



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

3100 St. Pölten

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/0172-W/02,
miterledigt RV/893-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die Mitglieder Hofrat Mag. Christian Baumgartner, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 und Umsatzsteuer 1995 sowie die Umsatz-Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993, die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 und Umsatzsteuer für das Jahr 1995 nach der am 19. Mai 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 und Umsatzsteuer 1995 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Berufung gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide betreffend die Jahre 1991 und 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1993, 1994 und 1995 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1993 und 1994 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid betreffend das Jahr 1993 wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Gemeinschuldner (Bw.) betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren eine Werbeagentur und stellte seinen Betrieb Ende des Jahres 1996 ein. Im Zuge einer die Jahre 1991 bis 1993 betreffenden Betriebsprüfung gab der Bw. den prüfenden Organen in einer persönlichen Befragung u. a. bekannt, dass Herr Z (künftig als Herr Z bezeichnet) Retuschen für seine Firma erstellt habe, von ihm (Bw.) auch Aufträge erhalten habe und dass er selber Ausarbeitungen von Herrn Z erstellten Retuschen gemacht habe. Auf Grundlage dieser Aussage des Bw. traf die Betriebsprüfung die Feststellung, dass sämtliche von Herrn Z an die Firma des Bw. erbrachten Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht worden seien. Daher wurden die diesbezüglichen Rechnungen von der Betriebsprüfung storniert und die Umsatzsteuer entsprechend korrigiert.

Die BP stellte weiters fest, dass der Bw. Provisionen, die dieser in den Jahren 1992 und 1993 von der Firma LRC erhielt, nicht erklärt habe und erhöhte die Umsätze des Bw. unter Berücksichtigung der diesbezüglich weiterbezahlten Provisionen sowie der mit den vereinbarten Provisionen zusammenhängenden Spesen entsprechend und korrigierte die Umsatzsteuer ebenfalls entsprechend.

Auf Grund der nachfolgend dargestellten Vermögensdeckungsrechnung ermittelte die BP in den Jahren 1991 und 1992 ungeklärte Vermögenszuwächse:

Die diesbezüglichen Geldbewegungen stellten sich laut BP-Bericht wie folgt dar:

1) Geldzufluß:

	1991	1992	1993
Entnahmen		76.494,--	69.427,--
WW-Ges	169.061,--		
FAZ (künftig als Firma Z bezeichnet)		137.640,--	205.413,--
Arbeitslosengeld	94.253,--	45.779,--	
Genußscheine	56.708,--		3.296,--
Hr. R			120.000,--
C			10.261,--
Bausparkasse	99.468,--		
Kredit Grundstück	450.000,--		
Kredit v. Bruder		1.000.000,--	
Zuschuß v. Gattin		4.500,--	54.000,--
Geld v. Gattin			80.000,--
Einkommensteuer	23.997,--	127.639,--	
	893.487,--	1.392.052,--	542.397,--

2) Geldabfluß:

	1991	1992	1993
Einlagen	6.772,--		
Einkommensteuer			12.150,--
Zahlungen an gesch. Gattin	95.905,--	113.009,--	74.854,--
PKW-Aufwand	36.000,--	36.000,--	36.000,--
Urlaub	108.000,--	25.000,--	15.000,--
Hobby	10.000,--	10.000,--	10.000,--
Sonderausgaben	62.020,--	58.833,--	49.632,--
Bausparen		600,--	3.600,--
Prämiensparen			600,--
Sparen GSB			6.000,--
Hausbau:			
Grundstückskauf	600.000,--		
Kredit Rückzahlung	9.018,--	490.701,--	
Kreditsteuer	3.600,--		
Haus	144.500,--	210.800,--	1.436.849,--
Kreditrückzahlung Bruder		40.000,--	120.000,--
Grunderwerbsteuer	23.018,--		
Sonst. Gebühren		26.523,--	54.878,--
Kanal	34.655,--		
Küche			102.792,--
Verwendung d. Abhebung	880.000,--		
v. 1.10.			
	2.013.488,--	1.011.466,--	1.922.355,--

3) Vermögensbewegungen (Sparbücher und Konten bei Bank):

		1991	1992	1993
a) 1	1.1.	163.740,86	16.349,33	24.858,51
	31.12.	-16.349,33	-24.858,51	23.966,06
b) 2	1.1.	206.999,86	8.965,14	
	31.12.	-8.965,14		
	Zinsen	5.265,28		
c) 3		267.261,80		
d) 4	1.1.	21.770,32	13.749,16	
	31.12.	-13.749,16	0,00	
	Zinsen	1.259,86		
e) 5	1.1.	0,00	215.054,52	1.642.428,21
	31.12.	-215.054,52	-1.642.428,21	0,00
	Zinsen	3.413,91	25.326,30	34.304,40
	Kest	-341,39	-2.532,63	-7.546,96
		415.252,35	-1.390.374,90	1.718.010,22
gerundet		415.252,--	-1.390.375,--	1.718.010,--

4) Summe:

	1991	1992	1993
1) Geldzufluß	893.487,--	1.392.052,--	542.397,--
2) Geldabfluß	-2.013.488,--	-1.011.466,--	-1.922.355,--
3) Vermögensbewegungen	415.252,--	-1.390.375,--	1.718.010,--
Summe	-704.749,--	-1.009.789,--	338.052,--
Ungeklärter Vermögenszuwachs netto	587.290,83	841.490,83	
20 % Umsatzsteuer	117.458,17	168.298,17	
Summe	704.749,00	1.009.789,00	

Die Betriebsprüfung passte die die Umsatz- und Einkommensteuer betreffenden Bescheide betreffend der Jahre 1991 und 1992 entsprechend der obigen Tabelle an.

Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle angemerkt, dass aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung hervorgeht, dass der Bw. mit seinem Unternehmen im Jahre 1988 einen Gewinn in Höhe von ATS 7.000,--, im Jahre 1989 einen Verlust in Höhe von ATS 461.000,-- und im Jahre 1990 einen Verlust in Höhe von ATS 454.000,-- erwirtschaftete und dass dessen Bruttoeinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahre 1988 ATS 229.600,--, im Jahre 1989 ATS 245.420,-- und im Jahre 1990 ATS 516.667 sowie ATS 180.743,-- betragen.

In den diese Vermögensdeckungsrechnung betreffenden Erläuterungen führte die BP u. a. aus, dass der Bruder des Bw. diesem, laut einem am 14. Oktober 1992 errichteten Kreditvertrag, ein zinsenfreies Darlehen in Höhe von ATS 1.300.000,-- gewährt habe. Der Bw. habe diesbezüglich angegeben, dass er mit Vertragsunterfertigung vom Bruder ein Sparbuch in Höhe des Darlehensbetrages erhalten habe. Dieses sei jedoch aufgelöst, gelocht und weggeworfen worden. Dem Ersuchen der BP um Vorlage einer Kopie dieses Sparbuches habe der Bw. nicht entsprochen. Es sei jedoch an Stelle dieses Sparbuches ein anderes mit einer vom 13. November 1992 stammenden Einlage in Höhe von ATS 1.000.000,-- mit der

Behauptung, dass es sich bei dieser Einzahlung um das Geld des Bruders gehandelt habe, vorgelegt worden. Über die verbleibenden ATS 300.000,-- sei kein weiterer Nachweis erbracht worden. Daher sei trotz des Nichtvorliegens eines stichhaltigen Nachweises, dass tatsächlich ein Darlehen gewährt worden sei, das Darlehen von der BP in Höhe ATS 1.000.000,-- in der Vermögensdeckungsrechnung zum Ansatz gebracht worden. Weiteres seien Angaben des Bw., dass dessen Schwiegereltern seiner Gattin ein Sparbuch in Höhe von ATS 100.000,-- geschenkt hätten, in der Vermögensdeckungsrechnung nicht berücksichtigt worden. Dieses Geld sei zur Gänze für das Einfamilienhaus verwendet worden, das gelochte Sparbuch sei nicht aufgehoben worden. Daher sei dieser Betrag bei der Vermögensdeckungsrechnung nicht berücksichtigt worden.

Die BP führte betreffend der von ihr vorgenommenen Vermögensdeckungsrechnung abschließend aus, dass ihr auf Grund von vorgehaltenen Vermögensdeckungsdifferenzen teilweise gelochte Sparbücher und Kontoauszüge vorgelegt worden seien bzw. dass diesbezügliche Angaben getätigt worden seien und dass die bisherigen Differenzen um die Beträge, die aus diesen vorgelegten Unterlagen hervorgegangen seien, von ihr (der BP) berichtigt worden seien. Die verbliebenen Differenzen seien dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden (siehe oben 4.). Da die Lebenshaltungskosten minimal angesetzt worden seien und teilweise unbewiesene Geldzuflüsse zum Ansatz gebracht worden seien, stelle die von der BP vorgenommene Zurechung eine Untergrenze dar.

Angemerkt wird, dass auf Grund der obigen Feststellungen die Gewerbesteuer von der Betriebsprüfung für das Jahr in Höhe von ATS 164.303,-- festgesetzt wurde.

Weiters stellte die BP fest, dass der Bw. bei seinem Angestellten, Herrn Z., seit dem Jahre 1992 als Gehaltsempfänger geführt worden sei und dass dieses Dienstverhältnis von ihr (der BP) nicht anerkannt werde, da dieses unglaublich und tatsachenwidrig sei. In dem Umstand, dass beide Beteiligte einander anstellten und gleichzeitig einander Honorarnoten legten, sei ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne der Bestimmung des § 22 BAO zu erblicken, dem die wirtschaftliche Realität fehle und dem außerbetrieblichen Ursachen zugrunde lägen. Diesbezüglich führte die BP u. a. aus, dass Herr Z. als Angestellter der Firma des Bw. Retuschen für diese erstelle und dass die Tätigkeit des Bw. für die Firma des Herrn Z. laut Auskunft des Bw. darin bestehe, dass dieser Retuschen für Herrn Z. ausarbeite. Daher seien die Einkünfte (des Bw.) aus nichtselbständiger Arbeit bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen gewesen.

