



GZ. RV/2366-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Robert Hauser und Oswald Heimhilcher im Beisein der Schriftführerin Monika Holub am 13. Dezember 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert,, gegen die Bescheide des Finanzamtes 4/5/10 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994, Gewerbesteuer für das Jahr 1993 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der vorgenannten Sachbescheide nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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 - abge-

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betrieb in den Streitjahren 1992 bis 1994 eine Begleitagentur, die er zunächst als Einzelunternehmen führte und mit 1. Juli 1994 in eine OEG einbrachte.

Beim Bw fand für den Zeitraum 1992 bis 1994 eine Buch- und Betriebsprüfung (Bp) gemäß § 147 BAO statt, wobei Feststellungen ua dahingehend getroffen wurden, dass

- eine Umsatzschätzung vorgenommen,
- die Miete für eine Wohnung in der D-Gasse als Betriebsausgabe nicht anerkannt wurde,
- Gasthausrechnungen und ein Englischkurs unter dem Titel "sonstiger Werbeaufwand" als Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden und
- im Jahr 1993 der Arbeitnehmer- und Verkehrsabsatzbetrag aberkannt wurde.

1. Umsatzschätzung

Am 4. November 1994 wurden im Rahmen einer Hausdurchsuchung am Firmensitz der OEG (W-Gasse) unter anderem handschriftliche Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze in den Monaten September, Oktober und November 1994 und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken für die Jahre 1993 und 1994 (bis einschließlich September) sicher gestellt.

Aus dem Umstand, dass im Zuge der Bp festgestellt wurde, dass alle Grundaufzeichnungen, die zum Nachweis der erklärten oder tatsächlichen Umsätze bzw Einnahmen notwendig gewesen wären, fehlten, ergab sich die Schätzungsberechtigung.

Exkurs: Geschäftsablauf

Die Begleitagentur inserierte in Tageszeitungen, woraufhin sich bei ihr telefonisch Kunden meldeten. Bei diesem Anruf gab der jeweilige Kunde bekannt, welche Art von Begleitperson er wünschte und wann diese zu ihm nach Hause oder in ein Hotel kommen und wie lange sie dort bleiben sollte. Der Kunde wurde davon in Kenntnis gesetzt, dass eine Begleitung für eine

Stunde 2.000 S zuzüglich 300 S für Taxi und jede weitere Stunde 1.000 S kostete. Für eine Begleitung, die die ganze Nacht dauerte, wurde ein Pauschalpreis von 10.000 S berechnet. Wenn eine Begleitperson verfügbar war, die den Vorstellungen des Kunden entsprach, wurde diese vom Auftrag in Kenntnis gesetzt und darüber instruiert, wo und wann sie den Kunden treffen und wie lange sie bei ihm bleiben sollte. Die Begleitperson mußte sich zu Beginn und am Ende des Kundenbesuches telefonisch in der Agentur melden. Diese Maßnahme diene der Agentur ua als Kontrolle. Bei Beginn des Besuches hatte der Kunde das Honorar und die Taxispesen an die Begleitperson zu bezahlen. Diese rechnete dann später mit der Agentur ab, wobei die Hälfte des Honorars an die Agentur abgegeben wurde, während die zweite Hälfte sowie die Taxispesen beim Begleitpersonal verblieben.

Nach Aufsummierung der aus den handschriftlichen Aufzeichnungen ersichtlichen Umsätzen und Umlegung dieser auf den gesamten Prüfungszeitraum wurde festgestellt, dass die derart ermittelten Umsätze wesentlich vom erklärten Ergebnis des Jahres 1994 abwichen.

Auf diese Abweichung angesprochen, gab der Bw an, dass die aus dem Gerichtsakt stammenden Unterlagen "fingiert" seien, da beabsichtigt gewesen sei, das Unternehmen zu verkaufen und sich deshalb reicher zu machen, um einen höheren Verkaufserlös zu erzielen. Als Kaufinteressent wurde Herr C genannt, die Veräußerung sei jedoch nicht zustande gekommen.

In einer am 5. November 1994 im Sicherheitsbüro der Bundespolizei Wien mit dem Bw aufgenommenen Niederschrift sagt dieser aus, dass die sichergestellten Aufzeichnungen von ihm oder seiner Gattin durchgeführt wurden und als Basis für seine Buchhaltung dienten. Die Bp ging davon aus, dass die sichergestellten Aufzeichnungen die erzielten Gesamteinnahmen auswiesen und zog diese als Grundlage für die Schätzung der Umsätze und Einnahmen heran.

Der Bw vertrat die Auffassung, dass nur jene Beträge bei ihm zu erfassen seien, die der Agentur zugeflossen seien, also nicht auch jene, die für das Begleitpersonal vereinnahmt wurden.

Demgegenüber stellte die Bp fest, dass keine Verträge, Vereinbarungen, Abmachungen udgl zwischen dem Bw und dem Begleitpersonal vorgelegt wurden, das Begleitpersonal nach außen im Namen der Begleitagentur aufgetreten sei und von den Kunden die Gesamtbeträge (Dienstleistung, Vermittlung, Nebenkosten wie Taxi) kassiert habe. Eine Rechnungslegung, die eine andere Vorgangsweise und Abrechnungsart nachweisen könnte, gebe es nicht. Die durch das Begleitpersonal von den Kunden in Empfang genommenen Beträge seien der Preis für eine einheitlich konsumierte Leistung (Begleitung, Vermittlung, Nebenkosten usw) und

stellten zunächst beim Bw Entgelte (Umsätze) dar, die dem Normalsteuersatz (20 %) der Umsatzsteuer zu unterziehen seien. In der weiteren Folge seien jene - für das Begleitpersonal bestimmte (Begleithonorar und Taxispesen) Beträge - als Ausgaben zu berücksichtigen.

Die aus dem Gerichtsakt stammenden handschriftlichen Aufzeichnungen sind lediglich für die Monate September, Oktober und November 1994 vorhanden, die mittels EDV-Unterstützung erstellte Graphik für die Jahre 1993 bis einschließlich September 1994. Daraus folgt, dass für den Monat September 1994 sowohl handschriftliche Aufzeichnungen als auch eine Computergraphik vorlag. Beim Vergleich beider zeigte sich, dass die handschriftlichen Aufzeichnungen Einnahmen von 540.950 S, die Computergraphik 492.150 S aufwies. Die Differenz beträgt 48.800 S, das sind rund 10 % des Umsatzes laut Computergraphik.

