



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 16. Juni 2005 über die Berufung des Bw., vertreten durch Lothar de Pauli, gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach), vertreten durch Oberrat Dr. Kohlweg, betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1998, Einkommensteuer 1993 bis 1997 und Gewerbesteuer 1993 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Die Abgabenfestsetzung erfolgt endgültig.

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, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. war in den berufsgegenständlichen Jahren Inhaber eines Möbelhandelsgeschäftes und ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Nachdem das Finanzamt von dritter Seite davon in Kenntnis gesetzt wurde, dass der Bw. komplette (Maß-)Küchen hauptsächlich beim Küchenhersteller B. "schwarz" einkaufe und an Kunden wiederum "schwarz" verkaufe sowie Küchenverkäufe und sonstige Handelswarenumsätze an Kunden "unterfakturiere", führte das Finanzamt zunächst eine auf § 147 Abs. 1 BAO und in weiterer Folge auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützte Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1997 sowie eine Umsatzsteuernachschau für die Monate Jänner bis Dezember 1998 beim Bw. durch.

Auf Grund dieser Prüfung nahm das Finanzamt eine Teilschätzung der Besteuerungsgrundlagen vor und erhöhte die dem Normalsteuersatz von 20% Umsatzsteuer unterliegenden Entgelte um S 650.000,00 (1993), S 682.500,00 (1994), S 715.000,00 (1995), S 747.500,00 (1996), S 780.000,00 (1997) und S 812.500,00 (1998). Unter Annahme eines durchschnittlichen Rohaufschlages von 30% erhöhte das Finanzamt den Gewinn um S 280.000,00 (1993), S 294.000,00 (1994), S 308.000,00 (1995), S 322.000,00 (1996) und S 336.000,00 (1997). Weiters rechnete das Finanzamt den Besteuerungsgrundlagen Sicherheitszuschläge (zuzüglich 20% Umsatzsteuer) in Höhe von S 208.333,33 (1993), S 116.667,67 (1994), S 141.666,67 (1995), S 166.666,67 (1996), S 116.666,67 (1997) und S 108.333,33 (1998) hinzu.

Begründend führte das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht vom 14. April 1999, nach eingehender Darstellung der durchgeführten Prüfungshandlungen, zunächst zur Teilschätzung wegen Nichtverbuchung von B.-Küchen aus:

Ausgangspunkt für die Schätzung des Wareneinkaufes sei das Fax von 27.1.1999, welches vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. gesendet worden sei. Aus diesem sei ersichtlich, dass im Zeitraum vom 12.1.1998 bis 7.9.1998, somit in acht Monaten, ein nicht verbuchter Wareneinkauf in der Höhe von rund S 440.000,00 bekannt gegeben worden sei. Die Betriebsprüfung habe diesen unterjährigen Betrag auf einen Jahresbetrag umgerechnet und hiebei noch rund 5% Abschlag auf den Jahresbetrag wegen saisoneller Schwankungen berücksichtigt. Für das Jahr 1998 sei in dieser Form ein nicht verbuchter Wareneinkauf von S 625.000,00 errechnet worden. Für die Vorjahre sei dieser Betrag jeweils um jährlich S 25.000,00 vermindert worden, um retrograd dem Umstand der jährlichen Preissteigerungen Rechnung zu tragen. Diese Schätzung des Wareneinkaufes entspreche der Lieferung von rund

15 "schwarzen" Einbauküchen pro Jahr. Dieser Wert lasse sich einerseits durch jene Ausgangsrechnungen, in welchen nur Einbaugeräte fakturiert worden seien, andererseits auch durch den Umstand, dass durchaus auch Einbauküchen ohne die gleichzeitige Montage von Einbaugeräten durch den Bw. geliefert worden seien könnten, nachvollziehen. Der im Zuge der Schlussbesprechung seitens des steuerlichen Vertreters erhobene Vorwurf, die Betriebsprüfung habe den Schwarzeinkauf von Küchen willkürlich geschätzt, werde im Hinblick auf die nachvollziehbaren Schätzungsausgangsgrößen zurückgewiesen. Weiters sei die den Finanzbehörden seitens der beteiligten Firmen präsentierte Sachverhaltsdarstellung, dass es nämlich einerseits über die Produktion und den Verkauf von Maßküchen durch die Firma B. an den Bw. und andererseits den Verkauf dieser Küchen durch den Bw. an Letztverbraucher keine wie immer gearteten Unterlagen geben solle, völlig unglaubwürdig. Die der Finanzbehörde gegebene Darstellung, wonach der Firmenchef der Firma B. – der mit mehr als 200 Arbeitnehmern Küchenteile für Maßküchen produziere – eine keinerlei Spuren hinterlassende Produktion mit anschließender Schwarzveräußerung getätigt und dabei aber das erhaltene Bargeld auf einem Kalender für 1997 und 1998 persönlich handschriftlich dokumentiert haben solle, müsse als Zumutung bezeichnet werden. Desgleichen sei die vom Bw. gegebene Darstellung, dass es keinerlei Unterlagen über den Einkauf von der Firma B. und den Verkauf von Maßküchen an Kunden gegeben haben soll, und selbst die Kundennamen dem Bw. nur mehr teilweise Erinnerung sein, angesichts der in der Firma des Bw. gehandhabten Auftragsbearbeitung, welche unter Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellt sei, gänzlich unglaubhaft. Alleine der Umstand, dass ein mehrmonatiger Zeitraum zwischen Bestellung des Kunden und Montage der Küche beim Kunden liege und sich daran der Gewährleistungszeitraum anschließe, erfordere eine schriftliche Fixierung der relevanten Auftragsdaten. Die vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. übermittelte "Liste der Schwarzumsätze", welche als Anlage III dem Betriebsprüfungsbericht angeschlossen wurde, solle auf den erwähnten Kalendervermerken basieren. Wenn nun die Betriebsprüfung in der Schätzung des Schwarzeinkaufes ohnehin von dieser – nach Ansicht der Betriebsprüfung auf völlig unglaubwürdigen Angaben beruhenden (richtig gemeint wohl: nicht vollständigen) – "Liste" ausgehe und dabei das im Erinnerungsvermögen der Beteiligten vermutlich noch am verlässlichsten enthaltene Jahr 1998 heranziehe, könne darin keine Willkür erblickt werden, zumal ohnehin die Schätzung an der Untergrenze eines möglichen Rahmens bleibe. Dies allein schon deswegen, weil die Betriebsprüfung auch aus dem bisherigen Verhalten der an diesem Finanzvergehen Beteiligten schließen könne, dass die übergebene "Liste" von den Beteiligten mit den bezug habenden Betriebsprüfungs-Feststellungen beim Bw. (z.B. Anzahl der Verkäufe

von Nur – Einbaugeräten durch den Bw.) abgestimmt worden seien bzw. davon ausgegangen werden könne, dass die "Liste" im Interesse der Beteiligten erstellt und daher unvollständig sei.

Zur Schätzung des durchschnittlichen Rohaufschlages von 30% führte das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht weiters aus, dass der branchenübliche durchschnittliche Rohaufschlag N/N (Netto/Netto) rund 40% betrage. Zu berücksichtigen sei dabei, dass mit dem dadurch erzielten Deckungsbeitrag nicht nur die Kosten der Verkaufsgespräche, der (bei der Firma der Bw. noch nicht über EDV, sondern händisch und somit sehr zeitintensiv) durchzuführenden Planung der Einbauküchen auch die Kosten der Montage samt Reklamationen abzudecken seien. Im Ausgangsrechnungsbuch des Bw. werde für Zwecke der Provisionsberechnung der Verkäufer auch der beim Verkauf erzielte Rohaufschlag N/N angeführt, die Auswertung dieser Rechengrößen habe die berechnete Annahme des durchschnittlichen Rohaufschlages N/N von 40% bestätigt. Zu erwähnen sei hierbei noch, dass sich bei den im Ausgangsrechnungsbuch angeführten Rohaufschlägen noch die Unsicherheit für die Betriebsprüfung ergebe, ob diese nicht eine Unterfakturierung (wie unter Tz. 30 des Betriebsprüfungsberichtes später ausgeführt) beinhalten würden, was den Rohaufschlag diesfalls noch erhöhen würde. Hierzu sei das Beispiel der vom Bw. zugegebenen Unterfakturierung im Falle U. genannt. Aus dieser unter Tz. 29 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Unterfakturierung ergebe sich ein Rohaufschlag N/N bei der Einbauküche U. mit Unterfakturierung von S 20.000,00, was 31,7% entspreche. Ohne Unterfakturierung ergebe sich ein Rohaufschlag N/N bei Einbauküche U. und somit ein tatsächlicher Rohaufschlag von 48,2%. Des Weiteren sei die Betriebsprüfung bei der Schätzung des Rohaufschlages davon ausgegangen, dass die Gestaltung des Verkaufes als Schwarzumsatz in der Form erfolgt sei, dass der "Vorteil" der Nichtzahlung von Umsatzsteuer zwischen dem Bw. und dem Kunden geteilt worden sei (was auch durch die Alltagserfahrung bestätigt werde). Aus diesem Grunde habe die Betriebsprüfung den Rohaufschlag N/N von 40% auf 30% herabgemindert. Es sei aber durchaus auch im Bereich des Denkmöglichen, dass dem Kunden nicht bewusst gewesen sei, dass es sich hierbei um ein "Schwarzgeschäft" handle, zumal der Kunde den "Marktpreis" der Mitbewerber des Bw. mit dem "Marktpreis" der Einbauküche beim Bw. vergleiche. In diesem Zusammenhang sei aus der Sicht der Betriebsprüfung auch festzuhalten, dass der Bw. im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung, welche als Anlage V dem Betriebsprüfungsbericht beigegeben sei, festgehalten habe, dass bei den "Schwarzlieferungen" ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 15% bis 20% erzielt worden wäre. Des Weiteren habe die steuerliche Vertretung im Rahmen der Schlussbesprechung argumentiert, dass "eben die Schwarzverkäufe dann Platz gegriffen

haben, wenn kein Raum für eine normale Kalkulation war". Diese Darstellung stehe nach Meinung der Betriebsprüfung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang, da ein Unternehmer sich nicht des Risikos einer finanzstrafrechtlichen Abgabenhinterziehung aussetzen würde, wenn durch den Umsatz kaum ein Gewinn zu erwirtschaften sei (bei dem vom Bw. genannten Rohaufschlag von 15% bis 20% seien die Montagekosten ebenfalls noch nicht eingerechnet).

Unter den Tz. 29 bis 32 des Betriebsprüfungsberichtes begründete das Finanzamt die von ihm hinzugerechneten Sicherheitszuschläge dem Grunde und der Höhe nach. Das Finanzamt führte hierbei zunächst aus, dass der Betriebsprüfung von dritter Seite eine Kopie eines Auftragschreibens hinsichtlich des Kunden U., unterfertigt vom Kunden U. und vom Bw., zukommen sei, in welchem der Kunde eine Einbauküche laut Plan um einen Betrag von S 180.000,00 brutto bestellt habe. Die Betriebsprüfung habe im Rahmen der Prüfungshandlungen lediglich eine Ausgangsrechnung an den Kunden U. in der Höhe von S 160.000,00 brutto im Rechenwerk des geprüften Unternehmens vorgefunden. Im Auftragsordner habe die Betriebsprüfung lediglich einen Bestellschein, datiert mit 30.7.1997, über S 160.000,00 brutto, samt den weiteren Auftragsunterlagen, wie Lieferschein der Firma B., etc. vorfinden können. Dieser Bestellschein sei jedoch nur vom Bw. selbst parafiert und habe keine Unterschrift des Kunden U. getragen. Über Befragen der Betriebsprüfung habe der Bw. am 2.12.1998 vor Beginn der Betriebsprüfung bekannt gegeben, dass er im Fall des Kunden U. keine Unterfakturierung vorgenommen habe. Am 18.1.1999 habe der Bw. im Beisein seines steuerlichen Vertreters der Betriebsprüfung bekannt gegeben, dass er im Falle der Lieferung der Einbauküche U. eine Unterfakturierung in der Höhe von S 20.000,00 vorgenommen habe. Zu erwähnen sei noch, dass der in der Buchhaltung erfasste Betrag von S 160.000,00 am 25.9.1997 in den Nachttresor der geprüften Firma bei der Bankfiliale eingeworfen worden sei. Die Möglichkeit, Geldbeträge in den Nachttresor einzuwerfen, habe nur derjenige, welcher den Schlüssel für den Nachttresor habe, somit nur das geprüfte Unternehmen und nicht der Kunde U.. Daraus folge, dass der Kunde U. der Firma des Bw. den Rechnungsbetrag auf dem Barwege bezahlt habe. Im Rahmen der Buchhaltung sei jedoch die Zahlung dieses Betrages von S 160.000,00 nicht als Eingang in das Kassabuch eingetragen und die Einlage auf das Bankkonto mittels Nachttresor auch nicht als Ausgang im Kassabuch berücksichtigt worden. Viel mehr sei in der Buchhaltung die Buchung "Bankkonto an Kundenkonto" durchgeführt und so der Eindruck vermittelt worden, als ob der Kunde U. mittels Erlagschein diesen Betrag eingezahlt hätte.