An dieser Stelle wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass bei Herrn Z ebenfalls eine den Zeitraum von 1991 bis 1993 betreffende Betriebsprüfung hinsichtlich der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer durchgeführt wurde. Bei dieser wurde u. a. festgestellt, dass der Bw. bei seinem Angestellten Herrn Z als Gehaltsempfänger geführt worden sei. Dieses Dienstverhältnis wurde von der BP mit der Begründung, dass es als unglaublich und

tatsachenwidrig anzusehen sei und dass in dem Umstand, dass beide Beteiligte einander anstellten und gleichzeitig einander Honorarnoten legten, ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß der Bestimmung des § 22 BAO zu erblicken sei, nicht anerkannt. In gleicher Weise wurden von der BP die Leistungen des Herrn Z, über die dieser Ausgangsrechnungen an den Bw. erstellt, von der BP als im Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht angesehen und daher die diesbezüglichen Rechnungen ausgeschieden bzw. die diesbezüglich in der Bilanz eingestellten Forderungen ausgebucht. Die auf Grund der Ergebnisse dieser BP am 6. Mai 1996 ergangenen Bescheide wurde von Herrn Z nicht bekämpft.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1991, 1992 und 1993 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO auf Grund der obigen von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wieder auf und erließ die diesbezüglichen Sachbescheide sowie gemäß der Bestimmung des § 296 BAO geänderte Gewerbesteuerbescheide betreffend die Jahre 1991, 1992 und 1993.

In der Berufung gegen die Einkommensteuer- Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide jeweils für die Jahre 1991 bis 1993, sowie die Bescheide mit denen die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 wieder aufgenommen wurde, brachte der Bw. hinsichtlich der an Herrn Z geleisteten Honorare u. a. vor, dass dieser neben seiner stundenweisen Beschäftigung beim Bw. auch selbständig tätig sei. Herr Z verfüge über eine eigene Gewerbeberechtigung sowie über eigene Betriebsräumlichkeiten und werde im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Positivretuscheur für den Bw. tätig, weshalb die an die Firma des Bw. ausgestellten Rechnungen Leistungen beträfen, die Herr Z nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht habe.

Hinsichtlich der von der Firma LRC erhaltenen Provisionen führte der Bw. u. a. aus, dass ausschließlich seine Ehefrau für diese Firma tätig gewesen sei. Daher seien dieser sämtliche diesbezügliche Zahlungen zuzurechnen. Dieses Geld sei ihm (dem Bw.) nicht zugestanden, weshalb er dieses an seine Gattin weitergeleitet habe. Die Zuordnung dieser Beträge an ihn sei nur irrtümlich erfolgt.

Betreffend die Vermögensdeckungsrechnung brachte der Bw. u. a. vor, dass die Betriebsprüfung davon ausgegangen sei, dass dessen Vermögen zum 1. Jänner 1991 ATS 659.746,84 betragen habe, dass er (der Bw.) 57 bzw. seine Gattin 45 Jahre alt seien und dass beide bereits entsprechend lange berufstätig gewesen seien. Wörtlich führte der Bw. diesbezüglich weiters aus: *"Die Ersparnisse zum 1. Jänner 1991 sind selbstverständlich wesentlich höher gewesen, nur waren sie nicht alle lückenlos nachweisbar..."*

Auch seien der BP Unterlagen vorgelegt worden, die in deren Zusammenstellung nicht aufgeschienen seien. Der Bw. nannte diesbezüglich den Sparbrief Nr. 6 und führte weiters

aus, dass dieser aus dem Jahr 1983 stammte und im Jahre 1991 in Höhe von nahezu ATS 600.000,-- aufgelöst worden sei. Die Darstellung der BP sei somit unvollständig und entspreche nur zu einem geringen Teil den Werten, die dem Bw. zum 1. Jänner 1991 zur Verfügung gestanden seien.

Betreffend des o. a. Darlehens des Bruders des Bw. führte dieser aus, dass die Ansicht der BP, dass diesbezüglich kein Nachweis über ATS 300.000,-- erbracht worden sei, nicht stimme, da über diesen Betrag ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden sei, der der BP auch vorgelegt worden sei.

Hinsichtlich des von den Eltern erhaltenen Sparbuchs brachte der Bw. vor, dass der BP von ihm angeboten worden sei, die Eltern der Ehefrau des Bw. einzuvernehmen. Die BP habe jedoch von deren Einvernahme abgesehen.

Auch stimme nicht, dass die Lebenshaltungskosten von der BP minimal angesetzt worden seien, da im Jahre 1991 Urlaubskosten in Höhe von ATS 108.000,-- berechnet worden seien. Ein derartiger Ansatz entspreche jedoch der Realität in keiner Weise, da der Bw. das Geld für Reiseteilnehmer ausgelegt habe und dieses in der Folge von diesen anteilig zurückbekommen habe.

Auch sei der Umstand, dass die Ehefrau des Bw. im Prüfungszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen und demgemäß einen Beitrag zu Familieneinkommen geleistet habe, nicht berücksichtigt worden.

In einer Stellungnahme zu dieser Berufung führte die BP betreffend die von Herrn Z an den Bw. gelegten Honorarnoten u. a. aus, dass dieser seit dem 1. Mai 1992 Angestellter der Firma des Bw. sei und für diese Retuschen erstelle sowie diverse Buchhaltungsarbeiten erledige. Der Arbeitgeber des Herrn Z – der Bw - sei seit diesem Datum bei Herrn Z – seinem Angestellten – ebenfalls als Gehaltsempfänger geführt worden. Die Tätigkeit des Bw. bei der Firma des Herrn Z bestünde laut den Angaben des Bw. darin, die Retuschen von Herrn Z auszuarbeiten. In dem Umstand, dass diese beiden Beteiligten einander anstellten und gleichzeitig einander Honorarnoten legten, sei ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 22 BAO zu erblicken, dem die wirtschaftliche Realität fehle und dem andere außerbetriebliche Ursachen zugrunde lägen. In der Berufung werde angeführt, dass Herr Z neben seiner stundenweisen Beschäftigung bei der Firma des Bw. auch selbständig tätig sei, über eine eigene Gewerbeberechtigung sowie über eigene Betriebsräumlichkeiten verfüge und im Rahmen dieser selbständigen Tätigkeit als Positivretuscheur für den Bw. tätig werde und daher die an die Firma des Bw. ausgestellten Rechnungen Leistungen beträfen, die dieser nicht im Rahmen seines Dienstverhältnisses erbracht habe. Der Umstand der gegenseitigen Anstellung und der gleichzeitigen Ausstellung von Honorarnoten werde nicht erwähnt. Das Gleiche gelte hinsichtlich der ebenfalls erfolgten Betriebsprüfung beim Unternehmen des Herrn Z. Auf Grund dieser Feststellungen seien die

Leistungen des Herrn Z. nach Ansicht der BP im Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht und die diesbezüglichen Rechnungen storniert worden. Betreffend der eigenen Betriebsräumlichkeiten sei zu erwähnen, dass Herr Z. am 15. Jänner 1992 einen Untermietvertrag mit dem Bw. abgeschlossen habe. In diesem sei vereinbart worden, dass Herr Z. Teile des Geschäftslokales der Firma des Bw. samt Mobiliar ab dem 1. Jänner 1992 gegen Zahlung einer monatlichen Miete in Höhe von ATS 3.000,-- gemietet habe.

Hinsichtlich der von der Firma LRC eingegangenen Provisionen führte die BP u. a. aus, dass diese auf dem privaten Konto des Bw. eingegangen seien und zum Prüfungszeitraum noch nicht steuerlich erfasst gewesen seien. Da der Bw. Vertragspartner der Firma LRC gewesen sei, habe es sich auch nicht um einen Irrtum dieser Firma gehandelt. Frau S, die zu diesem Zeitpunkt mit dem Bw. auch noch nicht verheiratet gewesen sei, sei in dessen Betrieb angestellt gewesen. Daher sei diese im Falle der Übernahme von Arbeiten der Firma LRC als Angestellte tätig gewesen. Aus den der BP vorgelegten Aufzeichnungen sei ersichtlich gewesen, dass Teile der erhaltenen Provisionen weiterbezahlt worden seien, diese seien bei der Ermittlung der Überschüsse in Abzug gebracht worden. Bei den weiterverrechneten Beträgen sei kein einziges Mal der Name von Frau S aufgetaucht. Auch auf dem Konto des Bw. seien derartige Geldbewegungen nicht ersichtlich gewesen. Andere Geldbewegungen, wie beispielsweise Mitgliedsbeiträge für Tennis und Beisteuerung Geburtstagsessen, die Frau S betroffen hätten und mit dem Bw. zu verrechnen gewesen wären, seien jedoch aufgetaucht.

Betreffend die Vermögensdeckungsrechnung führte die BP u. a. aus, dass sämtliche der BP vorgelegten Unterlagen, die Vermögenswerte des Bw. betroffen hätten, von ihr (der BP) berücksichtigt worden seien. Das Argument, dass die Ersparnisse des Bw. höher gewesen seien, sei bereits während der Prüfung eingewendet worden, diesbezügliche Unterlagen, seien jedoch nicht vorgelegt worden. Daher hätten diese auch nicht bei der Vermögensdeckungsrechnung zum Ansatz gebracht werden können.

Der Sparbrief Nr. 6 sei laut den der BP zur Verfügung gestellten Unterlagen entgegen der Behauptung in der Berufung bereits im Jahre 1986 in Höhe von ATS 422.136,59 aufgelöst worden. Laut den Angaben des steuerlichen Vertreters sei die Auflösung jedoch im Jahre 1991 erfolgt, der Auszahlungsbetrag habe etwa ATS 585.000,-- betragen. Von diesem Auszahlungsbetrag seien nach Auskunft des Bw. am 20. September 1991 ATS 541.722,-- auf das Sparbuch Nr. 4 einbezahlt worden.