Die Bp zog für die Monate Jänner bis Dezember 1993 und Jänner bis Juni 1994 die Computergraphik als Berechnungsgrundlage für die Schätzung der Umsätze heran und erhöhte diese um einen Zuschlag von 10 %, der sich aus der Differenz zu den handschriftlichen Unterlagen ergab. Die zahlenmäßige Darstellung der Schätzung der Bruttoumsätze sieht folgendermaßen aus:

	1993	1.1. - 30.6.1994
Umsätze lt Graphik	3.880.615,00 S	2.649.150,00 S
+ 10 % Zuschlag lt Bp	388.061,50 S	264.915,00 S
Bruttoumsätze lt Bp	4.268.676,50 S	2.914.065,00 S
+ 20 % USt	711.446,08 S	485.677,50 S
Nettoumsätze lt Bp	3.557.230,42 S	2.428.387,50 S
Nettoumsätze lt Erklärung	1.653.482,50 S	1.009.205,00 S
Zuschätzung lt Bp	1.903.747,92 S	1.419.182,50 S
Zuschätzung lt Bp in %	115,14	140,62

Da im geprüften Unternehmen für den Geschäftsbetrieb des Jahres 1992 durch die Betriebsprüfung dieselben Verhältnisse (gleicher Geschäftsablauf, gleiche Belegsituation, gleiche Abrechnungsverhältnisse) festgestellt wurden, wurden die Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Umsätze und Einnahmen betreffend die Jahre 1993 und 1994 auch für 1992 angewandt.

Die Erhöhung der Umsätze durch die Betriebsprüfung beträgt - wie oben dargestellt - im Jahre 1993 115,14 % und im Jahre 1994 140,62 %. Unter Berücksichtigung dieses Zahlen-

materials wurden die erklärten Umsätze und Einnahmen des Jahres 1992 durch die Betriebsprüfung um 120 % erhöht.

	1992
Nettoumsätze lt Erklärung	39.166,67 S
+ 120 % Zuschläge lt Bp	47.000,00 S
Nettoumsätze lt Bp	86.166,67 S
+ 20 % USt	17.233,33 S
Bruttoumsätze lt Bp	103.400,00 S

Die Schätzung der Ausgaben für das Begleitpersonal erfolgte in der Art, dass das aus den handschriftlichen Aufzeichnungen aus dem Gerichtsakt ermittelte Verhältnis zwischen den Gesamtbruttoeinnahmen und den davon dem Begleitpersonal zugeflossenen Bruttobeträgen auf den gesamten Prüfungszeitraum umgelegt wurde:

Zeitraum	Gesamt einnahmen brutto	davon entfallen auf	
		Agentur	Begleitpersonal
September 1994	540.950 S	248.550 S	292.400 S
Oktober 1994	452.340 S	207.340 S	245.000 S
November 1994	17.000 S	7.500 S	9.500 S
Summe	1.010.290 S	463.390 S	546.900 S
Verhältnis in %	100 %	46 %	54 %

Das Ausmaß der dem Begleitpersonal zugeflossenen Beträge betrug in den Monaten September, Oktober und November 1994 durchschnittlich 54 % der Bruttogesamteinnahmen. Dieses Verhältnis wurde auf den gesamten Prüfungszeitraum umgelegt und ergab somit folgende Ausgaben für das Begleitpersonal:

Jahr	1992	1993	1994
Bruttoumsatz lt Bp	103.400,00 S	4.268.676,50 S	2.914.065,00 S
davon 54 % = Ausgaben für das Begleitpersonal lt Bp	55.836,00 S	2.305.085,31 S	1.573.595,10 S

2. Miete und Energie für D-Gasse

Im Prüfungszeitraum (1994) wurden Mietausgaben in Höhe von 16.363,64 S und Energiekosten iHv 3.020 S für eine angemietete Wohnung geltend gemacht, die laut Bw Mädchen aus dem Ostblock, die für die Begleitagentur arbeiteten, vorübergehend als Wohnmöglichkeit diente. Da diesbezüglich keine Belege vorgelegt werden konnten, wurden die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

3. Sonstiger Werbeaufwand

Im Prüfungszeitraum wurden Gasthausrechnungen und ein Englischkurs unter dem Titel "sonstiger Werbeaufwand" in Höhe von 3.701,10 S (1992), 59.672,03 S (1993) bzw 28.911,86 S (1994) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Da die betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, wurden diese Beträge als Betriebsausgaben nicht anerkannt.

4. Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag

Da die Gewährung dieser beiden Absetzbeträge ein bestehendes Dienstverhältnis voraussetzen und der Bw im Jahr 1993 365 Tage Bezüge gemäß § 3 Abs 2 1. Satz EStG 1988 (Notstandshilfe) bezog, wurden die in Rede stehenden Absetzbeträge nicht zu berücksichtigt.

Die daraufhin erhobene Berufung richtete sich gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994, Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der vorgenannten Sachbescheide.

Der Bw begründete seine Berufung gegen die Schätzungsbefugnis damit, dass die Einnahmen EDV-mäßig erfasst worden seien: zu jedem Auftrag sei der Leistungstag, der Name der Begleitperson und das vereinbarte Vermittlungshonorar aufgezeichnet worden. Die von der Bp geforderten Bestätigungen des Begleitpersonals über den Erhalt eines Entgelts könnten nicht existieren, da dieses von der Agentur keine Bezüge erhalten habe und über nicht erfolgte Zahlungen keine Quittungen ausgestellt würden. Die Begleitpersonen, bei denen es sich um selbständige Unternehmer handelte, würden nicht von der Agentur, sondern von den Kunden bezahlt. Ein Teil dieses Entgelts würde von der Begleitperson an die Agentur für ihre Vermittlungsleistung weitergeleitet. Es sei unrichtig, dass die Begleitpersonen nach außen hin im Namen des Bw aufgetreten seien und in der Agentur auf Aufträge warteten. Die Begleitperson hatte viel mehr bestimmt, ob sie überhaupt eine Geschäftsbeziehung zum

Kunden aufnehmen wollte, welche Leistungen sie erbrachte und habe das Entgelt ohne Zwischenschaltung der Agentur direkt vom Kunden vereinnahmt. Es habe keine Geschäftsbeziehung zwischen Kunden und Agentur bestanden. Das Vermittlungshonorar sei der Agentur von der Begleitperson ausbezahlt worden. Jenes Honorar, das der Begleitperson nach Abzug des Vermittlungshonorars und der Taxispesen verblieben sei, sei entgegen den Annahmen der Bp nicht als Betriebsausgaben bei der Agentur zu erfassen, da es zu keinem diesbezüglichen Zahlungsfluss zwischen Agentur und Begleitperson gekommen sei. Da die Geschäftspartner der Agentur die Begleitpersonen nicht aber deren Kunden gewesen seien, habe es für den Bw auch keine Notwendigkeit gegeben, detaillierte Aufzeichnungen über die Leistungsempfänger zu führen.