Auf Grund des Verdachtes von weiteren Unterfakturierungen habe die Betriebsprüfung im Rahmen des Vorhalteverfahrens von 5.2.1999 den Bw. unter anderem aufgefordert, auf Listen von vermuteten Unterfakturierungen der Jahre 1993 bis 1998 den jeweiligen Betrag der Unterfakturierung festzuhalten. Die Auswahl der in diesen Listen enthaltenen Fälle durch die Betriebsprüfung habe jene umfasst, bei welchen für die Jahre 1993 bis 1998 die Eingänge auf dem Kontokorrentkonto bei der Bankfiliale, auf dem Barwege erfolgt seien. Die Betriebsprüfung sei davon ausgegangen, dass in diesen Fällen – wie auch im Fall des Kunden U. – die Kunden den Betrag bar im geprüften Unternehmen eingezahlt und erst in der Folge vom Bw. bzw. einem Familienangehörigen auf das Kontokorrentkonto einbezahlt worden sei. Der Bw. habe in der am 3.3.1999 an die Betriebsprüfung übergebenen Vorhaltsbeantwortung nur vier weitere Fälle von Unterfakturierungen zugegeben, nämlich für das Jahr 1996 eine Unterfakturierung in einem Fall von S 8.000,00, für das Jahr 1997 in einem Fall über S 1.800,00 und für das Jahr 1998 einen Fall mit S 9.500,00 an Unterfakturierung und einen weiteren mit S 8.000,00. Die Summe der vom Bw. zugegebenen weiteren Unterfakturierungen betrage S 27.300,00. Somit habe die Betriebsprüfung im Falle des Kunden U. eine Unterfakturierung in der Höhe von S 20.000,00 feststellen können, in der Folge hätte der Bw. lt. seiner Darstellung nur weitere S 27.300,00 an unterfakturierten Beträgen eingenommen. Dies sei nach Meinung der Betriebsprüfung völlig unglaubwürdig. Das Finanzamt führte in der Folge unter Tz 30 des Betriebsprüfungsberichtes weitere zehn Fälle der Jahre 1993 bis 1998 mit Bareinzahlungsbeträgen in Höhe von S 150.000,00 bis S 288.667,00 an. Des Weiteren sei von der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass vielfach bei jenen Fällen von Bareinzahlungen auf das Kontokorrentkonto die Bestellscheine von den Kunden nicht unterschrieben worden seien. Dies sei jedenfalls eine bei der Bestellung von Maß-Einbauküchen nicht branchenübliche und auch beim Bw. ansonsten nicht gehandhabte Vorgangsweise, welche - wie im Fall des Kunden U. – nur durch die Ausfertigung eines zweiten, auf einen geringeren Betrag lautenden Bestellscheines erklärbar sei.

Unter Tz. 31 des Betriebsprüfungsberichtes verwies das Finanzamt auf die vorgefundenen Mängel der Buchführung beim Bw., welcher der Betriebsprüfung keine Quittungsbelege über Bargeldübernahmen von Kunden vorlegen habe können. Diese Quittungsbelege wären die Grundlage für die Eintragung in das Kassabuch gewesen. Im Rahmen der vorgelegten Buchhaltung seien diese Barzahlungen an Kunden als direkte Zahlungen des Kunden auf die Bank dargestellt worden. Als Zuflusstag sei nicht der Tag der tatsächlichen Barzahlung des Kunden an den Bw., sondern der Tag der Weiterleitung des Betrages durch den Bw. an die Bank angegeben worden. Dabei sei es auch zu zeitlichen Differenzen, wie unter Tz. 22 des

Betriebsprüfungsberichtes dargestellt, gekommen. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO bestimme, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen. "Der Zeitfolge nach geordnet" bedeute, dass Geschäftsvorfälle daher in der Reihenfolge aufgezeichnet werden sollen, wie sie sich tatsächlich ereignet haben.

Eintragungen seien "richtig", wenn damit keine unwahren, irreführenden oder undeutlichen Angaben gemacht werden und sie auf Grundaufzeichnungen beruhen, die ihrerseits richtig seien. Bestimmte Vorgänge sollten in geeigneter Weise täglich fest gehalten werden. Dies betreffe bei Buchführungspflichtigen die Bareingänge und Barausgänge. Dieses Festhalten im Sinne einer "Grundlagensicherung" solle zumindest einmal pro Tag (arbeitstagsbezogen) vorgenommen werden. In der obig geschilderten Vorgangsweise sei nach Meinung der Betriebsprüfung jedenfalls ein Mangel in der Buchhaltung im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO gegeben, da keine Quittungsbelege ausgestellt worden seien, welche als "Grundlagensicherung" gedient hätten und weil die Eintragungen nicht der Zeitfolge nach geordnet und nicht im Sinne der obigen Ausführungen vorgenommen worden seien. Dieser Mangel in der Buchführung sei – vor allem im Hinblick auf die systematische Vorgangsweise in Verbindung mit der Feststellung von Unterfakturierungen laut den Tz. 29 und 30 – ein solch gravierender, welcher die Behörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO berechtigt und verpflichtet habe, die dadurch gegebenen Unsicherheiten mittels eines Sicherheitszuschlages abzudecken.

Unter Tz. 32 des Betriebsprüfungsberichtes führte das Finanzamt aus, dass es bei der Ausmessung des Sicherheitszuschlages zunächst eine Eingrenzung auf ausschließlich jene Fälle vorgenommen habe, welche auf dem Barwege auf das Kontokorrentkonto eingezahlt worden seien. Damit habe die Betriebsprüfung unterstellt, dass jede unterfakturierte Ausgangsrechnung auf dem Barwege bezahlt worden sei, wie wohl es auch denkmöglich sei, dass Unterfakturierungen auch bei Ausgangsrechnungen durchgeführt worden seien, welche nicht auf dem Barwege bezahlt worden wären. Von diesen Fällen seien wiederum nur jene Fälle herangezogen worden, welche mehr als S 80.000,00 als Rechnungsbetrag ausgewiesen hätte. Damit habe die Betriebsprüfung unterstellt, dass Unterfakturierungen grundsätzlich nur bei größeren Rechnungsbeträgen erfolgt seien, obwohl es auch denkmöglich wäre, dass Unterfakturierungen auch bei bar bezahlten Ausgangsrechnungen mit einem Betrag von unter S 80.000,00 durchgeführt worden seien. Der vom Bw. selbst bekannt gegebene Fall des Jahres 1997, bei welchem S 1.800,00 laut dem Bw. "schwarz" kassiert worden seien, verifiziere dies sogar. Von diesen nach den Eingrenzungen auf Bareinzahlungen sowie Rechnungsbeträgen von mehr als S 80.000,00 verbleibenden Fällen seien nur 50% als Berechnungsgrundlage für den Sicherheitszuschlag herangezogen worden. Damit habe die

Betriebsprüfung unterstellt, dass bei bar bezahlten Rechnungsbeträgen von über S 80.000,00 auch nicht in jedem Fall eine Unterfakturierung erfolgt sei, sondern nur in jedem zweiten Fall. Im Falle des Kunden U. habe die Unterfakturierung S 20.000,00 betragen, was einen Verkürzungsfaktor von 12,5% des offiziellen Rechnungsbetrages von S 160.000,00 bedeute. Die Betriebsprüfung habe den Faktor 12,5% auf die nach Durchführung der geschilderten drei Eingrenzungskreise verbliebenen Rechnungssummen angewandt und habe hiebei die den Besteuerungsgrundlagen hinzugerechneten (auf volle 10.000,00 gerundeten) Beträge ermittelt. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehöre zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien.

Unter Tz. 32a des Betriebsprüfungsberichtes führte das Finanzamt aus, dass die Bescheide vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden seien, da durch die Finanzverwaltung eine Auswertung von Datenbändern bei der Firma B. beabsichtigt sei, welche Auswertung (vermutlich) die tatsächliche Höhe des nicht verbuchten Wareneinkaufes erweisen werde.

In der gegen die auf Grund der Betriebsprüfung und Umsatzsteuernachschau erlassenen Bescheide erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter zunächst aus, dass die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung, dass sich sein Klient nicht steuerredlich verhalten habe, bereits im Zuge der Betriebsprüfung außer Streit gestellt worden sei, weshalb in der gegenständlichen Berufung die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung nicht dem Grunde nach, sondern lediglich der Höhe nach angefochten werde.

Zum Sicherheitszuschlag wegen Unterfakturierung führte der steuerliche Vertreter zunächst aus, dass es öfters vorkomme, dass Kunden mit Bargeld und der Rechnung in der Hand in den Betrieb seines Klienten kämen und die offene Schuld begleichen wollten. Vom Bw. bzw. vom Büropersonal sei der übernommene Betrag auf der Originalrechnung dem Kunden quittiert worden und der Betrag in weiterer Folge mit dem Namen des Kunden bei der Bank eingezahlt worden. Üblicherweise sei die Bankeinzahlung umgehend geschehen, d.h. noch am gleichen Tag. Der Bw. bzw. dessen Mitarbeiter sähen diese Tätigkeit einerseits als Dienst am Kunden und andererseits als Zeitersparnis, da eine Überweisung von einem Konto auf das andere banküblich mehrere Tage Zinsverlust zur Folge habe. Von der Betriebsprüfung sei im Zuge der umfangreichen Prüfungshandlungen ein Fall – nämlich die Lieferung an den Kunden U. – festgestellt worden, bei welchem es zu einer Unterfakturierung in der Höhe von

S 20.000,00 gekommen sei. Der Bw. habe im Rahmen der Betriebsprüfung auf den Vorhalt, ob er weitere Unterfakturierungen vorgenommen habe, vier Fälle bekannt gegeben. Dies bedeute, dass insgesamt für die Jahre 1993 bis 1998, d.h. für einen Zeitraum von 6 Jahren von einer nachgewiesenen Unterfakturierung von S 20.000,00 und einer zugegebenen Unterfakturierung von S 27.300,00 somit insgesamt S 47.300,00 auszugehen sei. Bei der Ausmessung des Sicherheitszuschlages sei von der Betriebsprüfung ohne weitere Erhebungen von jeder zweiten Bareinzahlung welche auf das Kontokorrentkonto erfolgt sei und welche einen Rechnungsbetrag von mehr als S 80.000,00 ausgewiesen habe, eine Unterfakturierung von 12,5% des offiziellen Rechnungsbetrages angenommen worden. Die Relation von S 47.300,00 an zugegebener bzw. nachgewiesener Unterfakturierung und der aus diesem Titel angesetzten Sicherheitszuschläge von insgesamt S 1.030.000,00 erscheine als nicht nachvollziehbar überzogen.

Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung als Beispielsfälle von Bareinzahlungen zwischen S 150.000,00 und S 288.667,00 angeführten Fälle gehe nicht schlüssig hervor, weshalb die Betriebsprüfung durch die Anführung dieser Beispiele ihre Meinung untermauert sehe. Der steuerliche Vertreter halte fest, dass sämtliche von der Betriebsprüfung als "Beispiele" angeführten Kunden seinem Klienten eidestättlich bestätigt hätten, dass sie keine über den Rechnungsbetrag hinausgehenden zusätzlichen Zahlungen aus diesem Auftrag an den Bw. geleistet hätten. Der Bw. habe sich die Mühe gemacht, sämtliche Kunden, welche in den Jahren 1996, 1997 und 1998 Bareinzahlungen geleistet hätten und von der Betriebsprüfung aufgelistet worden wären, zu ersuchen, mittels eidesstattigen Erklärungen kundzutun, welche Beträge sie an ihn zur Einzahlung gebracht hätten. Die Originale dieser eidesstattigen Erklärungen würden im Unternehmen seines Klienten aufliegen, die entsprechenden Kopien würden dieser Berufung zur gefälligen Verwendung, mit dem Antrag, diese als Beweismittel im anhängigen Verfahren zu werten, übermittelt. Zwei Kunden, welche beide Mängel aus der Küchenlieferung geltend gemacht und die Rechnungsbeträge noch nicht zur Gänze bezahlt hätten, seien nicht bereit gewesen sich schriftlich zu äußern. Eine weitere Kundin hätte mitgeteilt, dass sie prinzipiell nichts unterschreibe. Sollte die Finanzbehörde es für notwendig erachten, wären diese Kunden als Zeugen wahrheitserinnernd zu befragen. Zwei weitere Kunden seien unbekannten Aufenthaltes, eine Kundin sei verreist und habe aus diesem Grund nicht erreicht werden können. Von sämtlichen anderen gelisteten Kunden würden Kopien der eidesstattigen Erklärungen der Finanzbehörde als Beweismittel vorgelegt.

In Anbetracht dessen, dass auf Grund der eidesstattigen Erklärungen der Kunden unschwer ersichtlich sei, dass in diesem Fall die Betriebsprüfung einer offensichtlichen Fehlmeinung

unterlegen sei, stelle er auftrags und im Namen des Bw. den Antrag, zu diesem Punkt die angesetzten Sicherheitszuschläge zu stornieren und die Unterfakturierung in der Höhe der festgestellten und zugegebenen Höhe anzusetzen. Er begründe diesen Antrag damit, als es der Lehre und Rechtsprechung entspreche, dass von Gefährdungs- oder Risikozuschlägen als Teil der Schätzung abgesehen werde, wenn die Bemessungsgrundlagen rechnerisch berichtigt werden könnten. Durch die so gut wie lückenlose Untermauerung der Angaben seines Klienten durch eidesstattliche Erklärungen, welche der Finanzbehörde als Beweismittel in Kopie übergeben würden, sei seines Erachtens der Ansatz von darüber hinaus gehenden Sicherheitszuschlägen nicht notwendig.

Zu der vom Finanzamt vorgenommenen Teilschätzung wegen Nichtverbuchung von B.-Küchen hielt der steuerliche Vertreter zunächst fest, dass der Bw. den "Schwarzein- bzw. verkauf von B.-Küchen" zwischenzeitig eingestanden habe und somit Gegenstand der Berufung lediglich deren Anzahl, Höhe bzw. der erzielte Rohertrag sei.

