



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dkfm. Reinhart Schmidt, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 5280 X, Stadtplatz 43, vom 15. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 12. August 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2001 sowie betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 2003 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Die diesbezüglichen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2003 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) war Finanzbediensteter. Seit 1997 befindet er sich im Ruhestand.

Im Zuge einer Anzeige erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis darüber, dass der Bw. gegen Entgelt einige Personen steuerlich beraten würde. Diese Personen wurden von den Abgabenbehörden I. Instanz darüber befragt. Die Zeugin UW gab am 12. März 2003 bekannt,

dass seit Beginn ihrer gewerblichen Tätigkeit im Jahre 1993 die Grundaufzeichnungen vom Bw. gemacht würden. Weiters würde er die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die jährlichen Abschlüsse erstellen. Bis zum Ableben ihres Gatten im Jahr 2000 habe sich die Zeugin um finanzielle Belange nicht gekümmert. Sie wisse daher nicht, wie hoch die Entlohnung des Bw. gewesen wäre. Von ihr erhalte der Bw. für die laufenden Arbeiten keine finanziellen Entschädigungen. Fallweise würden er und seine Gattin von ihr zum Essen eingeladen. Für die Erstellung der Jahresabschlüsse erhalte der Bw. von ihr 300,00 €.

Die Zeugin AK gab am 26. Februar 2003 bekannt, dass der Bw. keine finanziellen Vergütungen erhalte. Fallweise werde er zu Speisen und Getränken eingeladen. Die Tätigkeit des Bw. beschränke sich auf die Hilfe bei der Erstellung des Jahresabschlusses und gelegentliche Auskunftserteilung. Die laufenden Aufzeichnungen würden von Familienangehörigen geführt.

Für die Zeugin MW sei der Bw. gelegentlich tätig, habe dafür aber weder Honorar noch sonstige Vergütungen erhalten. Das Wareneingangsbuch schreibe sie selbst, die Abschlussarbeiten würden vom Steuerberater erledigt.

JW gab bekannt, dass der Bw. für ihn ab 1992 tätig gewesen sei. Pro Jahr habe er zwischen 4.000,00 und 5.000,00 S bar erhalten. Das Ferienhaus des Zeugen in Ungarn habe der Bw. im Urlaub unentgeltlich nutzen dürfen (meist eine Woche im Jahr). Zu Weihnachten habe er einen Karton Wein erhalten, gelegentlich habe er einen (vom Zeugen gefangenen) Fisch erhalten. Weitere Vergütungen oder Zahlungen seien nicht erfolgt.

Soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz gab die Zeugin MaW gegenüber der damaligen Finanzlandesdirektion für Oberösterreich bekannt, dass der Bw. seit der Eröffnung des Betriebes am 3. Juni 1978 bis zur Betriebsübergabe an die Tochter am 31. Dezember 2001 die Aufzeichnungen geführt sowie die Steuererklärungen erstellt habe. Nunmehr mache er dies für die Tochter MW. Die Belege würden in einer Schachtel gesammelt und sodann dem Bw. übergeben. Manchmal seien sie auch zu ihm ins Finanzamt gebracht worden. Sein Honorar habe anfangs 1.500,00 S pro Monat und am Schluss ca. 3.000,00 S betragen. Für einen Jahresabschluss habe er 15.000,00 S verlangt. Bezahlt sei immer in bar worden.

Mit Schriftsatz vom 12. Jänner 2004 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 2002 einzureichen. Nach mehreren Fristverlängerungen gab der Bw. mit Schriftsatz vom 31. Mai 2004 bekannt, dass eine Erklärungspflicht nicht bestehe, weil die Freigrenze gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG in den Jahren 1994 bis 2003 nicht überschritten worden sei. In Bezug auf die im Schreiben des

Finanzamtes vom 12. Jänner 2004 angesprochenen amtlichen Feststellungen, nach denen ihm Honorare in der Zeit von 1994 bis 2003 zugeflossen wären, verweise der Bw. auf seine Stellungnahme lt. Schreiben seines Anwaltes Dr. H vom 27. Februar 2004. In dieser Stellungnahme sei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich im Zusammenhang mit der Disziplinaranzeige gegen den Bw. vom 8. Jänner 2004 zur Kenntnis gebracht worden, dass sich die eventuell zugeflossenen Beträge, die sich nach Aussagen der Zeugen auf maximal ca. 10.000,00 S belaufen haben sollten, ausschließlich seiner Gattin E zugeflossen seien bzw. diese betroffen hätten, die als Hausfrau sonst keinerlei Einkünfte hätte und somit auch die Erklärungspflicht nicht erreicht werde. Selbst in der Zeit ab September 2000, als die Gattin Pension in Höhe von 70,00 € pro Monat bezogen habe, seien nie Jahreseinkünfte erzielt worden, die den vom Bw. beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag gefährden würden, sodass auch diesbezüglich kein Erklärungs- bzw. Berichtigungsbedarf hinsichtlich der vom Bw. eingereichten Erklärungen der Arbeitnehmerveranlagungen gegeben sei. Aufgrund der Geringfügigkeit der Beträge, die von seiner Gattin für die von ihr geleisteten Tätigkeiten vereinnahmt worden sein sollten, seien keine Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben geführt wurden, sodass auch über die Höhe eines eventuellen Gewinnes keine betragsmäßigen Angaben gemacht werden könnten. Sicher sei nur, dass die Einkünfte der Gattin im fraglichen Zeitraum weit unter dem Betrag von 30.000,00 S gelegen seien.

Am 14. April 2005 teilte die Abgabenbehörde erster Instanz dem Bw. mit, dass ihm mit Schreiben vom 12. Jänner 2004 Einkommensteuererklärungen für 1994 bis 2002 übermittelt worden seien. Da diese Erklärungen bisher nicht beim Finanzamt eingereicht worden seien, würde der Bw. nochmals unter Hinweis auf § 42 Abs. 1 Z 1 EStG aufgefordert, diese Erklärungen vollständig ausgefüllt einzureichen. Das Schreiben des Anwaltes Dr. H vom 27. Februar 2004 befindet sich nicht beim Veranlagungsakt beim Finanzamt. Es werde daher ersucht eine Kopie dieses Schreibens zu übermitteln.

Am 15. Mai 2005 wurde seitens des Bw. hiezu bekannt gegeben, dass sich die Abgabe der Einkommensteuererklärungen durch sein Schreiben vom 31. Mai 2004 erübrigत hätte, weil die vorgebrachten Gründe rechtlich gewürdigt würden. Außerdem sei eine Erinnerung nicht ergangen, was ebenfalls beweise, dass es seitens der Behörde erledigt sei. Das Schreiben des Anwaltes vom 27. Februar 2005 im Zusammenhang mit der Disziplinaranzeige wäre für die Finanzlandesdirektion bestimmt und könne sich daher nicht beim Veranlagungsakt befinden.