Der Sparbrief 3 sei am 10. Oktober 1991 in Höhe von ATS 267.261,80 aufgelöst worden. Der Bw. habe diesbezüglich angegeben, dass dieser Betrag am 20. September 1991 zur Gänze auf das Sparbuch Nr. 4 einbezahlt worden sei und somit den Großteil der Einlage in Höhe von ATS 298.589,-- darstelle. Dies sei rein zeitmäßig nicht möglich, da die Auszahlung erst nach der Sparbucheinlage erfolgt sei. Dieser Umstand sei bei der BP übersehen worden. Da die

vom Bw. mit 20. September 1991 vorgenommene Einlage in Höhe von ATS 298.589,-- weiterhin ungeklärt geblieben sei, sei der Umsatz und der Gewinn des Jahres 1991 um diesen Betrag zu erhöhen. Beide Sparbriefe stellten keinen Nachweis für die Herkunft der Geldmittel dar, da diese weder zeitmäßig noch betragsmäßig mit den getätigten Einlagen in Zusammenhang gebracht werden könnten und auch nicht klar sei, wem der im Jahre 1986 aufgelöste Sparbrief tatsächlich gehört habe, da es sich um einen auf Überbringer lautenden Sparbrief gehandelt habe.

Hinsichtlich des vom Bruder erhaltenen Darlehens führte die BP u. a. aus, dass der Bw. angegeben habe, dass er von seinem Bruder, der im Ausland lebe, ein solches in Höhe von ATS 1,300.000,-- erhalten habe. Der Bw. habe der BP einen Darlehensvertrag vom 14. Oktober 1992 vorgelegt. Diesbezüglich von der BP befragt, habe der Bw. angegeben, dass er dieses Geld von seinem Bruder in Form eines bei Vertragsunterfertigung übergebenen Sparbuches, das jedoch aufgelöst und vernichtet worden sei, erhalten habe. Daraufhin sei der Bw. von der BP aufgefordert worden, eine Kopie dieses Sparbuches von der ausstellenden Bank zu beschaffen. Eine solche sei jedoch nicht nachgereicht worden. An deren Stelle sei ein anderes Sparbuch mit einer vom 13. November 1992 stammenden Einlage in Höhe von ATS 1,000.000,-- mit der Behauptung, dass es sich bei dieser Einzahlung um das Geld vom Sparbuch des Bruders gehandelt habe, vorgelegt worden. Über die restlichen ATS 300.000,-- habe kein Nachweis erbracht werden können. Die BP habe trotz der Unsicherheit, ob es sich bei dieser Sparbucheinlage tatsächlich um das Geld des Bruders gehandelt habe, das o. a. Darlehen in freier Beweiswürdigung in Höhe von ATS 1,000.000,-- zum Ansatz gebracht. Die Meinung des steuerlichen Vertreters, dass der vorgelegte Darlehensvertrag als diesbezüglicher Beweis ausreiche, schließe sich die BP nicht an. Da weder ein Geldfluss nachgewiesen worden sei, noch ein stichhaltiger Beweis vorliege, dass tatsächlich ein Darlehen vom Bruder gewährt worden sei, wäre ein Ansatz in Höhe von ATS 0,-- im Zuge des Berufungsverfahrens gleichermaßen denkbar.

Hinsichtlich des Sparbuches der Schwiegereltern des Bw. führte die BP aus, dass dieses Geld – ATS 100.000,-- - zur Gänze für das Einfamilienhaus verwendet worden sei und dass das gelochte Sparbuch nicht aufbewahrt worden sei. Daher sei dieser Betrag von ihr nicht berücksichtigt worden. Die BP räumte auch ein, dass die Eltern der Gattin des Bw. von ihr diesbezüglich nicht befragt worden seien.

Betreffend die Lebenshaltungskosten führte die BP u. a. aus, dass diese von ihr minimal angesetzt worden seien. Kosten hinsichtlich Verpflegung, Bekleidung und Freizeit seien auf Grund der Angaben des Bw., dass dessen Lebensgefährtin und spätere Gattin für diese aufgekommen sei, nicht zum Ansatz gebracht worden. Das Gleiche gelte für deren Einkünfte. Auch die für den Urlaub des Jahres 1991 diesbezüglich angesetzten ATS 108.000,-- hätten ihre Richtigkeit, da von der BP der Anteil für die Reiseteilnehmer, für die der Bw. Geld

ausgelegt hätte, sehr wohl ausgeschieden worden sei. Für diese Reise seien vom Bw. lt. Kontoauszügen Kosten in Höhe von ATS 81.000,-- ausgelegt worden. Davon seien ATS 42.520,-- wiederum auf das Konto des Bw. überwiesen worden. Vom Differenzbetrag in Höhe von ATS 38.480,-- sei weiters die Hälfte ausgeschieden worden, da der Bw. angegeben habe, dass er diesen Teil in bar refundiert erhalten habe. Schlussendlich seien vom Gesamtbetrag lediglich ATS 19.000,-- angesetzt worden. Bei der Differenz auf ATS 108.000,-- laut Vermögensdeckungsrechnung handle es sich um Spesen für Einkäufe und Ausflüge, die der Bw. mittels Kreditkarte im Urlaub bezahlt habe.

In einer Gegenäußerung des Bw. zu dieser Stellungnahme der BP zu seiner Berufung führte dieser hinsichtlich der Honorare an Herrn Z an, dass dieser seit dem 1. Mai 1992 in seinem Betrieb angestellt sei. Als Angestellter führe Herr Z keine Retuschearbeiten sondern die in Punkt 2 der Vereinbarung vom 27. April 1992 angeführten Tätigkeiten in seiner Arbeitszeit von 22 Wochenstunden aus. Die Aufgabenbereiche des Bw. als Angestellter der Firma des Herrn Z hätten neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der letztgenannten Firma darin bestanden, Retuscheaufträge von Kunden der Firma des Bw. für die Firma Z zu erhalten und diese zu betreuen. Weitere Aufgaben des Bw. hätten darin bestanden, Satz, Lithos und Drucksorten für die Firma Z herzustellen. Sämtliche Eingangsrechnungen der Firma Z an die Firma des Bw. seien von dieser auch als Retuschen an die Kunden der Firma des Bw. weiterverrechnet worden. Diesbezüglich verwies der Bw. auf beigebrachte Rechnungskopien. Die Firma des Bw. habe mit Ausnahme anteiliger Energie- und Betriebskosten keine einzige Rechnung an die Firma des Herrn Z gestellt.

Richtig sei ein beiderseitiges Dienstverhältnis laut Dienstvertrag, in welchem der Inhalt der Tätigkeit genau geregelt sei. Außerdem sei das Unternehmen des Herrn Z bei der Betriebsprüfung mitgeprüft worden, ebenso die teilweise Unter Vermietung des Geschäftslokals der Firma des Bw. an die Firma des Herrn Z.

Daher werde wiederum beantragt, dass die Rechnungen die Herr Z für die Retuschen, die der Bw. an Kunden weiterverrechnet habe, in der seinerzeit geltend gemachten Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Außerdem stellte der Bw. den Antrag, dass seine Tätigkeit für die Firma des Herrn Z als nichtselbständige Arbeit anerkannt werde. Der Bw. habe der BP auch nie die Auskunft gegeben, dass seine Aufgabe darin bestanden habe, die Retuschen von Herrn Z auszuarbeiten, da er dazu fachlich nicht in der Lage gewesen wäre. Der Aufgabenbereich des Bw. als Angestellter der Firma des Herrn Z sei durch die Vorlage des Dienstvertrages untermauert worden.

Auch könne aus den beigelegten Kopien der Rechnungen von Herrn Z der Inhalt der Tätigkeit die dieser an den Bw. geleistet habe, nachvollzogen werden. Ebenso könne bei Bedarf

nachvollzogen werden, dass alle Rechnungen von Herrn Z an die Kunden des Bw. weiterverrechnet worden seien.

Weiters brachte der Bw. im Zuge der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zu seiner Berufung von der Firma Z ausgestellte, und an seine Firma (des Bw.) gerichtete Rechnungskopien betreffend die o. a., von der BP nicht anerkannten Eingangsrechnungen – u. a. die Rechnung Nr. 910079, ausgestellt am 22. August 1991 betreffend die Erstellung einer schwarz/weiß Retusche in Höhe von ATS 1.620,-- sowie die Rechnung Nr. 910047, ausgestellt kam 3. April 1991 ebenfalls betreffend die Erstellung einer schwarz/weiß Retusche in Höhe von ATS 8.100,-- bei. Auf der erstgenannten Rechnung scheint als Lieferdatum der 1. August 1991, auf der letztgenannten das Lieferdatum 20. März 1991 auf. Diesbezüglich wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass in deren Kopf die Firma des Herrn Z unter deren in 1140 Wien gelegener Adresse aufscheint. Am Fuß dieser Rechnungen scheint nichts auf. Der erkennenden Behörde liegen weiters zwei Rechnungen, die vom Bw. im Zuge der Betriebsprüfung beigebracht wurden, vor. Dabei handelt es sich um die Rechnung Nr. 910079, ausgestellt am 22. August 1991 betreffend die Erstellung einer schwarz/weiß Retusche in Höhe von ATS 1.620,-- sowie die Rechnung Nr. 910047, ausgestellt kam 3. April 1991 ebenfalls betreffend die Erstellung einer schwarz/weiß Retusche in Höhe von ATS 8.100,--. Die Lieferdaten dieser beiden Rechnungen stimmen mit den o. a. beiden Rechnungen überein. Obwohl sämtliche beschriebenen Rechnungen sowohl hinsichtlich des Ausstellungs- bzw. des Lieferdatums, als auch hinsichtlich der Rechnungsnummern, der abgerechneten Leistungen sowie der jeweiligen Rechnungsbeträge und der ausstellenden Firma als identisch zu bezeichnen sind, unterscheiden sich die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten, von den im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten dadurch, dass im Kopf der erstgenannten Rechnungen die in 1170 Wien gelegene Adresse der Firma Z aufscheint und dass in deren Fuß die Bankverbindungen sowie Zahlungsbedingungen dieser Firma angeführt sind. Im Kopf der letztgenannten Rechnungen scheint die in 1140 Wien gelegene Adresse der Firma Z auf. Bankverbindungen und Zahlungsbedingungen fehlen in deren Fuß. In diesem scheint nichts auf.

