



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von W Herbert und Helga, Adresse, vertreten durch RA Mag. Dr. Helmut Bl, 1234 D, vom 14. Jänner 2005 und vom 12. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch A, vom 9. Dezember 2004 und vom 9. November 2005 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1993 bis 2004 nach der am 19. August 2010 in 1234 D, Bhf, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1993 bis 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß §188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

Jahr	Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb
1993	ATS 237.380,00 € 17.251,08
1994	ATS 236.940,00 € 17.219,10
1995	ATS 242.880,00 € 17.650,78

1996	ATS 240.240,00 € 17.458,92
1997	ATS 252.780,00 € 18.370,24
1998	ATS 221.760 € 16.115,93
1999	ATS 221.980 € 16.131,92
2000	ATS 208.780 € 15.172,63
2001	ATS 166.412 € 12.093,63

Die Anteile der Beteiligten sind der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2) Der Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2002 bis 2004 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- 3) Den Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 bis 2004 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zeitraum vom 5. Juli 2002 bis 23. September 2004 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung statt. Diese umfasste den Zeitraum 1993 bis 2000.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Dezember 2004 finden sich folgende Feststellungen:

Allgemeines zur Schlussbesprechung: Die Schlussbesprechung habe am 23. September 2004 beim Finanzamt D stattgefunden. Im Zuge der Schlussbesprechung sei seitens Herrn Herbert W eine Auflistung von Unternehmen vorgelegt worden, für welche laut seiner Aussage seine

Gattin Helga W die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt habe. Bei den für jedes Unternehmen bekannt gegebenen Beträgen handle es sich, nach Aussage von Herrn W, um Jahresbeträge. Von seiner Seite her habe nicht festgestellt werden können, ob ein Klient das ganze Jahr über betreut worden sei und somit tatsächlich der gesamte von ihm genannte Betrag an seine Gattin bezahlt worden sei. Weiters führte er dazu an, dass seine Gattin maximal 7.000,00 S pro Klient und Jahr bekommen habe. Zahlungsbestätigung gebe es über die Entlohnung keine. Im Zuge der Schlussbesprechung sei von ihm zu jedem einzelnen Klienten Stellung genommen worden. Dies sei in der Niederschrift vom 23. September 2004 dokumentiert worden. Weiters sei von Herrn W ausdrücklich das Vorliegen einer Personengesellschaft verneint worden. Nach Würdigung der vorgelegten Beweismittel, sei die Finanzbehörde zur Ansicht gelangt, dass die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO zur Gänze aufrecht bleibe. Zur Beweiswürdigung sei angemerkt, dass von Herbert W auch in der Schlussbesprechung erneut seine intensive Mitarbeit an dem Erstellen der Steuererklärungen bzw. monatlichen Abrechnungen bestritten worden sei, obwohl genügend Beweismittel vorliegen würden, die überwiegend bzw. ausschließlich seine Handschrift aufweisen würden. Weiters sei von seiner Gattin zu keinem Zeitpunkt Aussagen getätigten worden, aus denen ersichtlich sei, dass von ihr die Buchhaltungsarbeiten ausgeführt worden seien. Auch im Zuge der Schlussbesprechung seien die Aussagen zu den einzelnen Klienten ausnahmslos von Herbert W getätigten worden, obwohl seine Gattin die Ansprechperson zu den Klienten hätte sein sollen und daher über mehr Detailwissen hätte verfügen müssen. Da über die Behauptungen keinerlei stichhaltige Beweise vorgelegt hätten werden können, sei in der Schlussbesprechungsprogramm dargelegten Schätzung der Besteuerungsgrundlagen festgehalten worden.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. September 2004 wird ausgeführt:

Im Zuge der Schlussbesprechung seien folgende Argumente seitens des Ehepaars W vorgebracht worden:

1) Vorgelegt worden sei eine Auflistung für die Jahre 1993 bis 2000 in der dargestellt werde, welche Beträge von welchen Unternehmen eingenommen worden seien. Laut Aussage des Herrn W handle es sich dabei um mit Kunden vereinbarte Jahresbeträge. Es habe aber nicht eruiert werden können, ob diese Beträge jedes Jahr zur Gänze angefallen seien oder ob diese nur aliquot anzusetzen wären, da sich sämtliche Unterlagen, aus denen dies ersichtlich sei, beschlagnahmt worden seien.

2) Es werde seitens des Herrn W ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sämtliche Einnahmen seiner Gattin zuzurechnen seien. Das Vorliegen einer Personengesellschaft werde ausdrücklich bestritten.

3) Auf die Frage, woraus sich die Bareinzahlungen auf dem Konto des Herrn W ergeben würden, wurde ausgeführt, dass Herr W nach seiner Scheidung im Jahr 1982 noch 350.000,00 S zur Verfügung gehabt hätte, die sich zur Gänze zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung noch bei ihm zu Hause befunden hätten. Weiters seien im Prüfungszeitraum 3 Bausparverträge aufgelöst worden. Auch dieses Geld habe Herr W für die laufenden Ausgaben zur Verfügung gehabt. 1999 sei von Herrn W ein Grundstück an seinen Sohn Günther W verkauft worden (KG U, EZ 437). Der Kaufpreis habe 600.000,00 S betragen und sei von Günther W durch Aufnahme eines Kredites finanziert worden. Weiters habe Herr W von seinem Vater Konrad W im Prüfungszeitraum Beträge in Höhe von 45.000,00 und 155.000,00 S bekommen. Bei den beschlagnahmten Unterlagen müssten sich für die 155.000,00 S Notariatsunterlagen befinden. Weiters habe Herr W jährlich weitere kleine Geldbeträge von seinem Vater erhalten. Außerdem habe es im Zeitraum Februar bis Juli 2000 Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Gesellschaft mit Frau Romana X in Höhe von rund 370.000,00 ATS gegeben. Ab August 2000 seien keine Auszahlungen mehr erfolgt. Ein Gerichtsverfahren sei noch anhängig. Herr W möchte anführen, dass die Beteiligung nicht gewinnbringend gewesen sei, da bis dato hohe Prozesskosten angefallen seien. Im März 2000 sei von Herrn W ein Kredit in Höhe von 300.000,00 S für diese Gesellschaftereinlage aufgenommen worden. Außerdem seien bei Casinobesuchen Gewinne erspielt worden. Die Unterlagen müssten sich bei den beschlagnahmten Unterlagen befinden. Weiters habe Frau W einen Geldbetrag von 45.000,00 S im März 2000 von ihrer Mutter bekommen.

4) Herr W habe die Angewohnheit immer einen höheren Geldbetrag mit sich mitzuführen bzw. in seinem Safe zu Hause auf zu bewahren.

5) Herr W bekräftigte noch einmal, dass es sich bei dem von ihm vorgelegten Zahlen um die tatsächlichen Beträge handle, die seine Gattin von ihren Klienten (es handle sich dabei ausschließlich um Kleinstbetriebe) vereinnahmt habe. Laut Herrn W können von ihm folgende Angaben zu den einzelnen Kunden gemacht werden:

a) J Franz: Es gebe eine Rechung über 20.000,00 S die an die Verlassenschaft nach J gelegt worden sei. Es handle sich dabei um 5.000,00 S die Frau W noch für ihre Buchhaltungsarbeiten bekommen habe. Bei den restlichen 15.000,00 S handle es sich um die Rückzahlung eines Betrages, den Herr W Herrn J geborgt habe. Unterlagen dazu seien keine vorhanden.

b) Ru Helmut: Der Scheckeingang über 25.000,00 S könne von Herrn W wie folgt erklärt werden. Ein Betrag in Höhe von 5.000,00 S sei für die Buchhaltungsarbeiten des Einzelunternehmens Ru, die durch Frau W erfolgt seien. Weiters sei von Herrn Ru eine GesmbH gegründet worden. Dafür habe Herr W den Betrag von 20.000,00 S bekommen, den

er jedoch an einen Mitarbeiter der Steuerkanzlei Dr. Rb (Name möchte von Herrn W nicht mitgeteilt werden) in Z für dessen Buchhaltungstätigkeiten weiter gegeben habe.

c) L Wolfgang: Es handle sich dabei um den Stadtbaurat der Stadt Z, für den seitens Herrn W nur geringfügige Tätigkeiten (jährliche Steuererklärung für Eingang eines Honorars, Sonderausgaben usgl.) durchgeführt worden sei. Herr W wolle dafür kein Geld nehmen. Doch wurden ihm jährlich 1.000,00 S von Herrn L übergeben.

d) Fu Helmut: Der in der Zeugenniederschrift genannte Betrag von 30.000,00 S für die Lohnverrechnungsarbeiten für 2 Jahre würden nicht der Wahrheit entsprechen. Laut Aussage von Herrn W seien nur 7.000,00 S pro Jahr für Buchhaltungstätigkeiten vereinbart und bezahlt worden. Die Lohnverrechnung sei nur für einen Beschäftigten für 6 Monate pro Jahr angefallen.

e) Fu Christiana: Von ihr sei ein Pauschalbetrag von jährlich 7.000,00 S für die monatliche Buchhaltung inklusive der Lohnverrechnung sowie für den Jahresabschluss an Frau W bezahlt worden.

f) Bu Christine: Dazu gebe Herr W an, dass es sich um die geschiedene Gattin des Herrn J Franz handle. Die Hintergründe, wie sich der Betrag von 20.000,00 S zusammensetze seien bereits oben unter Punkt a) erläutert worden.

g) Zu den anderen Klienten werde seitens Herrn W angeführt, dass es sich bei der von ihm übergebenen Auflistung um die vereinbarten und tatsächlich vereinnahmten Beträge für die Buchhaltungstätigkeiten seiner Gattin handle. Weiters möchte Herr W anführen, dass diese Beträge in etwa einem Drittel bis zur Hälfte jenes Honorars ausmachen, die ein Steuerberater dafür vereinnahmen würde. Weiters werde seitens des rechtlichen Vertreters noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die seitens der Finanzbehörde geschätzten Besteuerungsgrundlagen jedweder Grundlage entbehren. Die für die Schätzung herangezogenen Erfahrungswerte würden mit Sicherheit auf dieses Verfahren nicht zutreffen, da es sich bei den Klienten um Kleinstbetriebe handle, die mit Sicherheit nicht bereit wären, jährliche Beträge in Höhe von 20.000,00 bis 26.000,00 S an Frau W zu bezahlen. Abschließend werde bemerkt, dass für sämtliche Barzahlungen der Klienten an die Ehegatten W keinerlei Belege angefertigt wurden. Schriftliche Aufzeichnungen würden nicht existieren.

In der Folge wurde mit Bescheiden vom 9. Dezember 2004, alle zugestellt am 13. Dezember 2004 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1993 bis 2000, sowie die Umsatzsteuer 2000 nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung festgesetzt.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung findet sich das Besprechungsprogramm zur Niederschrift über die Schlussbesprechung, datiert vom 19. Juli 2004 und wird dort ausgeführt:

- 1) Zur Person Herbert W: Herbert W sei seit 1997 mit Helga W (vormals Ba) verheiratet. Es würden keinerlei Sorgepflichten bestehen. Er habe in einem Dienstverhältnis zur FLD Oberösterreich gestanden und sei als Ab beim Finanzamt Z tätig gewesen. Seit Mitte des Jahres 1999 befindet er sich in Pension.
- 2) Zur Person Helga W: Helga W, geb. 9. Jänner 1956, habe bis einschließlich 1997 Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe bezogen. Nebenbei habe sie geringe Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch das Erstellen von Buchhaltungen erzielt. Ab 1998 habe sie in geringem Umfang nur noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.
- 3) Eigentums- bzw. Vermögensverhältnisse und 4) Ausgangs- und Verdachtslage  
(...)

### 5) Ermittlungen

5.1) Hausdurchsuchung: Aufgrund der angeführten Verdachtsmomente sei am 5. Dezember 2001 bei den Ehegatten W unter anderem Hausdurchsuchungen durchgeführt worden und die dabei beschlagnahmten Unterlagen bzw. Beweismittel in der Folge ausgewertet worden. Es habe sich dabei überwiegend um Buchhaltungsunterlagen bzw. Steuererklärungen bzw. Jahresabschlüsse von mehreren Personen bzw. Firmen gehandelt. Die Namen seien aus der Liste der beschlagnahmen Unterlagen ersichtlich. Weiters seien auch handschriftliche Aufzeichnungen (zB. Ermittlung des Eigenverbrauchs, ausgefüllte Umsatzsteueranmeldungen) vorgefunden und beschlagnahmt worden.

5.2) Ausfolgerung der Prüfungsaufträge gem. § 151 Abs. 1 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG:

### 5.3) Vernehmungen:

#### 5.3.1) Vernehmungsniederschriften Herbert W:

a) Inhalt der Niederschrift vom 17. Dezember 2001, Past D: Herbert W gebe zu den Vorwürfen darin auszugsweise Folgendes an: "Es wurde bereits vor Jahren geklärt, dass meine Gattin die Buchhaltungsarbeiten durchführt und nicht ich. Daran hat sich nichts geändert. Meine Frau ist beim Finanzamt steuerlich erfasst" "...gleichzeitig nie mehr als ca. 20 Kunden betreut wurden." "... sowohl die Maschinen geschriebenen als auch die händisch erstellten Schriftstücke werden fast ausschließlich von meiner Gattin Helga erstellt. Es ist in Einzelfällen vorgekommen, dass ich ihr beim Ausfüllen von Formularen oder ähnliches im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht geholfen habe."

b) Inhalt der Niederschrift vom 01. Februar 2002, Past D:

Herbert W gebe darin auszugsweise Folgendes an: Auf Vorhalt, dass anlässlich der Einvernahme von Frau X als Zeuge diese ausgesagt habe, dass ich im August 2000 100.000,00 S schwarz eingenommen habe: "Ich habe mit Sicherheit nie zu Frau X gesagt, dass wir 100.000,00 S schwarz eingenommen hätten". Auf Vorhalt, dass nach einem Schriftvergleich festgestellt wurde, dass ein Großteil der handschriftlich erstellten von ihm stammen: "Ich bestreite nicht, dass ein Teil der Jahresabschlüsse von mir erstellt wurden, ... die Hauptarbeit sind sicherlich die laufenden Buchhaltungsarbeiten und diese werden ausschließlich von meiner Gattin durchgeführt ...". Auf Vorhalt, dass bei mehreren Betriebsprüfungen er als Ansprechpartner aufgetreten sei und nicht seine Gattin "... nicht um viele Prüfungen gehandelt haben. Wenn, dann war meine Frau sicherlich verhindert ...".

c) Inhalt der Niederschrift vom 5. Juli 2002, Past D:

Herbert W gebe darin auszugsweise Folgendes an: "... ich habe Frau Ba zwar auch schon vor meiner Ehe mit ihr geholfen, eine Lebensgemeinschaft bestand jedoch vor 30. August 1997 nicht ..." "... es ist richtig, dass ich die Gewinnermittlung für meine Gattin handschriftlich erstellt habe ..."