Unter Androhung einer Zwangsstrafe wurde der Bw. am 23. Mai 2005 neuerlich aufgefordert, die Abgabenerklärungen bis 10. Juni 2005 einzureichen. Am 21. Juni 2005 wurde der Bw. ersucht am 6. Juli 2005 persönlich beim Sachbearbeiter der Abgabenbehörde erster Instanz

vorzusprechen und sämtliche Unterlagen über die Einnahmen und Ausgaben aus gewerblicher Tätigkeit in den Jahren seit 1994 mitzubringen.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2005 gab der Bw. im Wesentlichen bekannt, dass er seiner Ansicht nach nicht verpflichtet sei, Abgabenerklärungen einzureichen. Die Abgabenbehörde habe die ihm gewährte Frist zur Abgabe der Steuererklärungen verstreichen lassen, sodass er nach Treu und Glauben davon ausgehen könne, dass die Erklärungen nicht mehr gefordert würden und die Angelegenheit seitens der Behörde erledigt sei. Zum Schreiben seines Anwaltes vom 27. Februar 2004 verweise er ebenfalls nochmals auf sein Schreiben vom 15. Mai 2005. Außerdem hätte dieses Schreiben zum damaligen Zeitpunkt angefordert werden können, falls es für die Beurteilung relevant gewesen wäre.

Im Schriftsatz vom 1. Juli 2005 legte der Bw. dar, dass für ein persönliches Erscheinen keine Veranlassung bestehe, zumal seit einem Jahr dem Finanzamt die Gründe bekannt seien, weshalb keine Erklärungspflicht gegeben sei. Die Handlungsweise der Abgabenbehörde entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Die Abgabenbehörde sei nach ca. einem Jahr nicht berechtigt, die Erklärungen 1994 bis 2002 zu verlangen. Der zitierte § 42 Abs. 1 Z 1 EStG sei in seinem Fall nicht zutreffend, daher seien die Aufforderungen zu Unrecht erfolgt. Abgesehen davon, dass das Verfahren abgeschlossen sei, würde sich nach § 42 Abs. 2 Z 1 EStG keine 10-jährige Verjährungsfrist ergeben.

Mit den Bescheiden vom 12. August 2005 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 bis 2001 wieder aufgenommen. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Ebenfalls mit Bescheiden vom 12. August 2005 wurde die Einkommensteuer 1996 bis 2003 veranlagt. Die Schätzung sei wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen erfolgt. Aufgrund von Aussagen von Auskunftspersonen hätten sich Einnahmen zwischen 10.000,00 und 120.000,00 S ergeben. In freier Beweiswürdigung seien die Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit mit 2.300,00 € geschätzt worden.

Mit Schreiben vom 15. September 2005 brachte der Bw. gegen die Bescheide vom 12. August 2005 betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2003 und Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2001. Die Begründung werde bis 31. Oktober 2005 nachgereicht. Am 31. Oktober 2005 wurde ein 14-seitiger Schriftsatz eingereicht. Darin wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht: Die angeordnete Zusendung von Erklärungen für die Jahre 1994 bis 2003 sei überflüssig, weil gemäß

§ 115 FinStrG der Sachverhalt von Amts wegen festgestellt werden müsse. Die dafür erforderlichen Niederschriften seien dem Finanzamt vorgelegen. Die Begründung, wonach die Schätzung wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen erfolgt sei, sei aus den vorher erwähnten Gründen gesetzlich nicht gedeckt. Außerdem seien Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1994 bis 2004 abgegeben worden. Ebenso sei die Begründung unrichtig, wonach neue Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, von welchen die Behörde erst im August 2005 Kenntnis erlangt haben soll. Der Abgabenbehörde erster Instanz, Abteilung für Strafsachen, sei am 31. Mai 2004 in einem Schreiben mitgeteilt worden, dass keine neuen Tatsachen vorliegen würden, die zu einer Berichtigung gemäß § 303 Abs. 4 BAO führen würden. Es könne daher am 12. August 2005 (Ergehen der Wiederaufnahmbescheide) also fast ein Jahr später kein Wiederaufnahmegrund vorliegen. Die Zusendung der Einkommensteuererklärungen sei aufgrund der Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG zu Unrecht erfolgt, weil das Finanzstrafgesetz die Abgabe der Erklärungen nicht vorsehe. Eine Vermischung von gesetzlichen Bestimmungen des § 42 Abs. 1 Z 1 EStG mit den §§ des Finanzstrafgesetzes sei durch das Gesetz nicht gedeckt. Es werde darauf hingewiesen, dass die Verjährungsfrist nicht sieben Jahre sondern fünf Jahre betrage. Außerdem sei für den Fall, dass Erklärungen, die nach § 42 Abs. 1 Z 1 EStG verlangt würden bzw. abzugeben seien, eine Selbstanzeige möglich. Hingegen könne bei einer Verfolgungshandlung (Untersuchungsverfahren) die Rechtswohlthat des § 29 FinStrG nicht in Anspruch genommen werden. Eine Unterbrechung im Jahr 2004 wegen der Zusendung der Steuererklärungen sei nicht erfolgt, weil bei einer Verfolgungshandlung keine Einkommensteuererklärungen zugesandt werden müssten. Außerdem habe es vor der Zusendung am 12. Jänner 2004 weder eine Verfolgungshandlung noch ein anderes Abgabenverfahren gegeben. Die Sonderregelung nach § 323 Abs. 18 BAO könne daher nicht zutreffen. Zu den Anzeigen vom 18. April 2004 und 29. Juli 2004 der Frau MaW sei auszuführen, dass diese schlichtweg unrichtig seien. Sie würde noch heute bestreiten jemals eine Anzeige gegen den Bw. bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich gemacht oder dort persönlich vorgesprochen zu haben. Die in Blockschrift gefertigten Anzeigen, die dem Bw. erst im Februar 2004 und da erst auf Verlangen des Rechtsanwaltes im Zuge des Disziplinarverfahrens zugekommen seien, seien unwahr. Daran ändere auch eine Blockschrift gefertigte Unterschrift nichts. Es würde zu weit gehen, auf die Unwahrheiten der Frau MaW im Einzelnen einzugehen. Bei derartig hohen Beträgen hätte wohl auch gleich ein Steuerberater alle Arbeiten erledigen können. Seitens der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich und des Finanzamtes hätten zum damaligen Zeitpunkt im Jahr 2002 die Angaben überprüft und gegebenenfalls zu Gunsten des Bw. gewürdigt werden müssen, anstatt im Jahr 2004 eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG einzuleiten.