Die Schätzung der Bp erfolgte anhand von im Zuge der Hausdurchsuchung aufgefundenen Unterlagen, die stark überhöhte fingierte Einnahmen enthielten. Da der Bw den Verkauf seines Betriebes geplant und er in der Person von Herrn C rasch einen Interessenten gefunden habe, seien – um einen optimalen Erlös zu erzielen - im Rahmen der Verkaufsverhandlungen nicht die tatsächlichen Geschäftsunterlagen, sondern Aufstellungen vorgelegt worden, die stark überhöhte Einnahmen enthielten. Aus diesem Grund seien auch Computergraphiken angefertigt worden, die ebenfalls Umsätze in einer Höhe enthielten, die nicht den tatsächlichen Einnahmen entsprächen.

Der Bw führt weiter aus, dass die Bp von diesem Umstand in Kenntnis gesetzt und nicht verstanden werde, warum diesem Vorbringen kein Glauben geschenkt worden sei. Den Erwägungen der Bp sei hierzu lediglich zu entnehmen, dass in den verfälschten handschriftlichen Aufzeichnungen auch nachweislich tatsächlich erbrachte Leistungen enthalten seien. Von Seiten des Bw sei aber nie behauptet worden, dass die verfälschten Listen zur Gänze nicht erbrachte Leistungen enthielten. Naturgemäß seien in diesen neben den fingierten Einnahmen auch die tatsächlich lukrierten Leistungen, die ordnungsgemäß im Rahmen der Steuererklärungen offengelegt worden seien, enthalten.

Dass die im Gerichtsakt aufliegenden Unterlagen verfälscht seien, hätte die Bp aber auch an dem Umstand feststellen müssen, dass die Werte der Computergraphiken mit den handschriftlichen Listen nicht überein stimmten.

In Bezug auf die Wohnung D-Gasse teilte der Bw mit, dass diese Wohnung dazu diene, Mädchen aus dem Ostblock, die als Begleitpersonen in Geschäftsbeziehung zur Agentur standen, eine vorübergehende Wohnmöglichkeit zu bieten, was anhand von diversen Meldezetteln nachgewiesen werden könne.

Bezüglich des sonstigen Werbeaufwandes brachte der Bw vor, dass darunter auch Kosten für die Fotos jener Begleitpersonen erfasst seien, die der Agentur einen Vermittlungsauftrag erteilt hätten. In diesem Zusammenhang sei auch die betriebliche Veranlassung der Gasthausbesuche zu sehen. So wünschten mehrfach Interessenten, im speziellen jene, die Begleitungen nicht für private Gründe, sondern für Geschäftsfreunde benötigten, vor Eingehen einer Geschäftsbeziehung ein Foto der in Frage kommenden Begleitpersonen zu sehen. Diese Fotos seien, soweit die Kunden aus Gründen der Vertraulichkeit nicht die Räumlichkeiten der Agentur aufsuchen wollten, in Lokalitäten präsentiert worden. Auch den Kosten dieser Geschäftsanbahnungsgespräche könne daher die betriebliche Veranlassung nicht abgesprochen werden.

Schließlich führte der Bw aus, dass das EStG keine Vorschrift kenne, wonach die Gewährung des Arbeitnehmer- und des Verkehrsabsetzbetrages von der Anzahl der Tage abhängt, für die Bezüge gemäß § 3 Abs 2 1. Satz leg cit (Notstandshilfe) bezogen würden.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete der Bw schließlich damit, dass nach Würdigung seiner Argumente steuerliche Auswirkungen in einem Ausmaß verblieben, die als geringfügig einzustufen seien.

Der Bw brachte in der Folge eine eidesstattliche Erklärung von Herrn D vor, in der dieser bezeugt, bei einer Verkaufsverhandlung zwischen dem Bw, seiner Ehegattin und dem Kaufinteressenten C anwesend gewesen zu sein und der Bw dem Kaufinteressenten C diverse Computer- sowie handschriftliche Aufzeichnungen gezeigt und von Umsätzen erzählt habe, die nach seinem Wissen ungefähr dem Doppelten der tatsächlich getätigten entsprächen.

Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung (17. November 2000) übermittelte der Bw drei Meldezettel, denen zu entnehmen ist, dass drei russische Staatsangehörige an der Adresse D-Gasse im Prüfungszeitraum gemeldet waren und eine "Vereinbarung über Wohnungsnutzung" vom 28. Jänner 1994, derzufolge der Bw die Wohnung D-Gasse für die Dauer von einem Jahr ab dem 1. Februar 1994 um eine Nutzungsgebühr von 9.000 S pro Monat gemietet hatte.

Der im Wesentlichen abweislichen Berufungsvorentscheidung (Ausnahme: Stattgabe ESt 1992 und 1993: IFB) folgte ein Vorlageantrag, der ua damit begründet wurde, dass dem Bescheid die Begründung für die Abweisung der ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmebescheide fehle.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter des Bw die bereits vorgebrachten Argumente und wies daraufhin, dass sich aus der Niederschrift

vom 6. November 1994 (richtig: 5. November 1994) bei der Bundespolizeidirektion Wien insofern ein Widerspruch ergebe, als der Bw darauf verwiesen habe, dass sowohl die Computergraphiken als auch die handschriftlichen Aufzeichnungen die richtigen Umsätze wieder gäben, während sich tatsächlich in der Höhe eine Differenz von 10 % ergebe. Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass es zwei Arten von Inseraten gegeben habe: jenes, in dem die Agentur geworben habe und jene, in denen ein konkretes Mädchen geworben habe. Gerade in den Fällen, in denen das Mädchen selbst geworben habe – aber unter der Telefonnummer der Agentur – handle es sich eindeutig nur um eine Vermittlungsleistung der Agentur. Hinsichtlich des Werbeaufwandes verwies der steuerliche Vertreter auf die diesbezüglichen Kontoauszüge.