### 5.3.2. Vernehmungsniederschrift Helga W:

a) Inhalt der Niederschrift vom 13. März 2002, Past D:

Helga W gebe darin an, dass sie nicht bereit sei, irgendeine Frage zu beantworten.

### 5.3.3. Prüfungsrelevante Niederschriften mit Zeugen/Verdächtigen/Beschuldigten:

Diese geben darin auszugsweise und sinngemäß an:

5.3.3.1. Inhalt der Niederschrift mit Wilhelm Ha vom 18. Dezember 2001, Past D: Herbert W habe Jahresabschlüsse und sonstige steuerliche Arbeiten betreffend der Jahre 1992 bis 2001 unentgeltlich erledigt. Er sei der Firmparte seiner beiden Söhne. Er bekomme beim Einkauf einen Rabatt von 5 %.

5.3.3.2. Inhalt der Niederschrift mit Anna Le vom 18. Dezember 2001, Past D: Frau Ba mache seit 1990 die Buchhaltungsarbeiten für das Gasthaus. Nähere Informationen zur Frau Ba seien ihr nicht bekannt. Sie bezahle für ihre Arbeiten 400,00 S pro Monat in bar ohne Rechnung.

### 5.3.3.3. Inhalt der Niederschrift mit Elfriede Ed vom 18. Dezember 2001, Past D:

---

Herbert W sei ihr von der Vorbesitzerin als Steuerberater empfohlen worden. Die Unterlagen würden von Frau W monatlich geholt. Sie bezahle monatlich 300,00 S an Frau W. Sie habe das Lokal im April 2001 übernommen.

#### 5.3.3.4. Inhalt der Niederschrift mit Sonja Sch vom 18. Dezember 2001, Past D:

Sie hätten vor ca. 2 ½ Jahren das Lokal von Herrn J übernommen. Dieser habe Frau W empfohlen. Sie würden monatlich 500,00 S in bar bezahlen und zusätzlich 1.000,00 S für das Erstellen der Bilanz. Hin und wieder hätten die Ehegatten W im Lokal gegessen.

#### 5.3.3.5 Inhalt der Niederschrift mit Hans-Peter Pf vom 18. Dezember 2001, Past D:

Seit Juli 2001 mache Frau Helga W für uns die Buchhaltung. Sie erhalte dafür 500,00 S pro Monat in bar. Herbert W sei ihm bekannt, ob er mit meiner Buchhaltung betraut sei, könne er nicht angeben.

#### 5.3.3.6. Inhalt der Niederschrift mit Edith Hg vom 8. Juli 2003, Past D:

Herbert W habe für seine Tätigkeit in unregelmäßigen Abständen 500,00 S bekommen. Für den Jahresabschluss bekam er noch einmal 500,00 bis 1.000,00 S in bar.

#### 5.3.3.7. Inhalt der Niederschrift mit Elfriede Hf vom 18. Dezember 2001, Past D:

Helga W mache seit 1980 für mich die Buchhaltung. Sie habe bis einschließlich 1999 für ihre Tätigkeit zwischen 4.000,00 und 5.000,00 S pro Jahr erhalten. Ab 1999 habe sie nur noch 3.000,00 S pro Jahr in bar erhalten.

#### 5.3.3.8. Inhalt der Niederschrift mit Helmut Hs vom 18. Dezember 2001, Past D:

Seit ca. 8 Jahren mache Herbert W für ihn die Buchhaltung und den Jahresabschluss. Er erhalte dafür von mir 3.000,00 S im Jahr in bar. Er habe steuerlich nur mit Herbert W zu tun gehabt.

#### 5.3.3.9. Inhalt der Niederschrift mit Christiana Fu vom 18. Dezember 2001, Past D:

Die Erstellung der monatlichen UVA's erfolge durch Herbert W. Auch wurden die Berechnung der Aushilfslöhne und der Jahresabschluss von W erstellt. Er habe dafür zwischen 8.000,00 und 10.000,00 S pro Jahr in bar für den Zeitraum 1993 bis 1997 erhalten.

#### 5.3.3.10 Inhalt der Niederschrift mit Helmut Fu vom 18. Dezember 2001, Past D:

Herbert W habe für ihn die Lohnverrechnung erledigt. Er habe ihm 30.000,00 S für den Zeitraum von 2 Jahren in bar bezahlt.

#### 5.3.3.11 Inhalt der Niederschrift mit Martina Pö vom 10. Jänner 2002, Past D:

Helga W habe die Buchhaltungsarbeiten für das Gasthaus übernommen. Monatlich habe sie 500,00 S an sie in bar bezahlt. Sie führt das Lokal erst seit Jänner 2001.

#### 5.3.3.12. Inhalt der Niederschrift mit Erwin Ma vom 10. Jänner 2002, Past D:

Durch einen gemeinsamen Bekannten sei ihm Herbert W als Buchhalter vermittelt worden. Er habe dafür zwischen 3.000,00 und 4.000,00 S pro Jahr für die laufende Buchhaltung und 2.500,00 S für die Jahreserklärung erhalten.

#### 5.3.3.13 Inhalt der Niederschrift mit Franz Ed vom 10. Jänner 2002, Past D:

Monatlich bezahle er 500,00 S in bar an Helga W. Für die Jahreserklärung erhalte sie 1.000,00 S.

#### 5.3.3.14. Inhalt der Niederschrift mit Gerlinde Bx vom 10. Jänner 2002, Past D:

Frau W erledige die Buchhaltungsarbeiten und bekomme dafür 500,00 S pro Monat in bar. Bei der Prüfung durch das Finanzamt Ast habe sie Herbert W unentgeltlich vertreten.

#### 5.3.3.15 Inhalt der Niederschrift mit Christine Buglmüller vom 18. Februar 2002, Past D:

Buchhaltungsarbeiten seien ihres Wissens von Frau Helga W geführt worden, jedenfalls hätten sie immer mit ihr zu tun gehabt. Für ihre Arbeiten habe sie laut Kopie 20.000,00 S in Rechnung gestellt.

### 5.4 Auflistungen der vorgefundenen und beschlagnahmten Unterlagen

(...)

### 5.5. Auswertung vorgelegter Bankkontodaten:

#### 5.5.1. Gehaltskonto N1 lautend auf Herbert W:

Kontoeingänge:

Beim gegenständlichen Konto handle es sich um ein Girokonto, auf welches die Gehälter inklusive der Reisekostenersätze von der WA, Familienbeihilfen, Versicherungsvergütungen, Ersätze Krankenkasse etc. überwiesen wurden. Weiters seien folgende zusätzliche Bankeingänge (Bareinzahlungen) festgestellt worden (ab 1.000,00 S):

1993	50.000,00 S
1994	358.000,00 S
1995	94.000,00 S

1996	75.000,00 S
1997	68.000,00 S
1998	106.500,00 S
1999	34.000,00 S
2000	30.000,00 S
2001	22.375,44 S
gesamt	837.875,44 S

Bei diesen Eingängen handle es sich ausnahmslos um Bareinzahlungen deren Herkunft nicht geklärt ist. Wie sich die Jahressummen zusammensetzen, sei aus der Anlage 1 ersichtlich. Obige Bankeingänge würden sich auch nicht durch zeitnahe oder betragsmäßig annähernde gleiche Behebungen von anderen bisher bekannten Bankkonten begründen lassen.

#### 5.5.2. Sparbuch N2 lautend auf Herbert W:

Das Sparbuch sei am 7. März 1996 eröffnet worden, die letzte vorliegende Eintragung sei am 2. Jänner 2001 erfolgt.

Einlagen:

Folgende ungeklärte Einzahlungen seien festgestellt worden:

1996	157.280,00 S
1997	131.311,90 S
1998	84.804,65 S
1999	69.438,00 S
2000	185.000,00 S
gesamt	627.834,55 S

Wie sich die Jahressummen zusammensetzen sei aus der Anlage 2 ersichtlich.

### 6. Prüfungsfeststellungen

#### 6.1. Allgemeines:

---

Aufgrund einer Zusammenfügung aller oa. Ermittlungen von Sachverhalten und Beweismittel habe im gesamten Prüfungszeitraum 1993 bis 2001 eine Pfuschertätigkeit von Herbert W und für den gleichen Zeitraum eine Pfuschertätigkeit gegen Entgelt nachgewiesen werden können.

Herbert W habe somit neben seinen Einkünften als Finanzbeamter weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, indem er Buchhaltungsarbeiten, Jahresabschlüsse, Bilanzen und Steuererklärungen, sowie Beratungen für diverse Klienten, teils auf eigenen Namen, teils zusammen mit seiner Ehegattin erledigte und die daraus erzielten Einkünfte bisher steuerlich nicht erklärt habe. Helga W habe somit neben ihren Bezügen von Arbeitsmarktservice und Gebietskrankenkasse weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, indem sie Buchhaltungsarbeiten, Jahresabschlüsse, Bilanzen und Steuererklärungen sowie Beratungen für diverse Firmen teils auf eigenen Namen, teils zusammen mit ihrem Ehemann erledigte und die daraus erzielten Einkünfte bisher steuerlich nicht zur Gänze erklärt habe. Die Entgelte für diese Tätigkeiten seien überwiegend direkt von den Ehegatten W in der Regel bar kassiert bzw. durch entsprechende Gegenleistungen abgegolten worden. Von Herbert W seien bis dato keine Einkünfte aus Buchhaltungstätigkeiten beim Finanzamt erklärt worden. Helga W habe in den Jahren 1994 bis 2001 geringfügige Einnahmen aus dem Erstellen von Buchhaltungen und Jahresabschlüssen erklärt. Es sei daher der Tatbestand gem. § 33 Abs. 1 FinStrG bei Herbert und Helga W zumindest für die Jahre 1994 bis 2001 verwirklicht.

## 6.2. Aufzeichnungen:

Es seien von den Ehegatten W keine bzw. unzureichende Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben betreffend der Buchhaltungstätigkeiten geführt worden. Daher sei die Abgabenbehörde berechtigt, die Höhe des Umsatzes und des Gewinnes im Schätzweg gemäß § 184 BAO zu ermitteln.

## 6.3. Bemessungsgrundlagen für die steuerlichen Festsetzungen:

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sei den Beilagen zu entnehmen.

## 7. Rechtliche Würdigung:

### 7.1. Schätzung gemäß § 184 BAO:

#### 7.1.1. Einnahmen:

Da keine Aufzeichnungen über die Einnahmen geführt wurden, würden diese unter Zugrundelegung aller im Punkt 5 geführten Ermittlungen geschätzt.

#### 7.1.2 Ausgaben:

---

Da keine Aufzeichnungen über Ausgaben geführt wurden, würden diese gemäß § 17 EStG pauschal mit 12 % der Bruttoeinnahmen angesetzt.

### 7.2. Zurechnung bzw. Aufteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Da nicht genau gesagt werden könne, wer von den Ehegatten W welche Tätigkeiten gemacht habe, würden die durch die Betriebsprüfung festgestellten Umsätze und Gewinne für den Zeitraum von 1994 bis 2001 im Rahmen einer Personengesellschaft festgesetzt. Vom so ermittelten Gewinn würden je 50 % auf Herbert und Helga W entfallen.

### 7.3. Bemessungsgrundlagen: Auf die Beilagen werde verwiesen.

Gegen die aus der Betriebsprüfung resultierenden Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide wurde mit Schreiben vom 13. Jänner 2005, eingelangt beim Finanzamt ABC am 14. Jänner 2005, Berufung erhoben und ausgeführt:

Es wurden folgende Anträge gestellt: Die Berufungsbehörde möge

- a) eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumen und durchführen sowie
- b) die Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 2000 auf der Basis der von uns anlässlich der steuerlichen Schlussbesprechung vom 23. September 2004 vorgelegten Aufstellung festsetzen sowie
- c) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechen der von uns anlässlich der steuerlichen Schlussbesprechung vom 23. September 2004 vorgelegten Aufstellung festsetzen und die Aufteilung der Einkünfte zwischen Herbert und Helga W entsprechend den tatsächlich relevanten Zuordnungskriterien vornehmen und
- d) die angefochtenen Bescheide der Erstbehörde aufheben und diese zur neuerlichen Entscheidung nach Verfahrensergänzung auftragen.

Die Berufung werde wie folgt begründet:

- 1) Vorweg werde festgehalten, dass sich die Bw. durch die Vorgehensweise der Finanzbehörde im gegenständlichen Verfahren der Bw erheblich in ihren Rechten beeinträchtigt erachten würden. Es sei unverständlich, weshalb mit einer derartigen Massivität (Hausdurchsuchung, Beschlagnahmen, die bis zum heutigen Tag andauern, jede Grundlage entbehrenden Schätzungen) gegen die Bw vorgegangen werde. Die Bw seien durch die Vorgangsweise der Finanzbehörde derart belastet, dass sie bereits an gesundheitlichen Schaden leiden. Helga W habe aufgrund der Belastungen mittlerweile einen Herzinfarkt erlitten und befindet sich im Krankenhaus in Behandlung. Dass offensichtlich willkürlich

vorgegangen werde und sachliche, von den Bw vorgetragene Argumente nicht berücksichtigt würden, habe auch der Verlauf der steuerlichen Schlussbesprechung vom 23. September 2004 gezeigt. Obwohl in dieser Schlussbesprechung eine konkrete Aufstellung der tatsächlichen Einkünfte aus den gegenständlichen Buchhaltungs- und Abschlussarbeiten vorgelegt worden sei, wurde hierauf ebenso wenig eingegangen wie auf die Angaben während der Schlussbesprechung. Der Verlauf der Schlussbesprechung lasse nur den Schluss zu, dass das Ergebnis der Besprechung von vornherein festgestanden sei und seitens der Behörde nicht einmal ansatzweise ein Wille gezeigt worden sei, eine für beide Seiten vertretbare und durch die Urkundenlage nachvollziehbare Lösung zu finden. Vor diesem Hintergrund leide das erstinstanzliche Verfahren an erheblichen Verfahrensfehlern und werde gehofft, dass der UFS ein korrektes Ermittlungsverfahren durchföhre und die jedweder Grundlage entbehrende erstinstanzliche Bescheide entsprechend korrigieren werde.

