



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Einkommensteuer 1999:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Art	Höhe
			S
1999	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Einkommensteuer	6.944,00
	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	Lohnsteuer	0,00
		Abgabenschuld	6.944,00
			<u>47.652,00</u>
			<u>Euro</u>
			<u>3.463,01</u>
			<u>Euro</u>
			<u>504,64</u>

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

1. Der Bw. ist Buchhalter.

2. Das Wohnsitzfinanzamt des Bw. erhielt durch eine Kontrollmitteilung des FA Sch. Kenntnis von der Buchhaltertätigkeit des Bw. In einem Schreiben vom 8. Juni 1999 an das FA Sch. erteilte M.K. dem Bw. Vollmacht für die Vertretung in Finanzamtsangelegenheiten. Auf dem Vollmachtsschreiben war bei der Unterschrift des Bw. ein Stempel mit dessen Namen und Adresse sowie der Vermerk "BILANZ-BUCHHALTUNG" angebracht.

3. Das Finanzamt veranlasste eine Nachschau beim Bw., die am 20. Juli 1999 durch ein Organ der Betriebsprüfung durchgeführt wurde. In der dabei aufgenommenen und vom Bw. unterfertigten Niederschrift vom 20. Juli 1999 sind unter anderem folgende Angaben enthalten:

- *Unternehmenstätigkeit: Buchhaltungsarbeiten*
- *Umsatzbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten; Umsatzsteuer wird in Rechnung gestellt*
- *Technische Ausstattung: PC, Drucker und Software befinden sich in der Wohnung; kein Büro; keine Aufwendungen für Mieten, Lizenzen, Software, Dienstnehmer und Firmenauto*
- *Betriebseröffnung Anfang Mai 1999; Durchführung von Buchhaltungsarbeiten für drei Firmen (für Fa. A und Fa. J, bei denen M.K. gewerberechtlicher Geschäftsführer ist und für Fa. V) zu je 1.500,00 S monatlich; Umsatz bis dato 9.000,00 S; voraussichtlicher Jahresumsatz wird 200.000,00 S betragen.*

Am 26. Juli 1999 übermittelte der Bw. einen unvollständig ausgefüllten und unterfertigten Fragebogen (Verf 24) sowie eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab dem Jahr 1999 an das Finanzamt. Im Fragebogen wurde vom Bw. beim voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr 4.500,00 S im Monat eingetragen, im Übrigen (zB. voraussichtlicher Gewinn) fehlen betragsmäßige Angaben.

4. Dem Bw. wurden vom Finanzamt im Dezember 1999 Erklärungsformulare für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1999 zugesandt. Eine fristgerechte Einreichung von

Abgabenerklärungen unterblieb jedoch, sodass mit Bescheiden vom 25. Juli und 29. September 2000 weitere Aufforderungen zur Einreichung der Abgabenerklärungen ergingen. Nachdem der Bescheid vom 29. September 2000 innerhalb der Monatsfrist vom Bw. nicht behoben und wieder an das Finanzamt retourniert wurde, erfolgte durch das Finanzamt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkommen- und Umsatzsteuer. Dabei wurden im Einkommensteuerbescheid vom 8. November 2000 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 100.000,00 S und im Umsatzsteuerbescheid der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen mit 200.000,00 S geschätzt. Begründet wurde die Schätzung mit der Nichtabgabe der Steuererklärungen. Die bescheidmäßig festgesetzte Einkommensteuer betrug 22.326,00 S. Dabei wurden bei der Ermittlung des Steuersatzes steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG (Notstandshilfen und Krankengelder) von insgesamt 82.791,00 S berücksichtigt.

5. Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 14. November 2000 Berufung und führte darin aus:

- *Unterlagen, die dem Finanzamt bei der Beantwortung der Fragen übergeben wurden, seien bei der Steuerbemessung nicht berücksichtigt worden und würden nochmals in Kopie beigelegt.*
- *Im Jahr 1999 seien keine Einnahmen aus selbständiger Arbeit sowie aus steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen vereinnahmt und keine Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt worden.*
- *Aus Vertretungen habe er im Jahr 1999 einen Betrag von 9.500,00 S bezogen. Dies dürfe er wegen Geringfügigkeit und weil sein Lebensunterhalt unter dem Existenzminimum liege, nebenbei beziehen.*
- *Seine Vollmachten seien vom Finanzamt abgelehnt worden, der Gewerbeschein sei im Jahr 1997 wegen Schulden bei der Sozialversicherung vom Magistrat eingezogen worden und im Zuge des Nachschauauftrages im Juli 1999 habe er mitgeteilt, dass ein Buchhaltungsbetrieb eröffnet wurde, aber keine Umsätze vorhanden seien.*

Der Berufung waren die Schreiben des FA Sch. an M.K. und den Bw. betreffend die Ablehnung des Bw. als Bevollmächtigten beigelegt.