Der Senat hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw erklärte für den Zeitraum 1. November 1992 bis 30. Juni 1994 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -19.547 S (1992), -75.453 S (1993) bzw 6.336 S (1994) und Umsätze iHv 39.166,67 S (1992), 1.653.482,50 S (1993) bzw 1.060.428,10 S (1994). Im Rahmen einer am 4. November 1994 am Firmensitz der Begleitagentur in der W-Gasse durchgeführten Hausdurchsuchung wurden unter anderem handschriftliche Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze in den Monaten September, Oktober bis einschließlich 3. November 1994 und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken für die Jahre 1993 und 1994 (bis einschließlich September) sicher gestellt: Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass sowohl vom Bw als auch von der das Unternehmen weiterführenden OEG wesentlich höhere Umsätze erzielt als erklärt wurden. Die in der Folge im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Sachbescheide, denen eine Schätzung anhand dieser Unterlagen zu Grunde liegt, weichen daher erheblich von den ursprünglichen Bescheiden ab.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vom Bw eingereichten Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1994, den jeweiligen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und den Akten des Landesgerichtes für Strafsachen in Wien sowie den neuen Sachbescheiden.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem auch in allen jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser

Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde. Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmestatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303 E, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, E 177a).

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissensstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Dabei ist festzuhalten, dass der Behörde anlässlich der Erlassung des Erstbescheides (3. Dezember 1996) die im Rahmen einer Hausdurchsuchung am Firmensitz der Bw (4. November 1994) sicher gestellten handschriftlichen Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken unbekannt waren. Die Behörde hätte daher

erst durch weitere Ermittlungen die für die Abgabebemessung relevanten Daten feststellen müssen, was sie aber unterlassen hat.

Erst durch den Bericht über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung vom 14. Dezember 1998 verfügte das Finanzamt über jenen Wissensstand, der ihm die Erlassung der neuen Sachbescheide ermöglichte. Mit der Einsicht in die Akten des Landesgerichts für Strafsachen Wien sind Tatsachen neu hervorgekommen, die bisher im Verfahren nicht berücksichtigt wurden, und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide (nämlich die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheide) herbeigeführt hätten.

Dass für die Behörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich vor Erlassung der Erstbescheide durch entsprechende Ermittlungen Kenntnis von der für die Besteuerung der Bw maßgeblichen Höhe des Umsatzes zu verschaffen, ändert nichts daran, dass sie tatsächlich erst anlässlich der Betriebsprüfung darüber in Kenntnis gesetzt wurde. Denn es ist – wie bereits oben ausgeführt – unerheblich, ob der Abgabenbehörde die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet unbekannt geblieben waren.

Damit stellt aber die Einsicht in die Akten des Landesgerichts für Strafsachen Wien und die Kenntnisnahme der im Rahmen einer Hausdurchsuchung am Firmensitz der Bw sicher gestellten handschriftlichen Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 Abs 4 BAO dar. Die Verfügung der Wiederaufnahme steht damit im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmsgrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbring-

lichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wieder aufzunehmenden Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, § 303 FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe, ist zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen der neuen Sachbescheide einerseits keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können - schließlich ergibt sich eine Abgabennachforderung in Höhe von insgesamt 1.295.366 S bzw 94.137,92 € (Mehrbeträge: 560.638 S (USt 1993), 391.871 S (USt 1994), 126.784 S (ESt 1993), 163.193 S (ESt 1994) und 52.880 S (GewSt 1993)) - und andererseits ausschließlich eine Folge des genannten Wiederaufnahmsgrundes darstellen. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung ist nicht ersichtlich. Das Verschulden der Behörde an der Besteuerung der nicht vollständig erklärten Umsätze kann wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, zumal die Richtigkeit und Vollständigkeit der in den Steuererklärungen gemachten Angaben durch Unterschrift des Bw versichert wurde. Dass die im Rahmen einer Hausdurchsuchung sicher gestellten handschriftlichen Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken bis zur Erstveranlagung der Behörde nicht zur Kenntnis gelangt sind, kann dieser nicht als grobes eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden. Auch eine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde bei der Erlangung des bis dahin unberücksichtigt gebliebenen Zahlenmaterials kann nicht festgestellt werden.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit kann unter Bedachtnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben auch die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Abgabepflicht von Bedeutung sein. Dass die gesamten erzielten Umsätze der Besteuerung zu unterziehen sind, kann als allgemein bekannte Tatsache vorausgesetzt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass dem Bw die Steuerpflicht der gesamten erzielten Umsätze bekannt war.

Weiters stellt im Rahmen der Billigkeit ein schutzwürdiges Interesse des Abgabepflichtigen dar, wenn er gutgläubig darauf vertrauen konnte, dass der Bescheid der objektiven Rechtslage entspricht. Nach Ansicht der Behörde kann auf Grund des Umstandes, dass nur ein Teil der erzielten Umsätze in den Steuererklärungen angegeben wurde, von einem gutgläubigen Vertrauen nicht ausgegangen werden.

Im Sinne der angeführten Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bw an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

2. Umsatzschätzung

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass alle Grundaufzeichnungen fehlten, die zum Nachweis der erklärten oder tatsächlichen Umsätze bzw Einnahmen notwendig sind.

Am 4. November 1994 wurde im Rahmen einer Hausdurchsuchung am Firmensitz der Begleitagentur des Bw (W-Gasse) unter anderem handschriftliche Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze in den Monaten September, Oktober und November 1994 und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken für die Jahre 1993 und 1994 (bis einschließlich September) sicher gestellt.

Nach Aufsummierung der aus den handschriftlichen Aufzeichnungen ersichtlichen Umsätzen und Umlegen dieser auf den gesamten Prüfungszeitraum stellte die Betriebsprüfung fest, dass die derart ermittelten Umsätze wesentlich von den erklärten Ergebnissen der Jahre 1992 bis 1994 abwichen.