Wenn von der Betriebsprüfung vorgehalten werde, dass der Bw. zu Prüfungsbeginn aufgefordert worden sei, nicht verbuchte Kuchenein- und verkäufe sowie Unterfakturierungen offen zu legen, so sei der Grund, weshalb der Bw. dieser Aufforderung nicht nachgekommen sei der, dass er seinen Lieferanten schonen wollte, da die Befürchtung geäußert wurde, dass das Werk im Falle der Involvierung durch die Betriebsprüfung in seiner Existenz bedroht sein könnte. Zwischenzeitlich habe sich diese Befürchtung bewahrheitet, da über das Vermögen der Firma B. das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Zu den unter Tz. 28 vom Finanzamt getätigten Ausführungen, wonach es aus der Sicht des Finanzamtes unglaublich sei, dass es keinerlei Unterlagen mehr über die in Streit stehenden Vorgänge gäbe, hielt der steuerliche Vertreter in der Berufung fest, dass der Bw. bedauerlicherweise die in seinem Besitz befindlichen Unterlagen nach Auftragsabwicklung stets vernichtet habe, sodass zum Prüfungszeitraum leider keine Unterlagen verfügbar gewesen seien, aus welchen die notwendigen Angaben – auch eventuell im Zusammenhang mit der von der Firma B. zu erstellenden Eingangsrechnungen – abgeleitet hätten werden können. Aus diesem Grund habe der Bw. seine Hoffnung auch auf Unterlagen der Firma B. gestützt und seien dem Bw. von der Firma B. entsprechende Unterlagen, zumindest für die Jahre 1997 und 1998, zugesichert worden. Die Organisation im Unternehmen der Firma B. sei nicht bekannt, weshalb man nicht näher darauf eingehen könne. Die Aufzeichnungen in Form des Fax vom 27.1.1999 vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. (im Betriebsprüfungsbericht als Anlage III geführt) sei unbearbeitet und unkontrolliert, sozusagen "faxwarm" an die Betriebsprüfung weitergeleitet worden. Bei einer nachträglichen Bearbeitung, d.h. dass der

Bw. auf Grund dieses Faxes versucht habe, die so genannten "schwarzen" Küchenverkäufe zu rekonstruieren und den einzelnen Kunden zuzuordnen, habe er feststellen müssen, dass diese Aufstellung des Geschäftsführers der Firma B. für ihn nicht interpretierbare Zahlen beinhalte. Dieser Sachverhalt sei der Betriebsprüfung umgehend mitgeteilt worden und insbesondere darauf hingewiesen worden, dass sowohl von der Anzahl der einzelnen Positionen als auch von deren Höhe der Bw. zur Überzeugung gelangt sei, dass in dieser Aufstellung auch ihn nicht betreffende Lieferungen enthalten sein müssten. Er habe in diesem Zusammenhang insbesondere auf die Zahlungen vom 13.1. und 26.5.1997 über jeweils S 3.000,00 sowie auf den Umstand, dass er niemals in einem Monat sechs Küchen schwarz bestellt oder geliefert bekommen habe, hingewiesen. Wie von der Betriebsprüfung im Bericht ausführlich dargestellt worden sei, bestehe ein Zusammenhang zwischen den reinen Gerätelieferungen und "schwarzen" Küchenlieferungen. Es sei davon auszugehen, dass die Gerätelieferungen vollständig und zum richtigen Zeitpunkt verrechnet worden seien, weshalb auch ein Vergleich dieser Gerätelieferungen mit der Aufstellung des Geschäftsführers der Firma B. erhebliche Zweifel über die Richtigkeit der Aufstellung des Geschäftsführers der Firma B. untermauere. Der steuerliche Vertreter halte somit fest, dass der Bw. mit der Rekonstruktion der "schwarzen" Küchenlieferungen insofern ein großes Problem gehabt hätte, als mangels eigener Aufzeichnungen und belastet mit einer undefinierbaren Aufstellung des Geschäftsführers der Firma B. die Lösung dieser Aufgabe äußerst schwierig gewesen sei. Als Anhaltspunkt könnten daher dem Bw. lediglich die reinen Gerätelieferungen dienen. Wenn seitens der Betriebsprüfung von bis zu über zehn reinen Gerätelieferungen gesprochen werde, so werde hierbei übersehen, dass wie bereits vom Bw. während der Betriebsprüfung mehrfach dargelegt worden sei, einige Kunden wirklich nur Geräte bei ihm gekauft hätten. Der Bw. habe versucht mit seinen Kunden die Höhe der Schwarzverkäufe zu rekonstruieren, d.h. konkrete Angaben über die Höhe dieser Geschäfte zu erhalten. Bedauerlicherweise hätten nach Angaben des Bw. auch seine Kunden keine Aufzeichnungen, sodass auch dieser Versuch als Fehlschlag zu werten sei. Es habe lediglich dokumentiert werden können, welche Kunden effektiv nur Geräte bezogen hätten. Der steuerliche Vertreter verwies in der Folge auf drei Geschäftsvorgänge des Jahres 1993, wo nach den gesonderten Lieferungen der Geräte die dazugehörenden Küchen gesondert verrechnet worden seien. Zwei Kunden hätten mit eidesstattiger Erklärung bestätigt, dass sie vom Bw. lediglich Geräte, jedoch keine Möbelteile, erhalten hätten. Von den Kunden des Jahres 1994 hätten zwei Kunden mittels eidesstattiger Erklärung bestätigt, vom Bw. lediglich die angeführten Geräte, jedoch keine Möbelteile, erhalten zu haben. Ein weiterer Kunde sei zwischenzeitlich leider verstorben, sodass er den

gleichen Sachverhalt nicht bestätigen habe können. Von den Kunden des Jahres 1995 hätten zwei Kunden eidesstattliche Erklärungen abgegeben, wonach sie vom Bw. lediglich die in den Rechnungen angeführten Geräte, jedoch keine Möbelteile, erhalten hätten. Von den Kunden des Jahres 1996 hätten drei Kunden eidesstattliche Erklärungen abgegeben, wonach sie vom Bw. lediglich die in den Rechnungen angeführten Geräte, jedoch keine Möbelteile, erhalten hätten. Einer Familie seien mit zwei gesonderten Rechnungen mit benachbarter fortlaufender Rechnungsnummer die Einbaugeräte und die dazugehörige Küche verrechnet worden. Von den Kunden des Jahres 1997 hat ein Kunde eidesstattlich erklärt, dass er lediglich Geräte, jedoch keine Möbelteile, erhalten habe. Einem weiteren Kunden seien mit gesonderten Rechnungen die Einbaugeräte und die dazugehörige Einbauküche verrechnet worden. Von den Kunden des Jahres 1998 sei einer Familie mit gesonderter Rechnung die Einbauküche und mit einer weiteren Rechnung die dazugehörigen Einbaugeräte verrechnet worden. Aus dieser Aufstellung sei zu entnehmen, dass sich die zweifelhaften Fälle auf Grund der angeführten Erklärungen reduzieren würden, sodass in keinem Jahr mehr als 10 Fälle aufscheinen würden, in welchen lediglich Geräte geliefert worden seien. Auch diese Ausführungen würden aus der Sicht des steuerlichen Vertreters die Zweifel in Bezug auf die Aufstellung des Geschäftsführers der Firma B. verstärken.

Betreffend die Schätzung des Rohaufschlages halte der steuerliche Vertreter fest, dass der von der Betriebsprüfung ermittelte Rohaufschlag bei der Einbauküche des Kunden U. ohne Unterfakturierung von 48,2% als absolut branchenunüblich hoch zu bezeichnen sei. Wenn der Bw. argumentiere, dass die "Schwarzverkäufe" von ihm nur vereinzelt im engen Freundes- und Bekanntenkreis bzw. nur dann Platz gegriffen hätten, wenn er absolut mit einer Normalkalkulation nicht das Auslangen gefunden habe, sei angeführt, dass bei der Kalkulation hinsichtlich des Kunden U. unberücksichtigt geblieben sei, in welchem Umfang entsprechende Leistungen zu erbringen gewesen seien, die nicht durch die Firma B. vorgefertigt, sondern durch die Werkstatt des Bw. anzufertigen waren. Der Bw. führe weiterhin aus, dass nach seiner Erinnerung die bei den "Schwarzverkäufen" erzielten Rohaufschläge so gut wie nie den von der Betriebsprüfung angenommenen Satz von 30% erreicht hätten. In diesem Zusammenhang weise der Bw. auf den zunehmend sich verschärfenden Preiskampf hin, der zu einem deutlichen Verfall der Rohaufschläge geführt habe.

Zusammenfassend ergehe zu diesem Punkt das dringende Ersuchen an die Finanzbehörde, die Auswertung der bei der Firma B. beschlagnahmten Datenbänder so rasch als möglich durchzuführen, da dies sicherlich eine Bestätigung für die Angaben seines Klienten zur Folge haben werde. Gleichzeitig ergehe das Ersuchen an die Finanzbehörde, die entsprechenden

Auswertungen zur Verfügung zu stellen, damit von der Firma B. zum Vorsteuerabzug berechtigende Eingangsrechnungen an die Firma des Bw. erstellt werden könnten. Sollte aus welchen Gründen auch immer die Auswertung der beschlagnahmten Datenbänder der Firma B. nicht erfolgen oder nicht möglich sein, so stelle der steuerliche Vertreter auftrags und im Namen des Bw. den Antrag, die Höhe der Schwarzverkäufe wie folgt zu ermitteln: Die Anzahl der "schwarz" ein- bzw. verkauften Küchen mögen mit maximal 10 pro Jahr angenommen werden. Der durchschnittliche Einkaufswert möge im Jahr 1993 mit S 25.000,00 pro Küche, im Jahr 1994 mit S 27.000,00 pro Küche, im Jahr 1995 mit S 29.000,00 pro Küche, im Jahr 1996 mit S 31.000,00 pro Küche, 1997 mit S 33.000,00 pro Küche und 1998 mit S 35.000,00 pro Küche angesetzt werden. Der durchschnittlich erzielte Rohertrag möge mit 20% berechnet werden. Bei der Betrachtung dieser Wertansätze möge die Finanzbehörde berücksichtigen, dass dies der reine Möbelanteil sei, da die Geräte ja bereits ordnungsgemäß zur Verrechnung gelangt seien. Abschließend stelle er die Anträge, die Bemessungsgrundlage der angefochtenen Umsatz- Gewerbe- und Einkommensteuerbescheide mögen entsprechend angepasst sowie gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten werden.

Mit Datum 14. März 2000 übermittelte das Finanzamt die Stellungnahme der Prüfungsabteilung zur Berufung vom 7. Juli 1999. In dieser Stellungnahme führte die Prüfungsabteilung über die bisherige Begründung des Vorgehens hinaus weiters aus, dass die Unterfakturierung im Fall U. und vier weiterer Fälle vom Abgabepflichtigen selbst zugegeben worden sei, allerdings erst nachdem dem Bw. durch Erhebung bei drei Kunden gänzliche Schwarzverkäufe von B.-Maßküchen nachgewiesen werden hätten können. Der Bw. verband diese Offenlegung der Unterfakturierungen mit der Bitte, das Finanzamt möge von weiteren Erhebungen bei Kunden Abstand nehmen, welcher Bitte auch entsprochen worden sei. Der nunmehr in der Berufung erhobene Vorwurf, die Betriebsprüfung wäre ohne weitere Erhebungen bei der Ausmessung der Sicherheitszuschläge vorgegangen, müsse daher zurückgewiesen werden. Die Betriebsprüfung habe im Zuge der Ermittlungshandlungen erfahren müssen, dass sowohl der Bw. als auch seine Kunden nur unbestreitbare Tatsachen zuzugeben gewillt waren – wie eben das Vorhandensein einer B.-Maßküche, welche im Zuge eines Augenscheines bei den erwähnten drei Kunden von der Betriebsprüfung besichtigt werden habe können. Auch seine Glaubwürdigkeit der in der Berufung nunmehr vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen betreffend Unterfakturierung im Lichte der genannten Erfahrungen zu sehen und aus nachstehenden Gründen zu bezweifeln: Bw. und Kunden wüssten um die Nichtbeweisbarkeit erfolgter Unterfakturierungen; Kunden seien davon

geleitet, sich nicht allfälligen finanzstrafrechtlichen Konsequenzen auszusetzen. Das Verhalten des Kunden U. – in welchem Fall sogar ein "Beweismittel" vorgelegen habe – entspreche der Alltagserfahrung. Das Unterfakturierungen nicht nur sporadisch vorgenommen worden seien, würden auch die Ausführungen eines nur eineinhalb Jahre im Betrieb des Bw. beschäftigt gewesenen Angestellten in einem Arbeitsgerichtsprozess (35 Cga 9/98a LG Klagenfurt) zeigen. Das Finanzamt zitierte in der Stellungnahme die wörtliche Aussage dieses ehemaligen Angestellten vor Gericht: "Es gab zwei Arten von Kaufverträgen. Die übliche Vorgangsweise war, dass Kaufverträge auf der Basis des Angebotes ausgestellt wurden... Es gab eine zweite Art von Kaufverträgen, bei denen der Kaufvertrag wesentlich niedriger als das Angebot war. Der Differenzbetrag zum Angebotspreis wurde von den Kunden schwarz kassiert."

Wenn nun vom Bw. behauptet werde, es habe über den sechsjährigen Prüfungszeitraum 1993 bis 1998 nur fünf Fälle von Unterfakturierungen gegeben, so erscheine dies als völlig unglaubwürdig. Die Betriebsprüfung trage jedoch dem Umstand, dass der Bw. durch Vorlage von (wenn auch in Ihrer Glaubwürdigkeit bezweifelten) eidesstattlichen Erklärungen zumindest die von der Betriebsprüfung zur Ausmessung des Sicherheitszuschlages herangezogenen Auswahlkriterien als unzutreffend bemängeln, insofern Rechnung, als einer pauschalen Absenkung der ursprünglichen Sicherheitszuschläge wegen Unterfakturierung um rund 20% zuzustimmen wäre. Diesfalls würde sich eine Absenkung der nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung von 0,6% und 1,3% vom Gesamtbetrag der Entgelte festgelegten Sicherheitszuschläge auf einheitlich 0,7% vom Gesamtbetrag der Entgelte ergeben.

