme der Unterlagen) **bis Herbst 2005** durch die Beschlagnahme in der Wahrnehmung seiner abgabenrechtlichen Pflichten verhindert gewesen sei.

Auch im Schreiben vom 13. September 2005 – eingelangt beim Finanzamt Y am 23. November 2005 – wies der Bw darauf hin, dass die Akteneinsicht bis zur 35. Kalenderwoche nunmehr durchgeführt werden hätte können und die Unterlagen von Hrn. A (=Betriebsprüfer) ab 13. September 2005 ausgefolgt würden.

Ein Hindernis für eine entsprechende Prüfung der Berufungsvorentscheidungen bestand somit spätestens ab Herbst 2005 nicht mehr.

Einwände gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend die Jahre 1999 und 2000 wurden dennoch nicht eingebracht, wobei angemerkt werden muss, dass ein Vorhalt, der die Höhe der Umsätze 2000 laut letzter Betriebsprüfung betraf, unbeantwortet blieb und diese sohin als vom Bw offenbar anerkannt angesehen werden konnten.

Ein weiteres Zuwarten auf entsprechende Einwendungen des Bw's erschien im gegenständlichen Fall nicht angebracht, zumal sich der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt außerdem auf Belege und Unterlagen stützt, die vom Bw angefertigt, geprüft und bewertet worden waren.

Zum Angebot des Bw in seiner Berufungsschrift, sich selbst jederzeit der Zeugeneinvernahme zu stellen bzw. die Zeugenaussage der Frau M C vorzulegen, ist auszuführen, dass die Vernehmung des Abgabepflichtigen als Zeuge im eigenen Verfahren ausgeschlossen ist (Ritz, a.a.O., Tz 1 zu § 169, u. die dort zit. Lit., insb. Stoll, a.a.O., S. 1789), zumal dieser ja im gesamten Abgabenverfahren ohnehin Gelegenheit hat, seinen Standpunkt bzw. den Sachverhalt darzulegen.

Was das Angebot der Vorlage der Zeugenaussage der M C anlangt, so ist darauf hinzuweisen, dass deren beide Aussagen – jene vom 25. Juli 2000 sowie vom 26. September 2001 – aktenkundig sind. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass – entgegen der Behauptung des steuerlichen Vertreters des Bw's im Berufungsschreiben – bereits bei der ersten Vernehmung am 25. Juli 2000 eine Vertrauensperson der Frau C (= Steuerberater Kurt B, der die Niederschrift auch unterschrieben hat), anwesend gewesen war; die Niederschrift der zweiten Aussage vom 26. September 2001, die mit den Angaben des Bw's korrespondiert, lag im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers auf und wurde entsprechend gewürdigt.

**Dem Berufungsbegehren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 war daher insgesamt teilweise statzugeben und die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide – wie in den Berufungsvorentscheidungen bzw. den obigen Ausführungen dargestellt – abzuändern.**

#### **4) Berechnungsgrundlagen laut Berufungsentscheidung:**

Die Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 laut Berufungsentscheidung waren daher folgendermaßen zu ermitteln:

##### **Umsatzsteuer 1999**

Nettoumsätze/Massage lt. Erklärung	331.875,00 S
Nettoumsätze/Massage lt. Berufungsentscheidung (+ 100 %)	<u>663.750,00 S</u>
<b>Differenz</b>	<b>331.875,00 S</b>
Gesamtnettoumsätze lt. Erklärung	476.324,99 S
+ Differenz/Massageumsätze	<u>+ 331.875,00</u>
<b>Gesamtnettoumsätze lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>808.199,99 S</b>
<b>Vorsteuer lt. Erklärung u. Berufungsentscheidung</b>	<b>78.389,21</b>

##### **Einkommensteuer 1999**

Zuschätzung/Umsätze netto lt. Berufungsentscheidung	331.875,00 S
Zuschätzung/Umsätze brutto lt. Berufungsentscheidung	398.250,00 S
2/3 hievon	265.500,00 S
1/3 hievon	132.750,00 S