2) Es werde nochmals festgehalten, dass die tatsächlich erzielten (zum Teil leider nicht deklarierten) Einkünfte wahrheitsgemäß in der Aufstellung zusammengestellt und der Behörde vorgelegt worden seien. Die Aufstellung decke sich vollinhaltlich mit den Beweisergebnissen, insbesondere den Angaben bei der ersten Instanz vernommenen Zeugen. Soweit es diesbezüglich Abweichungen gebe, seien diese glaubhaft und nachvollziehbar erklärt worden. Die Erstbehörde habe es nicht der Mühe wert gefunden, auf diese Argumente einzugehen und allenfalls entsprechende weitere Beweisaufnahmen durchzuführen.

3) Im Bescheid sei angeführt, dass das Schlussbesprechungsprogramm bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung einen integrativen Verfahrensbestandteil (Bescheidbestandteil) bildet. Es werde in keiner Weise auf das Vorbringen anlässlich der Schlussbesprechung eingegangen. Es werde in keiner Weise auf die von uns vorgelegte Einnahmenaufstellung Bezug genommen. Es werde auch nicht begründet, weshalb man sich damit nicht auseinandersetzt bzw. auf welcher konkreten Grundlage die Berechnungen der Abgabenbehörde beruhen würde. Es werde hier offenkundig Willkür geübt und entbehre die Schätzung jedweder nachvollziehbarer Grundlage. Es sei unverständlich, weshalb einerseits die Kunden zeugenschaftlich befragt würden andererseits aber die Ergebnisse dieser Aussagen – offenkundig weil sie für die Abgabenbehörde nicht befriedigend gewesen seien – dann der Steuerbemessung bzw. der behördlich vorgenommenen Schätzung nicht zu Grunde gelegt würden. Die von der Behörde vorgenommene Schätzung entspreche nicht den gesetzlichen Vorgaben und auch nicht den Kriterien des VwGH an eine gesetzesgemäße und damit korrekte Schätzung. Die Ausführungen der Behörde hinsichtlich an sich ungeklärter Eingänge auf dem Bankkonto seien ebenso lebensfremd wie unrichtig. Tatsächlich sei kein einziger Schilling nicht deklarierte Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf sein Bankkonto gelegt worden. Eine derartige Vorgangsweise würde auch jeder wirtschaftlicher Vernunft

widersprechen und könne daher von vornherein nicht unterstellt werden. Es seien glaubhaft Quellen für Einzahlungen auf das Konto dargelegt worden (Hausverkauf, Casinogewinne, etc.). Die diesbezüglichen Unterlagen würden bei der Behörde aufliegen. Sie seien uns nicht zugänglich, da aus unverständlichen Gründen die behördliche Beschlagnahmen nach wie vor aufrechterhalten würden. Umso weniger sei es verständlich, weshalb sich die Behörde, obwohl sie über alle Unterlagen verfüge, es nicht der mühe wert finde, unseren diesbezüglichen Angaben nachzugehen und die beschlagnahmen Unterlagen zu sichten und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen.

4) Zu beachten sei, dass die verrechneten Sätze für die erbrachten Leistungen nicht mit jenen eines Steuerberatungsbüros vergleichbar seien, sondern deutlich darunter liegen würden. Es sei schon dadurch erklärbar, da die Bw keinen Verwaltungsapparat zu finanzieren hätten, wie dies ein freiberuflich tätiger Steuerberater aufzuweisen habe. Dazu komme, dass die durchgeföhrten Buchhaltungen zum Teil äußerst geringfügig gewesen seien, zum Teil Freundschafts- bzw. Bekanntschaftsverhältnisse bestanden, so dass die verrechneten Sätze tatsächlich nicht höher gewesen seien, als die mit der Aufstellung dargelegten und dies auch von den Zeugen im Wesentlichen bestätigt worden sei. Es gäbe keine Rechtsvorschrift der Welt, die uns vorschreiben könnte, in welcher Höhe wir für unsere Aktivitäten Entgelte ansetzen.

5) In den angefochtenen Bescheiden sei eine Aufteilung der Einkünfte je zur Hälfte auf Helga und Herbert W erfolgt. Diese Aufteilung sei unrichtig, da sie nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Dazu ist auszuführen, dass die Buchhaltungsarbeiten zur Gänze handschriftlich erfolgt seien und damit eine Zuordnung an Helga und Herbert W nach der Handschrift möglich sei. Es sei unerklärlich, weshalb von uns zwar Schriftproben genommen worden seien, diese Schriftproben dann aber bei der Entscheidungsfindung keine Berücksichtigung finden. Eine Zuordnung der Buchhaltungstätigkeiten anhand der Schriftproben zeige, dass die Buchhaltungsarbeiten ausschließlich von Frau Helga W durchgeführt worden seien und von dieser verrechnet worden seien und von Herbert W nur einige wenige Kunden teilweise betreut wurden. Dementsprechend hätte auch eine Aufteilung der Einkünfte – auf Basis der von uns vorgelegten Aufscheinung – vorgenommen werden müssen. Der Erstbescheid der Erstbehörde erweise sich auch insofern als rechtswidrig.

6) Es werden entscheidungswesentliche Feststellungs- und Begründungsmängel geltend gemacht und werde die Berufungsbehörde ersucht, den Argumenten in gesetzesgemäßer Form nachzugehen. Auf der Grundlage der unrichtigen Einkommensfeststellungen seien auch unrichtige Umsatzsteuerbescheide ergangen, deren Rechtswidrigkeit ebenso evident ist. Es

---

werde die Aussetzung der Einhebung beantragt. Bescheinigungsmittel: (PV, weitere Beweise vorbehalten).

In der Folge wurde von der Prüfungsabteilung Strafsachen eine Stellungnahme zur Berufung ausgefertigt und ausgeführt:

1) Zum in der Berufung dargestellten Einwand, das Verfahren sei mangelhaft:

Am 30. November 2001 sei vom zuständigen Vorsitzenden des Spruchsenates ein Hausdurchsuchungsbefehl gegen das Ehepaar W, sowie deren Kinder Stefan, Ewald und Gerhard erlassen worden, da der begründete Verdacht bestanden habe, dass Herbert W zumindest ab 1991 Buchhaltungsarbeiten für Firmen durchgeführt habe und die daraus erzielten Einnahmen steuerlich nicht erklärt habe. Unterstützt sei er dabei von seiner jetzigen Ehegattin Helga W geworden. Die Durchführung der Hausdurchsuchung und die Beschlagnahme der vorgefundenen Unterlagen sei gerechtfertigt gewesen, da gemäß § 94 Abs. 2 FinStrG vor Beginn der Durchsuchung den Beschuldigten die Möglichkeit eingeräumt worden sei, die gesuchten Unterlagen freiwillig herauszugeben und er somit die Hausdurchsuchung abwenden hätte können, dies jedoch nicht getan habe. Ob durch die Vorgangsweise der Finanz dem Beschuldigten bzw. seiner Gattin gesundheitliche Probleme entstanden seien, könne und werde hier auch nicht kommentiert werden. Zu dem Vorwurf, dass Parteiengehör sei nicht gewahrt worden, werde angemerkt, dass Herbert W insgesamt 3 Mal zu den Anschuldigungen befragt worden sei. In der Vernehmung vom 17. Dezember 2001 sei von ihm behauptet worden, dass seine jetzige Gattin Helga W sowohl die maschingeschriebenen als auch die händisch erstellten Schriftstücke fast ausschließlich selber erstellt habe. In der Einvernahme vom 01. Februar 2002 seien handschriftliche erstellte Schriftstücke vorgelegt worden, deren Schriftbild dem des Beschuldigten gleiche (Vorbehaltlich eines graphologischen Gutachtens). Nachdem diese Beweise dem Beschuldigten vorgelegt worden seien, wurde von ihm zugegeben, dass die Abschlüsse großteils von ihm erstellt worden seien. Die Hauptarbeit sei jedoch die laufende Buchhaltung und diese werde von seiner Gattin gemacht. In der dritten Einvernahme vom 5. Juli 2002 bekräftigte Herbert W noch einmal seine Aussage, dass er nur die Abschlüsse erstellt habe und das die daraus erzielten Einnahmen der Höhe nach mit den erklärten Einnahmen identisch seien. Als Herbert W mit dem Schlussbesprechungsprogramm auszugsweise die Zeugenaussagen übergeben worden seien, seien von ihm im Rahmen der Schlussbesprechung eine Auflistung vorgelegt worden, aus denen laut seiner Aussage die tatsächlichen Einnahmen dargestellt würden. Dieser von ihm genannte Betrag, sei höher, als der bisher erklärte. Aus den Aussagen von Herbert W sei ersichtlich, dass von ihm immer nur jener Teil den

Einvernahmen bzw. Besprechungen zugegeben worden sei, der durch entsprechende Beweismittel bereits als erwiesen angesehen werden konnte.

2) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb:

Wie bereits oa., sei im Rahmen der Schlussbesprechung eine Auflistung mit den erzielten Einnahmen vorgelegt worden. Als Grundlage dieser Auflistung diene in erster Linie die von den Zeugen getroffenen Aussagen, wobei von W angemerkt worden sei, dass es ihm unverständlich sei, dass die Finanz sich nicht an diese Beträge halte, sondern im Schätzungswege höhere Einnahmen zum Ansatz bringe. Gleichzeitig sei von ihm jedoch angemerkt worden, dass einige Zeugen nicht die Wahrheit sagen würden, da der von ihnen genannte Betrag überhöht sei. Nachweis für die genannten Beträge und über deren Bezahlung (Überweisungsbeträge, Barbelege, usgl.) gebe es nicht. Ein Nachweis, dass es sich bei den vorgelegten Zahlen um die tatsächlich vereinbarten Beträge handle, wäre eventuell im Fall "Ru Helmut" möglich, da laut Aussage von Herbert W ein Betrag von 20.000,00 S an einen Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei weiter gegeben worden sei. Um wen es sich dabei gehandelt habe, wollte W nicht sagen, sodass eine Befragung dieser Person nicht möglich gewesen sei. Zu den ungeklärten Eingängen auf dem Bankkonto werde angemerkt, dass es nicht möglich sei festzustellen, woher diese Bargelder kommen. Im Rahmen der Schlussbesprechung sei als Herkunft dieser Barbeträge ua. der Verkauf einer Liegenschaft an den Sohn (600.000,00 S) und die Zuteilung eines Kredites (300.000,00 S) angeführt worden. Dazu könne nur gesagt werden, dass diese Eingänge auf dem Girokonto exakt nachvollziehbar seien und somit in der Auflistung der ungeklärten Kontoeingänge nicht aufscheinen würden. Nicht nachvollziehbar sei die Aussage von Herbert W, dass er im Rahmen seiner Scheidung 1982 350.000,00 S bekommen hätte und sich dieser Geldbetrag zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung (5. Dezember 2001; also 19 Jahre später) noch zur Gänze in seinem Tresor befunden hätte. Abgesehen davon, dass dies jeder wirtschaftlichen Vernunft widersprechen würde, wäre dieser Betrag im Rahmen von Sicherstellungsmaßnahmen von den Beamten beschlagnahmt und mitgenommen worden. Außerdem werde noch angemerkt, dass, wie im Schlussbesprechungsprogramm angemerkt, die ungeklärten Bareinzahlungen keinen Ansatz gefunden hätten, weil sie zur Gänze in der Zuschätzung Deckung gefunden hätten.

Zur Bemessungsgrundlage: Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen seien die Honorargrundsätze für Wirtschaftstreuhandberufe und die Artikel über die selbständigen Buchhalter herangezogen worden. In diesem Artikel werde von einem Nettostundenlohn von 500,00 S (maximale Untergrenze) und 900,00 S (83,00 € abzüglich 20 %) gesprochen. Der Mittelwert betrage somit 700,00 S pro Stunde, wobei es sich hierbei um einen

Nettostundenlohn handle. Der Bruttostundenlohn würde 840,00 S betragen. Bei diesem Betrag handle es sich somit um den durchschnittlichen, offiziellen Bruttosatz pro Stunde. Da davon ausgegangen werden könne, dass die Unternehmer nicht bereit seien, diesen Stundensatz an einen nichtoffiziellen Buchhalter zu bezahlen, sei dieser Stundensatz für die Schätzung der Bemessungsgrundlagen nur zu einem Drittel angesetzt worden. Bei einem durchschnittlichen Arbeitsaufwand von 4 Stunden pro Unternehmen pro Monat ergebe dies einen Monatsbetrag von 1.120,00 S und somit einen Jahresbetrag von 13.440,00 S. Für das Erstellen des Jahresabschluss und das Ausfüllen und Einreichen der Jahreserklärungen seien 6.000,00 S geschätzt worden, sodass sich ein gerundeter Gesamtbetrag von 20.000,00 S Brutto in den ersten Jahren ergeben hätte. Dieser Betrag sei alle 3 Jahre um 3.000,00 S im Schätzungswege erhöht worden. Angemerkt werde noch, dass es datiert mit 4. Februar 2000, eine Arbeitsvereinbarung zwischen Herbert W und einer Frau Brigitte G gebe, wo vereinbart werde, dass Frau G im Buchhaltungsunternehmen des Herbert W als Mitarbeiterin tätig werde und dafür 250,00 S Netto pro Stunde erhalten solle. Bei der angegebenen voraussichtlichen monatlichen Stundenanzahl zwischen 60 und 70 Stunden, würde diese eine Entlohnung von 18.000,00 bis 21.000,00 S Brutto monatlich bedeuten. Somit wären auch die durchschnittlichen monatlichen Einnahmen bei durchschnittlich 28 Klienten ( $1.120,00 \times 28 = 31.600,00$  S) erklärbar und plausibel. Die Aufteilung der Einkünfte sei im Schätzungswege erfolgt, wobei dem Ehepaar W mit jeweils 50 % der Einkünfte zugerechnet worden sei. Diese Aufteilung sei gewählt worden, da es nicht möglich sei, konkret festzustellen, wer welche Aufgabe erledigt. Auch würden die vorliegenden handgeschriebenen Schriftstücke, sowie die Aussage des Herbert W, dass es sich um sein Buchhaltungsbüro gehandelt habe (laut Arbeitsvereinbarung) dafür sprechen, dass die Tätigkeit des Herbert W den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht bei weitem übersteige und somit eine Personengesellschaft vorliege. Abschließend sei vermerkt, dass sämtliche in der Schlussbesprechung vorgebrachten Einwendungen in der Niederschrift festgehalten worden seien und das Helga W bis dato zu keine Aussage bereit gewesen sei und somit auch keinerlei Nachweise erbracht habe, dass die Buchhaltungsarbeiten ausschließlich durch sie erbracht worden seien. Auch im Rahmen der Schlussbesprechung seien von ihr keine Aussagen getroffen worden. Sämtliche Klienten betreffende Fragen seien ausschließlich von Herbert W beantwortet worden.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2005 wurde seitens der steuerlichen Vertretung zur Stellungnahme der BP wie folgt ausgeführt:

- 1) Zunächst werde vollinhaltlich auf die Berufungsschriften vom 13. Jänner 2005 und die dort gestellten Anträge verwiesen.