Zur Teilschätzung wegen Nichtverbuchung von "B.-Küchen" führt die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme aus, dass entgegen den Ausführungen in der Berufung für die Schätzung des nichtverbuchten Wareneinkaufes an B.-Küchen, nicht nur die Verkäufe von Nur-Einbaugeräten durch den Bw. gewesen seien, sondern wie in Tz. 28a erster Absatz der Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt, die vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. erstellte "Liste" über "sonstige Lieferungen" 1997 und 1998. Die Betriebsprüfung gehe in Übereinstimmung mit der Berufung auch davon aus, dass die in dieser Liste angeführten Beträge von jeweils S 3.000,00 zu den Daten 13.1.1997 und 26.5.1997 keine Kücheneinheit betreffen könnten. Weiters sei davon auszugehen, dass das im Erinnerungsvermögen der Beteiligten vermutlich noch am verlässlichsten enthaltene Jahr 1998 zur Ausmessung des nichtverbuchten Wareneinsatzes herangezogen werden könne. Unterlagen anderer Art, die die Richtigkeit oder Unrichtigkeit dieser "Liste" hätten beweisen oder zumindest glaubhaft machen können, seien von den Beteiligten als nicht mehr vorhanden erklärt worden, was von der Betriebsprüfung nach wie vor aus den unter Tz. 28a des Betriebsprüfungsberichtes

angeführten Gründen als nicht glaubwürdig angesehen werde. Ein Zusammenhang zwischen reinen Gerätelieferungen und schwarzen Küchenlieferungen sei durch die Betriebsprüfung bei insgesamt vier Kunden festgestellt worden. Für die Höhe der Schätzung des nichtverbuchten Wareneinkaufes von B.-Küchen sei dieser Umstand jedoch nur am Rande ausschlaggebend gewesen wie aus der Tz. 28a zweiter Absatz ersichtlich sei. Zum einen sei dort angeführt, dass durchaus auch Einbauküchen ohne die gleichzeitige Montage von Einbaugeräten durch den Bw. schwarz geliefert worden sein könnten, andererseits sei aber auch eine Schwarzlieferung auch der Geräte selbst durch den Bw. nicht auszuschließen. In der Berufung werde versucht, die Unrichtigkeit der "Liste" des Geschäftsführers der Firma B. herauszustellen. Auch die Betriebsprüfung sei dieser Meinung, jedoch mit der wesentlichen Anmerkung, dass die Unrichtigkeit eher eine Unvollständigkeit sei. Die vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. adressierte "Liste" sei zu einem Zeitpunkt erstellt worden, zu dem das Finanzvergehen der Beteiligten bereits entdeckt gewesen sei und die Beteiligten über die finanzbehördlichen Maßnahmen und die im Besitz der Finanzbehörde befindlichen Beweismittel voll informiert gewesen seien. Es sei daher anzunehmen, dass diese "Liste" im Interesse der Beteiligten erstellt und abgestimmt worden sei und daher in diese "Liste" nicht mehr, sondern eher weniger Lieferungen aufgenommen worden seien. Darüber hinaus sei aber auch denkbar, dass der Bw. nicht nur bei der Firma B., sondern auch bei anderen Küchenherstellern Küchen schwarz eingekauft habe. All dies sei bei der Schätzung des Wareneinkaufes durch die Betriebsprüfung außer Betracht geblieben, sodass die Betriebsprüfung nach wie vor der Meinung sei, die Schätzung des Wareneinkaufes an der Untergrenze eines möglichen Rahmens durchgeführt zu haben. Der Umstand, dass nunmehr Kunden eidesstattlich bestätigen würden, nur Einbaugeräte (ohne Küche) gekauft zu haben, bleibe aus den angeführten Gründen für die Höhe des geschätzten Schwarzeinkaufes an Küchen ohne Relevanz.

Zur bekämpften Höhe des Rohaufschlages werde in der Berufung im Wesentlichen nur ausgeführt, dass der Bw. nach seiner Erinnerung den bei den Schwarzverkäufen durch die Betriebsprüfung angewendeten Rohaufschlag von 30% zu gut wie nie erreicht habe.

Auf die in Tz. 28b dargelegten Ausführungen der Betriebsprüfung werde nicht eingegangen. Festzuhalten sei aus der Sicht der Betriebsprüfung, dass der durchschnittliche Rohaufschlag aus den Unterlagen der Firma der Bw. selbst ermittelt worden sei. Im Ausgangsrechnungsbuch des Bw. werde für Zwecke der Provisionsberechnung der Verkäufer auch der bei dem Verkauf erzielte Rohaufschlag N/N angeführt – die Auswertung dieser Rechengrößen habe die berechtigte Annahme des durchschnittlichen Rohaufschlages N/N von

40% bestätigt. Es erübrige sich daher darauf einzugehen, dass im Fall des Kunden U. der Rohaufschlag mit 48,2% N/N als branchenunüblich hoch bezeichnet werde. Dieser Rohaufschlag sei auch nicht von der Betriebsprüfung angewendet worden, sondern eben nur 30% für Schwarzumsätze, die sich aus den Unterlagen der Firma – abgeleitet vom tatsächlichen durchschnittlichen Rohaufschlag von 40% für die erklärten Umsätze – ergeben habe. Hinsichtlich der Auswertung der Tatenbestände bei der Firma B. führte das Finanzamt in der Stellungnahme aus, dass es jedenfalls bemüht sei, das Ergebnis der Auswertung so rasch wie möglich zu erhalten.

Mit Schriftsatz vom 17.4.2000 antwortete der steuerliche Vertreter auf diese Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung. Die Ausführungen der Betriebsprüfung würden zeigen, dass die Betriebsprüfung einer offensichtlichen Zweckbehauptung eines entlassenen Mitarbeiters größeren Glauben schenke als eidesstattlichen Erklärungen der Kunden des Bw.. Der steuerliche Vertreter bringe in Erinnerung, dass der Bw. durch Zufall in Erfahrung gebracht habe, dass sein ehemaliger Angestellter E., ohne sein Wissen und ohne hierfür berechtigt gewesen zu sein, von Kunden Anzahlungen kassiert habe und diese auch nicht an den Bw. abgeliefert hätte. Diese Anzahlungen seien darüber hinaus weder auf der Bestellung noch am Anbot oder einem sonstigen offiziellen Schriftstück festgehalten worden. Der Bw. habe daraufhin mehrere von seinem ehemaligen Angestellten betreute Kunden befragt, ob auch diese "Anzahlungen an den Angestellten E." geleistet hätten. Der Bw. habe so eine Anzahl von Vorgängen in Erfahrung gebracht, bei welchen der Angestellte E., wie bereits ausgeführt, Anzahlungen in die eigene Tasche kassiert habe. Nach Rücksprache mit seinem Anwalt habe der Bw. den Angestellten E. entlassen und beim Landesgericht Klagenfurt Klage eingebracht. Im Zuge dieses Verfahrens habe der Angestellte E. die von der Betriebsprüfung zitierte und als wahren Sachverhalt angenommene Aussage getätigt, wonach es zwei Arten von Kaufverträgen gegeben habe.

Der steuerliche Vertreter führt weiters aus, dass, sofern Akontozahlungen mit dem Kunden vereinbart gewesen seien, diese in den Kaufverträgen vermerkt und von den Kunden entweder direkt mittels Erlagschein eingezahlt, oder im Betrieb seines Mandanten bar bezahlt worden seien, wobei sie in diesen Fällen einen entsprechenden Einzahlungsbeleg erhalten hätten. Die "zweite Art von Kaufverträgen" seien jene gewesen, bei welchen der Bw. von Akontozahlungen, welche der ehemalige Dienstnehmer mit den Kunden vereinbart hatte, und die er ohne Auftrag und Wissen kassierte, nichts gewusst habe. Um die Kunden des Bw. von den Auseinandersetzungen zwischen dem Bw. und dem ehemaligen Mitarbeiter E. herauszuhalten, sei über Empfehlung des Anwaltes des Bw. bei der Tagsatzung am 24.3.1998

ein gerichtlicher Vergleich geschlossen worden, mit welchem sich der ehemalige Dienstnehmer E. verpflichtet habe, dem Bw. einen Betrag von S 17.094,00 sowie einen Kostenbeitrag von S 795,00 in zwei gleichen Raten in der Höhe von S 8.944,50, und zwar bis 5.5. und 5.6.1998, jeweils zu diesem Tag in der Kanzlei des Klagevertreters einlangend zu bezahlen. Weiters sei vom Angestellten E. die Bezahlung allfälliger Zeugengebühren übernommen worden. Der Bw. habe lediglich zugestimmt, dass die von ihm zu Recht ausgesprochene Entlassung in eine einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses per 5.12.1997 umgewandelt worden sei. Es sei auf Grund dieses Sachverhaltes nicht verständlich, weshalb die Betriebsprüfung die eidesstattlichen Erklärungen der Kunden als unglaubwürdig bezeichnet, der offensichtlichen Zweckbehauptung des ehemaligen Dienstnehmers seines Mandanten jedoch volle Beweiskraft zubillige. Die Ausführung der Betriebsprüfung, wonach Abgabepflichtige und Kunden nicht um die Nichtbeweisbarkeit erfolgter Unterfakturierungen wüssten, sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht im Einklang mit der Erfahrung des täglichen Lebens und stehe auch im Widerspruch zu den Ausführungen der Betriebsprüfung, wenn diese vom "Beweismittel" im Falle U. spreche.

Der steuerliche Vertreter pflichte der Betriebsprüfung bei, wenn diese ausführe, dass Kunden davon geleitet seien, sich nicht allfälligen finanzstrafrechtlichen Konsequenzen auszusetzen. Er gehe jedoch im Gegensatz zur Betriebsprüfung davon aus, dass sich auch nicht juristisch oder finanzstrafrechtlich geschulte Personen über die Bedeutung eidesstattlicher Erklärungen im Klaren seien, um so mehr wenn auf diesen Erklärungen der Hinweis angebracht werde, dass diese zur Vorlage beim Finanzamt vorgesehen seien. Er sei aus diesem Grund davon überzeugt, dass die unterfertigten und dem Finanzamt vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen den wahren Sachverhalt wiedergeben würden. Die Zustimmung der Betriebsprüfung zu einer pauschalen Absenkung des ursprünglichen Sicherheitszuschlages wegen Unterfakturierung um rund 20% müsse als nicht ausreichend bezeichnet werden, da wie bereits ausgeführt, der verbleibende Sicherheitszuschlag nach wie vor als wesentlich überhöht anzusehen sei.

Hinsichtlich der Teilschätzung wegen Nichtverbuchung von B.-Küchen wies der steuerliche Vertreter auf die fehlende Auswertung von Datenbeständen der Firma B. hin, welche seit geraumer Zeit auf sich warten lasse. Die Weiterleitung der vom Geschäftsführer des Küchenlieferanten B. übermittelten "Liste" an die Betriebsprüfung habe sich im nachhinein als unvernünftig herausgestellt, da bei dem Versuch die in der "Liste" angeführten Positionen Kücheneinkäufen zuzuordnen, festgestellt werden musste, dass die in der "Liste" genannten Beträge und die schwarzen Kücheneinkäufe absolut zwei verschiedene Sachen sein müssten.

Auch die Betriebsprüfung bezeichne unter Tz. 28a die Angaben in der "Liste" als auf völlig unglaubwürdigen Angaben beruhend. Hinsichtlich der Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach es denkbar sei, dass der Bw. nicht nur bei der Firma B., sondern auch bei anderen Küchenherstellern Küchen schwarz eingekauft habe, ersuche er das Finanzamt, bekannt zu geben, welche Sachverhalte oder Anhaltspunkte eine derartige Annahme begründen würden. Schwarzeinkäufe bei anderen Lieferanten stelle der Bw. absolut in Abrede. Betreffend des tatsächlich erzielten durchschnittlichen Rohertrages verwies der steuerliche Vertreter auf seine bereits vorgebrachten Argumente. Die Betrachtung der Roherträge einzelner Geschäfte sei deshalb nicht zielführend, als aus den Unterlagen der Buchhaltung Zusatzarbeiten inklusive Materialien, welche von den hauseigenen Tischlern durchzuführen wären, nicht ersichtlich seien.

Mit ergänzender Stellungnahme vom 14. Juli 2000 führte die Betriebsprüfung zu diesen Ausführungen des steuerlichen Vertreters aus, dass sie den Aussagen des ehemaligen Mitarbeiters deswegen mehr glauben schenke, weil sich die von diesem Mitarbeiter dem Finanzamt übermittelten Informationen zur Gänze als richtig und zutreffend herausgestellt hätten, während hingegen die von der Betriebsprüfung befragten Kunden – wie auch der Bw. selbst – vorerst die auf diesen Informationen beruhenden konkreten Vorhaltungen der Betriebsprüfung bestritten und sich erst in der Folge (als sich die Beweislage zu Lasten des Bw. einwickelt habe) zu einer gewissen Offenlegung bereit gefunden hätten. Die Betriebsprüfung verwies hierbei auf die Tz. 15 bis 23 des Betriebsprüfungsberichtes vom 14.4.1999.

Weiters führte die Betriebsprüfung in dieser ergänzenden Stellungnahme aus, dass es die vorgeschlagene Reduktion des Sicherheitszuschlages nicht aufrecht erhalten könne, da der mögliche Zeitpunkt der Datenauswertung bei der Firma B. völlig ungewiss sei und damit der Berufungspunkt Schwarzeinkauf von B.-Küchen und deren Umsatzerfassung nicht unstreitig gestellt werden könne. Da weiters der Bw. nach wie vor einen "Null-Sicherheitszuschlag" vertrete, sehe sich die Betriebsprüfung nicht mehr veranlasst, die angeführte "Paketlösung" einschließlich des Reduktionsvorschlages bei den Sicherheitszuschlägen zu vertreten.