Hinsichtlich der von der Firma LRC bezogenen Provisionen führte der Bw. u. a. aus, dass dessen Lebensgefährtin im Jahre 1992 von der Möglichkeit erfahren habe, Artikel dieses Unternehmens zu vertreiben. Ausschließlich diese habe deren Vermittlung übernommen. Da die Verrechnung mit der Firma LRC jedoch nach deren Ansicht an den Besitz eines Gewerbescheines gebunden gewesen sei, habe der Bw. dieser seine Gewerbescheinnummer sowie seine private Kontonummer bekannt gegeben.

Die o. a. Vermittlungstätigkeit sei von der Lebensgefährtin des Bw. nicht als dessen Angestellte ausgeführt worden. Die Vermittlung dieser Artikel sei ausschließlich in der Freizeit, d. h., am Abend oder am Wochende, erfolgt. Richtig sei, dass Teile der erhaltenen

Provisionen weiterbezahlt worden seien und diese bei der Ermittlung der Überschüsse in Abzug gebracht worden seien. Allerdings seien keine diesbezüglichen Aufwendungen geltend gemacht worden. Da der Bw. seit der Scheidung von seiner Frau im Jahre 1989 mit seiner Lebensgefährtin zusammengewohnt habe, sei es auch nicht verwunderlich, dass deren Name auf dessen Privatkonto aufscheine.

Der Bw. führte diesbezüglich weiter aus, dass es sich bei den Mitgliedsbeiträgen Tennis um Saisonstunden gehandelt habe, die geteilt worden seien. Das Gleiche habe für das Geburtstagsessen gegolten. Da der Geburtstag des Bw. nur einen Tag vor dem von Frau S gelegen sei, hätten die beiden Letztgenannten immer gemeinsam gefeiert und die Kosten anschließend geteilt. Dass bei den weiterverrechneten Beträgen der Name S kein einziges Mal aufgeschienen sei ergebe sich daraus, dass Frau S die Einnahmen, die diese bezog nicht an sich selbst weiterverrechnen habe können.

An dieser Stelle wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass sich aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung eindeutig ergibt, dass die weiterbezahlten Provisionen nicht an Frau S sondern an andere Personen gelangten.

Betreffend die Vermögensdeckungsrechnung führte der Bw. u. a. aus, dass die Einnahmen, Entnahmen und Nettobezüge des Bw. und dessen Frau sich in den Jahren 1990 bis 1993 auf über ATS 4,500.000,-- belaufen hätten. Diesem Betrag seien die Ersparnisse, die bereits vor dem 1. Jänner 1991 bestanden hätten, hinzuzurechnen. Er habe die ihm noch vorliegenden Sparbücher vorgelegt: Daraus gehe hervor, dass zu diesem Datum ein Guthaben in Höhe von ATS 560.000,-- bestanden habe. Unter Hinweis auf die im BP-Bericht angeführte Abhebung vom 1. Oktober 1991 in Höhe von ATS 880.000,-- brachte der Bw. diesbezüglich weiters vor, dass der Bw. und seine Frau zum 1. Jänner 1991 über wesentlich höhere Guthabenstände auf Sparbüchern, Bausparverträgen und Wertpapierdepots verfügt hätten.

Der Geldabfluss bzw. die Gesamtausgaben hätten sich in den Jahren 1991 bis 1993 auf rund ATS 4,400.000,-- belaufen. Ziehe man von den in den Jahren 1990 bis 1993 erwirtschafteten ATS 4,500.000,-- zuzüglich der zum 1. Jänner 1991 bestehenden Guthaben die Lebenshaltungskosten für die vier Jahre ab, so verbleibe ein Betrag, der bei weitem die Gesamtausgaben von ATS 4,400.000,-- übersteige.

Aus der Vermögensdeckungsrechnung könne nur hervorgehen, dass der Bw. und seine Frau über genügende Mittel für die Anschaffung eines Einfamilienhauses verfügt hätten. Dass der Bw. seit vielen Jahren spare, könne aus einer Reihe von Wertpapier- und Depotauszügen nachgewiesen aus den vergangenen Jahren, d. h. vor dem Betriebsprüfungszeitraum, werden. Die Feststellung der BP, dass es sich bei einem vorgelegten Sparbrief um ein auf den Überbringer ausgestelltes Wertpapier gehandelt habe, sei richtig, die Vorlage des Originalpapiers alleine müsse für den Nachweis der Verfügungsberechtigung des Bw.

ausreichen. Der Bw. habe sich immer auf die Empfehlungen des Vorstandes der Filiale des Kreditinstitutes, von dem er betreut wurde, verlassen. Dieser könne als Zeuge befragt werden. Hinsichtlich des von seinem Bruder erhaltenen Darlehens führte der Bw. weiters aus, dass er nie behauptet habe, dass ihm dieser bei Vertragsunterfertigung ein Sparbuch übergeben habe und dass dieses in der Folge aufgelöst und vernichtet worden sei. Er habe auch nicht behauptet, dass er von diesem Sparbuch eine Kopie beschaffen könne. Auf sein Ersuchen hin habe ihm sein Bruder ATS 1.000.000,-- auf ein Sparbuch überwiesen und ATS 300.000,-- bar übergeben. Es sei ihm daher auch nicht klar, dass die BP einen Notariatsakt, einen Rechtsanwaltsvertrag sowie die Vertragsvergebührungen beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Zweifel ziehen könne.

Betreffend des im Jahre 1993 von den Schwiegereltern seiner Ehegattin übergebenen Sparbuchs mit einer Einlage von ATS 100.000,-- brachte der Bw. vor, dass ein solches seiner Frau übergeben worden sei. Das gelochte Sparbuch habe diese jedoch nicht aufgehoben, das Geld sei zur Gänze für das Einfamilienhaus verwendet worden. Die Schwiegereltern seien diesbezüglich nicht befragt worden.

Hinsichtlich der Lebenshaltungskosten führte der Bw. u. a. aus, dass auch seine Lebensgefährtin im Laufe ihrer langen Erwerbstätigkeit Ersparnisse angesammelt habe, die diese für die Errichtung des Hauses aufgewendet habe. Dieses Argument sei von der BP nicht berücksichtigt worden. Eine BP die weder die Kosten noch die Einkünfte der Lebenspartnerin und späteren Ehefrau zu Ansatz bringe, könne zu keinem richtigen Ergebnis führen. Die Ehefrau habe in ihrer nahezu dreißigjährigen Berufstätigkeit ebenfalls Ersparnisse angesammelt.

Auch hätten die im Jahre 1991 für den Urlaub zum Ansatz gebrachten ATS 108.000,-- keine Richtigkeit. Der Bw. legte entsprechende Unterlagen seiner Berufung bei und führte weiters aus, dass an Stelle des o. g. Betrages, ATS 39.405,93 in der Vermögensdeckungsrechnung zu berücksichtigen seien.

Diesbezüglich wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen hervorgeht, dass in Summe ATS 53.520,69 (ATS 26.000,-- für die Reise vom 28. März 1991 bis zum 6. April 1991 zu den Virgin Islands sowie ATS 14.114,76 und ATS 13.405,93 für die Floridareise vom 28. Dezember 1990 bis zum 7. Jänner 1991) von diesem für Urlaubsreisen aufgewendet wurden.

Aus der Kopie der vorgelegten Originalsparbücher gehe auch hervor, dass der Bw. im geprüften Zeitraum und auch davor Zinsen aus Wertpapierdepots erhalten habe. Die BP sei auch immer wieder darauf hingewiesen worden, dass der Bw. seit vielen Jahren Ersparnisse angesammelt habe. Alle dafür vorgelegten Beweise seien jedoch negiert und nicht akzeptiert worden.

In einer diesbezüglichen Ergänzung führte die BP u. a. aus, dass die im Zuge der Gegenäußerung vom Bw. vorgelegten Rechnungskopien aus den Jahren 1991 bis 1993 von ihr mit den Kopien verglichen worden seien, die während der Betriebsprüfung angefertigt und im Arbeitsbogen abgeheftet worden seien. Dabei sei festgestellt worden, dass die Rechnungen, die der BP vorgelegt worden seien, mit den nunmehr vorgelegten nicht ident seien. Diese hätten zwar die gleiche Rechnungsnummer und das gleiche Rechnungs- und Lieferungsdatum, auch Text und Beträge stimmten überein, der Rechnungskopf sei jedoch nicht ident, da einerseits die Betriebsadressen verschieden seien – M-Straße 139 in Wien bzw. RGasse 1 in Wien – und andererseits unten auf der Rechnung die Kontennummern sowie die anderen Angaben fehlten. Es sei offensichtlich, dass der Bw. Rechnungen beliebig erstelle oder abändere. Damit sei die Vollständigkeit oder Richtigkeit der vorgelegten Buchhaltung zu bezweifeln.

Hinsichtlich der Tätigkeit bzw. des Dienstverhältnisses des Bw. bei der Firma Z führte die BP u. a. aus, dass der von diesem nunmehr vorgelegte Dienstvertrag nicht mit jenem ident sei, der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei. Beide Vereinbarungen hätten das gleiche Datum. Während der Bw. aber nach der nun vorgelegten Vereinbarung als Geschäftsführer eingestellt worden sei, sei er nach der während der Betriebsprüfung vorgelegten Vereinbarung als kaufmännischer Angestellter dessen Tätigkeitsbereiche Kundenbetreuung, Offerterstellungen, Telefondienst und Vertretung von Herrn Z bei dessen Abwesenheit umfasst hätten, eingestellt worden.