2) Wenn in der Stellungnahme der Past darauf verwiesen werde, seinem Mandanten, Herbert W wäre vor Beginn der Durchführung die Möglichkeit eingeräumt worden, die gesuchten Unterlagen freiwillig herauszugeben, so entspreche dies nicht den Tatsachen. Seinem Mandanten sei der Beschluss über die Durchführung der Hausdurchsuchung ausgehändigt worden. Doch als er mit dem Durchlesen dieses Papiers beschäftigt gewesen sei, hätten die Beamten bereits mit der Hausdurchsuchung begonnen. Herr W habe keine Möglichkeit gehabt, die Unterlagen freiwillig herauszugeben. Abgesehen davon seien parallel dazu bei allen Kindern des Herbert W Hausdurchsuchungen durchgeführt worden und auch bei einer fremden Person (angeblich "Freund"). Die gegenteiligen Behauptungen der Past würden nicht den Tatsachen entsprechen. Der Vorwurf wesentlicher Verfahrensmängel des erstinstanzlichen Verfahrens bleibe aufrecht. Die Schlussbesprechung habe nicht der Erörterung der Beweismittel gedient und habe man es nicht der Mühe wert gefunden, die Unterlagen zu sichten und sich mit den Argumenten des Mandanten auseinanderzusetzen. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass Herbert W im Zuge des Verfahrens mehrmals kurSORisch befragt worden sei. Es stelle sich für die Bw die Frage, weshalb man Unterlagen kistenweise beschlagnahme, jahrelang zurückbehalte und es dann nicht der Mühe wert finde, die vorliegenden Unterlagen zu sichten und den Ermittlungen zu Grunde zu legen. Dazu werde vorgebracht, dass es sich bei den beschlagnahmten Unterlagen für jeden Kunden eine Schnellheftermappe befindet. Eine Durchsicht dieser Unterlagen könne für jeden Kunden bestätigen, wer von den beiden Bw. tatsächlich die gegenständlichen Arbeiten durchgeführt habe und welchen Umfang diese Tätigkeiten aufweisen würden. Die Behörde habe es während des gesamten Verfahrens ebenso wenig wie in der Schlussbesprechung der Mühe wert gefunden, diese Unterlagen tatsächlich anzusehen und daraus die erforderlichen Schlüsse zu ziehen. Die Bw. seien davon überzeugt, dass im Zuge des Verfahrens vor dem UFS diese Verfahrensfehler beseitigt und ein korrektes Ermittlungsergebnis der Bescheidfindung zu Grunde gelegt werden könne.

3) Auch die Ausführungen des Herrn W betreffend Herrn Helmut Ru seien nicht berücksichtigt worden. Herr Ru habe zwei Firmen. Die Einzelfirma sei im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung von Frau W betreut worden, hierfür wurden 5.000,00 S verrechnet. Daneben habe Herr Ru eine GmbH, die Bilanzierung und Jahresabschlusserstellung sei von Herrn W an einen Steuerberater weiter gegeben worden und seien hiefür 20.000,00 S bezahlt worden, lediglich 5.000,00 S würden daher auf die tatsächlich von Frau W durchgeführten Buchhaltungs- und Steuererklärungsarbeiten entfallen. Es sei daher in keiner Weise sachgerecht, 25.000,00 S der Schätzung und Beurteilung anderer Klienten seiner Mandanten zu Grunde zu legen. Dass Herr W jenen Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei, der die doppelten Buchhaltungsarbeiten sowie die Bilanzerstellung durchführte, nicht bekannt gebe,

---

sei sein gutes Recht. Daraus könne aber nicht die Unglaubwürdigkeit bzw. Unrichtigkeit seiner diesbezüglichen Angaben abgeleitet werden. Tatsache sei, dass weder Herr W noch Frau W eine doppelte Buchführung durchgeführt hätten, ebenso wenig eine Jahresabschlusserstellung.

4) Die 350.000,00 S, die Herr W im Rahmen seiner Scheidung erhalten habe, seien im Laufe der letzten Jahre verbraucht worden. Sie seien im Zeitpunkt der Hausdurchsuchung nicht mehr in seinem Tresor vorhanden gewesen. Wenn sich aus dem Schlussbesprechungsprotokoll diesbezüglich etwas anderes ergeben soll, beruhe dies auf einem Missverständnis. Zu berücksichtigen sei aber weiters, dass Herr W seine 6 mittlerweile erwachsenen Kinder im Laufe der Jahre Geldbeträge geborgt habe und es diesbezüglich immer wieder Rückflüsse kleinerer Geldbeträge auf sein Konto gegeben habe. Auf diese Art und Weise seien die ungeklärten Bareinzahlungen erklärbar. Tatsächlich habe sein Mandant nicht nichtdeklarierte Einnahmen aus Buchhaltungstätigkeiten auf sein Konto einbezahlt.

Auch in diesem Zusammenhang halte er ausdrücklich fest, dass im Zuge der Schlussbesprechung immer wieder die Hinweise auf die beschlagnahmten Unterlagen gemacht worden seien, die Unterlagen aber niemals angesehen worden seien.

5) Nach Lehre und Rechtsprechung müsse die Schätzung der Realität möglichst nahe kommen. Die von der Erstbehörde durchgeföhrte Schätzung entspricht diesen Anforderungen überhaupt nicht. Zu berücksichtigen sei, dass die Kunden der Mandanten kleine Betriebe geföhrt hätten und zum erheblichen Teil der Buchhaltungsaufwand einen Zeitraum von 20 bis 30 Minuten pro Monat nicht überschritten habe. Lediglich für wenige größere Auftraggeber war ein Buchhaltungsaufwand von maximal 1,5 Stunden pro Monat relevant. Wenn die Erstbehörde von einem durchschnittlichen Arbeitsaufwand von 4 Stunden pro Unternehmen im Monat ausgeht, so sei dies völlig realitätsfremd. Hätte sich die Erstbehörde die Mühe gemacht, die beschlagnahmen Aktenordner betreffend der Kunden tatsächlich zu sichten und zu überprüfen, wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, dass die Angaben der Mandanten den Tatsachen entsprechen würden und dass im Zuge der Schätzung angenommene Durchschnittsaufwand unrealistisch hoch eingeschätzt werde. Herr W habe im Zuge des Verfahrens wiederholt angeboten, ein Mitarbeiter des Finanzamtes möge seine Frau bei den Buchhaltungsarbeiten begleiten und sich so ein Bild vom Umfang der Aktivitäten machen. Dies sei aber nicht geschehen. Wenn für das Erstellen von Jahresabschlüssen und das Ausfüllen der Jahreserklärungen 6.000,00 S im Schätzungswege angenommen würden, so sei auch dieser Betrag auch unrealistisch hoch. Auch die angenommenen Stundensätze würden nicht der Realität entsprechen. Ebenso wenig gebe es eine Rechtfertigung dafür, die geschätzten Beträge alle 3 Jahre um 3.000,00 S zu erhöhen. Verwiesen werde in diesem Zusammenhang

ausdrücklich darauf, dass im Zuge der Schlussbesprechung eine exakte Aufstellung vorgelegt worden sei. Die Erstbehörde habe bis heute nicht nachvollziehbar begründet dargelegt, weshalb diese Aufstellung unrichtig sein solle. Es müsse daher jedenfalls diese Aufstellung, die jeder unabhängigen Überprüfung standhalte, der Schätzung und damit der Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegt werden. In diesem Zusammenhang werde ausdrücklich beantragt, dass sämtliche beschlagnahmten Unterlagen zur Berufungsverhandlung im Berufungsverfahren beigeschafft würden und diese vom zuständigen Senat auch tatsächlich eingesehen und überprüft würden.

6) Eine Arbeitsvereinbarung mit Frau Brigitte G bestehe nicht. Die offensichtlich aufgefundene Bestätigung, die Herbert W Frau G ausgestellt habe, stelle lediglich eine aus privaten Gründen verfasste Gefälligkeitsbestätigung dar, tatsächlich habe Frau Brigitte G für Herrn W und seine Frau keinerlei Arbeiten durchgeführt. Frau G wäre aufgrund ihrer Schulbildung und aufgrund ihrer beruflichen Erfahrungen auch nicht in der Lage, derartige Arbeiten tatsächlich durchzuführen. Aus der Bestätigung des Herbert W sei daher für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen.

7) Verwiesen werde letztlich darauf, dass unter den beschlagnahmten Unterlagen sich auch viele private Aufzeichnungen (zB. Krankengeschichten) befinden würden, die Mandanten würden in diesem Zusammenhang ausdrücklich die Berechtigung der Abgabenbehörde bestreiten diese Schätzung aufrecht zu erhalten. Außerdem werde nach wie vor darauf bestanden, dass endlich offen gelegt werde, wer die gegenständliche Anzeige vorgenommen habe und wer die zum Teil verleumderischen und ehrenrührigen, wahrheitswidrigen Anschuldigungen erhoben habe.

Mit Bescheiden vom 9. November 2005 wurden Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide für den Zeitraum 2001 bis 2004 erlassen. Begründend wurde ausgeführt:

Hinsichtlich des Vorliegens der Personengesellschaft werde auf den Bericht der Prüfungsabteilung Strafsachen vom 10. Dezember 2004 verwiesen. Da trotz Aufforderung für die Jahre 2001 bis 2004 keine ausgefüllten Erklärungen die Einkünfte von Personengesellschaft vorgelegt worden sein, müssen die Besteuerungsgrundlagen für diese Jahre gemäß § 184 BAO geschätzt werden.

2001: Die Hausdurchsuchung fand im Dezember 2001 statt, deshalb sei bei der Schätzung dabei ausgegangen worden, dass die Einkünfte in etwa denen des Jahres 2000 entsprechen.

2002 – 2004: Schätzung der Einkünfte der Jahre 2002 bis 2004 sei unter der Annahme erfolgt, dass sie durch das Finanzstrafverfahren ca. die Hälfte der Klienten verloren hätten.

---

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2005 wurde gegen diese Bescheide Berufung erhoben und ausgeführt:

Es werde vollinhaltlich auf das anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend die Kalenderjahre 1993 bis 2000 zu StNr. 123, sowie 234, sowie 345 verwiesen. Der Ausgang dieses Abgabenberufungsverfahren sei präjudiziell für die Entscheidung im gegenständlichen Verfahren. Es werde daher die Aussetzung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung in dem anhängigen Abgabenverfahren betreffend die Kalenderjahre 1993 bis 2000 beantragt.

2) Die Abgabenbehörde unterstelle das Bestehen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen Herbert W und Helga W. Diese Annahme sei eine reine Fiktion, die jedweder Grundlage entbehre. Ein Steuersubjekt Herbert und Helga W als Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehe nicht. Dies gelte insbesondere für die hier verfahrensgegenständlichen Kalenderjahre 2001 bis 2004, wie Herbert W in seinem Schreiben vom 30. September 2005 klargestellt habe, habe niemals eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestanden und sei es im Zuge unqualifizierter Äußerungen der Past im Zuge der Erhebungen in den Jahren 2001 und 2002, sowie durch entsprechende Äußerungen der erhebenden Beamten gegenüber Kunden von Frau Helga W, bei künftigen Prüfungen werde es Schwierigkeiten geben dazu gekommen, dass fast alle Kunden verloren gegangen seien. Nur noch ganz wenige Kleinstbetriebe seien übrig geblieben, welche nach wie vor ausschließlich von Helga W bearbeitet würden. Die Richtigkeit dieser Ausführungen sei jederzeit überprüfbar, zumal die Buchhaltungsaufzeichnungen handschriftlich durchgeführt würden und sämtliche verfügbare Aufzeichnungen ausschließlich die Handschrift von Helga W tragen würden. Herbert W habe im fraglichen Zeitraum keinerlei Einkünfte aus Buchhaltungs- oder aus Steuererklärungstätigkeiten erzielt, ebenso wenig existiere eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, wie sie von der Abgabenbehörde unterstellt werde.

3) Helga W werde unter der StNr. 234 steuerlich veranlagt. Gewinnermittlungen und Steuererklärungen würden jährlich unter dieser StNr. eingereicht und würden beim Finanzamt aufliegen. Eine Umsatzsteuer falle wegen der geringen Einnahmen nicht an. Die Steuererklärungen von Helga W werden vollinhaltlich den tatsächlich erzielten Einnahmen entsprechen. Ordnungsgemäße Buchhaltungsaufzeichnungen für diesen Zeitraum würden existieren und können der Abgabenbehörde jederzeit vorgelegt werden. Beweis: Vorzulegende Buchhaltungsaufzeichnungen, PV, weitere Beweise vorbehalten.

4) Vor diesem Hintergrund ist festzuhalten:

a) Ein Steuersubjekt Herbert und Helga W als Gesellschaft bürgerlichen Rechts existiere nicht.

b) Folgerichtig fehle für die Erlassung der gegenständlichen Bescheide jedwede Grundlage, da sie sich an ein nicht existentes Steuersubjekt richten würden.

c) Sämtliche Einnahmen aus der Durchführung von Buchhaltungstätigkeiten bzw. Steuererklärungen seien von Helga W für die Jahre 2001 bis 2004 ordnungsgemäß und vollständig erklärt worden. Diesen Steuererklärungen würden die entsprechenden Aufzeichnungen von Helga W zu Grunde liegen, die jederzeit eingesehen und mit den Steuererklärungen verglichen werden können. Anhaltspunkte für eine Schätzung durch die Abgabenbehörde würden nicht vorliegen. Es werde daher ausdrücklich die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Schätzung für den relevanten Zeitraum 2001 bis 2004 bestritten.

d) Weiters würde die inhaltliche Richtigkeit der vorgenommen Schätzung, die jedweder Grundlage entbehre, bestritten. Selbst wenn eine Berechtigung zur Schätzung vorliegen würde, was ausdrücklich bestritten werde, so sei nach dem Gesetz und er ständigen Rechtssprechung die Schätzung so vorzunehmen, dass sie der Realität möglichst nahe komme. Diesen Voraussetzungen entspreche die Schätzung im gegenständlichen Falle nicht. Es werde nochmals festgehalten, dass aufgrund der Aktivitäten der Past die Kunden von Helga W derart verunsichert worden seien, dass fast alle Kunden verloren gegangen seien und nur ganz wenig Kleinstbetriebe verblieben seien. Es werde dazu auf die steuerlichen Aufzeichnungen von Frau Helga W, die an Richtigkeit jederzeit überprüfbar sei, verwiesen. Weshalb diese Aufzeichnungen unrichtig sein sollten bzw. nicht zutreffen würden, sei von der Abgabenbehörde überhaupt nicht geprüft und im Bescheid und dessen Begründung auch nicht nachvollziehbar dargelegt worden. Die Schätzung erweist sich auch aus diesem Grund aus jedweder Grundlage entbehrend und daher gesetzwidrig.