Die von der Betriebsprüfung geäußerte Ansicht, wonach es denkbar sei, dass der Bw. nicht nur bei der Firma B., sondern auch bei anderen Küchenherstellern Küchen schwarz eingekauft haben könnte, stütze sich auf die ständige Rechtssprechung, nach welcher die Annahme, dass bei unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten, sondern auch noch weitere Vorgänge der gleichen Art nicht aufgezeichnet worden seien, mit den Denkgesetzen im Einklang stehe. Die Betriebsprüfung gehe nach wie vor davon aus, dass

die "Liste" des Geschäftsführers der Firma B. im Interesse der Beteiligten erstellt und abgestimmt worden sei und daher in diese "Liste" nicht mehr, sondern eher weniger Lieferungen aufgenommen worden seien. Es sei geradezu absurd anzunehmen, dass zu einem Zeitpunkt, an dem das Finanzvergehen der Beteiligten nur dem Grunde nach entdeckt gewesen sei, ein Beteiligter mehr Schwarzumsätze schriftlich offen lege als er tatsächlich getätigt haben soll. Der hinsichtlich der des Rohertrages erhobene Einwand, wonach nicht aus den Betriebunterlagen ersichtbare Aufwände an Zusatzarbeiten inklusive Materialien vorliegen würden, gehe ins Leere: Durch die Betriebsprüfung seien bei der Schätzung der Schwarzverkäufe an B.-Küchen zwei Größen berücksichtigt worden, nämlich als Einsatz der (geschätzte) bloße Einkaufswert der B.-Küche (ohne weitere Materialien/Hilfsmaterialien und ohne Leistungseinsatz/Lohnkosten), auf den ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 30% den Umsatz der fertig aufgestellten Küche einschließlich des Montagepreises ergebe. Das bedeutet, dass der von der Betriebsprüfung angewendete Rohaufschlag von 30% im Umsatz auch den verrechneten Montagepreis und die bei der Aufstellung der Küche verbrauchten sonstigen Materialien und Hilfsmaterialien umfasse, da der vermutlich erzielte gesamte Endumsatz durch die Schätzung zu erfassen gewesen sei.

Mit Bericht vom 10. Juli 2001 teilte das Finanzamt der damaligen Finanzlandesdirektion mit, dass die teilweise Auswertung der Datenbänder der Firma B. abgeschlossen worden sei. Auf Grund der großen Datenmengen seien nur pro Jahr zwei Datenbänder ausgewertet worden. Da die Daten laufend verändert worden seien, stelle jedes Sicherungsband nur eine Momentaufnahme des Bestandes dar. Auf Grund der Abgleichung der Angaben des Bw. mit den ausgewerteten Daten könne nachgewiesen werden, dass zum Teil Daten bereits gelöscht seien. Unter Verweis auf die dem Bericht angeschlossenen Tabellenblätter führt das Finanzamt aus, dass es Schwarzlieferungen an Küchen gegeben habe, welche vom Bw. auch im fortgesetzten Verfahren bestritten worden seien. Vom Finanzamt wurde diesbezüglich ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung vom Bw. eine Liste übergeben worden sei, in welcher jene Kundennamen angeführt worden seien, welche offiziell nur Geräte beim Bw. eingekauft hätten. Der Bw. sei aufgefordert worden in dieser Liste festzuhalten, ob eine Küchenlieferung stattgefunden habe und wenn ja, wie hoch der Umsatz in diesem Fällen gewesen sei. Der Bw. habe beispielsweise im Falle "Familie UG." am 23.2.1999 mit "nein" bekannt gegeben, dass diesfalls keine Küchenlieferung durchgeführt worden sei. Nunmehr stelle sich per Auswertung der Datenbänder heraus, dass die Firma B. Anfang November 1996 eine Küche unter dem Kommissionsnamen "UG" für den Bw. produziert habe. Die Rechnung hinsichtlich der Geräteelieferung des Bw. an UG trage das Datum 19.11.1996.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass nach dem Ergebnis der Auswertungen der Datenbänder Schwarzlieferungen an Küchen nicht nur in Fällen von offiziellen Gerätelieferungen an den Kunden durchgeführt worden seien, sondern auch in Fällen, bei welchen die Kunden keine "offiziellen" Gerätelieferungen vom Bw. erhalten hätten. In der Datenbank der Firma B. sei unter der Kundennummer 022002 des Bw. der Kommissionsname J. gefunden worden. Dieser Name sei bisher dem Bw. von der Betriebsprüfung nicht vorgehalten worden, da keine Rechnung über Gerätelieferungen vorgefunden worden sei.

Das Finanzamt zog des Weiteren aus den Datenbankauswertungen der Firma B. den Schluss, dass die Angaben des Bw. über die Höhe des Schwarzumsatzes unrichtig bzw. unglaubwürdig seien und verwies auf den Fall P. vom 13.10.1997, wo der Bw. angegeben habe, dass der Umsatz S 47.000,00 betragen habe. Die Auswertung der Datenbänder bei der Firma B. habe nunmehr ergeben, dass diese Küche bereits um einen Betrag von S 50.220,74 eingekauft worden sei.

In weiterer Folge seien die beim Bw. festgestellten Kommissionsnamen (Gerätelieferungen ohne dazugehörende Küchenlieferung), welche um die vom Bw. im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gegebenen Daten ergänzt worden seien (Frage, ob eine Küchenlieferung stattgefunden habe, und wenn ja, wie hoch der erzielte Umsatz gewesen sei) verprobt worden. Diese Auswertung lasse den folgenden Schluss zu: Die Auswertung der Datenbänder sei nicht vollständig bzw. seien erfolgte Schwarzlieferungen an Küchen im Datenbestand bereits wieder gelöscht. Als Beweis hiefür wird angeführt, dass in der vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. übermittelten "Liste" über "sonstige Lieferungen" vom 27.1.1999 pro Jahr zwölf Küchenlieferungen angeführt seien, währenddessen in den Auswertungen der Datenbänder für das Jahr 1998 nur zwei Fälle und für das Jahr 1997 nur fünf Fälle beinhaltet seien. Der Bw. habe am 23.2.1999 der Betriebsprüfung mitgeteilt, in welchen Fällen Schwarzlieferungen an Küchen durchgeführt worden seien. Hiebei würden sich für das Jahr 1998 noch sieben Fälle finden, welche nicht in den Auswertungen der Datenbänder gefunden worden seien. Somit könne - untermauert durch die vom Geschäftsführer der Firma B. und durch die vom Bw. persönlich erstellten Unterlagen – der Schluss gezogen werden, dass die Auswertung der Datenbänder nur einen Bruchteil der Schwarzlieferungen beinhalten könne.

Die Auswertung der Datenbänder habe auch ergeben, dass der Geschäftsführer der Firma B. und der Bw. sich hinsichtlich der Vorgehensweise gegenüber der Finanzverwaltung abgesprochen hätten. Diesbezüglich verwies das Finanzamt in diesem Bericht auf die Vernehmungsprotokolle mit dem Geschäftsführer der Firma B. vom 4.2.1999 sowie mit dem Bw. vom 5.2.1999, wo jeweils von einer Abholung durch den Kleintransporter der Firma des

Bw. die Rede gewesen sei. Nunmehr habe die Auswertung der Datenbänder gezeigt, dass die Zustellung jeweils durch den LKW der Firma B. erfolgt sei, in den ausgewerteten Daten lasse sich sogar die "Tourenzählnummer" nachvollziehen.

Zur Schätzung des Wareneinkaufes führte das Finanzamt weiter aus, dass die Betriebsprüfung den Wareneinsatz ausgehend von den im Fax vom 27.1.1999 vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. bekannt gegebenen nichtverbuchten Wareneinkäufen im Zeitraum vom 12.1.1998 bis 7.9.1998 in der Höhe von rund S 440.000,00 geschätzt habe. Nunmehr habe die Auswertung der Datenbänder ergeben, dass alleine im Zeitraum 16.10.1996 bis 26.11.1996 (somit in nur weniger als eineinhalb Monaten) ein nichtverbuchter Wareneinkauf in Höhe von rund S 212.000,00 vorliege. Die Betriebsprüfung habe für das gesamte Jahr 1996 den Wareneinkauf mit S 575.000,00 geschätzt. Bei den angenommenen fünfzehn schwarz verkauften Küchen pro Jahr würde dies einen Wareneinkauf pro Küche von S 38.333,00 ergeben, aus der Auswertung der Datenbänder sei ersichtlich, dass alleine die Küche für Familie WA. einen Wareneinkauf von S 90.332,00 repräsentiere.

Im Falle der Kommission W. habe nun erstmalig ein tatsächlich erzielter Rohaufschlag bei einer Schwarzlieferung an Küchen nachvollzogen werden können. Herr W. habe niederschriftlich bekannt gegeben, dass er insgesamt S 90.526,00 an den Bw. für die Küche inklusive Geräte bezahlt habe und diese Angaben auch mittels Vorlage von entsprechenden Unterlagen (handschriftlichen Aufzeichnungen des Bw.) dokumentiert. Auf Grund dieser Unterlagen sind für die reine Küche (ohne Heizkörperverbau, Platte und Ralfarbe und ohne Montage) S 47.500,00 und für die Montage extra S 4.500,00 verrechnet worden. Auf Grund der Datenbankauswertungen ergebe sich ein Wareneinkauf von S 21.260,00 und daraus ein tatsächlich erzielter Rohaufschlag von N/N 86%. Daraus sei ersichtlich, dass die Betriebsprüfung jedenfalls an der durchgeführten Schätzung festhalte, da die Auswertung der (vorhandenen) Datenbänder ergebe, dass es nach Meinung der Betriebsprüfung keinerlei Anlass gebe, die Schätzung nach unten zu korrigieren. Das Finanzamt schloss dieser Stellungnahme drei Tabellenblätter mit den einzelnen Daten an.

Am 2. August 2002 reichte der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für das Rechnungswesen DDR. N. zur GZ 11Ur 1043/01 w beim Landesgericht Klagenfurt sein Sachverständigengutachten in der Finanzstrafsache gegen den Bw. wegen der §§ 33 Abs. 1 und 2a und 38 Abs. 1a Finanzstrafgesetz ein. Der Auftrag des Landesgerichtes Klagenfurt an den Sachverständigen lautete, ein Gutachten darüber zu erstatten, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang im Zeitraum 1993 bis 1998 durch den Bw. Umsatzsteuer, Einkommensteuer und/oder Gewerbesteuer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit hinterzogen worden

sei, wenn dies geschehen sei, auch darüber, ob der strafbestimmende Wertbetrag des § 53 Abs. 1 lit. b FinStrG in der Höhe von € 75.000,00 überschritten worden sei.

Nach Darstellung der Prüfungshandlungen der Finanzverwaltung beim Bw. sowie der zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens bereits durchgeführten Auswertung der Datenbänder der Firma B. führte der Sachverständige unter Punkt 3.2.2. des Gutachtens aus, dass die grundsätzliche Schätzungsbefugnis und –verpflichtung der Finanzbehörde im konkreten Fall auf Grund der festgestellten nicht verbuchten zusätzlichen Wareneinkäufe auch für den finanzstrafrechtlichen nicht in Zweifel gezogen werden könne. Die gegenständliche schätzungsweise Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sei vorerst auch formal richtig von den Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft ausgegangen und habe diese in den Bereichen im Schätzungswege ergänzt, in denen begründete Indizien dafür vorgelegen seien, dass die vom Bw. erstellten Aufzeichnungen unvollständig, unrichtig oder sonst mangelhaft seien.

Die Teilschätzung betreffend den "Schwarzverkauf" von Küchen sei unter Zugrundelegung der Aufzeichnungen des Geschäftsführers der Firma B. für den Zeitraum 12. Jänner bis 7. September 1998 erfolgt, wobei in der Folge eine Umrechnung auf den Jahresbetrag unter Berücksichtigung saisoneller Schwankungen – Abschlag in der Höhe von 5% vorgenommen worden sei.

Als Ergebnis der Auswertung der Datenbänder der Firma B. sei festzuhalten, dass einerseits Lieferungen von Küchen an Kunden vorgenommen worden seien, die in der vorgelegten Aufstellung des Angeklagten nicht enthalten seien, obgleich sich aus der Auswertung ergebe, dass eine Lieferung vorgenommen worden sei (z.B. Familie UG) und andererseits auch Schwarzlieferungen von Küchen in jenen Fällen vorgelegen seien, in welchen die Kunden keine Geräte bei dem Angeklagten eingekauft hätten (z.B. Kunde K.).

Aus den Unterlagen sei weiters ersichtlich, dass die Auswertung der Datenbänder der Firma B. nicht vollständig sei bzw. zum Teil Daten wiederum gelöscht worden seien, da in der vorgelegten Aufstellung des Geschäftsführers der Firma B. für die Kalenderjahre 1997 und 1998 pro Jahr zwölf Küchellieferungen angeführt würden, während die Auswertungen der Datenbänder für das Kalenderjahr 1998 lediglich zwei Fälle und für das Kalenderjahr 1997 lediglich fünf Fälle beinhalten würden. Weiters habe der Bw. gegenüber der Abgabenbehörde eine Liste von "Schwarzlieferungen" an Küchen vorgelegt, in welchen Kunden aufschienen, die jedoch nicht in den Auswertungen der Datenbänder enthalten seien.

Unter Berücksichtigung der umfangreichen Ermittlungen der Abgabenbehörde und Auswertung der Unterlagen sei, so der Sachverständige, festzuhalten, dass die vorgenommene Teilschätzung im Bereich des Schwarzverkaufes von Küchen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einer Sachverständigenüberprüfung standhalte, diese somit auch im Finanzstrafverfahren für die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages heranzuziehen sei. Das Ergebnis dieser Schätzung stehe im widerspruchlosen Einklang mit dem festgestellten Sachverhalt.

Unter Tz. 30 des Gutachtens führt der Sachverständige aus, dass die Ausführungen des Angeklagten im Rahmen des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens und im Rahmen der Berufung zum Teil widersprüchlich und zum Teil nicht nachvollziehbar seien.