6. Das Finanzamt forderte den Bw. mit Ergänzungsersuchen vom 21. November 2000 auf, zur Angabe in der Niederschrift, wonach er bereits im Jahr 1999 für drei Firmen Buchhaltungen durchgeführt und daraus Einnahmen erzielt haben soll, Stellung zu nehmen sowie Bestätigungen über die Höhe der Honorarzahllungen beizubringen. Nachdem das Ersuchen an

der Adresse des Bw. nicht zugestellt werden konnte, wurde dieses beim Zustellpostamt am 24.11.2000 hinterlegt und am 11.12.2000, weil nicht behoben, an das Finanzamt retourniert.

7. Daraufhin erging vom Finanzamt mit 21. Dezember 2000 eine Berufungsvorentscheidung, in der die Berufung gegen den Bescheid als unbegründet abgewiesen wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. dem Ersuchen, die zur Klärung des Sachverhaltes notwendigen Fragen aufzuklären, nicht nachgekommen sei. Der Vorhalt sei ihm durch Hinterlegung am 24. November 2000 wirksam zugestellt worden, da eine hinterlegte Sendung gemäß § 17 Abs 3 ZustellG mit dem ersten Tag der zweiwöchigen Hinterlegungsfrist als zugestellt gelte.

8. Mit dem als Einspruch gegen die Berufungsvorentscheidung bezeichneten Schreiben vom 17. Jänner 2001, welches das Finanzamt als Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wertete, führte der Bw. folgendes aus:

- *Er hätte die Benachrichtigung über das hinterlegte Schreiben des Finanzamtes vom zuständigen Postamt nicht erhalten.*
- *Er wäre bei der Fa. A im Jahr 1999 als Buchhalter angestellt gewesen, der Lohn laut beigelegtem Lohnzettel wäre jedoch nicht ausbezahlt worden. Er hätte nur den Bezug des gewerberechtlichen Geschäftsführers M. K. erhalten, den er an diesen weiter bar ausbezahlt hätte.*
- *Er habe noch die Fa. J, wo M.K. ebenfalls gewerberechtlicher Geschäftsführer gewesen sei, vertreten, sei aber nicht selbständig tätig gewesen.*

Als Beilage zu diesem Schreiben übermittelte der Bw. einen vom Steuerberater ausgestellten Lohnzettel für den Zeitraum 2. September bis 18. November 1999 der Fa. A, wo unter der Kennziffer 245 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 15.852,00 S ausgewiesen sind.

9. Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 6. Feber 2001 wurde der Bw. unter Setzung einer Frist bis 6. März 2001 letztmalig aufgefordert, seiner Mitwirkungspflicht nachzukommen, die Besteuerungsgrundlagen wahrheitsgemäß bekanntzugeben und entsprechende Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben vorzulegen. Konkret wurde der Bw. ersucht, anzugeben, für welche Firmen er im Jahr 1999 Buchhaltungsarbeiten durchgeführt habe, die genauen Standorte der genannten Firmen A, J und V bekanntzugeben und die widersprüchlichen Aussagen, ob es sich um selbständige oder nicht selbständige Tätigkeiten gehandelt habe, aufzuklären.

10. Im Schreiben vom 22. Feber 2001 äußerte sich der Bw. dazu wie folgt:

- *Er sei bei der Fa. A, die ihren Sitz in Hö. habe, als Angestellter beschäftigt gewesen und hätte vom Geschäftsführer eine Generalvollmacht gehabt. Er habe neben der Buchhaltung auch den An- und Verkauf von Fahrzeugen und amtliche Angelegenheiten erledigt.*
- *Er sei im Jahr 1999 als Buchhalter nicht selbständig gewesen, sondern habe bei den Firmen A, J und V, bei denen M.K. gewerberechtlicher Geschäftsführer gewesen sei, dessen Vertretung für Buchhaltung und Zahlungseingang wahrgenommen und hätte daraus folgende Einnahmen erzielt:*
- *Fa V: 2. September bis 31. Dezember 1999: 3.000,00 S Barauszahlung von M.K.*
- *Fa J: Februar bis Dezember 1999: 6.500,00 S Barauszahlung von M.K.*
- *Fa. A: September bis Dezember 1999 Angestellter laut Lohnzettel; Lohn noch nicht beglichen*
- *Gesamtbetrag aus freiberuflichem Dienst 9.500,00 S*

9. Mit Schreiben vom 15. März 2001 legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

10. Im Schreiben vom 7. Mai 2001 teilte der Bw. mit, dass er am 22. Februar 2001 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt habe. Weiters hielt er fest, dass er in den Jahren 1999 und 2000 nicht selbständig tätig gewesen sei und aktuell bei zwei Firmen im Angestelltenverhältnis beschäftigt sei.