Die aus dem Gerichtsakt stammenden handschriftlichen Aufzeichnungen sind lediglich für die Monate September, Oktober und November 1994 vorhanden, die mittels EDV-Unterstützung erstellte Graphik für die Jahre 1993 bis einschließlich September 1994. Daraus folgt, dass für den Monat September 1994 sowohl handschriftliche Aufzeichnungen als auch eine Computergraphik vorlagen. Beim Vergleich beider zeigte sich, dass die handschriftlichen Aufzeichnungen Einnahmen von 540.950 S, die Computergraphik 492.150 S aufwies. Die Differenz beträgt 48.800 S, das sind rund 10 % des Umsatzes laut Computergraphik.

Die Bp zog für die Monate Jänner bis Dezember 1993 und Jänner bis Juni 1994 die Computergraphik als Berechnungsgrundlage für die Schätzung der Umsätze heran und erhöhte diese um einen Zuschlag von 10 %, der sich aus der Differenz zu den handschriftlichen Unterlagen ergab. Die zahlenmäßige Darstellung der Schätzung der Bruttoumsätze sieht folgendermaßen aus:

	1993	1.1. - 30.6.1994
Umsätze lt Graphik	3.880.615,00 S	2.649.150,00 S
+ 10 % Zuschlag lt Bp	388.061,50 S	264.915,00 S
Bruttoumsätze lt Bp	4.268.676,50 S	2.914.065,00 S
+ 20 % USt	711.446,08 S	485.677,50 S

Nettoumsätze lt Bp	3.557.230,42 S	2.428.387,50 S
Nettoumsätze lt Erklärung	1.653.482,50 S	1.009.205,00 S
Zuschätzung lt Bp	1.903.747,92 S	1.419.182,50 S
Zuschätzung lt Bp in %	115,14	140,62

Da im geprüften Unternehmen für den Geschäftsbetrieb des Jahres 1992 durch die Betriebsprüfung dieselben Verhältnisse (gleicher Geschäftsablauf, gleiche Belegsituation, gleiche Abrechnungsverhältnisse) festgestellt wurden, wurden die Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Umsätze und Einnahmen betreffend die Jahre 1993 und 1994 auch für 1992 angewendet.

Die Erhöhung der Umsätze durch die Betriebsprüfung beträgt - wie oben dargestellt - im Jahre 1993 115,14 % und im Jahre 1994 140,62 %. Unter Berücksichtigung dieses Zahlenmaterials wurden die erklärten Umsätze und Einnahmen des Jahres 1992 durch die Betriebsprüfung um 120 % erhöht.

	1992
Nettoumsätze lt Erklärung	39.166,67 S
+ 120 % Zuschläge lt Bp	47.000,00 S
Nettoumsätze lt Bp	86.166,67 S
+ 20 % USt	17.233,33 S
Bruttoumsätze lt Bp	103.400,00 S

Der Geschäftsablauf in der Begleitagentur des Bw gestaltete sich derart, dass die Agentur in Tageszeitungen inserierte, woraufhin sich bei ihr telefonisch Interessenten meldeten. Bei diesen Anrufen gab der jeweilige Kunde seine Wünsche (Ort, Zeit, Dauer usw. der Begleitung) bekannt und die Agentur informierte den Kunden über die Höhe des zu entrichtenden Entgeltes samt Nebenkosten (Taxispesen). War eine Begleitperson verfügbar, die den Vorstellungen des Kunden entsprach, wurde diese vom Auftrag in Kenntnis gesetzt.

Die Zahlungsmodalitäten in der Begleitagentur des Bw waren derart, dass bei Beginn des Besuches der Begleitperson der Kunde das gesamte Honorar und die Taxispesen an die Begleitperson aushändigte. Diese rechnete dann später mit der Agentur (Bw) ab, wobei die

Hälfte des Honorars an die Agentur abgegeben wurde, während die zweite Hälfte sowie die Taxispesen beim Begleitpersonal verblieben.

Die Schätzung der Ausgaben für das Begleitpersonal erfolgte in der Art, dass das aus den handschriftlichen Aufzeichnungen aus dem Gerichtsakt ermittelte Verhältnis zwischen den Gesamtbruttoeinnahmen und den davon dem Begleitpersonal zugeflossenen Bruttobeträgen auf den gesamten Prüfungszeitraum umgelegt wurde:

Zeitraum	Gesamt einnahmen brutto	davon entfallen auf	
		Agentur	Begleitpersonal
September 1994	540.950 S	248.550 S	292.400 S
Oktober 1994	452.340 S	207.340 S	245.000 S
November 1994	17.000 S	7.500 S	9.500 S
Summe	1.010.290 S	463.390 S	546.900 S
Verhältnis in %	100 %	46 %	54 %

Das Ausmaß der dem Begleitpersonal zugeflossenen Beträge betrug in den Monaten September, Oktober und November 1994 durchschnittlich 54 % der Bruttogesamteinnahmen. Dieses Verhältnis wurde auf den gesamten Prüfungszeitraum umgelegt und ergab somit folgende Ausgaben für das Begleitpersonal:

Jahr	1992	1993	1994
Bruttoumsatz lt Bp	103.400,00 S	4.268.676,50 S	2.914.065,00 S
davon 54 % = Ausgaben für das Begleitpersonal lt Bp	55.836,00 S	2.305.085,31 S	1.573.595,10 S

Demgegenüber erklärte der Bw für den Zeitraum 1. November 1992 bis 30. Juni 1994 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -19.547 S (1992), -75.453 S (1993) bzw 6.336 S (1994) und Umsätze iHv 39.166,67 S (1992), 1.653.482,50 S (1993) bzw 1.060.428,10 S (1994).

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vom Bw eingereichten Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1994, den entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen, den Akten des Landesgerichtes für Strafsachen in Wien, dem Betriebsprüfungsbericht und folgender Beweiswürdigung:

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die vom Bw in den Steuererklärungen gemachten Angaben nicht mit den im Rahmen einer am Firmensitz durchgeführten Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen übereinstimmen und zwar weder mit den handschriftlichen Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze noch mit den mittels Computer erstellten Umsatzgraphiken.

Der Berufungssenat geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass es sich bei den handschriftlichen Umsatzaufzeichnungen um die ursprünglichen Aufzeichnungen handelt, die das tatsächliche Bild des Umsatzes widerspiegeln, da der Bw anlässlich einer mit ihm am 5. November 1994 im Sicherheitsbüro der Bundespolizei Wien aufgenommenen Niederschrift sagte, dass die sichergestellten Aufzeichnungen von ihm oder seiner Gattin durchgeführt worden seien und als Basis für seine Buchhaltung dienten.