und wieder ein Jahr später ein Abgabenverfahren, diesmal nach § 42 Abs. 1 Z 1 EStG, zu eröffnen. Es könne nicht so sein, dass eine Rechtsauslegung ausprobiert werde, die gegen einen pensionierten Finanzbeamten gehe. Solche Experimente seien eines Rechtsstaates nicht würdig und geradezu unmöglich, weil die verleumderischen Angaben mehr wiegen würden als die Aussagen eines pensionierten Finanzbeamten, der 41 Jahre dem Staat gedient habe. Lt. Ansicht des Bw. sei eine Schätzung nicht zulässig, weil bei einer Verfolgungshandlung der maßgebende Sachverhalt von Amts wegen festzustellen sei, was durch die aufgenommenen Niederschriften und Bewertung der Naturalien auch möglich sei. Außerdem müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, was nicht der Fall sei, wenn die Besteuerungsgrundlagen in gleicher Höhe geschätzt würden, obwohl verschiedene Leistungen erbracht worden seien. Außerdem sei auf die Angaben in den einzelnen Niederschriften nicht eingegangen worden. Es sei nicht richtig und schlüssig, dass bei allen drei Unternehmern der gleiche monatliche Betrag, ausgehend von Herrn JW und das wiederum aufgrund der unwahren Angaben der Frau MaW. Ebenso sei es nicht richtig, dass in jedem einzelnen Jahr der gleiche Betrag bezahlt worden sei. Da Herr JW mit 31. Dezember 1999 das Kaffeehaus übergeben habe, sei für das Jahr 2000 nur ein verminderter Betrag gezahlt worden und ab dem Jahr 2001 keine Zahlungen mehr. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 werde ebenfalls das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Am 18. Februar 2005 seien für die Jahre 2002 und 2003 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung eingereicht worden, die bescheidmäßig noch nicht erledigt seien. Die erfolgte Schätzung wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen sei nicht zulässig. Außerdem sei die Begründung lt. Einkommensteuerbescheid 2003 unrichtig, weil hinsichtlich des Jahres 2003 von den Auskunftspersonen keine Aussagen gemacht worden seien, dass zum Zeitpunkt der Niederschrift bereits Zahlungen an den Bw. erfolgt seien. Die Aufnahme der Niederschrift mit Herrn JW sei am 15. April 2003 erfolgt, mit Frau AK am 26. Februar 2003 und mit Frau UW am 12. März 2003. Von Herrn JW sei im Jahr 2003 keine Zahlung an den Bw. erfolgt, weil der Gewerbebetrieb bereits am 31. Dezember 1999 übergeben worden sei. Die Schätzung sei auch aus diesem Grund zu Unrecht erfolgt. Von AK und UW habe der Bw. weder bis zur Aufnahme der Niederschrift noch bis 31. Dezember 2003 Zahlungen erhalten, zumal es auch aufgrund der Anzeige der Frau MaW und den damit verbundenen Prüfungen und Unannehmlichkeiten angebracht sei. Die Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 sei unter Hinweis auf § 42 Abs. 1 Z 1 EStG in den Schreiben vom 14. April 2005; 23. Mai 2005 und 21. Juni 2005 nicht gefordert worden. Eine Schätzungsberichtigung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung könne daher nicht gegeben sein. Die geschätzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien auch für den Fall, dass eine Schätzungsberichtigung gegeben sein soll, was ausdrücklich bestritten werde, als überhöht anzusehen. Die Angaben der Anzeigerin

Frau MaW seien der Ermittlung der Schätzungsgrundlagen sicher nicht zu Grunde zu legen. Der Bw. beantrage daher der Berufung Folge zu geben und sämtliche erlassene Bescheide ersatzlos aufzuheben bzw. Bescheide zu erlassen, die keine Forderungen an den Bw. enthalten würden. In eventu beantrage er hinsichtlich der anderen Einkünfte die lt. Beilagen ermittelten Beträge für die Steuerbemessung heranzuziehen.

Unter dem Titel "weitere Begründungen und Ermittlungen" führte der Bw. ergänzend aus, dass die Angaben von Frau MaW unwahr seien und zu keinem Zeitpunkt bewiesen werden könnten. Sie sei schon seit 1999 von ihrem Gatten getrennt, sodass ihr eine Beurteilung der letzten Jahre nicht mehr möglich gewesen wäre. An den Bw. seien keine monatlichen Zahlungen erfolgt und auch keine regelmäßigen Zahlungen. Wie das Wort "gelegentlich" schon sage, habe er nicht regelmäßig bzw. monatlich Wein im Wert von 400,00 S erhalten. Zahlungen für gelegentliche Zusatzaufwendungen habe er nicht erhalten. Da mit 31. Dezember 1999 der Gewerbebetrieb an die Tochter M übergeben worden sei, könnten für 2001 bis 2003 keine Einnahmen geschätzt werden. Im Jahr 2000 habe der Bw. nur mehr Einnahmen in verminderter Höhe erhalten. Die Schätzung im Zusammenhang mit den Einnahmen von Frau AK könne nicht in Anlehnung an die Schätzung der Beträge von Herrn JW erfolgen. Da die Abgabenbehörde erster Instanz nicht geklärt habe, ob es sich um ein Untersuchungsverfahren oder um ein Ermittlungsverfahren bzw. Abgabenverfahren handle, stehe überhaupt nicht fest, ob eine Schätzung zulässig sei und für welche Jahre. Damit zusammenhängend sei die Verjährungsfrist, die ebenfalls nicht geklärt sei. Auf die Widersprüche sei bereits zu den Aufforderungen zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen nach § 42 Abs. 1 Z 1 EStG aufmerksam gemacht worden. Lt. Niederschrift vom 26. Februar 2003 habe der Bw. von der Familie AK keine finanziellen Vergütungen erhalten, lediglich fallweise Einladungen zu Speisen und Getränken, teilweise auch außer Haus. Falls überhaupt eine Schätzungsberichtigung vorliege und für welche Jahre, werde es nicht so sein, dass monatlich 400,00 S für gelegentliche Einladungen an Essen und Getränken geschätzt werden könnten. Außerdem sei der gleiche Betrag in Höhe von 4.800,00 S für gelegentlichen Wein (von JW und für Fleisch aus der Landwirtschaft von UW) angesetzt worden. Auch eine Schätzung der Einnahmen von UW sei nicht zulässig. Die vorgenommene Schätzung sei nicht aufgrund von Aussagen der Auskunftsperson erfolgt. Das Schätzungsverfahren sei somit nicht nach der mit Frau UW am 12. März 2003 aufgenommenen Niederschrift abgeführt worden. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge könnten nicht schlüssig und folgerichtig sein, wenn die Besteuerungsgrundlagen in gleicher Höhe wie bei W und K geschätzt würden, obwohl verschiedene Leistungen vorliegen würden und auf die Niederschrift nicht eingegangen werde. Ebenso sei von Frau UW in der Niederschrift angegeben worden, dass für die

laufenden Arbeiten keine Entschädigungen gezahlt worden seien. Schließlich gab der Bw. bekannt, dass sich seine Gattin durch den Besuch von Kursen Kenntnisse angeeignet habe und diese Arbeiten unter seiner Mithilfe erledigt hätte. Auch einem Finanzbeamten sei die Hilfe im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erlaubt und auch angebracht. Da sich sein Anteil nicht feststellen ließe, ersuche er seinen Anteil an den Einnahmen bzw. Gewinn mit höchstens 50 % anzusetzen.