11. Mit Vorhalt der Berufungsbehörde vom 1. April 2003 wurde der Bw. aufgefordert, seine Angaben zur Vertretungstätigkeit und zu den Einnahmen im Jahr 1999 mit Belegen, Verträgen oder Bestätigungen der Firmen bzw. deren vertretungsbefugten Organe nachzuweisen und seine Lebenshaltungskosten, seine familiäre und wirtschaftliche Situation im Jahr 1999 darzulegen. Die Sendung wurde nach zweimaligem Zustellversuch am 8. April 2003 hinterlegt. Eine Rückmeldung bzw. eine Beantwortung der Fragen innerhalb der eingeräumten dreiwöchigen Frist erfolgte nicht.

12. In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2003 zu den gemäß § 279 Abs 2 BAO angeordneten ergänzenden Ermittlungen durch Einsichtnahme in die Akten der Firmen A., J. und V wurde folgendes ausgeführt:

- **Fa. V.:**

Niederschrift über die Erhebung/Nachschau und Fragebogen vom 16. November 1999 (Eröffnung des Unternehmens mit 1. September 1999; Angabe der Firma A. als

Bevollmächtigter mit dem Zusatz des Namens und der Adresse des Bw. ; Durchführung der Buchhaltung und Lohnverrechnung von der Fa. A.)

Im Umsatzsteuerakt befinden sich vom Bw. unterfertigte schriftliche Ersuchen und Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum September bis Dezember 1999 .

Einstellung des Unternehmens mit 1. November 2000

- **Fa. A.:**

Fragebogen vom 14. April 1999 und Niederschrift über die Erhebung/Nachschau vom 29. April 1999 (Betriebseröffnung im Jänner 1999; Vertretung durch den Bw. laut Vollmacht vom 13. April 1999; Durchführung der Buchhaltung und Aufbewahrung der Unterlagen vom Bw.)

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in den Jahren 1999 und 2000; Ruhen des Betriebes seit Dezember 1999; Konkursabweisung mangels Vermögens am 14. November 2000; Löschung der Firma am 14. Jänner 2002.

Vertretung der Fa.A. bei UVA-Prüfungen für die Zeiträume 1 bis 7/99 und 9/99 bis 3/2000 durch den Bw.; eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen 5, 6 und 7/1999 vom Bw. unterfertigt

- **Fa. J.:**

Fragebogen vom 22. Jänner 1999 (Buchhaltung wird vom Bw. als Bevollmächtigten gemacht)

Laufendes Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Aufzeichnungen für die Jahre 1999 und 2000 (laut Besprechungsprogramm vom 11. April 2003 sind die Besteuerungsgrundlagen durch eine Globalschätzung zu ermitteln, da Aufzeichnungen in den Prüfungszeiträumen teilweise gar nicht und teilweise unvollständig bzw. mangelhaft geführt wurden)

Hinweis auf ein anhängiges Sozialversicherungsverfahren betreffend Scheindienstverhältnis der Firma mit M. K., als dessen Vertreter permanent der Bw. aufscheint.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw. im Rahmen seiner Aktivitäten im Jahr 1999 steuerpflichtige Einkünfte erzielt hat, wenn ja, ob es sich hierbei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit oder aus beidem handelt und in welcher Höhe die Einkünfte angefallen sind. Entscheidungsrelevant ist die Zulässigkeit der von der Abgabenbehörde durchgeführten Schätzung dem Grunde und der Höhe nach.

1. Schätzungsberechtigung dem Grunde nach:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Besteht Grund zur Annahme des Vorhandenseins einer Steuerquelle oder ist die nicht vollständige Offenlegung zu vermuten, ist die Behörde zur schätzungsweisen Feststellung der Bemessungsgrundlage verpflichtet. Der Behörde ist dabei keinerlei Ermessensspielraum eingeräumt, jedoch ist jeder Schätzung ein gewisses Ausmaß an Ungenauigkeit immanent. Das bedeutet, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundenen Unsicherheiten hinnehmen muss (VwGH 23.4.1998, 97/15/0076).