Die Berufung hinsichtlich des Zeitraumes 1993 bis 2000 wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 5. August 2005 vorgelegt. Die Berufung hinsichtlich des Zeitraumes 2001 bis 2004 wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 15. Februar 2006 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2009 wurde seitens der Referentin ein Erörterungsgespräch für den Zeitraum 1993 bis 2004 für den 28. September 2009 ausgeschrieben.

In der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 28. September 2009 finden sich folgende Ausführungen:

"Seitens der Referentin wird festgestellt, dass formal, dh schriftlich, keine Gründung einer Personengesellschaft erfolgt ist. Dies ist nach dem Vorbringen beider Parteien unstrittig.

Die rechtliche Gestaltung ist aber nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

---

Vorhalt Zeugenaussagen Fu, Hs, Ha, Hg, Ma an Herr W: Wie erklären sie sich, dass diese Personen ausgesagt haben, sie hätten Arbeiten erledigt und sie auch den übrigen Zeugen überwiegend bekannt waren?

Herr W gibt an, dass sich aus einem Handschriftenvergleich erkennen lasse, dass diese Tätigkeiten von Frau W durchgeführt worden sind. Seine Mitarbeit sei relativ gering gewesen und hätte sich auf Hilfe beim Jahresabschluss beschränkt.

Der Amtbeauftragte verweist darauf, dass die Mitarbeit von Herrn W im Akt ausreichend dokumentiert sei.

Auf Vorhalt der Referentin, dass Herrn W die Klienten bekannt gewesen und auch deren Verhältnisse bekannt gewesen seien gibt Herr W an, dass dies durch die eheliche Gemeinschaft bedingt sei und eine gelegentliche Hilfe seiner Ehefrau auch nicht bestritten werde.

Herr Rechtsanwalt Dr. Bl beantragt die Beischaffung der beschlagnahmten Unterlagen zur Einsicht und zum Beweis dafür, dass die Buchhaltungsarbeiten von Frau W getätigten wurden, was durch einen Handschriftenvergleich möglich sein müsste wobei notfalls auch die Beziehung eines Gutachters notwendig sein könnte.

Über Vorhalt des Amtsbeauftragten über welche buchhalterische Ausbildung Frau W verfüge, gibt Herr W an, dass seine Ehefrau das Wissen großteils durch ihn erworben habe.

Frage der Referentin an die Amtsvertreter: Wo befinden sich derzeit die beschlagnahmten Unterlagen? Antwort: Die Unterlagen befinden sich im Haus.

#### BESCHLUSS:

Der Erörterungstermin wird am 15. Oktober 2009 um 10.00 Uhr fortgesetzt. Der Amtspartei wird aufgetragen, die beschlagnahmten Unterlagen zu dem Termin mitzubringen.

Die Amtspartei beantragt, die Anwesenheit von Frau W zum Erörterungstermin.

RA Dr. Bl und Herr W weisen auf den schlechten Gesundheitszustand von Frau W hin."

In der Folge wurde der Erörterungstermin am 15. Oktober 2009 fortgesetzt und finden sich in der diesbezüglichen Niederschrift folgende Ausführungen:

#### "1) Zurechnung der Einkünfte

Wie bereits im Zuge des letzten Erörterungstermins besprochen, ist zunächst zu klären, wem die Einkünfte zuzurechnen sind.

---

Diesbezüglich wurde von RA Dr. Bl die Beischaffung der beschlagnahmten Unterlagen und Einsichtnahme in diese beantragt.

Diese Einsichtnahme wird heute durchgeführt.

Nach Einsicht in die Akten werden folgende Feststellungen getroffen

a) Ne Christine:

Vorliegende Unterlagen: Oranger Schnellhefter Jahresabschlüsse 1974 bis 1995. Hellgrüner Schnellhefter mit Jahresabschlüssen bis 1998. Lt. Vorbringen der Bw. wurde Frau Ne Christine von Herrn W aufgrund einer persönlichen Nahebeziehung unentgeltlich betreut. In den vorliegenden Unterlagen finden sich Jahresabschlüsse die von Herrn W geschrieben wurden. Diesbezüglich wird die Kopie 1 mit dem Schriftbild von Herrn W zum Akt genommen. Die laufende Buchhaltung wurde vom Betriebsführer selbst durchgeführt.

b) Hf Elfriede:

Die Referentin verliest Auszüge aus der Zeugenaussage von Frau Hf vom 18.12.2001, wonach Frau Helga W die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt hat und jährlich 4.000,00 S bis 5.000,00 S bezahlt wurden. Auf Seite 167 und 166 des Arbeitsbogens wird verwiesen.

Vorliegende Unterlagen: Oranger Schnellhefter Jahresabschlüsse von 1985 bis 1999, blauer Schnellhefter Umsatzsteuer 1999.

Lt. Prüfungsabteilung Strafsachen befinden sich keine weiteren Unterlagen bei den beschlagnahmten Unterlagen. Lt. Vorbringen der Bw. wurden die Unterlagen betreffend laufende Buchhaltung ebenfalls beschlagnahmt.

Fr. W gibt an, dass die laufende Buchhaltung (Wareneingangsbuch und Kassabuch) sowie Vorbereitungsarbeiten für die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Umsatzsteuervoranmeldungen von Frau W getätigten wurden.

Lt. PAST wurden die Unterlagen an die Bw. bereits retourniert. Div. Unterlagen wurden lt. Aufstellung retourniert (Seite 944).

Aus dem orangen Ordner Jahresabschluss 1999 werden Kopien 2 zum Akt genommen. Auf den Kopien wird vermerkt, wer die Aufzeichnungen geführt hat.

Kopie 3 besteht aus beiden Schriftbildern und wird ebenso zum Akt genommen.

Im orangen Schnellhefter mit den Jahresabschlüssen 1985 bis 1999 finden sich sowohl von Frau W als auch von Herrn W geschriebene Unterlagen.

Herr Anzinger bringt zum gegenständlichen Fall vor, dass bei Frau Hf die Arbeiten 1985 bis 1992 von Herrn W als Einzelunternehmer getätigten wurden, da nur Schriftbilder von Herrn W vorhanden sind. Ab 1993 bis laufend hat Frau W die Vorbereitungsarbeiten übernommen, Herr W hat die Jahresabschlüsse erstellt und auch sonst die qualifizierten Arbeiten erledigt. Diesbezüglich wird insbesondere auf die zum Akt genommene Kopie 3 verwiesen. 1993 dürfte durch eine Zunahme der Klienten die Mitarbeit von Frau W nach Anlernen durch Herrn W notwendig geworden sein, wobei Frau W keine Ausbildung als Buchhalterin absolviert hat. Die Arbeiten, die Fachkenntnis erfordern, wurden demnach von Herrn W getätigten und wurde die Arbeit seiner Hilfskraft Frau W überwacht und überprüft.

Herr Rechtsanwalt Dr. Bl bringt vor, dass die laufenden Buchhaltungsarbeiten (Führung des Kassabuchs, Führung des Wareneingangsbuches, Berechnung der Umsatzsteuer, Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen, Ausfüllen des Erlagscheines für die Bezahlung der Umsatzsteuer) sowohl im prüfungsgegenständlichen Zeitraum als auch zuvor von Frau Helga W getätigten wurden. Für diese Arbeiten ist eine besondere Ausbildung nicht erforderlich, da ausschließlich Klienten betreut wurden, die ihren Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln. Lediglich bei der Erstellung der Überschussrechnung hat Herr W seine Frau unterstützt und Teile der Überschussrechnungen vorgenommen. Wenn man den Arbeitsaufwand für diese Tätigkeiten gewichtet, ist davon auszugehen, dass ein Zeitaufwand von mehr als 95 % auf Frau W entfällt und beschränkt sich die Unterstützung des Herrn W auf einen Zeitaufwand von maximal einer Stunde pro Überschussrechnung. Herr W hat Frau Helga W auf keinen Fall überwacht und kontrolliert.

Über Befragen durch die Referentin gibt Frau W an, dass sich ihr Arbeitsaufwand je Fall, je nach Größe des Betriebes auf eine halbe bis 1 1/2 Stunden pro Monat beschränkt.

Herr W gibt an, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens mehrmals angeboten wurde, Frau W bei der Tätigkeit zu beobachten, wenn er nicht zugegen ist. Diese Angebote wurden nicht angenommen.

Die Amtspartei bringt daraufhin vor, dass nach ihrer Ansicht Herr W das gegenständliche Unternehmen leitet und Frau W nur Hilfsarbeiten ausführt. Dem Vorbringen, dass Frau W die gesamte laufende Buchführung erledigt, wird insofern entgegengetreten als beispielsweise im Akt Pf aus dem Jahr 2001 Unterlagen vorhanden sind bei denen die laufenden Aufzeichnungen Herr W geführt hat (Arbeitsbogen Band II, Seiten 754 bis 765). Als Beispiel 2 werden Unterlagen aus dem Fall Pö vorgelegt bei denen die Handschrift ebenfalls Herrn W zuzurechnen ist. Dabei handelt es sich um ein Lohnkonto. Das Buchhaltungsbüro W hat auch Lohnverrechnungsarbeiten übernommen (Arbeitsbogen, Seite 762 bis 765). Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass das nötige Know-How lediglich Herr W besaß.

---

Seitens der Bw. wird nicht bestritten, dass die Seiten 762 bis 765 von Herrn W geschrieben wurden, bringt aber vor, dass Lohnverrechnungen nur ausnahmsweise übernommen wurden und auch Frau W Lohnverrechnungen durchgeführt hat.

c) Fall Ru:

Oranger Schnellhefter mit den Jahresabschlüssen ab 1988 bis 1994.

Jahresabschlüsse 1988 bis 1992 handschriftlich und ab 1989 mit Schreibmaschine, vorwiegend Handschrift Herr W.

Jahresabschluss 1993 bestehend aus 20 handschriftlichen Seiten, bis Seite 15 von Frau W erstellt.

Jahresabschluss Gewinnermittlung Seite 18 bis 20 von Herrn W erstellt.

Betriebsprüfung im Jahr 1994 mit Berufungsverfahren, Berufungsschrift maschinenschriftlich, Vorhaltsbeantwortung maschinenschriftlich.

Jahresabschluss 1994 bestehend aus 18 Seiten, handschriftlich bis Seite 15 Frau W.

Gewinnermittlung und Abschluss Seite 16 bis 18 Herr W.

d) Pö Margarethe:

Umsatzermittlung Seite 1 bis 5 Schriftbild Herr W, Seite 6 bis 11 Schriftbild Frau W, Seite 13 bis 15 Herr W.

Der Unterschied dieses Falles zum Fall Ru besteht darin, dass hier nur der Jahresabschluss und keine laufenden Tätigkeiten ausgeführt wurden.

Von der Liste, die Herr W im Zuge der Schlussbesprechung der Finanzverwaltung vorgelegt hat, ausgehend wird festgestellt, dass der Fall Ru siehe Punkt c) für die meisten Fälle als typisch betrachtet werden kann und für das Jahr 1993 folgende Fälle lt. Vorbringen der Bw. davon abweichen:

1. Ing. Sei: Es handle sich um einen persönlichen Freund des Bw. Dieser habe eine kleine Vermietung. Er sei vierteljährlich mit dem Zeitaufwand einer halben Stunde von Herrn W unterstützt worden.
2. Dipl.-Ing. L: Dieser erhielt einmal jährlich ein Honorar. Diesbezüglich wurde eine Einkommensteuererklärung von Herrn W als Freundschaftsdienst erstellt. Es waren keine Buchhaltungstätigkeiten dafür notwendig. Dipl.-Ing. L gab mir für meinen Aufwand 1.000,00 S jährlich.
3. Ha Wilhelm: Bei Herrn Ha handelte es sich um den Firmaten der Kinder der Bw. Es erfolgte eine unentgeltliche Hilfe für die Jahresabschlusserstellung seitens Herrn W.

---

4. Ne Christine: Siehe oben Punkt a).

Hinsichtlich Hd Gottfried (Liste 1995, Seite 439 Arbeitsbogen) wird ausgeführt, dass durch die Steuerfahndung Unterlagen von ihm vorgefunden wurden und für ihn jedoch schon sehr lange keine Arbeiten ausgeführt wurden. Er war ein persönlicher Freund.

Die Jahresabschlüsse 1994 und 1993 von Herrn Ru werden kopiert als Beilagen zum Akt genommen.

Die Amtspartei stimmt zu, dass es sich beim Fall Ru um einen typischen Fall hinsichtlich Aufteilung der im Akt befindlichen handschriftlichen Unterlagen und Aufzeichnungen von Herrn und Frau W handelt.

Seitens der Bw. wird darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der Jahresabschlussarbeiten der Fall Ru mit Ausnahme der oben angeführten Fälle ein typischer Fall ist, jedoch alle laufenden Aufzeichnungen und Arbeiten von Frau W getätigten wurden.

Seitens der Amtspartei wird anerkannt, dass der überwiegende Teil der laufenden Unterlagen von Frau W erstellt wurden."

Mit Schreiben vom 8. Februar 2010 wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt und im Wesentlichen ausgeführt:

1) Zeugenaussagen

Die Zeugenaussagen hätten das Vorbringen der Bw., dass die laufenden Aufzeichnungen von Frau W gemacht wurden, bestätigt. Neuerungen zu den bisherigen Aussagen hätten sich nach Ansicht der Referentin nicht ergeben. Kopien

2) Vorliegen einer Mitunternehmerschaft

Unstrittig sei keine schriftliche Gründung einer Personengesellschaft erfolgt.

Die Referentin gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Einkünfte beiden gemeinschaftlich zugeflossen und Feststellungsverfahren daher zu Recht erfolgte.

3) Ausmaß der Beteiligung

Die Gewinnaufteilung zwischen Ehegatten ist dahingehend zu überprüfen, wie in einer vergleichbaren Situation andere Ehepaare, die einen Familienbetrieb zu gleichen Anteilen übernehmen, ihre Verhältnisse gestaltet hätten (VwGH 13.10.1987, 87/14/0114)

Eine Gewinnaufteilung von 50 zu 50 erscheine der Referentin angemessen.

4) Schätzungshöhe

Nach Ansicht der Referentin habe das Finanzamt nicht dargetan, inwieweit die vernommenen Zeugen in Hinblick auf die von ihnen angegebenen bezahlten Beträge unglaubwürdig wären.