Der Bw. schloss Berechnungen an, bei denen er die Einnahmen von JW für sämtliche Arbeiten für die Jahre 1996 bis 1999 mit 4.500,00 S beziffert, die Naturalien wurden im Jahr 1996 mit 330,00 S, im Jahr 1997 mit 660,00 S, im Jahr 1998 und im Jahr 1999 mit 600,00 S beziffert. Für das Jahr 2000 berechnete er die Einnahmen für Vorbereitungsarbeiten zum Jahresabschluss mit 3.000,00 S, für die Jahre 2001 bis 2003 gab er von JW keine Einnahmen bekannt. Der Bw. setzte in den Jahren 1996 bis 2002 Einnahmen von Frau AK in Höhe von 5.000,00 S jährlich an. Die Einnahmen von Frau UW bzw. deren Gatten wurden in den Jahren 1996 bis 1999 mit jeweils 1.800,00 S jährlich bekannt gegeben. Ab dem Jahr 2000 bis 2002 wurden die Einnahmen für den Jahresabschluss mit 4.128,09 S sowie fallweise Einladungen zum Essen mit 1.500,00 S bekannt gegeben. Der Bw. berücksichtigte jeweils Ausgaben in Höhe von 12 % und ging davon aus, dass ihm jeweils ein Anteil von 50 % zugeflossen sei. Seinen Gewinnanteil für die Jahre 1996 bis 2003 gab der Bw. daher wie folgt bekannt:

	von JW	von AK	von UW	meine Einkünfte
	S	S	S	S
1996:	2.125,20	2.200,00	792,00	5.117,20
1997:	2.270,40	2.200,00	792,00	5.262,40
1998:	2.270,40	2.200,00	792,00	5.262,40
1999:	2.270,40	2.200,00	792,00	5.262,40
2000:	1.320,00	2.200,00	2.476,36	5.996,36
2001:	0,00	2.200,00	2.476,36	4.676,36
2002:	0,00	2.200,00	2.476,36	4.676,36
2003:	0,00	0,00	0,00	0,00
	10.256,40	15.400,00	10.597,08	36.253,48

	von JW	von AK	von UW	meine Einkünfte
	€	€	€	€
1996:	154,44	159,88	57,56	371,88
1997:	165,00	159,88	57,56	382,44
1998:	165,00	159,88	57,56	382,44
1999:	165,00	159,88	57,56	382,44
2000:	95,93	159,88	179,96	435,77
2001:	0,00	159,88	179,96	339,84
2002:	0,00	159,88	179,96	339,84
2003:	0,00	0,00	0,00	0,00
	745,37	1.119,16	770,12	2.634,65

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2006 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2001 als unbegründet ab. Aufgrund einer Mitteilung der damaligen Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, GA 2, vom 9. Jänner 2004 sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Bw. für verschiedene Personen steuerlich beratend tätig gewesen sei. Es seien diese Personen einvernommen worden und es habe sich der diesbezügliche Verdacht erhärtet. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit seien bis dato nicht erklärt worden. Es seien sohin Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätten jedoch einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Damit seien sämtliche Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt. Im Hinblick auf die wesentlichen Auswirkungen sei dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. In Zusammenhang mit der behaupteten Verjährung wurde ausgeführt, dass der Bw. mit Schreiben vom 12. Jänner 2004 von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert worden sei, Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 2002 vorzulegen, da der Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe. Nach der Rechtslage BGBI. 2004/180 betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben grundsätzlich nur mehr sieben Jahre. Im Hinblick auf die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO in der geltenden Fassung komme die oben angeführte Aufforderung zur Abgabe der

Steuererklärungen im Jahre 2004 einer Unterbrechungshandlung nach § 209 Abs. 1 BAO gleich, sodass im konkreten Fall eine Verjährung einschließlich des Jahres 1996 nicht eingetreten sei. Der festgestellte Sachverhalt sei überdies durchaus geeignet, als Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG qualifiziert zu werden und sei daher von der diesfalls in Kraft befindlichen Verlängerung der Verjährungsfrist Gebrauch gemacht.

Ebenfalls mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2006 wurde über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 entschieden. Diesen Berufungen wurde teilweise stattgegeben. Aufgrund der oben beschriebenen Anzeige vom 9. Jänner 2004 wäre zu überprüfen gewesen, ob der Bw. für die Unternehmer JW, MW , AK , AW und UW steuerlich beratend tätig gewesen wäre. Unter Auswertung der entsprechenden Zeugenaussagen in Abklärung mit den Angaben in der Anzeige sei im Wege der freien Beweiswürdigung folgende Beträge (Einnahmen) zum Ansatz gebracht worden:

Niederschriften:		Anzeige:	Schätzung:		1996 - 2001	2002 - 2003
					S	€
JW	4000 – 5000/Jahr	1500 – 3000 monatlich	Abschluss		4.500,00	327,03
	gelegentlich Wein	15000 Jahresabschluss	monatlich	400,00	4.800,00	348,83
MW	kein Honorar					
	keine sonstigen Leistungen					
AK	kein Geld		Abschluss		4.500,00	327,03
	gelegentliche Einladungen zum Essen		monatlich	400,00	4.800,00	348,83
UW (AW verstorben)	keine Angabe zu Geldzahlungen		Abschluss		4.500,00	327,03
	Fleisch aus Ldw. 300,00 € für Abschluss		monatlich	400,00	4.800,00	348,83

Summe					27.900,00	2.027,57
-------	--	--	--	--	-----------	----------

Zur weiteren Begründung wurde ausgeführt, dass von diesen Einnahmen im Schätzungsweg 12 % als Aufwand in Abzug gebracht worden seien. Zusätzlich sei ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 30 % des so ermittelten Betrages angesetzt worden, da nicht auszuschließen sei, dass auch noch für andere dem Finanzamt namentlich nicht bekannte Unternehmer Beratungsleistungen durchgeführt worden seien. Der geschätzte Gewinn sei sodann nach unten gerundet und mit 30.000,00 S für die Jahre 1996 bis 2001 bzw. 2.300,00 € für die Jahre 2002 und 2003 den Bescheiden zu Grunde gelegt worden. Im Hinblick auf die vorliegenden Aussagen habe sich eine Bandbreite von Einnahmen in Höhe von 10.000,00 S bis 120.000,00 S pro Jahr ergeben. Diesfalls stelle der Gewinn von 30.000,00 S bzw. 2.300,00 € ohnehin die Untergrenze des vom Finanzamt gerade noch vertretbaren dar. Die Verantwortung, wonach auch die Gattin des Bw. tätig geworden sei und die Einkünfte allenfalls nur zu 50 % anzusetzen wären, sei unter Hinweis auf die vorliegenden Ermittlungsergebnisse nicht nachvollziehbar und müsse diese daher als Schutzbehauptung zurückgewiesen werden. Es werde daher spruchgemäß entschieden.

Mit Schriftsatz vom 17. Februar 2006 wurde durch den ausgewiesenen steuerlichen Vertreter des Bw. beantragt, die Berufungen betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2003 sowie betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2001 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Zusammenhang mit den Einkommensteuerbescheiden wurde ausgeführt, dass es sich bei der Anzeige der MaW um einen reinen Racheakt handle, da der Bw. im Zuge der Scheidungsverhandlungen stets auf Seite von Herrn JW gestanden sei. Insoweit sei die Glaubwürdigkeit dieser Aussagen nicht gegeben. Aus diesem Grund seien die Aussagen der anderen einvernommenen Personen allein von Bedeutung.

JW: Die Bezahlung habe pro Jahr 4.000,00 bis 5.000,00 S für die Jahre 1996 bis 1999 betragen (Übergabe 31. Dezember 1999).

MW: Keine Bezahlung, nur gelegentliche unentgeltliche Tätigkeit.