Schätzungsgründe liegen insbesondere dann vor, wenn der Abgabepflichtige

- keine Abgabenerklärungen einreicht,
- über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag
- Auskünfte über wesentliche Umstände, die der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dienen, verweigert
- zu führende Bücher und/oder Aufzeichnungen nicht vorlegt.

Reagiert die Partei auf Vorhalte nicht, darf dies grundsätzlich nicht zur Annahme führen, die Bedenken der Behörde seien materiell gerechtfertigt. Die tatsächlichen Verhältnisse sind dann ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu erforschen und die Ergebnisse in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, wobei bei Zweifeln die den Parteiangaben entgegenstehenden Bedenken und Auffassungen der Behörde umso gewichtiger sein werden, je weniger die Partei im Ermittlungsverfahren sachdienlich mitwirkt und damit ihre Aufklärungspflicht verletzt (VwGH 12.11.1997, 97/16/0204).

Im Rahmen des Parteiengehörs muss die Behörde jedoch auf alle ihr vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen und sich damit auseinandersetzen.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich aufgrund dieser Hintergrundüberlegungen daher folgendes:

Aus den Erhebungen des Betriebsprüfungsorgans im Zuge der Nachschau im Juli 1999 ergaben sich Anhaltspunkte für das Vorliegen von Einkünften des Bw. aus einer Buchhaltungstätigkeit. Der Bw. gibt in der Niederschrift vom 20. Juli 1999 an, dass er seit Mai 1999 Buchhaltungen für die Firmen A, J und V gegen ein Entgelt von monatlich 1.500,00 S übernommen und daraus bis zum Nachschauzeitpunkt bereits 9.000,00 S erzielt habe und der

voraussichtliche Jahresumsatz 200.000,00 S betragen werde. Weiters ergaben sich aus der Akteneinsicht bei den Firmen A., V. und J. Hinweise auf buchhalterische Aktivitäten und Vertretungshandlungen des Bw. im Jahr 1999, die auch vom Bw. selbst dem Grunde nach in seinen Eingaben nicht bestritten wurden. Die Niederschrift vom Juli 1999 sowie der Aktenvermerk des Finanzamtes vom 24. April 2003 betreffend die Akteneinsicht bei den Firmen stellen für die Berufungsbehörde taugliche Beweismittel dar. Der vom Bw. unterfertigten Niederschrift kommt als öffentliche Urkunde gemäß § 88 BAO grundsätzlich der volle Beweis dessen zu, was darin erklärt oder von der Urkundsperson bezeugt wird, außer derjenige, der dessen Unrichtigkeit behauptet, kann den entsprechenden Nachweis für die Unrichtigkeit erbringen.

In der Berufung vom 14. November 2000 bringt der Bw. plötzlich vor, dass er keine Einnahmen aus einer selbständigen Buchhaltertätigkeit erzielt hätte, sondern im Jahr 1999 lediglich Einkünfte aus einem Angestelltenverhältnis bei der Firma A. und Einnahmen aus der Vertretung des gewerberechtlichen Geschäftsführers bei den Firmen J. und V. in Höhe von 9.500,00 S bezogen hätte. Er begründet dies mit der Ablehnung der Vollmachten durch das Finanzamt, der Einziehung seines Gewerbescheines durch das Magistrat im Jahr 1997 und wendet weiters ein, dass er beim Nachschauauftrag im Juli 1999 mitgeteilt hätte, dass ein Betrieb eröffnet wird und noch keine Umsätze vorhanden waren.

Der Entzug des Gewerbescheines sowie die Nichtanerkennung der Finanzamtsvollmachten sind als Begründungen nicht von Bedeutung, da es für die Erzielung von selbständigen Einkünften aus abgabenrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht darauf ankommt, ob eine Tätigkeit mit oder ohne Gewerbeberechtigung ausgeübt wird oder vom Finanzamt ein Vollmachtsverhältnis anerkannt wird. Weiters hätte dies der Bw. auch bereits im Zuge der Nachschau - da zum Nachschauzeitpunkt bereits bekannt - vorbringen können, was nach Ansicht der Berufungsbehörde gegen die Richtigkeit der nachträglichen Angaben des Bw. spricht.