In einer weiteren, den Zeitraum von 1994 bis 1996 u. a. die Umsatz- und Einkommensteuer betreffenden Betriebsprüfung wurden Honorarnoten, die Herr Z an den Bw. legte, ebenfalls nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern gekürzt, da der erstgenannte auch in diesem Zeitraum in einem Dienstverhältnis zum Bw. stand. Weiters wurde das vom Bw. gegenüber dem Herrn Z bestehende Dienstverhältnis mit der Begründung, dass dem Umstand, dass diese beiden Personen einander anstellten und gleichzeitig Honorarnoten legten, keinerlei Realität zukomme und diesem auch keine betrieblichen Ursachen zu Grunde lägen, seitens der BP nicht anerkannt und somit die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Ermittlung des Einkommens des Bw. nicht berücksichtigt. Das Finanzamt nahm auf Grund der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen die Bescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 1994 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ die diesbezüglichen Sachbescheide. Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer betreffend das Jahr 1995 erfolgte ebenfalls auf Grund der obigen Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der gegen die die Wiederaufnahme betreffend der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 sowie betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1995 verfügenden Bescheide sowie

die entsprechenden Sachbescheide betreffenden Berufung brachte der Bw. vor, dass die von Herrn Z an ihn (den Bw.) ausgestellten Rechnungen für die Erbringung von Retuscheleistungen ausgestellt worden seien und beantragte die Veranlagungen entsprechend den von ihm eingebrachten Steuererklärungen vorzunehmen.

Am 2. Juli 2004 wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Purkersdorf betreffend den Bw. ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und ein Masseverwalter bestellt. Eine Eigenverwaltung des Bw. besteht seit diesem Zeitpunkt nicht.

Seitens der erkennenden Behörde wurde dem Masseverwalter telefonisch der Vorschlag unterbreitet, den Rechtsstreit im Rahmen eines Erörterungstermins beizulegen, wobei dem letztgenannten seitens der Behörde bekannt gegeben wurde, dass auf Grund der Aktenlage dem Berufungsbegehren des Bw. teilweise, d. h. im Ausmaß von circa zehn Prozent, Folge zu geben wäre.

Diesbezüglich gab der Masseverwalter mit Schreiben vom 7. Dezember 2004 bekannt, dass weder er noch der Gemeinschuldner mit einer Zurücknahme der Berufung in einem Ausmaß von fast 90 % einverstanden seien. Der Masseverwalter unterbreitete der erkennenden Behörde jedoch mit gleichem Schreiben - allerdings unter der ausdrücklichen Prämissie, dass darin kein Schuldeingeständnis des Gemeinschuldners (Bw.), das einem allenfalls nachfolgenden Finanzstrafverfahren als Schuldanerkenntnis zu Grunde gelegt werden könne, zu erblicken sei - den Vorschlag, einen Vergleich in Höhe von ca. 50 % zu schließen.

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass von ihr durchgeführte Recherchen ergaben, dass die nunmehrige – die Eheschließung mit dieser erfolgte am 29. Dezember 1994, die Ehe mit der ersten Ehefrau wurde mit Beschluss des BG Döbling vom 9. März 1990 aufgelöst - Ehefrau des Bw. in den Jahren 1990 bis 1993 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte. Diese betragen brutto: im Jahre 1990 ATS 237.000,-- im Jahre 1991 ATS 252.000,-- im Jahre 1992 ATS 314.000,-- sowie im Jahre 1993 ATS 399.000,--.

Von der erkennenden Behörde wird weiters angemerkt, dass aus dem das Grundstück in M-Bach betreffenden Grundbuchsauszug hervorgeht, dass der Bw. mit Kaufvertrag vom 2. März 1992 Alleineigentum an diesem begründete. Seine Frau betreffende Rechte scheinen zu diesem Zeitpunkt nicht auf. Mit Kaufvertrag vom 20. Mai 1996 übertrug der Bw. das Alleineigentum an dieser Liegenschaft an seinen Bruder. Als Kaufpreis scheint in diesem Kaufvertrag ein Forderungsverzicht des Bruders des Bw. zu Gunsten des Bw. in Höhe von ATS 1.300.000,-- sowie die Übernahme eines Pfandrechtes in Höhe von ATS 274.400,-- auf. Anzumerken ist diesbezüglich noch, dass mit diesem Kaufvertrag dem Bw. und seiner Frau das Wohnungsfruchtgenussrecht gemäß der Bestimmung des § 521 ABGB eingeräumt wurde.

An dieser Stelle wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass diesbezügliche von ihr bei der BP vorgenommene Recherchen ergaben, dass von dieser (BP) vom Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche dessen Einkommen und Vermögen betreffenden Unterlagen abverlangt wurden und dass alle vom Bw. vorgelegten Unterlagen Eingang in die Ergebnisse der Betriebsprüfung fanden. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (betr. die Jahre 1991 bis 1993) geht hervor, dass von der BP auch die vom Bw. in den Jahren 1988 bis 1990 erzielten Einkünfte sowie dessen Umsätze von der Betriebsprüfung beachtet wurde.

Mit Schreiben vom 15. März 2005 zog der Bw. die Berufung gegen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer - jeweils für die Jahre 1991 bis 1993 - zurück.

Auf Grund eines vom Referenten gemäß der Bestimmung des § 282 Abs 1 Z 2 BAO gestellten Antrages erfolgte die Entscheidung über die Berufung des Bw. durch den gesamten Berufungssenat.

Im die Ladung für die Berufungsverhandlung betreffenden Schreiben wurde der Bw. von der erkennenden Behörde ausdrücklich aufgefordert, sämtliche für sein Berufungsbegehren relevanten Beweismittel mitzubringen.

In der am 19. Mai 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1994 sowie betreffend den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 zurückgenommen werde. Weiters erklärte der Masseverwalter, dass sowohl Frau S als auch Herr Z. erkrankt seien und daher nicht als Zeugen stellig gemacht werden könnten. Der Masseverwalter legte weiters eine eidesstattliche Erklärung des Bruder des Bw. vor. Aus dieser geht hervor, dass der letztgenannte, dem Bw. am 14. Oktober 1992 einen Betrag in Höhe von ATS 300.000,-- in bar als Darlehen übergeben hat.

Der Masseverwalter legte weiters eine an die Gattin des Bw. gerichtete Bestätigung einer Bank, wonach vom Sparbrief Nr. 7 am 13. Juli 1983 ein Betrag in Höhe von ATS 252.220,80 behoben wurde, vor. Die Realisierung dieses Sparbriefes erfolgte am 22. April 1986. Die Bank wies in dieser Bestätigung ausdrücklich darauf hin, dass auf Grund der Anonymität dieser Veranlagungsform eine Zuordnung zu einer bestimmten Person nicht möglich sei.

Darüber hinaus wurde eine Aufstellung hinsichtlich des von der Gattin des Bw. in den Jahren 1990 bis 1993 erzielten Einkommens – das Netto gesamteinkommen der letztgenannten betrug in den Jahren 1990 bis 1993 ATS 845.633,-- - beigebracht und ergänzend ausgeführt, dass dieser Betrag bei der Vermögensdeckungsrechnung in keiner Weise beachtet worden sei. Weiters wurde vorgebracht, dass in den Jahren 1991 und 1992 keine Hauskosten angefallen seien, da mit der Errichtung des Hauses des Bw. erst im Jahre 1993 begonnen

worden sei. In dieser Aufstellung war auch eine Berechnung der Gesamterrichtungskosten dieses Hauses enthalten. Diese betragen ATS 1,371.133,--. An dieser Stelle wird hinsichtlich des o. e. Netto gesamteinkommens der Gattin in den Jahren 1990 bis 1993 angemerkt, dass dieses mit deren o. e., von der erkennenden Behörde recherchierten, Bruttoeinkünften übereinstimmt.

Weiters brachte der Bw. vor, dass seitens seiner Firma, mit Ausnahme von Miet- und Betriebskosten, keine Rechnungen an die Firma des Herrn Z. gelegt worden seien. Es sei auch nicht richtig, dass der Bw. der Betriebsprüfung gegenüber erklärt habe, dass er Retuschen ausgearbeitet habe, dazu sei er nicht in der Lage gewesen. Richtig sei vielmehr, dass es seine Aufgabe gewesen sei, Aufträge zu erhalten und diese an die Firma des Herrn Z. weiterzuleiten. Die letztgenannte Firma habe sodann Positivretuschen erstellt und diese Arbeiten an die Kunden des Bw. weiterverrechnet. Es sei nicht richtig, dass Herrn Z. als Angestellter der Firma des Bw. Retuschen erstellt habe. Dessen nichtselbständige Tätigkeit habe darin bestanden, den Bw. während seiner Abwesenheit zu vertreten, Buchhaltungsarbeiten, Lohnverrechnung, Telefondienst u. Ä. durchzuführen. Die Retuschearbeiten seien von Herrn Z. in den angemieteten Betriebsräumlichkeiten durchgeführt worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte diesbezüglich aus, dass der Bw. anlässlich einer im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Befragung ihr gegenüber erklärt habe, dass Herr Z. als Angestellter neben diversen Buchhaltungsarbeiten auch Retuschen erstellt habe.

Über Befragen des Masseverwalters gab der Bw. an, dass eine Lehrzeit von 3 1/2 Jahren und die Ablegung einer Prüfung die Voraussetzung für die Durchführung von Retuschearbeiten darstellen. Er selbst habe nie eine diesbezügliche Gewerbeberechtigung besessen, auch habe er keine Ausbildung zum Retuscheur absolviert. Er habe den Beruf eines kaufmännischen Angestellten erlernt, sich Anfang der 70er Jahre selbstständig gemacht und ein Werbemittlungsunternehmen betrieben, wobei er die Aufträge (Inserate, Flugblätter, Einschaltungen) überwiegend für diverse Unternehmen ausgeführt habe. Es seien aber auch Aufträge über Werbeagenturen entgegengenommen worden.

Warum Herrn Z. gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend seine Firma kein Rechtsmittel ergriffen habe, könne er (der Bw.) nicht sagen.