Daher sei die vorgenommene Schätzung nach Ansicht der Referentin hinsichtlich der Höhe unschlüssig. Es sei der Schätzung grundsätzlich die Aufstellung der Bw. (entspricht den Zeugenaussagen) zugrundezulegen.

Jedoch sei ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 150 % zu verhängen. Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212)

#### 5) Ende der Betätigung

Bis wann wurden Buchhaltungstätigkeiten durch Herrn oder Frau W durchgeführt?

Wann wurde die Tätigkeit eingestellt? Seitens der Finanzverwaltung wurde der Gewinn bis 2004 festgestellt.

#### 6) Feststellungsverfahren 2001 bis 2004

##### a) Jahr 2001

Nachdem die Hausdurchsuchung im Dezember 2001 stattgefunden habe, gehe die Referentin davon aus, dass sich die Verhältnisse des Jahres 2000 hinsichtlich Anzahl der Klienten und Einnahmenhöhe nicht verändert haben. Die Schätzung des Jahres 2000 werde daher auch auf das Jahr 2001 angewendet. Es komme zu einer teilweisen Stattgabe der Berufung.

##### b) Jahre 2002 bis 2004

Es wurde seitens der Amtspartei angenommen, dass ca. die Hälfte der Klienten geblieben sind. Bitte geben Sie bekannt, welche Klienten geblieben sind. Geben Sie die Höhe der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 aufgegliedert nach Klienten bekannt. Sollten keine Unterlagen vorgelegt werden, wird zu den von Helga W für die betreffenden Jahre erklärten Einkünften ein Sicherheitszuschlag von 150% zugeschlagen und im gegenständlichen Fall der Gewinnfeststellung zugrunde gelegt.

#### 7) Allgemeines/Weitere Vorgangsweise

Durch die vorgenommene Schätzung entfällt die Umsatzsteuer (unter Kleinunternehmengrenze).

Um Stellungnahme zu den angeführten Punkten und Stellung von allfälligen Beweisanträgen werde innerhalb der oben genannten Frist ersucht.

---

Sollten keine Beweisanträge gestellt werden, werde nach Rücklangen Ihrer Vorhaltsbeantwortung und Einholung einer Stellungnahme der Amtspartei die mündliche Verhandlung über die Berufung ausgeschrieben.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde seitens der steuerlichen Vertretung vom 25. März 2010 wie folgt ausgeführt:

- 1) Zunächst werde festgehalten, dass die Bw Herbert und Helga W von Rechtsanwalt Dr. Bl vertreten werden. Sämtliche Zustellungen hätten daher nur Rechtswirksamkeit, wenn sie ihm als ausgewiesenen Vertreter zugestellt würden. Es werde daher der UFS ersucht, in Hinkunft nur mehr zu seinen Handen zuzustellen.
- 2) Es werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und werden es werden alle gestellten Anträge vollinhaltlich aufrechterhalten.
- 3) Richtig sei, dass die Zeugenaussagen das Vorbringen der Bw bestätigen würden. Damit sei aber auch die Glaubwürdigkeit der Angaben des Mandanten neuerlich bestätigt und seien deren Angaben den Sachverhaltsfeststellungen zu Grunde zu legen.
- 4) Wenn man – entgegen dem Berufungsvorbringen wie es vollinhaltlich aufrecht bleibe – von einer Mitunternehmerschaft ausgehen würde, sei eine Aufteilung im Verhältnis 50 zu 50 auf beide Bw keinesfalls gerecht. Eine korrekte Aufteilung des Mitunternehmeranteils hat nach dem tatsächlichen Zeitaufwand der erbrachten Leistungen zu erfolgen. Wenn man davon ausgeht, dass die laufenden Aufzeichnungen von Frau W gemacht worden seien, habe der Zeitaufwand ihrer Aktivitäten zumindest 90 % des Gesamtaufwandes ausgemacht. Wenn man schon von einer Mitunternehmerschaft ausgehe, was nach wie vor bestritten werde, sei bei korrekter Vorgangsweise und wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass 90 % der Anteile des Mitunternehmens auf Frau Helga W entfallen aber lediglich 10 % auf Herrn Herbert W. Wenn die Referentin des UFS die Auffassung vertritt, die Arbeitsleistung von Herbert W würde über die eheliche Beistandspflicht hinausgehen, so sei dies in keiner Weise nachvollziehbar. Betrachte man die Zeugen in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, habe Herr Herbert W nur untergeordnete Hilfsdienste geleistet, die durchaus in den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht subsumiert werden können.
- 5) Der Referentin sei beizupflichten, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Schätzung hinsichtlich der Höhe unschlüssig sei und die Schätzung die Aufstellung seiner Mandanten, die den Zeugenaussagen entspricht, zu Grunde zu legen sei.
- 6) Entgegen der Rechtsansicht des UFS fehle aber für die Anwendung eines Sicherheitszuschlages, noch dazu in der Höhe von 150 % jedwede Rechtsgrundlage. In

diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass bei den abgabenbehördlichen Sicherstellungsmaßnahmen die Jahresabschlussmappen, sämtlicher Klienten sichergestellt wurden. Diese Jahresabschlussmappen haben sich alle samt bei Frau Helga W befunden, da diese Unterlagen für die regelmäßige Buchungsarbeit benötigt würden. Es sei daher davon auszugehen, dass bei der Beschlagnahme sämtlicher Klientendaten sichergestellt worden seien und daher kein Anlass für einen Sicherheitszuschlag bestehe. Die Verrechnung eines Sicherheitszuschlages wäre unverhältnismäßig, exzessiv und überschießend und entspreche auch nicht der Rechtssprechung des VwGH.

7) Ab dem 1. Jänner 2002 gebe es eine Buchhaltung der Frau Helga W. Zu diesem Zeitpunkt gebe es auch Honorarnoten und entspreche die Abrechnung einer standardmäßigen Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Sämtliche Buchhaltungsunterlagen würden sich bei Frau W befinden und können jederzeit eingesehen und überprüft werden.

8) Es werden dem UFS die Einnahmen- Ausgabenrechnungen 2002 bis 2004 vorgelegt. Zu jeder einzelnen Position gebe es eindeutige Belege, die Buchhaltungsunterlagen würden jeder Überprüfung standhalten. Da ab dem 1. Jänner 2002 eine korrekte und vollständige Buchhaltung vorliege, fehle jedweder Anhaltspunkt für eine abgabenbehördliche Schätzung.

Beweis Einnahmen- Ausgabenrechnungen (2002, 2003, 2004), Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen der Bw Helga W für den gesamten Zeitraum; PV

9) Ausdrücklich bestritten werde auch die Gewinnschätzung der Abgabenbehörde. Die Finanz gehe davon aus, dass der Gewinn 88 % des Umsatzes ausmache. Gehe man von den Einnahmen- Ausgabenrechnungen 2002 bis 2004 aus, betrage der Gewinn im Jahr 2002 19,88 % der Einnahmen, 2003 30,46 % der Einnahmen und 2004 17,53 % der Einnahmen. Es werde auf die beiliegende Aufstellung verwiesen. Sachgerecht wäre es daher davon auszugehen, dass der Gewinn rund 20 % der Einnahmen ausmache. Jedenfalls ab 2002 fehle ohnehin jedwede Berechtigung für eine Schätzung. Es werde ersucht diese Gesichtspunkte bei der Entscheidungsfindung mitzuberücksichtigen. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bleibe aufrecht.

Mit Mail vom 14. Juni 2010 wurde seitens der Amtspartei dazu ausgeführt: "1. Zur Höhe der Schätzung 1993 bis 2000: Die Höhe der Schätzung laut Vorhalt an W wird betreffen die Jahre 1993 bis 2000 grundsätzlich akzeptiert. Durch die Unsicherheiten, die hinsichtlich der Höhe der Einnahmen bestehen, erscheint die Zuschätzung iHv. 150% der eindeutig nachgewiesenen Einnahmen jedenfalls gerechtfertigt.

## 2. Feststellungsverfahren 2002 bis 2004:

Betreffend die Zeiträume 2002 bis 2004 wurde die Höhe der Einnahmen und der Einkünfte nach Rücksprache mit der Steuerfahndung auf Grundlage der aus den Zeiträumen von vor 2001 gewonnenen Ermittlungsergebnisse im Schätzungswege ermittelt. Ein Prüfungsverfahren wurde jedoch nicht durchgeführt, somit konnten keine konkreten Einnahmenverkürzungen nachgewiesen werden. Wenn man jedoch die für 2000 festgestellten Einnahmen beim Kunden Ed Franz mit jenen aus 2004 vergleicht, so ist festzustellen, dass offensichtlich das Entgelt für die Erstellung des Abschlusses in den Aufzeichnungen der W Helga nicht erfasst sein kann:

	Ed Franz	Bx
Jänner	37,00	37,00
Februar	37,00	37,00
März	37,00	37,00
April	37,00	37,00
Mai	37,00	37,00
Juni	37,00	37,00
Juli	37,00	37,00
August	37,00	37,00
September	37,00	37,00
Oktober	37,00	37,00
November	37,00	37,00
Dezember	37,00	37,00
1-12/2004 gesamt:	444,00	444,00
Einnahmen 2000:	508,71	436,04
Differenz:	64,71	-7,96

2000 wurden von Ed laut Zeugenaussage mtl. ATS 500,00 sowie zusätzlich ATS 1.000,00 bezahlt. Dies lässt Schluss zu, dass in den Erklärungen der Helga W nur ihre Leistungen

---

abgerechnet wurden, nicht jedoch jene des Herbert W. Eine entsprechende Zuschätzung erscheint daher notwendig."

Mit Schreiben vom 15. Juli 2010 wurde das Schreiben der Amtspartei den Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

In der am 19. August 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt "Die Referentin trägt den Sachverhalt vor und führt aus: Im Zuge einer Prüfung wurde seitens der Amtspartei den Bw. Einkünfte aus einem Buchhaltungsunternehmen zugerechnet. Im gegenständlichen Verfahren strittig ist zunächst im Wesentlichen, ob die Bw. im strittigen Zeitraum eine Mitunternehmerschaft hatten, der Einkünfte zugeflossen sind oder ob diese Einkünfte Frau Helga W alleine zuzurechnen sind. Weiters strittig ist die Höhe der zuzurechnenden Einkünfte.

1) Bestehen einer Mitunternehmerschaft: Die beiden Parteien verweisen auf ihr bisheriges Vorbringen. Für den Zeitraum ab 2002 bringt Herr W vor: Ab 01.01.2002 hat Frau W jährlich eine Einnahmen- Ausgabenrechnung für sich selbst erstellt und Rechnungen ausgestellt. Von Herrn W wurden keine Tätigkeiten mehr ausgeführt.

2) Einkünftehöhe:

a) 1993 bis 2001

Rechtsanwalt Dr. Bl weist darauf hin, dass nach der Rechtssprechung ein Sicherheitszuschlag nur dann zulässig ist, wenn die Annahme berechtigt ist, dass der Abgabepflichtige neben den festgestellten Einkünften noch weitere Einkünfte bezogen hat. Dafür findet sich in den Ermittlungsergebnissen kein Anhaltspunkt. Die Jahresabschlussmappen sämtlicher Klienten wurden im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellt, daher sind alle Klienten erfasst. Insbesondere ist ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 150 % nicht begründbar.

Herr W führt dazu nochmals aus, dass die Jahresabschlussmappen lückenlos vorgefunden worden sind und keine anderen Klienten vorhanden waren, da sonst eine Jahresabschlussmappe vorhanden gewesen wäre. Da alle Klienten erfasst wurden ist kein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt. Ein Sicherheitszuschlag soll ja keinen Strafzuschlag darstellen. Er hat jedenfalls in seiner langen Tätigkeit als Prüfer keinen Sicherheitszuschlag in dieser Höhe gesehen.

Über Vorhalt der Referentin die die Einkünfte von Helga W der Aufstellung der Berufungswerber gegenüberstellt , gibt Herr Rechtsanwalt Dr. Bl an, dass es durch diesen Sicherheitszuschlag zu einer Doppelerfassung von Umsätzen kommt, da einerseits die Klienten bereits in der Aufstellung enthalten sind und zum anderen bei der HD sämtliche

---

Klientenmappen vorgefunden wurden. Die vorgefundenen Jahresabschlussmappen gehen bis in das Jahr 1993 zurück.

### 3) Höhe der Ausgaben - Gewinnermittlung

Zu den Gewinnermittlungen durch die Abgabenbehörde wird darauf hingewiesen, dass ein Gewinnanteil von 88 % des Umsatzes angesetzt wurde. Aus den vorgelegten Erklärungen 2002 bis 2004 ergibt sich, dass lediglich ein Gewinnanteil zwischen 17 und 30 % realistisch ist. Diesbezüglich wird auf das Schreiben vom 25.03.2010 verwiesen.

Die Amtspartei bringt hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2004 vor, dass keine Prüfung dieser Jahre erfolgt ist. Jedoch weise das Kassabuch für Februar 2004 18 Klienten auf, der Gewinn sei dafür zu niedrig.

Herr W bringt vor, dass seine Frau die Ausgaben genau aufzeichnet, auch ein Fahrtenbuch führt. Sie arbeite mitunter nicht sehr wirtschaftlich, die Einkünfte seien für sie nur ein Taschengeld.

Herr RA Dr. Bl bringt vor, dass hinsichtlich der vorgelegten Einnahmen- Ausgabenrechnungen ein vollständiges Belegwesen vorhanden ist. Eine Schätzung ist erst dann zulässig, wenn sich im Zuge der Prüfung dieses Belegwesens Mängel ergeben. Eine solche Prüfung hat bisher nicht stattgefunden obwohl dafür ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden ist.

Die für 2002 bis 2004 erklärten Einnahmen stellen sämtliche Einnahmen der Ehegatten W aus Buchhaltungstätigkeiten dar. Dass sich die Klientenzahlen reduziert haben ergibt sich aus den Ermittlungen der Past die Klienten so verunsichert haben, dass sie nicht mehr von Frau W betreut werden wollten.

Die Amtspartei bringt vor, durch den Abfall der Klientenzahlen sinke die Umsatzrentabilität. Die Höhe der Kilometergelder sei anzuzweifeln.

Herr RA Dr. Bl bringt daraufhin vor, bei den Aufwendungen handle es sich hauptsächlich um variable Kosten, es gebe kaum Fixkosten, daher sei eine lineare Entwicklung der Umsätze und der Aufwendungen doch anzunehmen. Insbesondere gebe es keine Personalkosten.

Die Amtspartei weist die im Zuge des Verfahrens erhobenen Vorwürfe gegen die damaligen Prüfer zurück, da es sich bei diesen Vorwürfen um den Vorwurf des Amtsmissbrauchs handelt. Dies wird ausdrücklich zurückgewiesen und bestritten.