Die Behauptung, dass im Nachschauzeitpunkt noch keine Einnahmen erzielt worden sind, deckt sich nicht mit seinen Angaben in der Niederschrift und im Fragebogen.

Abgesehen von der erhöhten Beweiskraftwirkung der unterfertigten Niederschrift als öffentliche Urkunde bleibt es der Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung bei sich widersprechenden Aussagen überlassen, zu entscheiden, welche der Aussagen sie für glaubwürdiger hält, solange die Entscheidung nicht willkürlich ist und auf den Inhalt und die Begleitumstände unter denen sie abgegeben wurden, Bedacht nimmt. So ist die Behörde berechtigt einer Erklärung, die der Abgabepflichtige vor Kenntnis der abgabenrechtlichen

Wirkung abgegeben hat, mehr Glauben zu schenken, als einer späteren zweckdienlichen Berichtigung (VwGH 19.12.1958,1557/55).

Von maßgeblicher Bedeutung ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. als Buchhalter die abgabenrechtlichen Folgen seiner Aussagen mit hoher Wahrscheinlichkeit einschätzen konnte. Zu seiner Behauptung, dass er lediglich Einnahmen in Höhe von 9.500,00 S - einem Betrag knapp unter der steuerfreien Veranlagungsgrenze gemäß § 41 EStG in Höhe von 10.000,00 S - bezogen hätte, bemerkt er in der Berufung vom 14. November 2000 explizit, dass er dies nebenbei beziehen dürfe. Dies ist nach Ansicht der Berufungsbehörde ein Indiz dafür, dass es sich bei den nachträglichen Vorbringen des Bw. um Zweckbehauptungen handelt. Einem fachkundigen Buchhalter musste zudem auch das Risiko einer Schätzung als wahrscheinliche Rechtsfolge bei Verletzung von Offenlegungs- und Anzeigepflichten gemäß §§ 119 und 120 BAO, insbesondere bei der Nichtabgabe von Steuererklärungen sowie unterlassenen und unvollständigen Vorhaltsbeantwortungen, bewusst gewesen sein. Es liegt daher im speziellen Fall nicht außerhalb der Lebenserfahrung, dass der Bw. ein Schätzungsverfahren bewusst in Kauf genommen hat und erst nach Vorliegen des Ergebnisses (Einkommensteuerbescheides) Einwendungen vorbrachte, die zur Beseitigung bzw. zur Reduzierung der Abgabenvorschreibung führen sollten.

Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit die Partei nicht von der Verpflichtung zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes beizutragen. Die Mitwirkungspflicht ist umso größer, je mehr die Möglichkeiten der Behörde, den Sachverhalt zu erforschen, durch besondere Umstände eingeschränkt sind (VwGH 3. 11. 1986, 84/15/0187, 10. 5. 1988, 87/14/0104 und 19. 2. 1992, 91/14/0216) und umso außergewöhnlicher und unüblicher ein Sachverhaltsverlauf ist.

Die Aussage, dass er die Buchhaltung bei der Firma A nur im Rahmen des mittels Lohnzettel nachgewiesenen Beschäftigungsverhältnisses durchgeführt habe, erscheint der Berufungsbehörde nicht glaubwürdig. Der Beginn des Lohnzahlungszeitraumes ist am Lohnzettel mit 2. September 1999 angegeben, was in Widerspruch zur Aussage in der Niederschrift vom 20. Juli 1999 (Übernahme der Buchhaltung der Firma A gemeinsam mit der Firma J und V bereits mit Mai 1999) und zur Finanzamtskorrespondenz der Firma A. (laut Fragebogen Betriebseröffnung Jänner 1999) steht. Nachdem an der Richtigkeit des von einer Steuerberatungskanzlei ausgefertigten Lohnzettels hinsichtlich des Zeitraumes dieses Dienstverhältnisses keine Bedenken bestehen und den Aussagen bei der Nachschau und den Akteninhalten die höhere Wahrscheinlichkeit für deren Richtigkeit beizumessen ist, ergibt sich schlüssig, dass der Bw. die Buchhaltungsagenden für die Firma A. für die restlichen Zeiträume

im Jahr 1999 auf selbständiger Basis und nach allgemeiner Lebenserfahrung auch entgeltlich durchgeführt hat.