AK: Keine Bezahlung, gelegentliche Einladungen.

UW: Lt. Aussage sei für laufende Tätigkeiten keine Vergütung bezahlt worden. Für die Mithilfe bei der Erstellung des Jahresabschlusses seien 300,00 € bezahlt worden.

Einkünfte seien dem zuzurechnen, der die entsprechenden Leistungen erbracht habe und dem die entsprechenden Einnahmen zugeflossen seien. Wie der Bw. ausgeführt habe, habe seine Frau gewisse Leistungen erbracht und dafür auch ein Entgelt erhalten. Diese Beträge seien jedenfalls bei ihrem Gatten aus der Zuschätzung auszuscheiden.

Einnahmen aus Beratungstätigkeit:

<u>Im Jahr 1996, 1997, 1998, 1999</u>		
	S	Gewinn
JW	4.500,00	
AK	-,--	
UW	4.100,00	
abzüglich Anteil Gattin 40 – 50 %	-3.870,00	4.730,00
<u>Im Jahr 2000</u>		
JW	2.250,00	
AK	-,--	
UW	4.100,00	
abzüglich Anteil Gattin 40 – 50 %	-2.860,00	3.490,00
<u>Im Jahr 2001 und 2002</u>		
AK	-,--	
UW	4.100,00	
abzüglich Anteil Gattin 40 – 50 %	-1.845,00	2.255,00
<u>Im Jahr 2003</u>		
keine Einnahmen mehr!		0,00

Im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, dass die Finanzbehörde mit Schreiben vom 12. Jänner 2004 eine Unterbrechungshandlung gesetzt habe. Die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben betrage sieben Jahre und verlängere sich durch die Unterbrechungshandlung um ein Jahr. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide seien aber erst am 19. Jänner 2006 erlassen worden, sodass diese Unterbrechungshandlung nicht wirksam werde, da mehr als ein Jahr verstrichen sei. Es sei demnach zumindest für das Jahr 1996 eine Verjährung eingetreten. Da die Ansicht vertreten werde, dass keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorliege, sondern höchstens Fahrlässigkeit, betrage die Verjährungsfrist nicht sieben sondern fünf Jahre. Damit seien auch die Jahre 1997 und 1998 verjährt.

Mit Schriftsatz vom 11. April 2006 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 3. September 2008 wurde die Gattin des Bw. ersucht, persönlich als Zeugin vorzusprechen. Den Gegenstand der Vernehmung würde der Umfang und die Art der Leistungen im Zusammenhang mit der Beratungstätigkeit des Gatten in den Jahren 1996 bis 2003 bilden. Die Zeugin wurde ersucht, Nachweis über den Besuch von entsprechenden Aus- und/oder Fortbildungslehrgängen, Nachweis über Art und Umfang der Tätigkeit (Werkvertrag), Nachweis über die Entlohnung (Rechnungen, Kontoauszüge, etc.) vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 17. September 2008 wurde hiezu bekannt gegeben, dass die Zeugin als Ehegattin von ihrem Verweigerungsrecht Gebrauch mache und die Aussage verweigere.

Die Zeugen UW, AK, MW und JW wurden jeweils mit Schreiben vom 10. September 2008 als Zeugen befragt. Im Wesentlichen sollten sie jeweils darüber Auskunft geben, wie sie Kenntnis davon erlangt hätten, dass der Bw. Beratungen in steuerlichen Belangen durchföhre. Sie wurden weiters ersucht, sämtliche Namen und Anschriften jener Personen bekannt zu geben, von denen den Zeugen bekannt sei, dass sie ebenfalls die Beratungstätigkeit des Bw. in Anspruch genommen hätten. Es wurde gefragt in welchem Zeitraum der Bw. für die einzelnen Zeugen tätig gewesen wäre bzw. ob er noch tätig sei. Es wurde gefragt, ob den Zeugen bekannt sei, ob auch die Gattin des Bw. Beratungstätigkeit ausgeübt habe oder ob sie ihrem Gatten behilflich gewesen sei, wenn ja möge die Tätigkeit möglichst detailliert beschrieben werden. Schließlich wurde ersucht, die Höhe der Entlohnung bekannt zu geben.

Die Zeugin MW gab am 30. September 2008 lediglich bekannt, dass sie von ihrem Vater auf den Bw. aufmerksam geworden sei. Sie habe die Hotelfachschule Bad Hofgastein besucht und würde ihre Buchhaltung weit gehend selbst machen. Sie habe den Bw. maximal 2 bis 3 Mal jährlich telefonisch kontaktiert, um ihm Fragen zu stellen.

Herr JW teilte mit Schriftsatz vom 30. September 2008 mit, dass er sich nicht mehr erinnern könne, wie er auf den Bw. aufmerksam geworden sei. Andere Personen, die sich vom Bw. steuerlich beraten hätten lassen, seien ihm nicht bekannt. Der größte Teil der Buchhaltungsarbeiten sei von der Gattin des Bw. durchgeführt worden (nicht Beratungstätigkeit). Beim Betrag von 4.000,00 bis 5.000,00 S handle es sich um einen jährlichen Betrag für sämtliche Arbeiten einschließlich Vorbereitungsarbeiten für den Jahresabschluss. Die Gattin des Bw. habe keine zusätzlichen Zahlungen erhalten, auch keine Zahlungen für gelegentliche Zusatzleistungen. Nicht der Bw. habe das Haus des Zeugen in Ungarn einige Tage genutzt, sondern seine Familie, da sich seine Gattin einen Zahnersatz anfertigen habe lassen. Diese zwei bis drei Nächtigungen dürften aber vor dem Jahr 1996

gewesen sein. Als Gegenleistung für die Übernachtung seien der Zeuge und seine Freundin von der Familie des Bw. zum Essen eingeladen worden. Der Zeuge wies schließlich daraufhin, dass es ihm aufgrund eines schweren Autounfalles 1996 (er sei 10 Wochen im Komma gelegen) oft schwer falle sich an verschiedene Vorgänge und Details zu erinnern. Außerdem habe er den Betrieb mit 31. Dezember 1999 aufgegeben. Bei einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt sei ihm gesagt worden, dass es kein Strafverfahren gebe, weil seine Ex-Frau nur lüge und dass obwohl der Prüfer hohe Zuschätzungen gemacht habe, die aufgrund ihrer unwahren Aussagen entstanden seien. Die verlogenen Angaben seiner Ex-Frau seien nie überprüft worden. Der Zeuge betonte umfangreich, die (angebliche) Unerlichkeit seiner geschiedenen Gattin.

Frau UW gab bekannt sich nicht mehr daran erinnern zu können, wie sie den Bw. kennen gelernt habe. Andere Personen, die ebenfalls vom Bw. beraten worden seien, kenne sie nicht. Sie könne sich nicht mehr daran erinnern, in welchem Zeitraum der Bw. für sie tätig gewesen sei. Jetzt ist er nicht mehr für sie tätig. Die Gattin des Bw. habe keine Beratungstätigkeit sondern Tätigkeit als Buchhalterin ausgeübt. Für die laufenden Arbeiten habe der Bw. keine finanziellen Entschädigungen erhalten. Fallweise seien er und seine Gattin zum Essen eingeladen worden, wobei bemerkt werde, dass solche Einladungen bei einem Gasthaus üblich seien und der privaten Sphäre zuzurechnen seien. Die angegebenen Zahlungen (300,00 €) würden sich auf den Bw. und seine Gattin beziehen, weil die Gattin in Buchhaltungsarbeiten versiert gewesen sei und den größten Teil der Arbeiten verrichtet habe. Zusätzliche Zahlungen an die Gattin des Bw. seien nicht geleistet worden.