Herr W bringt zur Differenz des Jahres 2004 lt. Mail der Amtspartei vor, die Differenz sei durch die Euro-Umstellung entstanden (anstelle von ATS 500,-- seien € 37,-- verrechnet worden). Dies sowohl bei Bx als auch bei Ed.

Herr RA Dr. Bl weist darauf hin, dass sich die Differenzen nachvollziehbar aufklären lassen, daher keine Grundlage für eine Schätzung darstellen können."

In den Steuerakt Helga W (St.Nr.51-234) wurde Einsicht genommen und festgestellt, dass für den Zeitraum 1993 bis 2001 folgende Einnahmen und Ausgaben erklärt wurden:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Einnahmen	31.000,00	28.300,00	26.000,00	21.900,00	21.600,00	22.500,00	20.500,00	15.000,00	88.600,00
Ausgaben	13.665,20	24.248,40	14.354,80	13.584,40	19.053,38	12.723,10	17.703,36	11.609,80	70.838,30

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

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren zunächst, ob ein Steuersubjekt "Helga und Herbert W" im Berufungszeitraum existiert hat und in weiterer Folge ob und in welcher Höhe dieses Steuersubjekt Einkünfte bezogen hat.

Herbert W war im Berufungszeitraum bis Mitte 1999 Ab des Finanzamtes Z, ab Mitte 1999 bezog er Pensionseinkünfte. Weitere Einkünfte wurden nicht erklärt.

Frau Helga W (verheiratet seit 1997) bezog bis 1997 Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe und erklärte im Berufungszeitraum geringfügige Einkünfte aus Buchhaltungstätigkeiten.

Die beiden Bw. lebten im Berufungszeitraum von 1993 bis 1997 in einer Lebensgemeinschaft, im Jahr 1997 erfolgte die Verehelichung.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO sind Einkünfte (u.a.) aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

#### 1) Zurechnung der Einkünfte für die Jahre 1993 bis 2001

Wem das Einkommen bzw. die Einkünfte zuzurechnen sind, ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden, maßgeblich ist die tatsächlich in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.

Die Betriebsprüfung hat die Einkünfte aus der Buchhaltungstätigkeit den Ehegatten W gemeinschaftlich zugerechnet und Feststellungsbescheide für den Berufungszeitraum erlassen.

Unstrittig ist keine schriftliche Gründung einer Personengesellschaft zwischen den Ehegatten W erfolgt.

Bei Ehegatten ist eine formale Begründung einer Personengesellschaft nicht notwendig, es gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

---

Mitunternehmer ist, wer Unternehmerwagnis eingeht, also Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko trägt (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2002], § 23 Anm. 95ff).

Unternehmerinitiative entfaltet, wer betriebliche Abläufe mitgestaltet, indem er entweder die Geschäfte führt oder Stimmrechte ausübt oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnimmt (VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103). Es ist nicht notwendig, dass der Mitunternehmer die ihm zustehenden Rechte auch tatsächlich wahrnimmt, es reicht die Möglichkeit dazu (Rz 5805 EStR 2000).

Unternehmerrisiko übernimmt, wer an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens teilnimmt. Der Mitunternehmer hat Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens mit zu tragen. I.d.R. zeigt sich dies in der Beteiligung am Gewinn oder Verlust, den stillen Reserven und dem Firmenwert der Gesellschaft, aber auch in der Haftung für Gesellschaftsschulden (Rz 5806 EStR 2000).

Nach Ansicht der Referentin sind die Einkünfte aus den Buchhaltungstätigkeiten nicht alleine Helga W zuzurechnen.

Helga W war alleine nicht in der Lage, insbesondere die Jahresabschlüsse zu bewältigen. Dies ergibt sich daraus, dass bei den Jahresabschlüssen in der überwiegenden Mehrheit der Akten handschriftliche Aufzeichnungen von Herrn W zu finden sind. Auch die Auskünfte über Unternehmen in diesem Berufungsverfahren wurden überwiegend von Herbert W getätigt. In steuerlichen Belangen ausgebildet wurde Frau W ebenfalls von Herrn W. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Ehepartner in die Tätigkeit des anderen dermaßen involviert ist, dass er so detaillierte Auskünfte zu den Klienten der Ehegattin geben kann.

Der überwiegenden Anzahl der Klienten sind beide Ehepartner bekannt, dies ist nach Ansicht der Referentin untypisch im Wirtschaftsleben, dass auch der Ehepartner bekannt ist. Frau Sonja Sch sagte beispielsweise in ihrer Befragung vom 18.12.2001 aus, Herr W habe seine Gattin in den ersten Monaten der Geschäftsbeziehung zum "Kennenlernen" immer begleitet. Auch dies ist nach Ansicht der Referentin im normalen wirtschaftlichen Verkehr nicht üblich und ein Indiz dafür, dass Herr W die wirtschaftlichen Abläufe im Buchhaltungsunternehmen wesentlich mitgestaltet hat.

Eine derartige Involvierung in die wirtschaftliche Tätigkeit der Ehegattin ist nicht nur unüblich, sondern nur durch Mitunternehmerinitiative zu begründen. Unternehmerinitiative entfaltet "wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann". (VwGH 15.6.1988, 86/13/0082)

Nachweise dafür finden sich nach Ansicht der Referentin in folgenden Zeugenaussagen:

Bei der Belegabholung war Herbert W in unterschiedlichem Ausmaß dabei laut Zeugen Pf Peter, Sch Sonja (laut dieser Zeugin in den ersten Monaten des Kontakts immer gemeinsam zum Kennenlernen – siehe oben), Elfriede Ed, Hs Helmut und Herlinde Bx.

Die Bezahlung für die Buchhaltungstätigkeiten erfolgte laut dem Zeugen Hs Helmut regelmäßig an Herrn W um die Weihnachtszeit.

Frau Christiana Fu, Herr Helmut Fu, Erwin Ma und Edith Hg gaben an, von Herbert W steuerlich betreut worden zu sein. (Bei Erwin Ma wurden die Belege von Frau W abgeholt.)

Helmut Fu gab an, dass Herr W auch bei der Schlussbesprechung seiner Betriebsprüfung anwesend gewesen sei.

Frau Herlinde Bx gab an, dass sie bei einer Betriebsprüfung von Herrn W unentgeltlich vertreten worden sei.

Laut Vorbringen der Bw. in der Schlussbesprechung vom 23.9.2004 wurde seitens Herrn W ein Kredit an einen Klienten von Frau W (J Franz) gegeben. Schriftliche Unterlagen seien keine Vorhanden. Die diesbezügliche Rechnung an die Verlassenschaft vom 20.11.2000 weist diesbezüglich keine Hinweise auf.

Ebenfalls laut Vorbringen der Bw. in der Schlussbesprechung wurde seitens Herrn W im Fall Ru ein Betrag von 20.000 ATS vereinnahmt (Scheckeingang) zur Gründung einer GmbH, dieser Betrag jedoch an Mitarbeiter Steuerberatungskanzlei weitergegeben.

Diesbezüglich will Herr W jedoch den Empfänger nicht bekannt geben. Diesbezüglich wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Empfänger der Abgabenbehörde bekanntzugeben ist, ansonsten sind die Aufwendungen gemäß § 162 BAO nicht anzuerkennen.

Unabhängig davon sind aber auch diese Geschäftsfälle nach Ansicht der Referentin Indizien dafür, dass eine Mitunternehmerschaft bestand und Herr W ebenfalls Tätigkeiten ausführte, also Mitunternehmerinitiative zeigte und auf das betriebliche Geschehen Einfluss nahm.

Alle genannten Zeugenaussagen sind nach Ansicht der Referentin Belege dafür, dass Herr W in die Tätigkeit seiner Ehefrau involviert war und dass diese Tätigkeit weit über die "übliche" familienhafte Mithilfe hinausgeht. Sonstige Motive für all diese Vorgänge sind nicht ersichtlich. Auch dass mit manchen Klienten freundschaftliche Verbindungen bestanden, vermögen den Umfang der Tätigkeit von Herbert W nicht zu begründen.

Im Zuge des Erörterungstermines vom 15. Oktober 2009 wurden wie von den Bw. beantragt die beschlagnahmten Unterlagen gesichtet. Es wurde einvernehmlich festgestellt, dass es sich

---

beim Fall Ru hinsichtlich der Aufteilung der handschriftlichen Unterlagen hinsichtlich Erstellung von Herrn und Frau W um einen typischen Fall handelt.

Der beschlagnahmte Akt beinhaltet: 1 Oranger Schnellhefter mit den Jahresabschlüssen ab 1988 bis 1994. Jahresabschlüsse 1988 bis 1992 handschriftlich und ab 1989 mit Schreibmaschine, vorwiegend Handschrift Herr W.

Jahresabschluss 1993 bestehend aus 20 handschriftlichen Seiten, bis Seite 15 von Frau W erstellt.

Jahresabschluss Gewinnermittlung Seite 18 bis 20 von Herrn W erstellt.

Betriebsprüfung im Jahr 1994 mit Berufungsverfahren, Berufungsschrift maschinenschriftlich, Vorhaltsbeantwortung maschinenschriftlich.

Jahresabschluss 1994 bestehend aus 18 Seiten, handschriftlich bis Seite 15 Frau W. Gewinnermittlung und Abschluss Seite 16 bis 18 Herr W.

Auch hierzu vertritt die Referentin die Ansicht, dass dieses Ausmaß der Tätigkeit über eine bloße Mithilfe bzw. über die eheliche Beistandspflicht (§90 ABGB) hinausgeht.

Zur im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Arbeitsvereinbarung mit Frau G Brigitte: Die Angaben zum Nichtvorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses werden zur Kenntnis genommen, ebenso das Vorbringen, es handle sich um eine Gefälligkeitsbestätigung mit Alibifunktion. Es kann jedoch nach Ansicht der Referentin schon davon ausgegangen werden, dass Ehegatten W ein "Buchhaltungsunternehmen" hatten, da sonst die privat veranlasste "Arbeitsvereinbarung" vermutlich keinerlei Alibifunktion für den Ehemann gehabt hätte.

Die Referentin geht aufgrund dieser Feststellungen in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Einkünfte beiden Ehegatten gemeinschaftlich zugeflossen und das Feststellungsverfahren bis 2001 daher zu Recht erfolgte.

## 2) Zurechnung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004

Nach den im Zuge der mündlichen Verhandlung gemachten Aussagen wurde nach der Hausdurchsuchung die Vorgangsweise dahingehend geändert, dass Herr W keine Tätigkeiten mehr übernommen hat. Dies blieb auch seitens der Amtspartei unwidersprochen.

Die Einkünfte sind daher in diesen Jahren Frau Helga W zuzurechnen.

Die Feststellungsbescheide für 2002 bis 2004 waren aufzuheben.

## 3) Ausmaß der Beteiligung (1993 bis 2001)

---

Die Gewinnaufteilung zwischen Ehegatten ist dahingehend zu überprüfen, wie in einer vergleichbaren Situation andere Ehepaare, die einen Familienbetrieb zu gleichen Anteilen übernehmen, ihre Verhältnisse gestaltet hätten (VwGH 13.10.1987, 87/14/0114)

In den angefochtenen Bescheiden wird eine Aufteilung von je 50 % vorgenommen.

Lt. RA Dr. BI hat Frau W zumindest 95 % der Tätigkeiten erbracht.

Das Finanzamt geht davon aus, dass Herbert W der "Kopf" des Buchhaltungsunternehmens gewesen sei.

Nach Ansicht der Referentin hat Frau W die laufenden Tätigkeiten und die Klientenbetreuung übernommen. Herr W erledigte Teile des Jahresabschlusses, half bei der Belegabholung, war Ansprechpartner bei Prüfungen durch die Betriebsprüfung und erledigte die Finanzen. Er hat seine Ehefrau überwiegend für ihre Tätigkeit ausgebildet. Er erledigte demnach die "qualifiziertere" Tätigkeit, wenn auch in der Quantität weniger als seine Ehefrau.

Keinesfalls würden andere Ehepaare in dieser Situation eine Gewinnaufteilung von 95 zu 5% vornehmen.

Eine Gewinnaufteilung von 50 zu 50 erscheint der Referentin demnach angemessen.

#### 4) Schätzungsberechtigung

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde 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 Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. (VwGH vom 28. 11. 2001, 96/13/0210).

Mit dem Schlußbesprechungsprogramm wurden den Bw. auszugsweise die Zeugenaussagen vorgehalten. Im Zuge der Schlußbesprechung wurde daraufhin eine Auflistung vorgelegt, die die lt. Bw. tatsächlich vereinnahmten Beträge enthalten würde. Die in dieser Auflistung enthaltenen Beträge sind deutlich höher als die von Frau Helga W erklärten.

Die von Helga W erklärten Beträge können demnach der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden.

---

Es wurde im Rahmen der Schlußbesprechung (siehe BP-Bericht vom 10.12.2004) zugestanden, dass keine Zahlungsbestätigungen über die Entlohnung vorliegen und keine Belege ausgestellt wurden.

Nach Ansicht der Referentin ergibt sich daraus, dass keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen für den Berufungszeitraum vorgelegen sind. Zur Schätzung berechtigen nur schwerwiegende Buchführungsmängel. Davon kann jedenfalls gesprochen werden, wenn überhaupt keine Aufzeichnungen geführt werden. Die Schätzungsberichtigung liegt demnach jedenfalls vor.

Daran vermag auch nichts zu ändern, dass im Zuge der Schlußbesprechung eine Klientenaufstellung übergeben wurde, da hier zum einen erhebliche Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit bestehen (siehe ausführlich unter Punkt 6 – Schätzungsgröße) und zum anderen keine Ausgabenaufzeichnungen vorgelegt wurden.

## 5) Schätzungsweise

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (Ritz; BAO-Kommentar; 3. Auflage, RZ 3 zu § 184 mit weiteren Nachweisen).

Die Wahl der Schätzungsweise steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Dies ändert aber nichts daran, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein müssen und dass das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen und das gewählte Verfahren auf das Ziel gerichtet sein muss, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (Hinweis VwGH 18.7.2001, 98/13/0061).

Die Betriebsprüfung hat angenommen, dass pro Klient lt. Aufstellung der Bw. 20.000 ATS zugeflossen sind und hat diesen Betrag jedem der angegebenen Klienten zugerechnet. Nach Ansicht der Referentin wurde diese Schätzung jedoch von den eingeholten Zeugenaussagen widerlegt und konnte demnach der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Es konnte seitens der BP trotz Vorhaltes nicht aufgezeigt werden, wieso einerseits den Zeugen hinsichtlich der Tätigkeiten des Ehepaars W geglaubt wurde, andererseits hinsichtlich der bezahlten Honorare nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient.