Darüberhinaus erscheint die Höhe der im Lohnzettel für den Zeitraum 2. September bis 18. November 1999 ausgewiesenen Bruttobezüge von 22.458,00 S nicht angemessen, wenn der Bw. in seinem Schreiben vom 22. Februar 2001 zur Tätigkeit bei der Firma A. ausführt, dass er als Angestellter für die Buchhaltung, den An- und Verkauf von Fahrzeugen und amtliche Angelegenheiten der Firma zuständig war. Es entspricht nicht den allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungswerten, dass ein Angestellter für diesen Tätigkeitsumfang ein derart geringes Entgelt erhält. Die Entlohnung hält bei der dargestellten Qualität und Quantität der Arbeitsleistung einem gebotenen Fremdvergleich nicht stand. Dass der Bw. in der Zeit von September bis Dezember 1999 neben den angegebenen Lohneinkünften zusätzliche Vergütungen für Tätigkeiten bei der Firma A erhalten hat ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde ebenfalls in hohem Ausmaß wahrscheinlich.

Die behauptete Nichtauszahlung des Bezuges spricht gegen den Inhalt des Lohnzettels und gegen die allgemeine Lebenserfahrung, bei dem wegen seiner Außergewöhnlichkeit ein allfälliger Beweisnotstand zu Lasten des Berufungswerbers geht. Ein diesbezüglicher Nachweis oder eine Glaubhaftmachung wurde vom Bw. nicht beigebracht. Auch die nachträglichen Ermittlungen der Abgabenbehörde lieferten keine Hinweise, die die Behauptung des Bw. unterstützen würden. Beweislose Behauptungen muss eine Behörde dann nicht als Glaubhaftmachung gelten lassen, wenn allgemeines Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt spricht (VwGH 21.2.1990, 89/13/0079), weshalb im vorliegenden Fall auch nach Ansicht der Berufungsbehörde von einer Auszahlung des Bezuges auszugehen ist.

Die vom Bw. deklarierten Einnahmen in Höhe von insgesamt 9.500,00 S aus der Vertretung des gewerberechtlichen Geschäftsführers bei den Firmen J. und V. sowie die Nichtauszahlung von Vergütungen der Firma A. konnten vom Bw. weder durch Rechnungen, Zahlungsbestätigungen noch durch sonstige Belege wie Bestätigungen der Firmen nachgewiesen werden. Die amtswegige Überprüfung der Angaben des Bw. durch Einsichtnahme in die Akten der betroffenen Firmen bestätigte die buchhalterischen Aktivitäten des Bw. im gegenständlichen Zeitraum, das betragsmäßige Ausmaß der gewährten Vergütungen ist aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen der Gesellschaften nicht eruierbar. Bei den entscheidungsrelevanten Akteninhalten (Fragebögen, Umsatzsteuervornameldungen, Niederschriften anlässlich Nachschau) handelt es sich um dem Bw. bekannte Schriftstücke, da sie von ihm ausgefüllt und unterfertigt wurden.

Eine Pflicht der Abgabenbehörde zur Rekonstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen ist im Gesetz nicht verankert (VwGH 15.5.1997, 95/15/0093). Es ist auch nicht Aufgabe der Behörde, von sich aus nach weiteren Beweisstücken zu suchen, wenn der Steuerpflichtige trotz Aufforderung der Behörde keine stichhaltigen Unterlagen für seine Behauptungen beibringt oder sie nicht beibringen kann (VwGH 29.3.1963, 1099/60).

Nachdem dem Bw. wiederholt Möglichkeiten zur Stellungnahme und Aufklärung seiner vorwiegend ungewöhnlichen Sachverhaltsdarstellungen eingeräumt wurden und er dieser Verpflichtung nicht oder nicht im gebotenen Ausmaß nachgekommen ist, liegt eine Verletzung des Parteiengehörs nicht vor.

Zusammenfassend liegen nach Ansicht der Referentin **die Voraussetzungen für eine Schätzungsberechtigung dem Grunde nach zweifellos vor**. Ausreichende Anhaltspunkte für das Vorhandensein einer Steuerquelle ergaben sich aus den glaubwürdigen Angaben in der Niederschrift und im Fragebogen vom 21. Juli 1999, denen als öffentliche Urkunden erhöhte Beweiskraftwirkung zukommt. Der Bw. ist seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht ausreichend nachgekommen, indem er Steuererklärungen trotz mehrmaliger Aufforderung nicht einreichte, die Vorhalte der Abgabenbehörde unvollständig und widersprüchlich beantwortete und vor allem für die außergewöhnlichen Sachverhaltsbehauptungen keine Nachweise und Glaubhaftmachungen beibrachte. All diese Umstände verpflichten die Abgabenbehörde vielmehr zur Durchführung der schätzungsweisen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.