Die Zeugin AK gab bekannt, dass durch die Besuche der Familie des Bw. in ihrem Gasthaus ein freundschaftliches Verhältnis entstanden sei. Im Zuge eines Gespräches sei von ihr und ihrem Gatten gefragt worden, ob es möglich wäre, ihnen in Steuersachen behilflich zu sein. Da die Zeugin im Gasthaus sehr beschäftigt sei, wäre ihr sehr geholfen. Daraufhin habe sich die Gattin des Bw, die ja Grundkenntnisse besitze, unter Mithilfe ihres Gatten bereit erklärt, zu helfen, was sie dann auch getan habe. Die Arbeiten seien von der Gattin des Bw. erledigt worden. Sie würde immer noch Hilfe leisten. Die Tätigkeit der Gattin des Bw. beziehe sich auf die Führung des Wareneingangsbuches, Ermittlung der Vorsteuern und Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen. Da der Betrieb pauschaliert sei, würde es keine besonderen Kenntnisse bedürfen. Es entziehe sich der Kenntnis der Zeugin, was andere Zeugen dem Bw. bezahlen würden. Das freundschaftliche Verhältnis bestehne nach wie vor, die Einladungen zu einem gemeinsamen Abend oder ähnlichem würden sporadisch erfolgen und sei nicht als Entlohnung anzusehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

**1. Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich
Einkommensteuer 1996 bis 2001:**

Der Bw. bekämpft die Rechtmäßigkeit der Bescheide mit dem Einwand der Verjährung.

§ 304 BAO normiert:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrauchter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zu Grunde liegt.

Sinn des § 304 ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintritt der Verjährung nicht mehr erfolgen darf. Die Verfügung der Wiederaufnahme ist nach Eintritt der Verjährung (§§ 207 ff, 238 BAO) nicht mehr zulässig.

Die Bemessungsverjährung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Darüber hinaus hindert sie – der Anordnung des § 304 BAO zu Folge - die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 wurden die Verjährungsbestimmungen (§ 207 bis 209 BAO) geändert. Dabei handelt es sich um keine Norme des materiellen Rechtes sondern um solche des Verfahrensrechtes. Es kommt daher für die Anwendung der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden (neuen) Verjährungsbestimmungen nicht auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches an, sondern auf den Zeitpunkt ihrer Anwendung, im vorliegenden Fall auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der angefochtenen Bescheide mit deren Zustellung im Jahr 2005 (19. August 2005). Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist das neue Recht im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden. Gemäß § 323 Abs. 16 erster Satz BAO sind die §§ 207 bis 209 in der Fassung des BGBl. I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten. Für die gegenständlichen, im Jahr 2005 erlassenen Bescheide, ist daher die Rechtslage lt. Änderung durch das BGBl. I Nr. 57/2004 anzuwenden.

Danach beträgt die Verjährungsfrist im Allgemeinen fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährung beginnt in den Fällen des

§ 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung der Abgabenpflicht von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 erster Satz BAO). Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 (insbesondere für Vorauszahlungen) schon früher entstanden ist.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 wurde ua. die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben (§ 207 Abs. 2 BAO) verkürzt und beträgt nunmehr 7 Jahre. Unbestritten ist, dass der Bw. die strittigen Einkünfte aus Beratungstätigkeit in seinen Abgabenerklärungen nicht ausgewiesen hat und in den diesbezüglichen Formularen darauf hingewiesen wurde, auch jene Einkünfte bekannt zu geben, die neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen werden. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist ersichtlich (vgl. BVE vom 20. Jänner 2006) davon ausgegangen, dass Abgaben im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG hinterzogen wurden. Diese Beurteilung erweist sich im Ergebnis als zutreffend:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genügt es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem – nach außen hin nicht erkennbaren – Willensvorgang. Es ist aber aus dem nach außen hin in Erscheinung tretendem Verhalten des Täters zu erschließen. Die diesbezüglichen Folgerungen erweisen sich als Ausfluss der freien Beweiswürdigung der Behörde (VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, und viele andere).

Wie aufgrund von mehreren Zeugenaussagen festgestellt werden konnte, hat der Bw. zumindest seit dem Jahr 1996 Einkünfte aus Beratungstätigkeit bezogen. Der Bw. war als

Finanzbeamter am Finanzamt X tätig. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht darf daher vorausgesetzt werden. Sie wurde im vorliegenden Fall auch gar nicht bestritten. Bestritten wird lediglich die Höhe dieser Einkünfte, worauf noch detailliert einzugehen sein wird. Jedenfalls wusste der Bw, dass er seine Einkünfte aus Beratungstätigkeit dem Finanzamt gegenüber offen legen muss und hat dies nicht getan. Daher ist davon auszugehen, dass Abgaben hinterzogen wurden, sodass die Verjährungsfrist 7 Jahre beträgt.

Für die Jahre 1996 bis 2001 sind – in Entsprechung der eingereichten Abgabenerklärungen – Einkommensteuerbescheide ergangen und zwar für das Veranlagungsjahr 1996 am 1. Oktober 1997, für das Veranlagungsjahr 1997 am 17. November 1998, für das Veranlagungsjahr 1998 am 23. Juli 1999, für die Veranlagungsjahre 1999 und 2000 am 5. Dezember 2001 und für das Veranlagungsjahr 2001 am 16. August 2001. Da diese Bescheide als eine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO anzusehen sind, verlängerte sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, das heißt von 7 auf 8 Jahre.

Die im Jahr 2005 ausgefertigten Bescheide (Bescheide vom 12. August 2005) sind daher für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2001 jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

Für das Veranlagungsjahr 1996 wurden Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO gesetzt, und zwar durch die Einvernahme mehrerer Zeugen (Niederschriften vom 12. März 2003, 26. Februar 2003 und 15. Februar 2003), das Schreiben an den Bw. vom 12. Jänner 2004 und der Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 12. Mai 2004 (betreffend Fristverlängerung). Diese Amtshandlungen haben sich alle auf die Einkünfte aus Beratungstätigkeit jedenfalls ab 1996 bezogen.

Die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden Nachforderungen resultieren auch ausschließlich aus den strittigen Beträgen (arg. "soweit", § 207 Abs. 2 BAO). Die behauptete Verjährung war daher hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 bis 2001 nicht eingetreten, da durch die oben angeführten Amtshandlungen die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert wurde.

Es darf noch darauf hingewiesen werden, dass die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 im Übrigen auch dann noch innerhalb der Verjährung ergangen sind, wenn nicht vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen wäre: Die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bis 2001 hätte sich aufgrund der oben erwähnten Bescheide dem § 209 Abs. 1 erster Satz BAO zu Folge auf 6 Jahre verlängert. Die oben beschriebenen Amtshandlungen der Jahre 2003 und 2004 hätten eine Verlängerung der Verjährungsfrist um

jeweils ein weiteres Jahr zur Folge gehabt (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Die Verjährung ist daher vor Ablauf des Jahres 2005 noch nicht eingetreten.