##### **Personalmehraufwand**

50 % von 265.500,00 S (= 2/3-Anteil)	132.750,00 S
25 % von 132.750,00 S (=1/3-Anteil)	<u>33.187,50 S</u>
Personalmehraufwand	165.937,50 S

lt. Berufungsentscheidung	
---------------------------	--

### Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Einkünfte lt. Erklärung	- 84.223,00 S
+ Zuschätzung Erlöse/Massagen netto	+ 331.875,00 S
lt. Berufungsentscheidung	
- Personalmehraufwand	- <u>165.938,00 S</u>
lt. Berufungsentscheidung	
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>+ 81.714,00 S</b>
<b>lt. Berufungsentscheidung</b>	

### 5) Anmerkung zur Ermittlung des Einkommens und zur Berechnung der Einkommensteuer 1999:

a) Bei der Ermittlung der Einkünfte des Bw's laut Berufungsentscheidung wurden – analog zur Vorgangsweise anlässlich der Betriebsprüfung des Finanzamtes Y für die Jahre 2000 bis 2004 – sowohl **Sonderausgaben** im Ausmaß von 40.000,00 S als auch der **Pauschbetrag für Behinderung** im Ausmaß von 50 % anerkannt.

Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, wenn sie der Abgabenbehörde bekannt sind, und hat die Abgabenbehörde amtsbekannte Umstände entsprechend zu würdigen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 7 zu § 18; Tz 7 zu § 34 und 35).

Aus der Aktenlage ergab sich auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers laut Betriebsprüfungsbericht vom 7.2.2006 eindeutig, dass laut Bescheid des Bundessozialamtes vom 8.6.1995 eine 50%-ige Behinderung bestand und der entsprechende Freibetrag daher auch für die Jahre ab 2000 gewährt wurde.

Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die betreffende Behinderung auch im Jahr 1999 gegeben war, und war daher der entsprechende Freibetrag gemäß § 35 EStG 1988 auch im Jahr 1999 zu berücksichtigen.

Ebenso erschien auf Grund der gegebenen Aktenlage hinsichtlich der Sonderausgaben – analog zur Vorgangsweise laut Betriebsprüfung für die Folgejahre ab 2000 – eine Anerkennung im Höchstmaß von 40.000,00 S gerechtfertigt, zumal der Bw auch in den Vorjahren schon solche aus dem Titel von Personenversicherungen und Wohnraumschaffung im Ausmaß von fast 30.000,00 S jährlich erklärt hatte und nunmehr laut Aktenlage ab Mitte 1999 Rückzahlungen für ein Wohnhaus-Sanierungsdarlehen hinzukamen.

Dass entsprechende Ausgaben in der Einkommensteuererklärung nicht geltend gemacht worden waren, erklärt sich daraus, dass wegen des erklärten Verlustes von – 84.223,42 S vom Bw ohnehin nicht mit der Vorschreibung einer Einkommensteuer zu rechnen gewesen war.

Ein entsprechender Verlust, wie vom Bw in seiner Erklärung unter „Offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991“ angeführt, hätte gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 erst in den Folgejahren als Sonderausgaben geltend gemacht werden können (siehe § 18 Abs. 6 EStG 1988: "Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem **vorangegangenen Jahr entstanden sind .....**").

**b)** Der Bw erhielt im berufungsgegenständlichen Zeitraum Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Krankengeld während Arbeitslosigkeit) vom Arbeitsmarktservice OÖ und der OÖ Gebietskrankenkasse.

Deren Höhe und Bezugszeitraum standen im gegenständlichen Verfahren nicht in Streit.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, wenn der Steuerpflichtige solche Leistungen nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die **für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte** im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernnden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (siehe Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort 1999, Tz 3/39, Berücksichtigung des Arbeitslosengeldes bei der Arbeitnehmerveranlagung) ist nur für Bezüge erforderlich, die nicht ganzjährig bezogen worden sind. **Bezüge**, die für das **ganze Kalenderjahr** ausbezahlt wurden, sind **nicht** in die Hochrechnung miteinzubeziehen.

Im angefochtenen Bescheid erfolgte wegen des Bezuges von Transferleistungen gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine Umrechnung sämtlicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf einen Jahresbetrag.

Da jedoch der Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw's aus Baustoffhandel (7.725,95 S) für das gesamte Kalenderjahr (1.1.-31.12.1999), also ganzjährig bezogen wurde, waren diese Einkünfte nicht in die Umrechnung miteinzubeziehen (siehe auch Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 19/1 zu § 3). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid war daher auch diesbezüglich abzuändern.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter (ATS/€)

Linz, am 23. November 2007