Zu den aus dem Titel "Unterfakturierung" verhängten Sicherheitszuschlägen führte der Sachverständige unter Tz. 35 des Gutachtens aus, dass anders als im Abgabenverfahren die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung bei der Finanzstrafbehörde liege, sodass eine Abgabenhinterziehung nur dann angenommen werden könne, wenn sich auf Grund entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lasse, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein könne, ohne dass die Tatsache, dass Geschäftsvorgänge nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden seien oder Mängel der Aufzeichnungen festzustellen gewesen wären, für sich alleine schon dazu ausreichen würde, Verkürzungsvorsatz anzunehmen, weil es viel mehr der Feststellung bedürfe, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt hätten. Der Sachverständige kam zum Schluss, dass im gegenständlichen Fall zum Zwecke der Ermittlung des finanzstrafrechtlich relevanten strafbestimmenden Wertbetrages der Ansatz eines Sicherheitszuschlages nicht zulässig sei und ersetzte den vom Finanzamt verhängten Sicherheitszuschlag unter Berücksichtigung des Rechtsgrundsatzes "in dubio pro reo" sowie der vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen durch einen eigenständigen Ansatz in Höhe der vom Bw. einbekannten Unterfakturierungen.

Der Sachverständige führte hiezu aus, dass die von der Finanzbehörde vorgenommene Berechnung des Sicherheitszuschlages für die finanzstrafrechtliche Würdigung im konkreten Fall nicht schlüssig sei. Dies treffe auch für die beispielhaft angeführten Geschäftsfälle zu, welche als Grundlage für die Verhängung des Sicherheitszuschlages ausgewählt worden seien.

Unter Tz. 39 führte der Sachverständige aus, dass aus seiner Sicht zu den von der Finanzbehörde vorgenommenen Schätzungen zusammenfassend festzustellen sei, dass die Teilschätzung im Bereich des Schwarzverkaufes von Küchen auch finanzstrafrechtlich von

rechtlicher Relevanz sei und der Sicherheitszuschlag auf Grund der Unterfakturierung durch einen eigenständigen Wertansatz unter Beachtung des im Finanzstrafrecht vorherrschenden Grundsatzes "in dubio pro reo" ersetzt werden müsse.

Für die Berechnung des finanzstrafrechtlich relevanten strafbestimmenden Wertbetrages schied der Sachverständige unter Tz. 39 und folgende jene Vorsteuerbeträge aus, welche auf die vom Finanzamt angenommenen Wareneinsätze entfiel. Der Sachverständige verwies diesbezüglich darauf, dass steuerliche Beweislastregelungen nicht Teil des materiellen Steuertatbestandes seien, sondern formell rechtliche Voraussetzungen des Steuertatbestandes. Diese besonderen Nachweiserfordernisse würden schon von vorne herein nicht in den Blankettstraftatbestand des § 33 FinStrG einfließen.

Ausgehend von diesen Überlegungen ermittelte der Sachverständige unter Tz. 44 seines Gutachtens einen strafbestimmenden Wertbetrag von S 712.627,35.

Mit den Eingaben vom 25. August 2003 und 23. September 2003 an das Bundesministerium für Finanzen warf der steuerliche Vertreter die Frage eines Vorsteuerabzuges des Bw. hinsichtlich der nicht verbuchten Küchenlieferungen der Firma B. auf. Die Finanzbehörde habe jene Datenbänder, aus welchen die erforderlichen Daten entnommen werden könnten, vor Jahren beschlagnahmt und bislang noch nicht an die Firma B. zurückgestellt. Durch diese Maßnahme verhindere die Finanzverwaltung de facto, dass von der Firma B. an den Bw. ordnungsgemäße, zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen ausgestellt werden könnten.

Im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen teilte das Finanzamt zunächst am 4. September 2003 an den steuerlichen Vertreter mit, dass die Firma B. grundsätzlich berechtigt sei, Rechnungen über erfolgte Lieferungen – auch nachträglich auszustellen. Es sei auch zulässig, über mehrere Lieferungen mit einer Rechnung anzurechnen. Das Finanzamt weise jedoch darauf hin, dass ein Vorsteuerabzug beim Bw. nur zulässig sei, wenn die Rechnung alle Merkmale des § 11 Abs. 1 UStG enthalte, insbesondere auch Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände, Tag der Lieferung und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag. Da jedoch nach den Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfungen beim Bw. und bei der Firma B. keine Unterlagen über die Schwarzlieferungen mehr vorhanden seien, müsse davon ausgegangen werden, dass diese Daten nicht mehr eruierbar seien, sodass die Erstellung ordnungsgemäßer, zum Vorsteuerabzug berechtigender Rechnungen nicht mehr möglich sein werde. Der Fall der Bier-Schwarzlieferungen sei mit dem vorliegenden Fall insofern nicht vergleichbar, als im Falle

der Bier-Schwarzlieferungen die Erlöse von den Brauereien ordnungsgemäß erfasst und versteuert worden seien, sodass auch die nötigen Daten für die Rechnungsausstellung vorhanden gewesen wären.

Mit Schreiben vom 22. September 2003 antwortete der steuerliche Vertreter auf diese Mitteilung des Finanzamtes, dass die Firma B., um Rechnungen ausstellen zu können, auf die Informationen angewiesen sei, welche nur aus den vor Jahren von der Finanzverwaltung beschlagnahmten Datenbändern entnommen werden könnten. Bei allem Verständnis für die formellen Voraussetzungen, welche der Gesetzgeber im UStG zur Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges festgelegt habe, erscheine es dem steuerlichen Vertreter trotzdem nicht richtig, wenn die Finanzverwaltung die einzige vorhandene Datenbasis, nämlich die bei der Firma B. beschlagnahmten Datenbänder, jahrelang unter Verschluss halte und damit die Ausstellung von Rechnungen, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, unmöglich mache. Er bringe in Erinnerung, dass seines Wissens die Datenbänder auf einem zwischenzeitlich sehr veralteten System erstellt worden seien und somit nicht mehr sichergestellt sei, dass die erforderlichen Auswertungen vorgenommen werden könnten. Auf Grund des vorgegebenen Sachverhaltes ersuche der steuerliche Vertreter die Finanzverwaltung Handlungen zu setzen, die es der Firma B. ermöglichen würden, dem Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen auszustellen. Sollte dies nicht möglich sein, so ersuche er die Finanzverwaltung um Anerkennung der Vorsteuer in jenem Ausmaß, welches im Falle einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung dem von der Finanzbehörde geschätzten Schwarzeinkauf des Bw. bei der Firma B. entspreche.

Mit Schreiben vom 24. September 2003 antwortete das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter dahingehend, dass der Anspruch des Bw. auf Ausstellung einer Rechnung ein zivilrechtlicher Anspruch sei, der gegenüber dem Lieferanten Firma B. geltend zu machen sei. Sollte die Firma B. zur Rechnungsausstellung Unterlagen benötigen, die von der Finanzverwaltung (Finanzamt K.) beschlagnahmt worden seien, so sei es Sache der Firma B. diese Unterlagen anzufordern. Eine allfällige Nichtlesbarkeit von Daten sei ein Umstand, der von der Firma B. zu vertreten sei. Eine Schätzung von Vorsteuern sei nur möglich, wenn ursprünglich ordnungsgemäße Rechnungen vorhanden gewesen seien, die später beim Leistungsempfänger in Verlust geraten seien, nicht aber wenn – wie hier – Rechnungen weder ausgestellt noch dem Leistungsempfänger zugeleitet worden seien.

Mit den Schreiben vom 3. Juni 2003 und 10. Oktober 2003 nahm auch das Finanzamt K. zur Frage eines nachträglichen Vorsteuerabzuges Stellung. Das Finanzamt K. verneinte die Möglichkeit eines nachträglichen Vorsteuerabzuges für den Bw. und verwies darauf, dass die

Sicherungsbänder von der Firma B. nicht zurückgefordert worden seien und sich nach wie vor bei der Systemprüfergruppe der zuständigen Großbetriebsprüfung befinden würden. Die Firma B. habe im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens den Konkurs und im Anschluss daran einen Zwangsausgleich mit 20% Quote beantragt. Der Zwangsausgleich sei überraschend rasch bestätigt worden. Der Betrieb der Firma B. werde von einer Nachfolgefirma fortgeführt. Der Antrag auf Liquidation der Firma B. sei bereits gestellt. Es sei seitens der Gemeinschuldnerin für die sich aus der Betriebsprüfung ergebenden Abgabennachforderungen nicht einmal die Ausgleichsquote in Höhe von 20% in voller Höhe entrichtet worden. Eine nachträgliche Rechnungsausstellung an den Bw. hätte daher zur Folge, dass der Lieferungsempfänger Bw. sich Vorsteuern für Lieferungen abziehen würde, für die die liefernde Firma B. die Umsatzsteuer nicht bzw. nicht in voller Höhe entrichtet habe und auch nicht zu entrichten beabsichtige.

Im Zuge des vor dem unabhängigen Finanzsenat am 11. Dezember 2003 abgehaltenen Erörterungstermines gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurden zunächst die bisherigen Verfahrensergebnisse einschließlich des Sachverständigengutachtens Dr. N. bekannt gegeben. Weiters wurden von den Amtsvertretern die Ergebnisse der Auswertungen der Sicherungsbänder der Firma B. durch das Finanzamt K. und durch die Großbetriebsprüfung bekannt gegeben. Aus diesen Auswertungen sei ersichtlich, dass der vom Finanzamt angenommene Wert an verkauften "Schwarzküchen" ein Mindestwert sei. Der steuerliche Vertreter teilte mit, dass ihm diese Auswertungen noch nicht bekannt seien. Vom Finanzamt wurden die diesbezüglichen Unterlagen an den steuerlichen Vertreter nach dem Erörterungstermin zugeleitet.

Zu den aus dem Titel "Unterfakturierung" verhängten Sicherheitszuschlägen wurde von den Amtsvertretern festgehalten, dass auf Grund eines Ersuchens des steuerlichen Vertreters im Zuge der Betriebsprüfung nach den ersten drei Erhebungshandlungen weitere Erhebungshandlungen eingestellt worden seien, um dem Ersuchen des Bw., seine Geschäftstätigkeit nicht zu gefährden nachzukommen. Im weiteren Verfahren seien aus der Sicht des Finanzamtes durch den Bw. jedoch nur weitere drei, also insgesamt sechs Unterfakturierungen im gesamten Prüfungszeitraum einbekannt worden. Dies könne vom Finanzamt nicht hingenommen werden. Aus der Sicht des Finanzamtes bestehe der begründete Verdacht, dass noch eine Reihe von weiteren Unterfakturierungen vorliegen müssten. Aus diesem Grunde sei es zur Festlegung der Sicherheitszuschläge gekommen.

Der steuerliche Vertreter stellte diese Annahmen des Finanzamtes entschieden in Abrede und verwies nochmals auf die vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen der Kunden sowie auf die

Zugrundlegung der Rechnungsbeträge für die Provisionsabrechnungen der Vertreter, welche niemals zu Lasten ihrer Provision verminderte Beträge akzeptiert hätten.

Hinsichtlich der rechtlichen Möglichkeiten einer Anerkennung bzw. teilweisen Anerkennung von Vorsteuer aus den Schwarzankäufen des Bw. erklärten beide Verfahrensparteien übereinstimmend den Rechtsstandpunkt, wonach die allfällige Anerkennung oder Berichtigung von Vorsteuern ex nunc Angelegenheit einer künftigen Umsatzsteuervoranmeldung wäre.

Bei der am 16. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter zunächst sein bisheriges Vorbringen und verwies auf zwei Vertreter, deren Rohaufschläge in den Jahren 1995 bis 1999 mit Werten zwischen 21% und 28,06% für Zwecke der Provisionsermittlung ausgewiesen seien. Hinsichtlich der Unterfakturierung wäre vom Finanzamt ausschließlich auf einen einzigen Fall, nämlich den Fall U. Bezug genommen worden, welcher die angefochtenen 12,5% an Unterfakturierung aufweise.

Zum Fall W., welcher von der Betriebsprüfung mit einem beispielsweise Rohaufschlag von 86% im bisherigen Verfahren ins Treffen geführt worden sei, führe der steuerliche Vertreter aus, dass bei dieser Berechnung eine Vermengung des Wareneinkaufes von B.-Küchen mit dem zusätzlichen Produktionswert durch die Tischler des erfolgt sei. Von der Firma des Bw. sei über die B.-Küche hinaus noch ein Heizkörperverbau, Lichtblenden und Gesims mit einem zusätzlichen Wareneinkauf von S 19.470,00 durchgeführt worden. Noch ohne den dabei zu berücksichtigenden Lohnanteil der Tischler sinke dadurch der Rohaufschlag bereits auf 48,77%. Der von der Betriebsprüfung in diesem Einzelfall ermittelte Rohaufschlag entspreche daher nicht der Realität.

Hinsichtlich der Ergebnisse des arbeitsgerichtlichen Prozesses mit dem ehemaligen Mitarbeiter E. führte der steuerliche Vertreter über Befragen aus, dass die ursprünglich ausgesprochene Entlastung deshalb in eine einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses umgewandelt worden sei, da beim Arbeitsgericht aus Gründen des Arbeitslosengeldes derartige Übereinkünfte öfters herbeigeführt würden. Eine Abfertigung sei nach dem Wissen des steuerlichen Vertreters nicht bezahlt worden. Die genaue Beschäftigungsdauer des Mitarbeiters könne der steuerliche Vertreter nicht beziffern.

Die Grundaufzeichnungen in der Firma des Bw. würden von der Gattin und von der Tochter des Bw. vorgenommen werden. Die monatliche Buchung erfolge in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters.

Über weiteres Befragen gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass er von seinem Mandanten dahingehend informiert worden sei, dass mittlerweile das Strafverfahren gegen den

Geschäftsführer der Firma B. zum Abschluss gebracht worden sei. Der Geschäftsführer der Firma B. sei nach dessen Einschätzung milde behandelt worden. Auch die Verfahren einschließlich Strafverfahren gegen weitere "Schwarzabnehmer" von B.-Küchen seien glaublich abgeschlossen.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass der Bw. mittlerweile auf Grund seiner schweren Herzerkrankung in Pension sei und seinen Betrieb an seine Gattin verkauft habe. Die Verkaufswerte seien von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt worden. Der Bw., dessen Herzpumpleistung nur mehr ein Drittel der Normalleistung betragen soll, könne nur mehr stundenweise im Betrieb mitwirken. Er sei auch monatelang im Krankenhaus gewesen, was auch ein Grund für die mehrfache Verschiebung dieser mündlichen Verhandlung gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter verlas in Teilen das Schreiben (E-Mailnachricht) vom 10. Oktober 2003 des Finanzamtes K. an die damalige Finanzlandesdirektion für Kärnten hinsichtlich einer Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Vorsteuern aus noch zu stellenden Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes von der Firma B. an die Firma des Bw.. Dieser Aktenvorgang sei vom Finanzamt dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis übermittelt worden.