2. Schätzungsergebnis:

Jede Schätzung ist im Rahmen eines mängelfreien Verfahrens durchzuführen. In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Damit das Resultat einer Schätzung der Realität so nahe wie möglich kommt, hat die Abgabenbehörde alle Umstände und Verhältnisse sowie die vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen zu berücksichtigen, die für das Schätzungsergebnis bedeutsam sein können (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083).

Die Behörde hat von mehreren Möglichkeiten diejenige als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen die wahrscheinlichste ist.

Die Ermittlung des Schätzungsergebnisses unter Zugrundelegung der Angaben laut Niederschrift vom 20. Juli 1999 und den Angaben laut Lohnzettel der Firma A. erscheint der Abgabenbehörde in Verbindung mit dem Ergebnis der Akteneinsicht des Finanzamtes die Wahrscheinlichste gegenüber den anderen Möglichkeiten, insbesondere gegenüber den nachträglichen widersprüchlichen und beweislosen Behauptungen des Bw.

Das **Schätzungsergebnis** ermittelt sich daher wie folgt:

1. Einkünfte aus selbständiger Buchhaltungstätigkeit:

Monatliche Buchhaltungseinnahmen der Firmen A., J. und V zu 1.500,00 S

Firma A für den Zeitraum 1 - 12/1999 (12 Monate) 18.000,00 S

Firma J für den Zeitraum 1 - 12/1999 (12 Monate) 18.000,00 S

Firma V für den Zeitraum 9 - 12/1999 (4 Monate) 6.000,00 S

Die Summe der Einnahmen 1 – 12/1999 beträgt 42.000,00 S

abzüglich 20% Betriebsausgaben (pauschal) - 8.400,00 S

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 33.600,00 S

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Über die Buchhaltungsarbeiten hinausgehende Angestelltentätigkeit laut Lohnzettel der Firma A. für den Zeitraum 2. September bis 18. November 1999, ausgestellt am 21. Dezember 2000

Steuerpflichtige Einkünfte (Kennziffer 245) S 15.852,00

Anrechenbare Lohnsteuer (Kennziffer 260) S 0,00

Der Bw. wendet in der Berufung vom 14. November 2000 ein, dass sein Lebensunterhalt unter dem Existenzminimum liegt.

Der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kann ua. auch die Finanzierung des Lebensaufwandes zugrundegelegt werden. Die Schätzung nach den Lebenshaltungskosten hat – abgesehen von allgemeinen Erfahrungswerten – insbesondere die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 184 BAO Tz 16).

Der Bw. hat laut Einkommensteuerbescheid vom 8. November 2000 im Jahr 1999 Notstandshilfen und Krankengelder im Ausmaß von 82.791,00 S erhalten und zu diesen Einkünften im Berufungsverfahren keine Einwendungen erhoben. Laut Fragebogen vom 21. Juli 1999 war er verheiratet und Alleinverdiener. Über Sorgepflichten gegenüber

minderjährigen Kindern sowie über die Wohnungssituation und die sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse liegen keine näheren Informationen vor. Auch aus der Niederschrift zur Nachschau, die in der Wohnung stattgefunden hat, ergeben sich keine Rückschlüsse auf die Wohnverhältnisse. Die Ehegattin bezog im Jahr 1999 Notstandshilfen, Krankengelder und geringfügige nichtselbständige Einkünfte von insgesamt 36.551,00 S. Das Familieneinkommen aus Sozialleistungen betrug ohne Berücksichtigung von allfälligen Familienbeihilfen folglich insgesamt 119.342,00 S, das sind im Monatsdurchschnitt 9.945,00 S.

Die mit Vorhalt vom 1. April 2003 angeforderten Angaben und Nachweise über die familiäre Situation, die Wohnungsverhältnisse (Mieten, Betriebskosten), über die Finanzierung der beruflich bedingten Investitionen (PC, Drucker) sowie über die sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse (Aufwendungen für Kleidung, Essen, sonstige Gegenstände des täglichen Bedarfs) wurden vom Bw. nicht beigebracht.