Über Vorhalt des Referenten, warum sich die im Zuge der Betriebsprüfung bzw. im Berufungsverfahren vorgelegten Rechnungen der Firma des Herrn Z. an die Firma des Bw. hinsichtlich Kopf und Fuß voneinander unterschieden, wurde vorgebracht, dass nach der Übersiedelung der Firma des Herrn Z. in den 14. Bezirk ein neues Briefpapier verwendet worden sei. Die neu vorgelegten Rechnungen seien lediglich neu ausgedruckt worden. Die auf dem neuen Briefpapier erstellten Rechnungen seien diejenigen, die in der Buchhaltung tatsächlich abgelegt worden seien.

Der Masseverwalter erklärt, dass das Berufungsbegehren betreffend Anerkennung des Dienstverhältnisses des Bw. bei der Firma des Herrn Z wegen Unerheblichkeit nicht mehr weiter aufrechterhalten werde.

Hinsichtlich der dem Bw. zugerechneten Einnahmen der Firma LRC führte der Bw. aus, dass als Vertragspartner der o. a. Kosmetikfirma er (der Bw.) deshalb aufgetreten sei, weil zur Ausübung der diesbezüglichen Tätigkeiten eine Gewerbeberechtigung erforderlich gewesen sei. Seine damalige Lebensgefährtin habe über eine solche nicht verfügt. Diese Tätigkeit sei ausschließlich von seiner Lebensgefährtin ausgeführt worden. Die Einnahmen seien seinem Privatkonto gutgeschrieben worden. Er habe die entsprechenden Beträge von diesem Konto abgehoben und seiner Lebensgefährtin bar ausgehändigt.

Für die Errichtung des Einfamilienhauses habe er von seinem Bruder im Jahre 1992 ein Darlehen in Höhe von ATS 1.300.000,-- erhalten, wobei ATS 1.000.000,-- auf ein Sparbuch einbezahlt sei und ein Betrag in Höhe von ATS 300.000,-- in bar ausbezahlt worden sei. Der Bw. verwies auf die von ihm diesbezüglich vorgelegte eidestattliche Erklärung seines Bruders. Der Bw. führte in diesem Zusammenhang weiters aus, dass auch ein Darlehensvertrag, der als Darlehenssumme einen Betrag in Höhe von ATS 1.300.000,-- auswese, existierte. Im Grundbuch sei ebenfalls ein Betrag in Höhe von ATS 1.300.000,-- eingetragen.

Hinsichtlich der Urlaubskosten führte der Bw. aus, dass er im Jahre 1991 für insgesamt zehn Reiseteilnehmer eine Reise nach Amerika gebucht und die Flugkosten für sämtliche Reiseteilnehmer ausgelegt habe. Diese seien ihm in der Folge refundiert worden. Tatsächlich seien von ihm insgeamt ATS 53.520,-- an Reisekosten aufgewendet worden. Dieser Betrag werde von ihm außer Streit gestellt.

Über Befragen des Referenten gab der Bw. an, dass ihm Mitte der 80iger Jahre Vermögenswerte (Sparguthaben) in Höhe von ca. ATS 1.000.000,-- zur Verfügung gestanden seien. Über weiteren Vorhalt, warum in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1989 lediglich ein Betrag in Höhe von ATS 320.000,-- angegeben worden sei, erklärte der Bw. den Grund für diesen Umstand nicht zu wissen.

Hinsichtlich des Sparbriefes Nr. 6 gab der Bw. an, dass es richtig sei, dass dieser im Jahre 1986 aufgelöst worden sei. Die Einzahlung auf dem Sparbuch Nr. 4 in Höhe von ATS 541.722,-- resultiere möglicherweise auch aus Guthaben anderer Sparbriefe, da er über mehrere Sparbriefe verfügt habe. Es könnten jedoch nicht alle vorgelegt werden, da diese bereits aufgelöst worden seien und daher ein Nachweis schwierig sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass ein Nachweis hinsichtlich der beiden Einzahlungen auf das o. a. Sparbuch in Höhe von ATS 541.722,-- und in Höhe von ATS

298.589,-- nicht erbracht worden sei und verwies auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung des Bw.

Der Masseverwalter beantragte abschließend die Einvernahme der Ehegattin des Bw zum Nachweis, dass zumindest ein Teil von ATS 500.000,-- zur Errichtung des Hauses M-Bach in den Jahren 1991 und 1992 von dieser gestammt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Zuge des Berufungsverfahrens zog der Bw. die Berufungen gegen sämtliche die Wiederaufnahme der o. a. Abgaben betreffenden Bescheide zurück. Daher sind nunmehr ausschließlich die o. a. Sachbescheide strittig.

1.) Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit und Eingangsrechnungen der Firma Z:

Im Zuge des mündlichen Berufungsverfahrens schränkte der Bw. die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide, soweit diese dessen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrafen, ein. Somit geht der erkennende Senat unter Einbeziehung der diesbezüglichen obigen Darstellungen davon aus, dass der Bw. in keinem Beschäftigungsverhältnis zur Firma des Herrn Z stand.

Dass Herr Z die Retuschearbeiten an den Bw. selbständig erbrachte, wird vom erkennenden Senat anerkannt. Im vor der Abgabenbehörde II. Instanz durchgeführten Beweisverfahren, insbesondere auf Grund der Einvernahme des Bw. in der Berufungsverhandlung – so führte dieser aus, dass die Durchführung von Retuschearbeiten u. a. eine Lehrzeit von 3 1/2 Jahren und die Ablegung einer Prüfung erfordert, und dass er über keine diesbezügliche Gewerbeberechtigung verfügte - kam glaubhaft hervor, dass diese Leistungen nicht im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit des Herrn Z erbracht wurden. Da der Letztgenannte die gegenständlichen Leistungen auch an andere Leistungsempfänger selbständig erbrachte, wäre die Annahme, dass er diese an den Bw. auf Basis von nichtselbständiger Tätigkeit ausführte, als unlogisch anzusehen.

Dazu kommt, dass Herr Z die berufungsgegenständlichen Retuschearbeiten in den angemieteten Betriebsräumlichkeiten und mit seinen eigenen Betriebsmitteln ausführte (der Bw. verfügte gar nicht über die erforderlichen Arbeitsmittel) und sich die selbständigen Leistungen, die der Letztgenannte an den Bw. erbrachte, deutlich von jenen, die Herr Z im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit an den Bw. erbrachte, unterschieden.

Diesbezüglich wird in *Doralt*, EStG⁴, § 23 Tz 36 ausgeführt, dass eine selbständige Tätigkeit neben einer nichtselbständigen Tätigkeit gegenüber demselben Geschäftsherren (Auftraggeber) dann möglich ist, wenn beide Tätigkeiten voneinander unabhängig sind oder wenn sich die selbständige Tätigkeit von der unselbständigen Tätigkeit deutlich abhebt.

Die vom Bw. im Zuge der Betriebsprüfung anlässlich einer persönlichen Befragung erteilte und in der Berufungsverhandlung von der Prüferin wiedergegebene Auskunft, dass der Bw. "als Angestellter diverse Buchhaltungsarbeiten erledigt und auch Retuschen für die Firma des Bw. erstellt", impliziert zudem nach Auffassung des Berufungssenates 11 nicht unbedingt, dass Herr Z die Retuschearbeiten ebenfalls im Angestelltenverhältnis ausgeführt hat. Die diesbezügliche Angabe des Bw. kann durchaus auch so verstanden werden, dass Herr Z im

Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit die Buchhaltung erledigt und zusätzlich – als selbständig ausgeübte Tätigkeit – Retuschen für den Bw. erstellt hat.

Somit war der Berufung, soweit sie sich auf die Anerkennung der von Herrn Z an den Bw. für Retuschearbeiten ausgestellten Rechnungen bezog, Folge zu geben.

2.) Provisionen Firma LRC

Der erkennende Senat kommt auch hinsichtlich des Vorbringens des Bw., dass die von der o. g. Firma stammenden Provisionen nicht an diesen, sondern an dessen (damalige) Lebensgefährtin gelangten, zum Schluss, dass diesem Glaubwürdigkeit zukommt. Dies insbesondere deshalb, da zwar der Bw., nicht aber dessen Lebensgefährtin über die zur Ausübung der diesbezüglichen Tätigkeit notwendige Gewerbeberechtigung verfügte. Da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die tatsächliche – und nicht die rechtliche - Gestaltung der Dinge maßgeblich ist, geht der Berufungssenat 11 auf Grund des glaubhaften und überzeugenden Vorbringens des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung in freier Beweiswürdigung davon aus, dass zwar der Bw. auf Grund der vorhandenen Gewerbeberechtigung als Vertragspartner gegenüber der Firma LRC aufgetreten ist, dass aber in Wahrheit die Tätigkeit von dessen Ehegattin erbracht wurde, dass der Bw. die vereinnahmten Provisionen letztlich seiner Gattin ausgehändigt hat und dass diese über die entsprechenden Einnahmen wirtschaftlich verfügen konnte.

Dazu kommt, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung Tätigkeiten in der Kosmetikbranche in der Regel von Frauen ausgeübt werden. Somit war der Berufung soweit sich diese auf den Zufluss der von der o. g. Firma gezahlten Provisionen bezog, ebenfalls Folge zu geben.

3.) Vermögensdeckungsrechnung

Gemäß der Bestimmung des § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 26. Jänner 1995 I, 89/16/0186 und vom 25. April 1995, ZI. 95/16/0244).

Die Beweiswürdigung unterliegt nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erhebungen schlüssig sind (siehe beispielsweise Erkenntnis des VwGH vom 19. März 1998, ZI. 96/15/0005 bzw. vom 10. September 1998, ZI. 96/15/0257) ob sie also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen

Erfahrungsgut (Erkenntnisse des VwGH vom 28. Oktober 1997, Zl. 93/14/0146, vom 21. Juli 1998, Zl. 98/14/0021 und vom 8. Oktober 1998, Zl. 97/15/0205) bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (VwGH vom 27. Jänner 1998, Zl. 93/14/0181 und vom 29. Oktober 1998, Zl. 98/16/0134).