Hinsichtlich des Jahres 1996 wäre auf die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO Bedacht zu nehmen. Danach gilt § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004 wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Unterbrechungshandlung setzt voraus, dass Verjährung noch nicht eingetreten ist.

Die Verjährungsfrist (von 5 Jahren) hinsichtlich des Jahres 1996 wurde im Jahr 1997 (durch die Erlassung des Erstbescheides vom 1. Oktober 1997) unterbrochen. Sie begann im Jahr 1998 neu zu laufen. In den Jahren 1998 bis 2002 kam es jedoch zu keiner neuerlichen Amtshandlung. Die Amtshandlungen der Jahre 2003 und 2004 vermochten die nach alten Recht bereits abgelaufene Verjährungsfrist nicht mehr zu unterbrechen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 (mit Ausfertigungsdatum 16. September 2005) erweist sich aber dessen ungeachtet als rechtmäßig ergangen, weil vom Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe ausgegangen werden musste (vgl. oben).

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass das Hervorkommen bei der Arbeitnehmerveranlagung bisher nicht erfasster Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit zweifellos eine neue Tatsache darstellt, welche geeignet ist, im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide herbei zu führen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide völlig im Einklang mit der geltenden Rechtslage erlassen.

2. Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2003:

Gemäß § 42 Absatz 1 Ziffer 1 EStG 1988 hat der unbeschränkt Steuerpflichtige jedenfalls dann eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird. Allein aus dieser Bestimmung ergibt sich zweifelsfrei die Verpflichtung des Bw., die Einkommensteuererklärungen für die berufungsgegenständlichen Zeiträume abzugeben. Diese Verpflichtung besteht unabhängig

davon, ob die Abgabenbehörde allenfalls gleichzeitig oder später ein Finanzstrafverfahren einleitet oder nicht.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nicht nach den Umständen zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptung- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken.

Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Wirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktionsrechten Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabenanspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder das Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen.

Der Mitwirkungspflicht des Bw. kommt daher im kontradiktionsrechten Zweiparteienverfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktionsrechten Rechtsmittelverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des UFS – im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz – zurück. Nur bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit hat der UFS im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen die materielle Wahrheit weiter zu erforschen. Ansonsten liegt die Beweisführungspflicht grundsätzlich bei den Rechtsmittelparteien.

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

§ 184 Abs. 3 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, 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 und solche Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen im 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.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formellen mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen, und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegen zu wirken.

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsfälle (einschließlich Entnahmen und Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Bei Gewinnermittlern durch Bestandsvergleich ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. im Zusammenhang mit seiner Beratungstätigkeit keine Aufzeichnungen geführt bzw. vorgelegt. Es steht außer Zweifel, dass die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO gegeben ist, wenn überhaupt keine Aufzeichnungen geführt wurden.

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Die einzigen Anhaltspunkte zur Ermittlung der Abgabenpflicht im vorliegenden Fall sind die einzelnen Zeugenaussagen. In diesem Zusammenhang ist Folgendes auszuführen: Es ist offensichtlich, dass die schriftlich befragten Zeugen den Bw. nicht belasten wollen, weil sie scheinbar mit ihm ein freundschaftliches Verhältnis verbindet. Die Aussagen sind geprägt von Erinnerungslücken. Am meisten fällt jedoch der Umstand auf, dass alle befragten Zeugen, außer Frau MW, von der Tätigkeit der Gattin des Bw. Kenntnis haben. Lt. JW erledigte die Gattin des Bw. den größten Teil der Buchhaltungsarbeiten (nicht Beratungstätigkeit). Die Zeugin UW bedient sich bei der Beantwortung der Frage, ob die Gattin des Bw. ebenfalls tätig war, nahe zu der gleichen Wortwahl wie der Zeuge JW: "Ja – keine Beratungstätigkeit, sondern Tätigkeit als Buchhalterin". Frau AK gibt schließlich bekannt, dass die Arbeiten

(Führung des Wareneingangsbuches, Ermittlung der Vorsteuer und Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen) von der Gattin des Bw. erledigt werden.

Bei den Anfang des Jahres 2003 durchgeföhrten Zeugeneinvernahmen war nicht einmal andeutungsweise die Rede davon, dass die Gattin der Bw. auch nur ansatzweise in die Beratungstätigkeit des Bw. eingebunden gewesen wäre. Es liegt der Verdacht nahe, dass die Auskünfte im Jahr 2003 ohne Absprache mit dem Bw. und/oder den anderen Zeugen erfolgt sind, während die schriftliche Beantwortung der Fragen für den UFS in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Bw. getätigert wurden. Für die Referentin handelt es sich dabei um reine Gefälligkeitsaussagen, die teilweise nahe einer strafrechtlich relevanten falschen Zeugenaussage liegen. Im Rahmen einer freien Beweiswürdigung ist daher davon auszugehen, dass die Erstaussagen die deutlich größere Wahrscheinlichkeit der Wiedergabe der tatsächlichen Verhältnisse für sich haben als die nunmehr vorliegenden Gefälligkeitsaussagen. Im Übrigen entspricht es auch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Erstaussagen in der Regel die größere Glaubwürdigkeit anhaftet.

Auch den Ausführungen des Bw. muss entnommen werden, dass die Mithilfe der Ehegattin sozusagen der "letzte Rettungsanker" war. Erst nachdem der Bw. zweimal aufgefordert worden war und die diesbezüglichen Fristen verlängert worden sind, entsprechende Abgabenerklärungen einzureichen, gab er mit Schriftsatz vom 31. Mai 2004 erstmals bekannt, die Honorare seien ausschließlich seiner Gattin zugeflossen. Im Berufungsschriftsatz moniert der Bw. seitenweise die Vorgangsweise der Behörde und die Aussagen von Frau MaW, um letztendlich – ohne auf den Widerspruch zum Schreiben vom 31. Mai 2004 einzugehen – seinen Anteil am Gewinn mit höchstens 50 % anzugeben. Im Vorlageantrag wird der Anteil der Gattin schließlich mit 40 – 50 % berechnet. Aus dieser Darstellung ist leicht erkennbar, wie verworren und daher unglaubwürdig die Aussagen des Bw. sind. Gerade von einem ehemaligen Finanzbediensteten könnte man präzise, abgabenrechtlich relevante Ausführungen erwarten. Da die Behauptungen des Bw. weder nachvollziehbar noch glaubwürdig sind, muss auf die Erstaussagen der Zeugen zurückgegriffen werden. Dort war keine Rede davon, dass die Gattin des Bw. in irgendeiner Weise Buchhaltungs- und/oder Beratungstätigkeit ausgeübt hätte. Die Referentin gelangte – wie auch die Abgabenbehörde erster Instanz – zur Ansicht, dass die Einkünfte aus Beratungstätigkeit in den berufungsgegenständlichen Jahren zur Gänze dem Bw. zuzurechnen sind.