Dieser Aussage des Bw steht auch das vom Bw vorgebrachte Argument entgegen, wonach die aus dem Gerichtsakt stammenden Unterlagen "fingiert" seien, da beabsichtigt war, das Unternehmen zu verkaufen und sich deshalb reicher zu machen, um einen höheren Verkaufserlös zu erzielen, zumal die mittels Computer erstellten Umsatzgraphiken niedriger waren als die handschriftlichen Aufzeichnungen.

Es ist zwar nicht unmittelbar nachvollziehbar, warum in der Computergraphik niedrigere Umsätze ausgewiesen werden als in den handschriftlichen Aufzeichnungen. Aus dem Umstand, dass die handschriftlichen Aufzeichnungen detailgenau den Geschäftsablauf wiedergeben und die angeführten Einzelumsätze der jeweiligen Begleitperson mit den allgemeinen Aussagen übereinstimmen, muss aber geschlossen werden, dass in diesen Aufzeichnungen die tatsächlich erzielten Umsätze wiedergegeben werden, was vom Bw bei seiner Einvernahme auch bestätigt wurde. Sofern diesbezüglich auf einen Widerspruch hingewiesen wurde, weil der Bw sowohl die handschriftlichen Aufzeichnungen als auch die Computergraphiken als richtig bezeichnet hat, obwohl diese um 10 % differieren, ist dem entgegenzuhalten, dass wohl davon auszugehen ist, dass sich der Bw anlässlich seiner Einvernahme nicht noch mehr belasten wollte, und daher darauf bedacht war, nur das zuzugeben, was er seiner Meinung nach angesichts seiner damaligen Position nicht leugnen konnte. Aus dieser Sicht ist es durchaus verständlich, wenn er auch die in den Computergraphiken festgehaltenen Werte als richtig angibt, obwohl diese bereits verminderte Beträge aufweisen.

Hinsichtlich der Aussage des Herrn D ist festzuhalten, dass dessen Angaben insofern unglaubwürdig sind, als nicht nachvollzogen werden kann, wie dieser derartige Einblicke in das Betriebsgeschehen des Unternehmens des Bw gehabt haben will, um die

Übereinstimmung bzw die Abweichung der aufgezeichneten Erlöse von den tatsächlich erzielten beurteilen zu können. Dies wäre wohl nur möglich, wenn er sich ständig in der Agentur aufgehalten hätte, was aber nicht der Fall war.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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

Gemäß Abs 2 leg cit ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Gemäß Abs 3 leg cit ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften 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.

Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde ergibt sich aus dem Umstand, dass die im Rahmen einer Hausdurchsuchung am Firmensitz der Begleitagentur sichergestellten handschriftlichen Aufzeichnungen über erfolgte Umsätze und mittels Computer erstellte Umsatzgraphiken weitaus höhere Erlöse wiedergeben als die vom Bw erklärten. Da die aus dem Gerichtsakt stammenden handschriftlichen Aufzeichnungen lediglich für die Monate September, Oktober und November 1994 (betreffend OEG) und die mittels EDV-Unterstützung erstellten Graphiken für die Jahre 1993 bis einschließlich September 1994 vorhanden sind, liegen keine Umsatzaufzeichnungen für den gesamten Prüfungszeitraum vor. Da die festgestellten Mängel einen begründeten Anlass geben, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, ist die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei. Diese Wahlfreiheit bei Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem tatsächlichen Betriebsergebnis oder den sonstigen Gegebenheiten möglichst nahe kommen zu können. Denn die Schätzung muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Das Vorgehen der Betriebsprüfung erscheint zielführend, für die Monate Jänner bis Dezember 1993 und Jänner bis Juni 1994 die Computergraphiken als Berechnungsgrundlage für die

Schätzung heranzuziehen. Um eine Anpassung an die Auswertung der Zahlen aus den handschriftlichen Unterlagen zu erreichen, wurden die derart ermittelten Umsätze um einen 10 %igen Zuschlag erhöht. Unter Berücksichtigung der von der Betriebsprüfung solcherart durchgeführten Erhöhung der Nettoumsätze lt Erklärung um 115,14 % (1993) bzw um 140,62 % (1-6/1994), wurden die erklärten Umsätze und Einnahmen des Jahres 1992 um 120 % angehoben.

Die Ausgaben für das Begleitpersonal wurden den von der Betriebsprüfung ermittelten Einnahmen angepasst: das aus den handschriftlichen Aufzeichnungen aus dem Gerichtsakt ermittelte Verhältnis zwischen den Gesamtbruttoeinnahmen und den davon dem Begleitpersonal zugeflossenen Bruttobeträgen wurde auf den gesamten Prüfungszeitraum umgelegt. Die derart erfolgte Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellt eine geeignete Art der Schätzung dar und erweist sich als eine durchaus geeignete Vorgangsweise, um den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen, zumal der Bw nicht aufzeigt, inwieweit die Schätzung verfehlt sein sollte.

Gemäß § 4 Abs 1 UStG wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Der Entgeltbegriff ist in § 4 aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang). Die 6. EG-RL (Art 11) stellt darauf ab, was der Unternehmer für seine Leistung erhält (erhalten soll). Der EuGH verlangt einen "unmittelbaren Zusammenhang" zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert; außerdem müsse es möglich sein, den Gegenwert in Geld auszudrücken; maßgebend sei der subjektive, tatsächlich erhaltene Wert, nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich (Ruppe: UStG 1994 Kommentar², Tz 10 zu § 4, S 455).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, was grundsätzlich unabhängig davon gilt, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder – wie etwa der

Kommissionär – auf fremde Rechnung tätig wird. Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Für die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Anerkennung eines Agenturverhältnisses kommt dem Außenverhältnis entscheidende Bedeutung zu.