Hinsichtlich der beiden Listen betreffend Schwarzverkäufe führte der steuerliche Vertreter zunächst hinsichtlich der vom Finanzamt am 10. Juli 2001 an die damalige Finanzlandesdirektion für Kärnten übermittelten Listen aus, dass die vom Bw. ohne jegliche schriftliche Unterlage getätigten Angaben hinsichtlich Ein- und Verkaufspreise von Schwarzlieferungen keinesfalls zu seinen Lasten ausgelegt werden könnten, wenn schlussendlich laut Datenbändern teilweise höhere Beträge aufscheinen würden. Weiters handle es sich bei einem angeführten Kunden um einen persönlichen Freund eines Tischlers des Bw.. Ein weiterer Kunde sei der Freund eines anderen Tischlers des Bw.. Bei diesen Freunden von Mitarbeitern habe der Bw. keinerlei Aufschlag lukriert. Der steuerliche Vertreter führte nochmals aus, dass sein Mandant seine Angaben nach bestem Wissen, sogar eher überschießend als untertreibend, gemacht habe.

Der Amtsvertreter führte zum Sachverhalt nochmals aus, dass nach den bisherigen Verfahrensergebnissen seitens des Finanzamtes hinsichtlich des Berufungspunktes "Schwarzlieferungen" von den zu Grunde gelegten Werten als Mindestwerten auszugehen sei und die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters, welche eine Herabsetzung der Ansätze untermauern sollten, seitens des Finanzamtes als nicht durchdringend erachtet

würden. Der Amtsvertreter beantragte, die vom Finanzamt getroffenen Ansätze hinsichtlich des Punktes "Schwarzlieferungen" der weiteren Beurteilung zu Grunde zu legen.

Hinsichtlich des Berufungspunktes "Sicherheitszuschläge aus Unterfakturierung" verwies der Amtsvertreter auf die aus der Sicht des Finanzamtes äußerst unglückliche Weise, auf welche das Finanzamt in eine ungünstige diesbezügliche Verfahrensposition geraten sei. Der Bw. habe die Betriebsprüfung veranlasst, von eigenen Erhebungsschritten Abstand zu nehmen mit der Ankündigung, selbst alle Unterfakturierungen bekannt zu geben. Anstatt dessen sei vom Bw. jedoch nur eine große Anzahl von eidesstattlichen Erklärungen von Kunden vorgelegt worden, welche sich selbst jedoch im Falle einer anders lautenden Erklärung einer strafrechtlichen Mittäterschaft schuldig gemacht hätten. Es könne nicht sein, dass dem Finanzamt das Entgegenkommen gegenüber dem Bw. und seiner Geschäftstätigkeit nun als mangelhafte Sachverhaltsermittlung zum Vorwurf gemacht werde. Mit einem Sicherheitszuschlag seien Grauzonen abzudecken, welche die Finanzbehörde nicht aufdecken könne. Mit der von der Betriebsprüfung getroffenen Berechnungsgrundlage sei aus der Sicht des Amtsvertreters äußerst behutsam und zurückhaltend eine Berechnungsgrundlage für den Sicherheitszuschlag ermittelt worden. Der Amtsvertreter beantragte die Abweisung der Berufung.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Berufung entsprechend seinen Anträgen in der Berufungsschrift.

Den Verwaltungsakten ist zu entnehmen, dass vom Bw. für die berufungsgegenständlichen Jahre als Gesamtbetrag der Entgelte in den Umsatzsteuererklärungen nachfolgende Beträge einbekannt wurden: S 15.212.981,88 (1993), S 14.496.344,80 (1994), S 13.179.856,26 (1995), S 15.540.723,07 (1996), S 17.064.642,26 (1997) und S 18.045.657,71 (1998).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wies der Bw. in den Steuererklärungen mit S 911.571,00 (1993), S 843.873,00 (1994), S 582.699,00 (1995), S 1.079.545,00 (1996) und S 1.091.284,00 (1997) aus.

Der Senat hat erwogen:

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

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn

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

Nach § 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.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005, 2001/13/0261 und do. Zitate).

Wie in der Berufung vom 7. Juli 1999 ausgeführt wurde, besteht hinsichtlich der gegenständlichen Schätzung nicht dem Grunde, sondern lediglich der Höhe nach Streit. Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung, dass sich sein Klient nicht steuerredlich verhalten habe, bereits im Zuge der Betriebsprüfung außer Streit gestellt worden sei.

Im Folgenden war daher zu überprüfen, inwieweit die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung, bestehend aus einer Teilschätzung wegen Nichtverbuchung von B.-Küchen sowie einem Sicherheitszuschlag wegen Unterfakturierungen, den wahren Besteuerungsgrundlagen nahe kommt.

1. Teilschätzung wegen Nichtverbuchung von B.-Küchen

Der Bw. beantragte – unter nochmaligem Hinweis darauf, dass Gegenstand der Berufung lediglich Anzahl, Höhe und Rohaufschlag des zwischenzeitlich eingestandenen "Schwarzein- und Verkaufs von B.-Küchen" seien – die Anzahl der schwarz ein- bzw. verkauften Küchen möge mit maximal 10 pro Jahr angenommen werden, der durchschnittliche Einkaufswert mit jährlich in Schritten von S 2.000,-- ansteigenden Werten zwischen S 25.000,-- und S 33.000,-- sowie der durchschnittlich erzielte Rohertrag mit 20% berechnet werden.

Das Finanzamt gründete seine Schätzung der Anzahl mit 15 Küchen pro Jahr auf die im Zuge der Prüfung vom Bw. eingereichte "Liste" vom 27. Jänner 1999 (Anlage III des

Prüfungsberichtes), welche unstrittig vom Geschäftsführer der Firma B. an den Bw. per Fax übermittelt worden war. Der Bw. argumentierte vor dem Finanzamt und zunächst auch vor dem unabhängigen Finanzsenat, neben der Anführung, wonach er mit dieser Liste nach Durchsicht nichts anfangen könne, mit der Unsicherheit, welche durch die noch nicht durchgeführte Auswertung der Datenbänder der Firma B. gegeben sei.

Gerade diese Auswertung der Datenbänder, welche vom Finanzamt K. in Zusammenarbeit mit der Großbetriebsprüfung zwischenzeitig vorgenommen wurde, lässt jedoch keinen Zweifel daran, dass die vom Finanzamt durchgeführte Hochrechnung anhand der "Liste" vom 27. Jänner 1999 den wahren Besteuerungsgrundlagen jedenfalls näher kommt als die bloße Behauptung des Bw., es seien lediglich 10 B.-Küchen pro Jahr nicht verbucht worden. Die bei der Auswertung der Datenbänder zu Tage getretenen Umstände, wonach einerseits ein vom Bw. als reine Geräteelieferung bezeichneter Vorgang nunmehr doch als mit einer Küchenlieferung verbunden nachgewiesen wurde, weiters, dass überhaupt – auch als Geräteelieferungen – nicht erfasste Kundennamen auf den ausgewerteten Datenbändern aufschienen, machen die Einwendungen des Bw. nicht nur unglaubwürdig, sondern lassen auch die Unzulänglichkeit der Beweisführung des Bw. zu Trage treten. Die Behauptung des Bw., sämtliche bezughabenden Unterlagen jeweils vernichtet zu haben, untermauert dies aus der Sicht des Senates.

Im Gegensatz dazu konnten aus der Auswertung der Datenbänder konkrete Daten hinsichtlich des Einkaufswertes verschiedener B.-Küchen gewonnen werden. Wenn der Bw. in seinen Anträgen vermeint, einen durchschnittlichen Einkaufswert pro Küche zwischen S 25.000 und S 33.000,-- anzunehmen, so ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass sich die nachgewiesenen Einkaufswerte nicht verbuchter B.-Küchen zwischen S 21.260,-- (Kunde W.), S 50.220,74 (Kunde P.) und S 92.332,-- (Kunde WA.) bewegen. Es ist aus dem Akt kein ernstliches Argument zu ersehen, warum die Schätzung des durchschnittlichen Einkaufswertes noch geringer als die vom Finanzamt ohnehin im unteren Bereich der nachgewiesenen Einkaufswerte vorgenommene Schätzung liegen solle. Den Zahlenangaben des Bw. kann nach Ansicht des Senates auch diesbezüglich keine Glaubwürdigkeit zukommen, wenn man noch die Vorgänge um den Kunden P. in Betracht zieht, hinsichtlich dessen der Bw. im Verfahren einen Verkaufserlös (!) von S 47.000,-- angab, während schon der Einkaufswert durch die Datenbänderauswertung mit S 50.220,47 festgestellt werden konnte.

Weiters ist aber auch in Betracht zu ziehen, dass für den Zeitraum 16.10.1996 bis 26.11.1996 (somit in weniger als eineinhalb Monaten) ein nichtverbuchter Wareneinkauf von S 212.000,-- im Zuge der Auswertung der Datenbänder hervorgekommen ist. Wenn die Betriebsprüfung

den gesamten nicht verbuchten Wareneinkauf 1996 (sohin für 12 Monate) mit lediglich S 575.000,-- geschätzt hat, so zeigt dies - unabhängig von der Ansicht des Senates, wonach der von der Betriebsprüfung angesetzte durchschnittliche Einkaufswert pro nicht verbuchter B.-Küche jedenfalls der Überprüfung standhält - , dass die Schätzung des nicht verbuchten Wareneinkaufes insgesamt als an der unteren Grenze der anzunehmenden tatsächlichen Vorgänge anzusehen ist.

Die vom Bw. beantragte Herabsetzung der durchschnittlichen Einkaufswerte erscheint sohin auch aus der Sicht des insgesamt summenmäßig von der Betriebsprüfung angenommenen Einkaufswertes der nicht verbuchten B.-Küchen als nicht durchdringend. Dem Vorbringen des Bw. war kein Argument zu entnehmen, welches eine Reduktion der Ansätze des Finanzamtes rechtfertigen hätte können. Selbst wenn der durchschnittliche Einkaufswert pro Küche niedriger gewesen wäre, was jedoch wie schon ausgeführt nicht angenommen werden kann, so würde eine diesbezügliche Verminderung im Lichte des aufgrund der Datenbänderauswertung 1996 nachgewiesenen nicht verbuchten Wareneinkaufs jedenfalls wieder aufgewogen.

Bezieht man daher die Liste vom 27. Jänner 1999 und den durch die Datenbänderauswertung für eineinhalb Monate des Jahres 1996 hervorgekommenen nicht verbuchten Wareneinkauf in die Überprüfung der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Teilschätzung mit ein, so zeigt sich eine klare nachvollziehbare Linie von Anzahl und Einkaufswert der nicht verbuchten B.-Küchen. Die vom Finanzamt angenommenen durchschnittlichen Ansätze hinsichtlich der bei der Firma B. eingekauften und nicht verbuchten Küchen halten der Überprüfung auch aus diesem Blickwinkel vollinhaltlich stand.

Der Versuch des Bw., die reinen Gerätelieferungen laut seinem Rechenwerk als Grundlage der Teilschätzung der Betriebsprüfung darzustellen und damit die Schätzung zu widerlegen, ging ebenfalls ins Leere. Auf die Erwiderung der Betriebsprüfung in der Stellungnahme vom 14. März 2000 ist hinzuweisen.

Das Vorbringen des Bw., welcher ja nach seinen Angaben sämtliche schriftlichen Unterlagen über die "Schwarzein- und verkäufe" stets vernichtete, konnte den konkreten Ermittlungsergebnissen im Verfahren nichts entgegensetzen. Die vom Finanzamt - aufbauend auf den nachweislichen Ermittlungsergebnissen - gezogenen Schlüsse erscheinen dem Senat mit den Denkgesetzen in vollem Einklang.

Hinsichtlich der Schätzung des durchschnittlichen Rohaufschlages netto/netto verwies die Betriebsprüfung zunächst auf die im Unternehmen vorgefundenen Aufzeichnungen im

Ausgangsrechnungsbuch, weiters auf einen branchenüblichen durchschnittlichen Rohaufschlag von 40% und schließlich auf das im Zuge der Prüfung vorgefundene konkrete Beispiel einer unterfakturierten Küche, nämlich jener des Kunden U..

Zunächst ist dazu festzuhalten, dass der Bw. der Ausführung der Betriebsprüfung, wonach der durchschnittliche branchenübliche Rohaufschlag 40% betrage, im Berufungsverfahren nicht entgegentrat. Auch der erst in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachte Hinweis auf zwei Vertreter des Bw., bei welchen die durchschnittlichen Rohaufschläge zwischen 21% und 28,06% betragen hätten, kann nicht den Umstand verdecken, dass der Bw. den im Ausgangsrechnungsbuch getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung über die dort schriftlich vermerkten Rohaufschläge ebenfalls nicht entgegentrat.

Im Betriebsprüfungsbericht führte der Prüfer die Küche des Kunden U. für die Ermittlung des Rohaufschlages als konkretes Beispiel an. Dieser betrug ohne die in diesem Fall eingestandene Unterfakturierung 48,2%, mit Unterfakturierung – also mit einem um S 20.000,-- zu niedrig einbekannten Verkaufspreis - noch immer 31,7%.