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behöre nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs 1 BAO offen zu legen. Auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen an der Aufklärung kann im besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs 1 BAO von ihm verlangt, so hat die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörden ihre Grenzen; sie sind in einem solchen Fall berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 22. Jänner 1992, Zl. 890/13/0200 und vom 18. April 1990, Zl. 89/16/0204).

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Befugnis bzw. Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Februar 1995, Zl. 94/14/0157).

Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 15. Mai 1997, Zl. 95/16/0144, vom 23. April 1998, Zl. 97/15/0076 und vom 26. November 1998, Zl. 95/16/0222). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0032, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 30. September 1998, Zl. 97/13/0033).

Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 31. März 1998, Zl. 96/13/0002 und vom 27. Mai 1998, Zl. 95/13/0282, 0283).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 31. März 1998, Zl. 96/13/0002); das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele das Erkenntnis des VwGH vom 24. September 1996, Zl. 95/13/0214). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als unaufgeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Vermögensentwicklungen, insbesondere Vermögenserhöhungen, lassen Rückschlüsse auf die Herkunft des Vermögens und damit auf Erträge als Ursachen der Vermögensvermehrung zu. Diese wird mittels einer sogenannten Vermögenszuwachsrechnung festgestellt. Dieser Rechnung liegt der Gedanke einer die betriebliche und private Sphäre umfassenden Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben eines bestimmten Zeitraumes zugrunde wobei von folgender Erwägung ausgegangen wird: ein Abgabepflichtiger kann in einem bestimmten Zeitraum einen erzielten Vermögenszuwachs nur aus steuerpflichtigem Einkommen, aus nicht der Einkommenbesteuerung unterliegenden Einkünften, aus steuerfreien Einnahmen oder aus einmaligen Vermögensanfällen, etwa Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden, erzielt haben.

Während dieses Berechnungszeitraumes muss der Abgabepflichtige vom berechneten Gesamteinnahmen- bzw. Gesamtausgabenüberschuss seinen und den seiner Familie zu gewährenden Lebensunterhalt getätigten haben. Der Schätzungsweise der Vermögenszuwachsrechnung ist eigen, dass mehrere aufeinanderfolgende Einkommensperioden zusammengefasst werden müssen, weil die ermittelten Vergleichsgrößen eines einzigen Einkommensermittlungszeitraumes nicht genug

ausreichende Anhaltspunkte für die Schätzung bieten können (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 14. Dezember 1988, ZI 84/13/0063)

Ist der Vermögenszuwachs höher als der sich ergebende Einnahmenüberschuss, spricht die Vermutung dafür, dass der sich ergebende Betrag aus nicht erklärten Einnahmen bzw. Einkommen stammt. Bleibt die Herkunft eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses trotz Ausschöpfung aller Erkenntnismittel im Unklaren so kann selbst beim Anschein einer ordnungsgemäßen Buchführung angenommen werden, dass dem Abgabepflichtigen tatsächlich mehr Einnahmen aus den steuerpflichtigen Quellen zur Verfügung standen, als er erklärt hat, womit die Schätzungsberechtigung dem Grunde und der Höhe nach gegeben ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1939 sowie die dort angeführte Judikatur).

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Vermögensdeckungsrechnung wurde auf Basis sämtlicher Unterlagen, die dieser vorgelegt wurden und unter Einbeziehung der vom Bw. in den Jahren 1988 bis 1993 erzielten Einkünfte und Umsätze erstellt, wobei anzumerken ist, dass die Betriebsprüfung vom Bw. sämtliche diesbezüglichen Unterlagen abverlangte und alle Vermögensbewegungen, die auf den vom Bw. beigebrachten Konten bzw. Sparbüchern im berufungsgegenständlichen Zeitraum erfolgten bzw. aufschienen, berücksichtigt und herangezogen wurden.

Aus den vom Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens beigebrachten Unterlagen betreffend die im Jahre 1991 angefallenen Urlaubskosten geht hervor, dass diese insgesamt ATS 53.520,69 betragen. Dieser Betrag wurde im Zuge der Berufungsverhandlung vom Bw. außer Streit gestellt. Somit ist der von der Betriebsprüfung diesbezüglich zum Ansatz gebrachte Geldabfluss dieses Jahres entsprechend zu vermindern.

Da aus dem das Grundstück in M-Bach betreffenden Grundbuchsauszug hervorgeht, dass der Bruder des Bw. diesem für den Liegenschaftserwerb ein Darlehen in Höhe von ATS 1.300.000,-- gewährte, ist der von der Betriebsprüfung diesbezüglich zum Ansatz gebrachte Geldzufluss des Jahres 1992 entsprechend zu erhöhen. In diesem Zusammenhang wird auch auf die o. e., vom Bw. im Zuge der Berufungsverhandlung vorgelegte eidesstattliche Erklärung dessen Bruders, in der dieser angab, dass er dem Bw. am 14. Oktober 1992 ein Darlehen von ATS 300.000,-- in bar übergeben habe, verwiesen.

Die von der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 1993 vorgenommene Vermögensdeckungsrechnung ergab, dass es im Jahr 1993 zu keinem unaufgeklärten Vermögenszuwachs beim Bw. kam. Daher erfolgte in diesem Jahr keine diesbezügliche Schätzung. Somit kann letztendlich dahingestellt bleiben, ob die Eltern von Frau S dieser (und dem Bw.) in diesem Jahr ein Sparbuch in Höhe von ATS 100.000,-- übergaben oder nicht. Da die Nichtberücksichtigung dieses Sparbuchs zum das o. a. Jahr betreffenden Geldzufluss keine steuerlichen Auswirkungen nach sich zog, ergab sich für den Bw. in dieser Hinsicht auch keine Beschwer.

Sämtlichem weiterem, vom Bw. hinsichtlich der Vermögensdeckungsrechnung erstattem, Vorbringen ist jedoch aus nachstehenden Gründen der Erfolg zu versagen:

So brachte der Bw. sowohl in seiner Berufung als auch in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung mehrmals vor, dass er zum 1. Jänner 1991 über ein wesentlich höheres Vermögen verfügt habe als das, das von der BP im Rahmen der Vermögensdeckungsrechnung zum Ansatz gebracht wurde. Beweise dafür blieb er trotz diesbezüglicher Aufforderungen der prüfenden Organe jedoch schuldig. Der Bw. führte in seiner Berufung diesbezüglich, w. o. dargestellt, wörtlich sogar selbst aus: *"Die Ersparnisse zum 1. Jänner 1991 sind selbstverständlich wesentlich höher gewesen, nur waren sie nicht alle lückenlos nachweisbar..."* Alleine diese Aussage spricht für sich.

Auch die Verweise auf das Alter des Bw. bzw. dessen Ehefrau und deren lange Berufstätigkeit stellen keine geeigneten Beweise für die diesbezüglichen Behauptungen des Bw. dar. Den Ausführungen des Bw., dass die Darstellung der Betriebsprüfung nicht vollständig sei und nur zu einem geringen Teil den Werten entspreche die dem Bw. zum o. g. Datum und in den Folgejahren zur Verfügung gestanden hätten, da dieser (der BP) vorgelegte Unterlagen nicht in deren Zusammenstellung aufschienen – der Bw. führte diesbezüglich den Sparbrief Nr. 6, der laut seinen Angaben im Jahre 1991 in Höhe von fast ATS 600.000,-- aufgelöst wurde, an – ist zu entgegnen, dass die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung diesbezüglich anführte, dass sämtliche, die Vermögenswerte des Bw. betreffende Unterlagen, die ihr von diesem vorgelegt wurden, in der Vermögensdeckungsrechnung zum Ansatz gebracht worden seien und dass die Auflösung dieses Sparbriefes bereits im Jahre 1986 erfolgt sei.

Im Zusammenhang mit dem im vorigen Absatz erwähnten Sparbrief ist auch anzumerken, dass der Bw. in der Berufungsverhandlung letztendlich bestätigte, dass dieser bereits im Jahre 1986 aufgelöst wurde. Hinsichtlich der Einzahlung auf dem Sparbuch Nr. 4 in Höhe von ATS 541.722,-- gab der Bw. in der Berufungsverhandlung selber an, dass diese möglicherweise auch aus dem Guthaben anderer Sparbriefe stammte, da er über mehrere Sparbriefe verfügt habe. Gleichzeitig gestand der Bw. zu, dass nicht alle Sparbriefe nicht vorgelegt werden konnten, da diese bereits aufgelöst worden seien und deshalb ein Nachweis schwierig sei.

Somit bleibt festzuhalten, dass ein Nachweis, dass die auf dem o. g. Sparbuch getätigten Einzahlungen in Höhe von ATS 541.722,-- und ATS 298.589,-- von den vom Bw. angeführten Sparbriefen herrühren, nicht erbracht wurde. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung des Bw. wird verwiesen. Der Bw. konnte auch keinen Nachweis dafür erbringen, dass er über Wertpapiere und andere Sparbücher verfügt habe. In diesem Zusammenhang wird nochmals darauf verwiesen, dass der Bw.

bereits in seiner Berufung ausführte, dass die von ihm ins Treffen geführten Ersparnisse nicht lückenlos nachweisbar gewesen seien.

Der Bw. gab über Befragen, welche Vermögenswerte ihm Mitte der 80er Jahre zur Verfügung gestanden seien zwar an, dass ihm zu diesem Zeitpunkt solche in Höhe von etwa ATS 1.000.000,-- zur Verfügung gestanden seien, in der Vermögensteuererklärung des Bw. zum 1. Jänner 1986 scheint jedoch lediglich eine Gesamtsumme in Höhe von ATS 327.000,-- auf. Über diese Summe hinausgehende Beträge wurden vom Bw. nicht erklärt. Somit ist auch kein Nachweis für das in der Berufung und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erstattete Vorbringen, dass die Ersparnisse des Bw. auf Grund dessen langjähriger Berufstätigkeit sowie dessen Sparsamkeit wesentlich höher gewesen seien, als von der Betriebsprüfung angenommen, vom Bw. nicht erbracht worden.