Es steht fest, dass aufgrund des festgestellten Geschäftsablaufes der Kunde zunächst mit der Begleitagentur in Kontakt trat und von dieser über die Höhe des Honorars informiert wurde. Von der Begleitagentur wurde festgelegt, ob das Geschäft zustande kam und welches Mädchen den Auftrag übernehmen sollte. Bei Zustandekommen eines Auftrages nahm die Begleitperson im Namen der Agentur das gesamte Entgelt für die erbrachte Leistung in Empfang und lieferte dieses in weiterer Folge an den Bw ab. Dass es sich bei dem Honorar um einen einheitlichen Preis handelt, beweist auch der Umstand, dass die interne Aufteilung des Honorars zwischen Begleitperson und Bw dem Kunden gegenüber unerwähnt blieb und dieser den jeweiligen Stundensatz einschließlich Taxi als Gesamtentgelt zu entrichten hatte.

Gegen ein Agenturverhältnis im umsatzsteuerlichen Sinn spricht, dass die Begleitagentur dem Kunden gegenüber im eigenen Namen auftrat, im eigenen Namen das Entgelt festlegte und im eigenen Namen den jeweiligen Vertrag abschloss. Der Kunde wurde somit ausschließlich Vertragspartner des Bw und niemals jenes Mädchens, das vom Bw zwecks Erfüllung des Vertrages geschickt wurde.

Da der Bw durch die Begleitperson das gesamte Entgelt vereinnahmte, ist dieses somit in Höhe des gesamten Honorars als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen. Jener Teil des Entgelts, der vom Bw dem Begleitpersonal überlassen wurde, stellt beim Bw Betriebsausgaben dar.

3. Miete und Energie für D-Gasse

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Es liegt eine "Vereinbarung über Wohnungsnutzung" vom 28. Jänner 1994 vor, derzufolge der Bw die in Rede stehende Wohnung ab dem 1. Februar 1994 für die Dauer eines Jahres um eine Nutzungsgebühr von 9.000 S pro Monat gemietet hatte. Weiters wurden drei Meldezettel übermittelt, denen zu entnehmen ist, dass drei russische Staatsangehörige an der Adresse D-Gasse im Prüfungszeitraum gemeldet waren. Daraus ergibt sich, dass die Wohnung vom

Bw gemietet wurde, um dort Mädchen unterzubringen, die für das Unternehmen arbeiten sollten.

Diese Feststellungen ergeben sich aus einer Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 2000, die aufgrund der im Strafverfahren getroffenen Sachverhaltsfeststellungen durchaus glaubhaft erscheinen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind Betriebsausgaben. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Bw die Wohnung im Prüfungszeitraum gemietet hatte und dass dort drei russische Staatsangehörige gemeldet waren. Da die Wohnung – wie vom glaubhaft Bw behauptet – dazu diente, Mädchen aus dem ehemaligen Ostblock, die als Begleitpersonen für den Bw tätig waren, eine vorübergehende Wohnmöglichkeit zu bieten, war die Nutzungsgebühr von 9.000 S pro Monat für die Wohnung als betrieblich veranlasst anzuerkennen und als Betriebsausgaben abzugsfähig.

4. Sonstiger Werbeaufwand

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Aus den Kontoblättern des "sonstigen Werbeaufwandes" Konto Nr. 7670 geht hervor, dass der Bw in den Jahren 1993 bzw 1994 Aufwendungen für Filmausarbeitung und Filme iHv 2.873,18 S (1993) bzw 948,91 S (1994) hatte. In den Büroräumlichkeiten des Bw wurde ein Fotoalbum gefunden, das Fotos der diversen vermittelbaren Begleitpersonen enthielt, und offensichtlich bei der Auswahl einer geeigneten, den Kundenwünschen entsprechenden Begleitperson zu Rate gezogen wurde. Weiters haben Restaurantbesuche stattgefunden, wobei die jeweiligen Restaurantbesucher nicht eruierbar sind. Die Kosten für einen "Grundkurs Englisch" wurden ebenso als sonstiger Werbeaufwand verbucht.

Eine betriebliche Veranlassung für die geltend gemachten Gasthausrechnungen ist nicht erkennbar.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den anlässlich des Schreibens vom 17. November 2000 übermittelten Blättern zum Konto Nr. 7670 "sonstiger Werbeaufwand" welchen folgende Aufwendungen für die Anfertigung der Fotos entnommen werden können:

Datum	Ausgaben 1993	Betrag
23.01.	Fotoausarbeitung	95,00 S
09.02.	Fotoausarbeitung	97,92 S
05.03.	Fotoausarbeitung	162,92 S
12.03.	Fotoausarbeitung	95,50 S
26.03.	Film	331,67 S
26.03.	Filme	497,50 S
20.04.	Fotoausarbeitung	97,92 S
26.04.	Fotoausarbeitung	625,00 S
01.06.	Filmduplikat	300,00 S
23.07.	Fotofilm	49,17 S
28.07.	Fotoausarbeitung	195,83 S
01.10.	Film + Ausarbeitung	170,42 S
19.10.	Fotoausarbeitung	81,00 S
29.10.	Fotoausarbeitung	73,33 S
		2.873,18 S

Datum	Ausgaben 1994	Betrag
10.01.	Fotofilm	72,50 S
14.01.	Fotoausarb.	174,00 S
29.03.	kodak-Film	90,83 S
31.03.	Fotoausarb.	205,50 S
21.04.	kodak-Film	90,83 S
24.06.	Ausarbeitung	315,25 S
		948,91 S

Die Auffindung des Fotoalbums sowie die Aussagen hinsichtlich der Verwendung dieses Fotoalbums finden sich im gerichtlichen Strafakt.

Hinsichtlich der geltend gemachten Gasthausrechnungen wurde vom Bw weder bekannt gegeben, mit wem der Gasthausbesuch absolviert wurde, noch welcher Geschäftsabschluss damit verbunden war. Eine betriebliche Veranlassung war daher nicht erkennbar.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Z 3. Repräsentationsaufwendungen oder –ausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Da der Bw keine näheren Ausführungen zu den einzelnen Gasthausrechnungen bezüglich Zweck der Bewirtung, Namen der bewirteten Personen, berufliche Veranlassung usw gemacht hat, kann der gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 geforderte berufliche Konnex nicht ersehen werden; die in Rede stehenden Bewirtungsausgaben sind somit als Repräsentationsaufwendungen nicht in Abzug zu bringen.

Bezüglich der Aufwendungen für den Englischkurs wird auf die Ausführungen des Bw in seinem Schreiben vom 17. November 2000 (zu Abs 17) verwiesen, wo er selbst feststellt, "dass diese unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fallen".