Diese Methode ist nach Ansicht der Referentin im gegenständlichen Fall geboten, da es der Referentin nicht glaubwürdig erscheint, dass nur die nachgewiesenen Klienten im Berufungszeitraum betreut wurden, sondern darüber hinaus noch Klienten, die die Amtspartei nicht "entdeckt" hat.

Die Methode des Sicherheitszuschlages kommt eben gerade dann in Betracht, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles nicht wahrscheinlich ist, dass die angestellten Ermittlungen sämtliche steuerlich relevanten Vorgänge ans Tageslicht gebracht haben.

## 6) Schätzungshöhe

### a) Höhe der Einnahmen

Die Amtspartei ging bei ihrer Schätzung dahingehend vor, dass je angegebenen Klient ein Betrag von 20.000,-- ATS zugerechnet wurde. In der so gewonnenen Schätzungshöhe fanden die ungeklärten Vermögenszuwächse Deckung.

Nach Ansicht der Referentin hat das Finanzamt nicht dargetan, inwieweit die vernommenen Zeugen in Hinblick auf die von ihnen angegebenen bezahlten Beträge unglaublich wären. (siehe unter Punkt 5). Den Bw. wird dahingehend gefolgt, dass ihre Klienten nicht bereit wären, für die Leistungen der Bw. ATS 20.000,-- zu bezahlen.

Daher ist die seitens der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung nach Ansicht der Referentin hinsichtlich der Höhe unschlüssig.

Die Referentin schätzt demnach die Einkünfte der Bw. wie folgt: Es ist der Schätzung grundsätzlich die Aufstellung der Bw. (entspricht mit Abweichungen den Zeugenaussagen) zugrunde zu legen und mit einem Sicherheitszuschlag zu belegen.

Im gegenständlichen Fall wurden seitens der Helga W in den Jahren 1993 bis 2000 Einkünfte in folgender Höhe erklärt und wurden sie zu den nunmehr zugestandenen Einkünften für diesen Zeitraum in Verhältnis gesetzt:

(Beträge in ATS)

	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Erklärt Hel. W.	31.000,00	28.300,00	26.000,00	21.900,00	21.600,00	22.500,00	20.500,00	15.000,00
Laut Aufstellung	109.893,00	109.694,00	112.395,00	111.796,00	116.897,00	102.798,00	102.899,00	96.900,00
% erklärt	28,21	25,80	23,13	19,59	18,48	21,89	19,92	15,48

In Anbetracht des Umstandes, dass in der nunmehr vorgelegten "Klientenaufstellung" nur jene Personen aufscheinen, die die Finanz nachweisen konnte und von denen Unterlagen vorgefunden wurden, liegt der Schluss nahe, dass im Prüfungszeitraum weitere, nicht bekannte Klienten vorhanden waren. Im gegenständlichen Fall scheint es der Referentin auch

---

plausibel und nachvollziehbar, dass weniger als die Hälfte der Klienten bekannt wurden und erfasst werden konnten.

Die Referentin geht somit davon aus, dass weitere Klienten vorhanden waren, die seitens der Finanzverwaltung nicht "entdeckt" wurden und ebenso, dass hinsichtlich der Höhe der Einnahmen Unsicherheiten bzw. Widersprüche bestehen.

Angesichts des Umstandes, dass bereits durch die seitens der Finanzverwaltung nachgewiesenen Kunden eine Erlösverkürzung in obiger Höhe nachgewiesen ist daher ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 150 % zu verhängen.

Die Schätzungsmethode der Verhängung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212)

Die Argumentation der Bw., dass im Zuge der Hausdurchsuchung alle Klientenunterlagen vorgefunden wurden und deshalb eben keine weiteren Klienten vorhanden waren, geht nach Ansicht der Referentin ins Leere. Denn zum einen ist es durchaus denkbar, dass kleinere Betriebe überhaupt keinen "Klientenakt" hatten, weil ein solcher nicht notwendig war, zum anderen können im Berufungszeitraum bis 1993 zurück Klienten vorhanden gewesen sein, die zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung im Jahr 2001 nicht mehr betreut wurden und deshalb kein Akt mehr vorhanden war.

Die Schätzungshöhe ist auch aufgrund der nach wie vor bestehenden Unsicherheiten bezüglich der Höhe der bei den nachgewiesenen Klienten zugeflossenen Beträge angemessen:

Die Rechnung über ATS 20.000,-- an die Verlassenschaft nach J Franz stellt im Betrag von ATS 15.000 nach den Angaben von W Herbert eine Darlehensrückzahlung dar. Diesbezüglich liegen jedoch keine schriftlichen Unterlagen vor.

Ebenfalls im Fall Ru: Es liegt ein Scheckeingang in Höhe von ATS 25.000,-- vor. ATS 20.000,-- davon entfallen lt. Angaben der Bw. auf einen Betrag, den Herr W an eine Steuerberatungskanzlei weitergegeben hat. Auch dafür liegen keine schriftlichen Unterlagen vor und wurde der konkrete Empfänger nicht bekanntgegeben. § 162 BAO lautet: (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. (2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

---

Nicht richtig ist demnach das Vorbringen der Bw. es sei ihr gutes Recht, den Mitarbeiter/Empfänger der Zahlung nicht zu nennen. Der Zufluss des Betrages von ATS 25.000 an die Bw. ist schriftlich dokumentiert. Wenn ein Abfluß von ATS 20.000 behauptet wird, müssen diesbezüglich auf Verlangen der Abgabenbehörde auch die Empfänger bekannt gegeben werden.

Die Referentin geht mangels Empfängernennung in diesem Fall von einem Zufluss von ATS 25.000 aus.

Frau Christiana Fu gab an, sie habe Herrn W 8000 bis 10.000 ATS jährlich bezahlt. In der Aufstellung der Bw. scheint ein Betrag von ATS 7000 auf.

Herr Helmut Fu gab an, er habe ATS 1200 bis 1500 monatlich an Herrn W bezahlt. In zwei Jahren habe er in Summe ATS 30.000 bezahlt. In der Aufstellung der Bw. scheint ein Betrag von ATS 7000 auf.

Frau Anna Le gab an, sie habe ATS 400,-- monatlich bezahlt. (dh 4800 ATS jährlich). In der Aufstellung der Bw. scheinen 2900,-- jährlich auf.

Frau Pö gab an, monatlich ATS 500 an Frau W bezahlt zu haben. In der Aufstellung der Bw. scheinen ATS 500,-- jährlich auf.

Zweifel an der Aufstellung der Bw. weckt auch der Umstand, dass sich der Großteil der vereinnahmten Beträge von 1993 bis 2000 nicht oder nur geringfügig erhöht. Dies scheint im Wirtschaftsleben unüblich und angesichts vom Steigen des Preisniveaus und der Inflation auch unwirtschaftlich.

Eine weitere Begründung für den Sicherheitszuschlag in Höhe von 150 % sind die ungeklärten Bankeingänge und Einlagen auf dem Sparbuch.

Ob ein ungeklärter Vermögenszwachs vorliegt, ist eine im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klärende Sachfrage.

Die Darstellung der ungeklärten Eingänge auf das Konto und das Sparbuch finden sich auf Seite 10 und 11 dieser Berufungsentscheidung.

Diesen Darstellungen wird in der Berufung dahingehend entgegengetreten, es widerspreche der wirtschaftlichen Vernunft, nicht deklarierte Einkünfte auf das Bankkonto zu legen. Gründe für diese Einlagen seien ein Hausverkauf und Casinogewinne. In der Schlußbesprechung wurde diesbezüglich ausgeführt, es handle sich um eine Liegenschaftsveräußerung an den Sohn (ATS 600.000,--) sowie eine Kreditzuteilung (ATS 300.000,--). Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung diesbezüglich aus, diese Beträge seien

---

nachvollziehbar und somit in der Aufstellung der ungeklärten Kontoeingänge nicht enthalten. Diesen Ausführungen wurde in der Stellungnahme der Bw. nicht mehr entgegengetreten, jedoch ausgeführt, dass zu berücksichtigen sei, dass Herr W seinen sechs Kindern im Lauf der Jahre Geldbeträge geborgt habe und es diesbezüglich Rückflüsse kleinerer Geldbeträge gegeben habe. So seien die ungeklärten Bareinzahlungen erklärbar.

Hinsichtlich der behaupteten Casinogewinne wird ausgeführt, dass keine Gewinnquittungen vorgelegt wurden und keine konkreten Angaben zur Höhe und Anzahl der Gewinne gemacht wurden. Es widerspricht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass regelmäßig Gewinne im Casino in derartiger Höhe erzielt werden können, insbesondere stehen dem die zugunsten des Casinos wirkenden Gesetze des Zufalls entgegen. Es handelt sich somit um eine beweislos vorgebrachte Behauptung. Aufgrund der Ungewöhnlichkeit und Unwahrscheinlichkeit von höheren Casinogewinnen wäre es an den Bw. gelegen, diesbezügliche Nachweise vorzulegen. (vgl. auch VwGH 31. Juli 1996, 92/13/0020)

Das Borgen von Geldbeträgen an die Kinder samt der damit verbundenen Rückflüsse kleinerer Geldbeträge vermögen die festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse ebenfalls nicht zu erklären. Immerhin wurden in den Jahren 1996 bis 2000 ATS 627.834,55 ungeklärte Einzahlungen auf das Sparbuch und in den Jahren 1993 bis 2001 ATS 837.875,44 ungeklärte Bankeingänge auf das Girokonto festgestellt.

Auch die im Zuge der Schlußbesprechung vorgebrachten Geldgeschenke des Vaters von Herrn W in Höhe von ATS 45.000 und ATS 155.000 und weiterer kleinerer Beträge vermögen diese ungeklärten Zuflüsse nicht abzudecken. Ebensowenig die Schenkung von ATS 45.000 von der Mutter von Frau W.

Die Referentin geht demnach davon aus, dass die Bankeinzahlungen nicht aufgeklärt werden konnten.

Mit einem Sicherheitszuschlag von 150 % wird nach Ansicht der Referentin ein Ergebnis erreicht, das, wie von der Rechtsprechung des VwGH gefordert, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt. Der Referentin ist bewusst, dass der Sicherheitszuschlag sehr hoch ist, sie geht jedoch davon aus, dass die Gesamtbetrachtung des Falles diese Höhe rechtfertigt und auch ein realistisches Ergebnis liefert. Der Einwand des Herrn W, ein derartig hoher Sicherheitszuschlag sei ihm in seiner langen Tätigkeit als Prüfer nie vorgekommen, geht demnach ins Leere.

#### b) Höhe der Ausgaben

Auf Grund der Nichtvorlage von Aufzeichnungen und Belegen sind auch die Betriebsausgaben zu schätzen. Die Betriebsausgaben werden für die Jahre 1993 bis 2000 mit 12 % der im Schätzungswege ermittelten Erlöse angesetzt. Dies erfolgt in Anlehnung an die Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22. 2. 2007, 2005/14/0111).

Die von Helga W für den Zeitraum 1993 bis 2000 erklärte Ausgaben sind deutlich niedriger als das Pauschale, höhere Ausgaben wurden nicht nachgewiesen.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Ausgaben	13.665,20	24.248,40	14.354,80	13.584,40	19.053,38	12.723,10	17.703,36	11.609,80	70.838,30
It. Erklärung									
Hel. W.									

Für 2001 werden die höheren erklärten Ausgaben (Pauschale für 2001 würde ATS 28.470 betragen) der Besteuerung zugrunde gelegt.

Dem Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 25. März 2010, wonach die Gewinnschätzung zu hoch sei, da die Folgejahre zeigen würden, dass nur ca. 20 % des Umsatzes als Gewinn anfallen würden (bzw. zwischen 17% und 30 % nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung) wird entgegengehalten: Für die Schätzung von Betriebsausgaben in dieser Höhe liegen keinerlei Anhaltspunkte vor, zumal es die Bw. überhaupt unterlassen haben, die Betriebsausgaben ziffernmäßig zu konkretisieren. Da die Tätigkeit in der eigenen Wohnung ausgeübt wird und auch keine Personalkosten anfallen, erscheint der Referentin die Betriebsausgabenschätzung mit dem Pauschale als angemessen.

### c) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Es ergeben sich folgende festzustellende Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1993 bis 2001 (Beträge in ATS):

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Einnahmen	269.750,00	269.250,00	276.000,00	273.000,00	287.250,00	252.000,00	252.250,00	237.250,00	237.250,00
Ausgaben	32.370,00	32.310,00	33.120,00	32.760,00	34.470,00	30.240,00	30.270,00	28.470,00	70.838,30
Einkünfte	237.380,00	236.940,00	242.880,00	240.240,00	252.780,00	221.760,00	221.980,00	208.780,00	166.411,70

### 7) Umsatzsteuer

Durch die Schätzung der Referentin entfällt die Umsatzsteuer (Kleinunternehmerregelung). Den diesbezüglichen Berufungen war statzugeben.

### 8) Sonstige Berufungspunkte

Zum Argument, die Hausdurchsuchung sei rechtswidrig: Diesbezüglich wäre eine Beschwerde gegen den Hausdurchsuchungsbefehl möglich gewesen (§ 93 Abs. 7 FinStrG). Allerdings ist die Rechtswidrigkeit im gegenständlichen Verfahren nicht maßgeblich. Die Verwertbarkeit

eines Beweismittels im Abgabenverfahren wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (VwGH 16.3.1993, 89/14/0281) Eine Prüfung, ob eine solche Rechtsverletzung vorlag, wurde demnach seitens der Referentin nicht vorgenommen.

Die beantragte Sichtung der beschlagnahmten Unterlagen wurde im Zuge des Erörterungstermines im Oktober 2009 durchgeführt.

Weiters wurde im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens angeregt, Frau Wieser bei ihrer Tätigkeit zu begleiten um sich ein Bild von ihrer Tätigkeit zu machen. Dies wurde seitens der Betriebsprüfungsabteilung zu Recht abgelehnt. Ein Bild der Tätigkeit wurde bereits durch die Einholung der Zeugenaussagen gewonnen.

## 9) Zusammenfassung

Helga und Herbert W haben nach den bisherigen Ausführungen somit in den Jahren 1993 bis 2001 Einkünfte aus Buchhaltungsarbeiten erzielt und diese nicht (bzw. Helga W nicht zur Gänze) ordnungsgemäß erklärt. Dass die Einkünfte zum Teil nicht deklariert wurden, wurde auch in der Berufung vom 13. Jänner 2005 zugestanden. Der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG ist somit verwirklicht. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 18 Berechnungsblätter zur Einkünfteaufteilung

Linz, am 27. September 2010