Was die Höhe dieser Einkünfte anlangt, sind ebenfalls die Erstaussagen der Zeugen UW, AK, MW und JW als Richtlinie heranzuziehen. Der Wahrheitsgehalt der Behauptungen von Frau MaW bedarf insofern keiner Überprüfung, als ihre Angaben der gegenständlichen

Entscheidung ohnehin nicht zu Grunde gelegt werden. Ein Eingehen auf die diesbezüglichen Berufungsbehauptungen ist daher entbehrlich.

Was die Höhe der Einkünfte anlangt kann nach Ansicht der Referentin zunächst die Berechnung des Bw. in der Berufungsschrift als Grundlage herangezogen werden, die weitgehend mit den Erstzeugenaussagen übereinstimmen. Allerdings sind einige Adaptierungen angebracht.

Der Bw. war für die Zeugin UW bzw. deren Gatten seit dem Jahr 1993 tätig. Ihrer Aussage vom 12. März 2003 ist weiters zu entnehmen, dass sich bis zu dessen Ableben im Jahr 2000 der Gatte um die finanziellen Belange gekümmert habe. Ihr ist nicht bekannt, ob der Bw. bis dahin für seine Tätigkeiten entlohnt wurde. Sie selbst habe ihm 300,00 € für den Jahresabschluss bezahlt. Lt. der Darstellung des Bw. hat er in den Jahren 1996 bis 1999 von AW Einnahmen in Höhe von 1.800,00 S erhalten, ab dem Jahr 2000 von UW inklusive Essenseinladungen 5.628,09 S. Warum sollte AW weniger als ein Drittel für die steuerliche Unterstützung bezahlen als seine Gattin, zumal sich Art und Umfang der Tätigkeit nicht geändert haben. Die Einkünfte, die der Bw. in den Jahren 1996 bis 1999 von AW bezog, waren daher analog zu den Einkünften die er von Frau UW bezog, auf 4.800,00 (bisher 1.584,00 nach Abzug der pauschalen Betriebsausgaben) zu erhöhen, sodass die vom Bw. für die Jahre 1996 bis 1999 erklärten Einkünfte jeweils um den Betrag von 3.216,00 S zu erhöhen sind.

Für die Referentin nachvollziehbar ist der Umstand, dass die Einnahmen von Herrn JW ab dem Jahr 2000 deutlich rückgängig waren. Seine Tochter, MW, hat bereits bei ihrer Erstaussage am 26. Februar 2003 bekannt gegeben, dass sie die laufenden Aufzeichnungen selbst führe und die Abschlussarbeiten von ihrem Steuerberater erledigt würden. Weiters erscheinen die Ausführungen des Bw. insofern plausibel, als er während und nach der Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz weniger Einnahmen erzielte. Dass er allerdings ab dem Veranlagungsjahr 2003 überhaupt keine Einnahmen aus Beratungstätigkeit mehr erzielte, widerspricht gänzlich der allgemeinen Lebenserfahrung. Im Schätzungswege wird daher die Hälfte des Vorjahresbetrages (9.352,72 S) angenommen, das sind 4.676,36 S. Als überhöht scheint der Referentin die Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz, dass der Bw. regelmäßige monatliche Zahlungen der einzelnen Klienten in Höhe von S 400,-- erhalten haben soll. Im Rechtmittelverfahren wurde deutlich, dass den Bw. und die Zeugen ein jeweils freundschaftliches Verhältnis verbindet. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes waren die Schätzungen der Abgabenbehörde erster Instanz entsprechend zu adaptieren.

Der Bw. war im gesamten Verfahren nicht bereit, seine Einkünfte offen zu legen. Er war vielmehr bemüht, seine steuerliche Verantwortung von sich auf andere zu schieben. Wenn

Aufzeichnungen mangelhaft oder gar nicht geführt werden, muss darauf geschlossen werden, dass auch noch weitere steuerlich relevante Vorgänge gegeben sind, als jene, die nachgewiesen werden konnten. Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, diese bestehende Unsicherheit, dass nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig ermittelt werden konnten, zu verringern bzw. zu beseitigen. Je mangelhafter die Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sind, umso größer ist die Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Abgabenbehörde nicht alle Vorgänge feststellen konnte. Im vorliegenden Fall sind die Möglichkeiten für die Abgabenbehörde, den wahren Sachverhalt zu ermitteln, äußerst gering. Es liegen überhaupt keine Aufzeichnungen vor, der Bw. ist nicht bereit, an der Ermittlung der Wahrheit zweckdienlich mitzuarbeiten und die Aussagen der Zeugen sind von deren offensichtlichen Bemühen, dem Bw. nicht zu schaden, geprägt.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört jedenfalls zu den Elementen einer Schätzung. Ausdrücklich angemerkt wird, dass der Sicherheitszuschlag kein Strafzuschlag ist und auch kein Strafzuschlag sein darf. Wenn aufgrund von etwa Nichtmitwirken des Abgabepflichtigen und mangelhafter Buchführung und dergleichen Unsicherheiten entstehen, so wird dies in der Form eines Sicherheitszuschlages seinen Niederschlag finden. Je mangelhafter die Buchführung ist, je weniger der Abgabepflichtige mitwirkt und je größer daher die Unsicherheit ist, umso höher muss in der Folge der Sicherheitszuschlag ausfallen, um all diesen Faktoren sinnvoll entgegen zu wirken. Die Referentin gelangte zur Ansicht, dass im vorliegenden Fall ein Sicherheitszuschlag von 50 % als angemessen erscheint. Dies mag im ersten Moment vielleicht relativ hoch erscheinen, bedeutet tatsächlich jedoch nur, dass der Bw. pro Jahr lediglich zwei weitere Kundschaften betreut hat, das heißt, er hatte nicht drei sondern fünf Klienten. In Hinblick auf Art und Umfang der Tätigkeit bei den einzelnen Personen, ist diese Annahme auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bw. auch eine nichtselbständige Tätigkeit im Umfang von 40 Stunden pro Woche ausübte, durchaus realistisch. Es wird weiters fingiert, dass diesen beiden weiteren Kundschaften lediglich so viel Honorar verrechnet wurde, wie dies der Bw. bei den nachgewiesenen Kundschaften selbst erklärt hat. In der Überzeugung, dass das vorliegende Ergebnis unter den gegebenen Umständen den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt, war spruchgemäß zu entscheiden.

	Gewinn lt. Bw.	Anteil Gattin 0,--	Korrektur Weilbuchner	+ Sicherheits- zuschlag
1996:	5.117,20	10.234,40	13.450,40	20.175,60 S
1997:	5.262,40	10.524,80	13.740,80	20.611,20 S

1998:	5.262,40	10.524,80	13.740,80	20.611,20 S
1999:	5.262,40	10.524,80	13.740,80	20.611,20 S
2000:	5.996,36	11.992,72		17.989,08 S
2001:	4.676,36	9.352,72		14.029,08 S
2002:	4.676,36	9.352,72		14.029,08 S
				= 1.019,53 €
2003: $9.352,72 : 2 = 4.676,36 + 50 \% \text{ SZ} = 7.014,54 \text{ S} = 509,77 \text{ €}$				

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Linz, am 30. Oktober 2008