Da im Rahmen der Hausdurchsuchung ua auch ein "Mini Album" sichergestellt wurde, der eine Anzahl von unterschiedlichen Fotos der verschiedenen für den Bw arbeitenden Begleitpersonen enthielt, sind die in den Jahren 1993 und 1994 für Fotoausarbeitung in Abzug gebrachten Beträge iHv 2.394,32 S bzw 790,76 S als Betriebsausgaben anzuerkennen.

	1993	1994
Vorsteuer lt Bp	150.770,44 S	79.822,89 S
+ USt Miete D-Gasse	-	1.636,36 S

+ USt Energie D-Gasse	-	604,00 S
+ USt Instandh. D-Gasse	-	3.162,23 S
+ USt Sonstiger Werbeaufwand	478,86 S	158,15 S
Vorsteuer lt BE	151.249,30 S	85.383,63 S

	1993	1994
Nicht abzugsfähige Ausgaben lt Bp	70.053,71 S	53.486,34 S
- Miete D-Gasse netto	-	16.363,64 S
- Energie D-Gasse netto	-	3.020,00 S
- Sonstiger Werbeaufwand netto	2.394,32 S	790,76 S
Nicht abzugsfähige Ausgaben lt BE	67.659,39 S	33.311,94 S

	1993	1994
Einnahmenüberschuss lt Bp	446.722,17 S	418.359,71 S
- Miete D-Gasse netto	-	16.363,64 S
- Energie D-Gasse netto	-	3.020,00 S
- Sonstiger Werbeaufwand netto	2.394,32 S	790,76 S
Einnahmenüberschuss lt BE	444.327,85 S	398.185,31 S

5. Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Jahr 1992 bezog der Bw neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -3.066 S, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 431.220 S und Bezüge iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 (Arbeitslosengeld) im Ausmaß von 2.636 S für 6 Tage.

Im Jahr 1993 bezog der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Bezüge gem § 3 Abs 2 EStG 1988 für 365 Tage (Arbeitslosengeld und Notstandshilfe).

Im Jahr 1994 bezog der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Notstandshilfe iHv 124.490 S für 304 Tage.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Einkommensteuererklärungen und -bescheiden 1992 bis 1994, einer Bestätigung des Arbeitsamtes und dem Betriebsprüfungsbericht.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 33 Abs 3 EStG 1988 steht jedem Steuerpflichtigen ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von 5.000 S (1992 und 1993) bzw 8.84 S (1994) zu.

Gemäß Abs 5 leg cit stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 4.000 S jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 1.500 S jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs 1 Z 5 lit a oder c, Z 22 lit a (Abschnitt V des Heeresgebührengesetzes 1985), lit b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 8, 8b des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 41 Abs 4 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.

Da der Bw im Jahre 1992 Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis bezog, wurden der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu Recht in Abzug gebracht. Die Umrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag und die Ermittlung der Steuer unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes erfolgte ebenso zu

Recht, da der Bw Bezüge iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 (Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres (6 Tage) erhalten hat.

Da der Bw im Jahre 1993 keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis bezog, wurden der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu Recht nicht in Abzug gebracht. Die Ermittlung der Steuer unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes erübrigte sich ebenfalls, da der Bw im Jahr 1993 Bezüge iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 (Arbeitslosengeld) nicht nur für einen Teil des Kalenderjahres, sondern für alle 365 Tage erhalten hat.

Im Jahr 1994 stehen der Verkehrs- und der Alleinverdienerabsetzbetrag ebenfalls nicht zu, da der Bw auch in diesem Jahr keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis bezog. Die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes deshalb nicht auf einen Jahresbetrag umzurechnen, weil die Notstandshilfe für den selben Teil des Kalenderjahres bezogen wurde, in welchem der Bw auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Die vom Bw erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellen daher keine Einkünfte dar, die für das restliche Kalenderjahr (in dem keine Notstandshilfe bezogen wurde) bezogen wurden. Der Tatbestand des § 3 Abs 2 EStG 1988 wurde somit nicht verwirklicht. Die zu Unrecht bezogene Notstandshilfe bleibt gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 steuerfrei.

6. Investitionsfreibetrag

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Jahre 1992 wurde ein Investitionsfreibetrag iHv 7.696 S, im Jahr 1993 iHv 14.384 S gebildet. In Anbetracht des im Jahr 1992 durch die Bildung des Investitionsfreibetrages entstandenen Verlustes, kann nur ein Betrag iHv 4.630 S gewinnmindernd geltend gemacht werden. Es verbleibt daher ein im Jahr 1992 nicht ausgleichsfähiger Verlust iHv 3.066 S. Im Jahr 1993 entsteht durch die Bildung des Investitionsfreibetrages kein Verlust. Im Jahr 1994 wurden die Investitionsfreibeträge der Jahre 1992 und 1993 iHv insgesamt 22.080 S gewinnerhöhend aufgelöst.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und den Einkommensteuererklärungen für 1992 bis 1994 und den neuen Sachbescheiden.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Entsteht oder erhöht sich durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust, so ist der Verlust gemäß § 10 Abs 8 EStG 1988 insoweit weder ausgleichs-, noch gemäß § 18 Abs 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Da im Jahr 1992 durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge iHv 7.696 S Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -3.066 S (Verlust) entstehen, ist ein nichtausgleichsfähiger Verlust in Höhe des entstandenen Verlustes (3.066 S) hinzuzurechnen und im Jahr 1993 mit dem in diesem Jahr erwirtschafteten Gewinn zu verrechnen. Eine Hinzurechnung eines nichtausgleichsfähigen Verlustes – wie ursprünglich von der Betriebsprüfung angesetzt – ist im Jahr 1993 nicht vorzunehmen, da durch die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge iHv 14.384 S kein Verlust entstanden ist.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 1993 und 1994 erfolgt daher folgendermaßen:

	1993	1994
Einnahmenüberschuss (lt S. 22)	444.327,85 S	398.185,31 S
- Verrechnung IRL 1992	3.066,00 S	-
Gewinn aus Einzelunternehmen	441.262,00 S	398.185,31 S
+ Gewinnanteil OEG	-	193.700,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BE	441.262,00 S	591.885,00 S

Für das Jahr 1992 ergeben sich keine Änderungen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Juni 2005

Die Vorsitzende:

Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek

Beilagen: 5 Berechnungsblätter