Im Zuge der Auswertung der Datenbänder der Firma B. trat mit der Küche des Kunden W. noch ein weiterer Fall hervor, aus welchem ein nachweislicher Rohaufschlag, und zwar für eine gänzlich nicht verbuchte B.-Küche, zu ersehen ist. Der Bw. führte durch seinen steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass der von der Betriebsprüfung mit 86% errechnete Rohaufschlag nicht den Tatsachen entspreche, weil eine Vermengung des Wareneinkaufes mit dem Produktionswert durch die Tischler des Bw. erfolgt sei. Der nach Durchführung eines Heizkörperverbaues, weiters Lichtblenden und Gesims mit einem zusätzlichen Wareneinkauf von S 19.470,-- gegebene Rohaufschlag sinke auf 48,77%, noch ohne den zu berücksichtigenden Lohnanteil der Tischler.

Zunächst ist zum Lohnanteil der Tischler zu bemerken, dass dieser in den Gewinnermittlungen des Bw. ja bereits voll seinen Niederschlag gefunden hatte und es daher dem Senat nicht einsichtig erschien, nochmals Lohnaufwendungen in die Betrachtung der Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis einzubeziehen. Dies umso mehr, als durch das zu Tage getretene Verhältnis zwischen Ein- und Verkaufspreis den bereits vollständig geltend gemachten Lohnausgaben des Bw. nun auch die Einnahmen gegenüber standen. Weiters übersieht der Bw., dass die Relation von 86% ausschließlich den reinen Kücheneinkaufspreis von S 21.260,-- und den reinen Küchenverkaufspreis von S 47.500,-- brutto (entspricht S 43.333,-- netto) betraf und die vom Bw. angeführten weiteren Leistungen ihren Niederschlag im Gesamtpreis von S 90.256,-- fanden.

Somit verbleibt es, auf die weitere Argumentation des Bw. einzugehen, die auf eine Herabsetzung des von der Betriebsprüfung mit 30% angenommenen Rohaufschlages netto/netto auf 20% netto/netto abzielte. Diese Argumentation führte vor allem die Erinnerung des Bw., jedoch ohne Vorlage der laut seinen Angaben vernichteten Unterlagen, ins Treffen, wonach ein Rohaufschlag von 30% netto/netto so gut wie nie zu erzielen gewesen wäre. Auch sei der Preiskampf härter geworden. Stellt man nun diese allgemeine Argumentation den konkret nachgewiesenen Rohaufschlägen bei nicht verbuchten B.-Küchen gegenüber, so konnten die Argumente des Bw. nicht durchdringen.

In diesem Zusammenhang muss auch auf die vollinhaltliche Zustimmung hingewiesen werden, welche der gerichtlich bestellte Sachverständige DDr.N. bezüglich der Teilschätzung aus dem Titel nicht verbuchter Ein- und Verkäufe von B.-Küchen in seinem Gutachten zum Ausdruck brachte. Seitens des Bw. wurde nach der Aktenlage keine Einwendung gegen das Gutachten erstattet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Teilschätzung hinsichtlich nicht verbuchter Ein- und Verkäufe von B.-Küchen vom Senat als den Denkgesetzen entsprechend und dem wahren Sachverhalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nahe kommend betrachtet wurde und der Berufung in diesem Punkt keine Folge zu geben war.

2. Sicherheitszuschlag wegen Unterfakturierung

In den Tz. 29 bis 32 des Betriebsprüfungsberichtes begründete das Finanzamt die von ihm hinzugerechneten Sicherheitszuschläge dem Grunde und der Höhe nach. Im Zuge des Erörterungstermines sowie anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat verwies das Finanzamt auf die aus seiner Sicht unbefriedigenden Umstände, durch welche es in einen vom Finanzamt selbst erkannten Beweisnotstand gekommen wäre. Über Ersuchen des Bw. und angesichts seiner Zusage, die weiteren Unterfakturierungen selbst offen zu legen, seien die Erhebungen bei Kunden nicht fortgeführt worden. Anstelle einer umfassenden Offenlegung habe der Bw. fast ausschließlich mit eidesstättigen Erklärungen seiner Kunden, wonach nicht unterfakturiert worden sei, geantwortet. Daher habe das Finanzamt zu jener vom Bw. bekämpften Auswahlmethode gegriffen, welche in den Tz. 29 bis 32 dargestellt wurde.

Der Bw. wiederum verwies auf die rechtliche Bedeutung eidesstättiger Erklärungen und verneinte die Berechtigung des Finanzamtes zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

In der Frage ist zunächst auf die erwiesenen bzw. vom Bw. eingestandenen Fälle von Unterfakturierungen hinzuweisen. Daraus erhellt sich unbestritten, dass es im Unternehmen des Bw. Unterfakturierungen gab.

Von erheblicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang der Inhalt des Gerichtsverfahrens, welches der Bw. gegen seinen ehemaligen Angestellten E. anstrebte. Insbesondere die unmissverständliche Aussage des E. vor Gericht, wonach es eine zweite Art von Kaufverträgen gegeben habe, bei denen der Kaufvertrag niedriger als das Angebot gewesen sei und in diesen Fällen der Differenzbetrag zum Angebot vom Kunden "schwarz" kassiert worden sei, steht mit der grundsätzlichen Tatsache festgestellter Unterfakturierungen somit im Einklang. Nach der Aktenlage wurde vom Bw. gegen diese Aussage des E. vor Gericht nichts unternommen und das Verfahren mit Vergleich beendet, indem die ursprünglich ausgesprochene Entlassung in eine einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses umgewandelt wurde. Aus dieser Sicht ist an Beweiskraft der Aussage des E. für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht zu zweifeln.

Zu beantworten ist nunmehr die Frage, in welchem Ausmaß eine Unsicherheit über die vom Bw. zugegebenen Fälle von Unterfakturierungen hinaus vorliegt. Nach Ansicht des Senates ist eine solche Unsicherheit dem Grunde nach jedenfalls gegeben.

Das steuerliche Verhalten des Bw. in den berufsgegenständlichen Jahren war keinesfalls dergestalt, um mit irgendeiner gesicherten Basis aussprechen zu können, dass es über die eingestandenen Unterfakturierungen hinaus keine weiteren gegeben habe. Andererseits ist aber in Betracht zu ziehen, dass sich die Betriebsprüfung durch das Einstellen weiterer Erhebungen bei den Kunden sämtlicher Beweismöglichkeiten für weitere Unterfakturierungen de facto begeben hat.

Der Versuch der Betriebsprüfung, mittels eines Auswahlrasters hinsichtlich Bareinzahlungen bei der Bank, Rechnungshöhe und der Vermutung, dass nur jeder zweite derartige Vorgang zu einer Unterfakturierung geführt habe, Sicherheitszuschläge zu berechnen, erscheint zwar nicht als von vornherein von der Hand zu weisen. Dennoch ergaben sich mit dieser Methode Unterschiede im jährlich verhängten Sicherheitszuschlag zwischen 1,38% (1993) und 0,6% (1998) von den erklärten Entgelten, die dem Normalsteuersatz von 20% Umsatzsteuer unterliegen. Diese einem weiteren Teilschätzungsansatz nahekommende Berechnung der Betriebsprüfung enthält nach Ansicht des Berufungssenates zu viele Unabwägbarkeiten und erschien nicht geeignet, den durch die Einstellung der Erhebungen eingetretenen Beweisnotstand aus der Sicht des Finanzamtes zu reparieren.

Nicht zu übersehen war auch die Tatsache der eidesstattigen Erklärungen der Kunden, denen die rechtlichen Folgen im Falle des Beweises der Unrichtigkeit im Klaren sein mussten. Eine Überprüfung der Richtigkeit aller eidesstattigen Erklärungen konnte vom Finanzamt bei den gegebenen Beweismöglichkeiten aber nicht mehr ernstlich ins Auge gefasst werden. Ebenso war in die Beurteilung einzubeziehen, dass es umgekehrt sicherlich ebenso wenig überzeugend wäre, die Richtigkeit aller eidesstattigen Erklärungen außer Streit zu stellen, da die Einwendung des Finanzamtes, wonach sich jeder Kunde im Falle des Eingeständnisses einer Unterfakturierung einer finanzstrafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt hätte, nicht gänzlich von der Hand zu weisen war.

Dem Senat stellte sich daher die Frage, in welchem Ausmaß die gegebene Unsicherheit über die Gebarung des Bw. im Bereich der Unterfakturierungen in Form von Sicherheitszuschlägen zu berücksichtigen war.

Unter Abwägung aller Pro und Contra erschien es dem Berufungssenat erforderlich, den Unabwägbarkeiten der Berechnungsmethode des Finanzamtes insoweit Rechnung zu tragen, indem das Ausmaß der verhängten Sicherheitszuschläge vermindert und einheitlich mit 0,5% der erklärten Entgelte, welche dem Normalsteuersatz von 20% unterliegen, festgesetzt wurde.

Das Ausmaß von lediglich 0,5% an Sicherheitszuschlägen ergab sich einerseits aus dem Umstand, dass hinsichtlich der gänzlich "schwarzen" Ein- und Verkäufe von B.-Küchen ja bereits eine Teilschätzung vorlag und damit nur mehr ein Teilbereich der Gebarung des Bw. abzudecken war. Andererseits erschien aber ein Unterschreiten des nunmehr festgesetzten Prozentsatzes im Hinblick auf das – außer Streit stehende - nicht steuerredliche Verhalten des Bw. nicht möglich.

3. Vorsteuer aus dem nicht verbuchten Wareneinkauf

Durch die übereinstimmende Erklärung beider Verfahrensparteien anlässlich des Erörterungstermines gemäß § 279 Abs. 3 BAO, wonach die allfällige Anerkennung oder Berichtigung von Vorsteuern ex nunc Angelegenheit einer künftigen - nicht im Berufszeitraum liegenden - Umsatzsteuervoranmeldung wäre, ist diese Frage unstrittig (vergleiche das Protokoll vom 11. Dezember 2003).

Der Senat gelangte im Hinblick auf die einschlägige Rechtsprechung ebenfalls zur Ansicht, dass innerhalb der gegenständlichen Berufungserledigung nicht der Raum für eine Anerkennung von Vorsteuern gegeben war. Insbesondere der Umstand, dass unbestritten

keine Rechnungen für die nicht verbuchten Küchenlieferungen ausgestellt wurden, gestattete es nicht, Vorsteuern, allenfalls im Schätzungswege, anzuerkennen.

Inwieweit im Nachhinein noch Rechnungen auf Grund der – allerdings nach den Ermittlungsergebnissen nur teilweise auswertbaren – Datenbänder ausgestellt werden könnten, war nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

4. Endgültige Abgabenfestsetzung

Die angefochtenen Bescheide wurden vom Finanzamt vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen. Im Hinblick auf die zwischenzeitig durchgeführte Auswertung der Datenbänder der Firma B. sind die vom Finanzamt unter Tz. 32a des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Gründe für die vorläufige Erlassung weggefallen. Die Abgabenfestsetzung war gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig durchzuführen.

5. Rechnerische Auswirkung der Berufungsentscheidung

Auf Grund der vom Berufungssenat ausgesprochenen Verminderung der Sicherheitszuschläge auf 0,5 % von den erklärten Entgelten, welche der 20%igen Umsatzsteuer unterlagen, ergaben sich nachfolgende geänderte Besteuerungsgrundlagen und Abgaben.

Umsatzsteuer:

Jahr	Sicherheitszu=schlag 20% lt. BP (exkl. USt)	Sicherheitszu=schlag 20% lt. BE (exkl. USt)	Verminderung der Entgelte 20% lt. BE	Entgelte 20% lt. BE
1993	208.333,33	75.635,00	132.698,33	15.852.635,06
1994	116.666,67	72.333,35	44.333,32	15.221.504,18
1995	141.666,67	65.683,37	75.983,30	13.917.357,81
1996	166.666,67	77.440,01	89.226,66	16.312.959,30
1997	116.666,67	84.836,39	31.830,28	17.832.115,01
1998	108.333,33	89.873,74	18.459,59	18.877.122,36

Jahr	Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP	Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE	Umsatzsteuer Zahllast lt. BE gerundet gem. § 204 BAO in S	Zahllast lt. BE in Euro (Faktor 13,7603)
1993	16.071.315,21	15.938.616,88	916.224,00	66.584,59
1994	15.295.511,47	15.251.178,15	960.159,00	69.777,48
1995	14.036.522,93	13.960.539,63	859.642,00	62.472,62
1996	16.454.889,74	16.365.663,08	1.195.962,00	86.913,95
1997	17.961.308,93	17.929.478,65	1.068.654,00	77.662,11
1998	18.877.122,36	18.948.031,45	954.168,00	69.342,09

Einkommensteuer:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	Abzüglich: Verminderung Sicherheitszuschlag durch BE (inkl. 20% Umsatzsteuer)	Zuzüglich: Verminderung Aufwand aus Mehrsteuern (GW 1993 und USt 1993-1997)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE (gerundet)
1993	911.571,22	-159.237,99	+17.293,00 +26.539,66	796.166,00
1994	1.118.038,81	-53.199,98	+8.866,66	1.073.706,00
1995	889.364,70	-91.179,96	+15.196,66	813.381,00
1996	1.418.711,83	-107.071,99	+17.845,33	1.329.485,00

1997	1.387.949,51	-38.196,34	+6.366,06	1.356.119,00
------	--------------	------------	-----------	--------------

Jahr	Einkommen lt. BP	Einkommen lt. BE	Einkommensteuer lt. BE in S	Einkommensteuer lt. BE in Euro (Faktor 13,7603)
1993	896.099,00	780.694,00	278.350,00	20.228,48
1994	1.109.052,00	1.064.719,00	416.510,00	30.268,96
1995	860.306,00	784.323,00	276.310,00	20.080,23
1996	1.432.907,00	1.343.680,00	556.010,00	40.406,82
1997	1.406.099,00	1.374.269,00	580.150,00	42.161,14

Gewerbesteuer:

Jahr	Gewerbeertrag lt. BE	Steuermess= betrag lt. BE	Gewerbe= steuer lt. BE in S	Differenz zu Gewerbsteuer lt. BP in S	Gewerbsteuer lt. BE in Euro (Faktor 13,7603)
1993	822.300,00	37.003,00	123.220,00	-17.293,00	8.954,75

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Klagenfurt, 23. Dezember 2005