Den Ausführungen des Bw., dass aus der Kopie der vorgelegten Originalsparbücher auch hervorgehe, dass der Bw. im geprüften Zeitraum sowie davor Zinsen aus Wertpapierdepots erhalten habe, ist zu entgegnen, dass aus diesen Kopien nur hervorgeht, dass auf diese Einzahlungen getätigkt sowie von der Bank die entsprechenden Zinsengutschriften vorgenommen wurden.

Festzuhalten ist weiters, dass sich auch aus der obigen Darstellung der vom Bw. in den Jahren 1988 bis 1990 erzielten Einkünfte kein Hinweis darauf ergibt, dass die Vermögenswerte über die der Bw. zum 1. Jänner 1991 verfügte, höher waren als jene, die von der Betriebsprüfung in der Vermögensdeckungsrechnung zum Ansatz gebracht wurden.

Den Ausführungen des Bw. in der Berufung, dass der Umstand, dass die Frau des Bw. in den geprüften Zeiträumen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog und damit zum Familieneinkommen beitrag, wird entgegengehalten, dass die Lebenshaltungskosten in der Vermögensdeckungsrechnung von der Betriebsprüfung nur in einem äußerst geringen Umfang angesetzt wurden. Diese setzte diesbezügliche Aufwendungen für nur für PKWs, Urlaube und Hobbys des Bw. an. Somit sowie im Hinblick auf die familiäre Situation des Bw., dieser unterstützte seinen studierenden Sohn, wird deutlich, dass die Betriebsprüfung entgegen den diesbezüglichen Darstellungen des Bw. sehr wohl berücksichtigte, dass die damalige Lebensgefährtin – und spätere Frau - des Bw. zum Familieneinkommen beitrag und zwar insoferne, als sämtliche über die Aufwendungen für PKWs, Urlaube und Hobbys des Bw. hinausgehenden Lebenshaltungskosten als von der Lebensgefährtin (späteren Frau) des Bw. getragen angesehen wurden. Aus der o. e. Höhe der von der letztgenannten in den Jahren 1990 bis 1993 erzielten Einkünfte ergibt sich, dass ein darüber hinausgehender Beitrag von der letztgenannten nicht möglich war. Bereits aus diesem Grund ist der vom Masseverwalter in der Berufungsverhandlung gestellte Antrag auf Einvernahme der Frau des Bw. zum Nachweis, dass zumindest ein Teil von ATS 500.000,-- für die Errichtung des Hauses in M-Bach den Jahren 1991 und 1992 von dieser stammte, abzuweisen.

Dass die damalige Lebensgefährtin für die Errichtung dieses Hauses keinen Beitrag leistete ergibt sich außerdem aus dem Umstand, dass aus dem Grundbuch hervorgeht, dass der Bw. mit Kaufvertrag vom 2. März 1992 Alleineigentum an diesem begründete und dass zu diesem Zeitpunkt im Grundbuch keine Frau S betreffenden Rechte aufscheinen. W. o. erwähnt, begründete diese erst anlässlich der im Jahre 1996 erfolgten Veräußerung des Hauses an den Bruder des Bw. ein Wohnungsfruchtgenussrecht gemäß der Bestimmung des § 521 ABGB. Da somit keine zu Gunsten der damaligen Lebensgefährtin eingeräumten Sicherheiten aufscheinen und da die Eheschließung von Frau S und dem Bw. erst am 29. Dezember 1994 erfolgte, ist auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass von der letztgenannten kein Beitrag für die Errichtung des o. e. Hauses geleistet wurde.

Auch aus dem in der Berufung sowie in der Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung immer wieder erstatteten Vorbringen, dass auch die Frau des Bw. über Ersparnisse verfügt hätte, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, da sich weder im Zuge der Betriebsprüfung, noch in der mündlichen Berufungsverhandlung Hinweise dahingehend ergaben, dass Ersparnisse von dieser für den Hausbau Verwendung gefunden hätten. Das Gleiche gilt für die o. e. und vom Bw. zu Beginn der Berufungsverhandlung übergebene und an die Gattin des Bw. gerichtete Bestätigung einer Bank, wonach am 13. Juli 1983 vom Sparbrief Nr. 7 ein Betrag in Höhe von ATS 252.220,80 behoben worden sei. So erfolgte dessen Realisierung bereits am 22. April 1986. Außerdem wies die Bank in diesem Schreiben ausdrücklich darauf hin, dass auf Grund der Anonymität dieser Veranlagungsform eine Zuordnung zu einer bestimmten Person nicht möglich sei.

Somit ist auch auf Grund diesbezüglich fehlender Nachweise davon auszugehen, dass von der Frau des Bw. kein finanzieller Beitrag für die Errichtung des Hauses in M-Bach geleistet wurde.

Vor dem Hintergrund des Umstands, dass aus den die Provisionen der Firma LRC betreffenden Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Berufung des Bw. hervorgeht, dass dieser und seine damalige Lebensgefährtin Aufwendungen der Lebensführung untereinander genau abrechneten – so wurden die Kosten für Tennismitgliedsbeiträge bzw. Saisonstunden und auch Geburtstagsessen geteilt -, ist es dem erkennenden Senat auch unverständlich, dass keine diesbezüglichen gegenseitigen Abrechnungen für Hauserrichtungskosten im Zuge des Berufungsverfahrens vom Bw. beigebracht werden konnten.

Abgesehen vom Vorbringen des Bw. betreffend die im Jahre 1991 getätigten Urlaubaufwendungen, das Darlehen des Bruders sowie das Sparbuch der Eltern von Frau S ist hinsichtlich der übrigen die Vermögensdeckungsrechnung betreffenden Ausführungen des Bw. anzumerken, dass in diesen immer nur in allgemeiner Form behauptet wurde, dass der Bw. zum 1. Jänner 1991 über ein höheres Vermögen, als dies von der Betriebsprüfung

festgestellt wurde, verfügt habe, dass aber diesbezügliche Nachweise vom Bw. nicht erbracht wurden.

Somit bleibt festzuhalten, dass es dem Bw., mit Ausnahme der Urlaubsausgaben betreffend das Jahr 1991 sowie der Höhe des von seinem Bruder im Jahre 1992 erhaltenen Kredites – diese betrug tatsächlich wie vom Bw. vorgebracht ATS 1,300.000,-- und nicht wie von der Betriebsprüfung angenommen ATS 1,000.000,-- - nicht gelungen ist, Nachweise dafür zu erbringen, dass sein Vermögen höher war, als von der Betriebsprüfung festgestellt.

Schlussendlich bleibt anzumerken, dass der Bw. auch von der erkennenden Behörde im die Ladung für die Berufungsverhandlung betreffenden Schreiben ausdrücklich aufgefordert wurde, sämtliche für sein Berufungsbegehren relevanten Beweismittel mitzubringen, dieser jedoch mit Ausnahme der o. e. Schreiben keine weiteren Nachweise zur Untermauerung seines Vorbringens beibrachte.

Da die die betriebliche und private Sphäre des Bw. umfassende Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben ergab, dass der Vermögenszuwachs des Bw. wesentlich höher war, als der Einnahmenüberschuss, der sich aus dem von der Betriebsprüfung vorgenommenen "Gesamtvermögensvergleich" errechnete, war im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen bzw. angeführten Judikatur eine Schätzung unter Berücksichtigung der obenstehenden Korrekturen – Urlaubsaufwendungsverminderung bzw. Anerkennung der Kreditaufwendungen in der vom Bw. geltend gemachten Höhe - nach dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs vorzunehmen. Der Berufung war daher, soweit sie die Vermögensdeckungsrechnung betrifft, teilweise stattzugeben.

Aus vorstehenden Gründen ergaben sich folgende (Neu)Berechnungen:

1.) Umsatzsteuer:

Die (die Eingangsrechnungen der Firma Z betreffenden) Vorsteuern sind um die nachfolgenden Beträge zu erhöhen:

1991 um ATS 1.620,--

1992 um ATS 19.332,40

1993 um ATS 21.415,30

1994 um ATS 8.956,80

1995 um ATS 11.100,--

Die im Jahre 1991 von der Betriebsprüfung vorgenommene Umsatzzurechnung für Urlaubaufwendungen in Höhe von ATS 108.000,-- ist um ATS 54.479,-- (Differenz der erstgenannten Summe und den für Urlaubskosten vom Bw. außer Streit gestellten Betrag i. H. v. ATS 53.521,--) zu reduzieren. Daher vermindert sich die von der BP auf Grund der Vermögensdeckungsrechnung im Jahre 1991 vorgenommene Bruttoumsatzzurechnung (ATS 704.749,--) um den Betrag von ATS 54.679,--.

Die von der BP auf Grund der Vermögensdeckungsrechnung im Jahre 1991 vorgenommene Bruttoumsatzzurechnung (ATS 1.009.789,--) um den Betrag von ATS 300.000,--.

Im Übrigen erfolgte die Umsatzsteuerneubrechnung erklärungsgemäß.

2.) Einkommensteuer:

Betreffend das Jahr 1991 waren dem Gewinn laut Steuerbilanz ATS 541.790,10 (ungeklärter Vermögenszuwachs netto) zuzurechnen.

Betreffend das Jahr 1991 waren dem Gewinn laut Steuerbilanz die Gutscheine von der Firma Ki, ATS 591.490,83 (ungeklärter Vermögenszuwachs netto) zuzurechnen sowie die Rückstellung für die Gewerbesteuer i. H. v. ATS 115.128,-- vom Gewinn laut Steuerbilanz in Abzug zu bringen.

In den Jahren 1993 und 1994 waren die Gewinne laut Steuerbilanz zur Berechnung der Einkommensteuer heranzuziehen.

3.) Gewerbesteuer

Auf Grund der obigen Neuberechnungen ergab sich für das Jahr 1992 ein anzurechnender Fehlbetrag in Höhe von ATS 35.110,--

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 24 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Juni 2005