Selbst wenn die Berufungsbehörde die Behauptung des Bw., dass er unter dem Existenzminimum gelebt hat und seine Lebenshaltungskosten ausschließlich aus den zugeflossenen Sozialleistungen und den Einnahmen in Höhe von 9.500,00 S bestritten hat, theoretisch für möglich hält, ist dies nach allgemeiner Lebenserfahrung als Ausnahmesituation zu qualifizieren. Wegen der Ungewöhnlichkeit dieser Verhältnisse ist aber der fehlende Beweis dem Bw. anzulasten. Die Rechtfertigung eines Schätzungsergebnisses in Höhe der vom Bw. behaupteten Einnahmen im Ausmaß von 9.500,00 S mit der Begründung, dass die Finanzierung des Lebensunterhaltes mit den Sozialleistungen nachgewiesen bzw. glaubhaft sei, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde im vorliegenden Fall nicht vertretbar, wenn vom Bw. keine Informationen über seine Lebensverhältnisse beigebracht wurden, diese ohne Mitwirkung des Bw. nicht oder nur mit einem unverhältnismäßigem Aufwand feststellbar sind und für das Vorliegen von Einkünften ausreichende Beweismittel vorliegen.

Zudem stehen die vom Bw. angegebenen Einnahmen im Ausmaß von 9.500,00 S in keinem Verhältnis zu dem vom ihm selbst angegebenen und aufgrund der Aktenlage nachvollziehbaren Tätigkeitsumfang bei den angeführten Firmen. Es steht ferner mit der Lebenserfahrung in Einklang, dass gerade bei einem derart geringen Familieneinkommen eine berufliche Qualifikation als Buchhalter zur Erzielung von Einnahmen genutzt wird, wenn sich entsprechende Gelegenheiten bieten. Die Einnahmen des Bw. aus Notstandshilfen und Krankengelder betrafen zum überwiegenden Teil Zeiträume in der ersten Jahreshälfte 1999. Auch von der zeitlichen Komponente spricht daher mehr für die Glaubwürdigkeit der Angaben in der Niederschrift, als für die nachträglichen Vorbringen im Berufungsverfahren.

Das jeder Schätzung immanente Ungenauigkeitsrisiko geht zu Lasten des Bw., da er aufgrund der unzureichenden Offenlegung und Aufklärung den Anlass für die Schätzung gegeben hat.

Dass der Bw. die Buchhaltungstätigkeit überwiegend selbständig ausgeübt hat, lässt sich ebenfalls aus den Angaben in der Niederschrift vom 20. Juli 1999 ableiten.

Eine selbständige Tätigkeit liegt allgemein dann vor, wenn sie ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige ein Unternehmerwagnis trägt. Indizien für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses sind unter anderem, dass er die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten ohne Ersatzanspruch selbst trägt (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202), keiner festen Dienstzeit und keinen arbeitsrechtlich begründeten Vorschriften unterliegt, bei unverschuldetem Entfall der Leistung den Entgeltanspruch verliert und das Krankheitsrisiko trägt.

Sowohl in der Niederschrift als auch im Fragebogen befinden sich ausreichend Anhaltspunkte die für die Ausübung der Buchhaltungstätigkeit als selbständige Tätigkeit sprechen. So gibt der Bw. als Adresse für die Betriebsausübung seine Privatwohnung an, unter Bezeichnung der Tätigkeit ist Buchhaltung/Bilanz vermerkt, bei den Umsatz- und Ergebniszißern verweist er auf die aufzustellende Bilanz. Aus der Verwendung eigener Arbeitsmittel (PC, Drucker) in den privaten Räumlichkeiten läßt sich ableiten, dass der Bw. die Tätigkeit überwiegend ohne organisatorische Eingliederung in einen Betrieb und ohne persönliche Weisungsgebundenheit ausgeübt hat und somit auch das für die Selbständigkeit geforderte Unternehmerwagnis getragen hat.

Ergänzend wird angemerkt, dass die Tätigkeit eines Buchhalters ohne gewerberechtliche Befugnis unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu subsumieren ist (VwGH 1.3.1983, 82/14/0205, 0240), fällt die Tätigkeit unter § 2 WTBG handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988.

Den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liegt der Lohnzettel der Firma A zugrunde. Das Vorliegen dieses Dienstverhältnisses und die Richtigkeit der Angaben wurde vom Bw. nicht bestritten, lediglich der Umstand, dass die Bezüge nicht ausbezahlt worden seien.

Dem Berufungsbegehren war von der Berufungsbehörde insofern Rechnung zu tragen, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 100.000,00 auf S 33.600,00 (2.441,81 €) zu kürzen waren und der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Firma A. (nach Abzug des

Werbungskostenpauschalbetrages) mit insgesamt 47.652,00 S (3.463,01 €) festzusetzen war, woraus sich laut Beilage eine Einkommensteuer von 6.944,00 S (504,64 €) ergibt.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Linz, 29. April 2003