



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. Dezember 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2000 bis 2004 und Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO sowie Zurückweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO vom 24.4.2007 entschieden:

Der Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Feststellungsbescheide nach § 188 BAO gemäß § 299 BAO wird abgewiesen.

Die Berufung betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung des Sicherheitszuschlages betreffend die Feststellungsbescheide gemäß § 299 BAO wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine KEG mit dem Geschäftszweig Lehr- und Vortragsveranstaltungen, Marketing. Die Gesellschafter sind Dr. X. und Mag. Y. Nachn.Bw. sowie Gesellschafter3.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Feststellungen zu den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen:“

a) Allgemeines:

Aufgrund des § 126 Abs. 2 BAO haben Personen mit betrieblichen Einkünften **Aufzeichnungen** zu führen!

Gemäß § 131 Abs. 1 BAO gelten die Formvorschriften für die Buchführung auch für Aufzeichnungen eines so genannten Einnahmen/Ausgabenrechners! Die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Ziffer 2 haben insofern eine besondere Bedeutung, weil sie genau genommen nicht die äußere Form, sondern deren Inhalt betreffen.

Die Eintragungen in die Aufzeichnungen (z.B. Kassabuch ohne Bestandsverrechnung, Excelaufstellung, Listen etc.) müssen folgende Merkmale haben:

Vollständig (lückenlos erfasst sein)

Richtig (der Wirklichkeit entsprechen)

Zeitgerecht (spätestens 1 Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats)

Zeitfolgegemäß (d.h. in der Reihenfolge, wie sich die Geschäftsfälle ereignet haben)

Ein **“Bankbuch”** bzw. eine entsprechende gesonderte Aufzeichnung für Bankeingänge muss nur dann nicht geführt werden, wenn sämtliche Kontoauszüge und die dazugehörigen Einzelbelege vorhanden und nachvollziehbar sind.

Gemäß **§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO** sollen die zu den Aufzeichnungen gehörigen *Belege derart geordnet aufbewahrt werden*, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. D.h. das Belegwesen muss so organisiert sein, dass ausgehend von der Eintragung in die Aufzeichnung – z.B. Kassabuch – der dazugehörige Beleg jederzeit auffindbar ist -- und umgekehrt!

Der Zusammenhang und die *schnelle Auffindbarkeit zwischen Beleg und Eintragung* (Aufzeichnung) wird durch die **Belegnummer**, die einerseits auf dem Beleg selbst angebracht und andererseits in der Aufzeichnung eingetragen wird, hergestellt.

Siehe dazu die zitierten Gesetzesstellen bzw. den Durchführungserlass zu den §§ 126 ff BAO (Erl. d. BMF v. 22.5.1990, Z 02 2261/4-IV/2/90)

b) Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen:

Die meist bloße **Sammlung von Belegen** (tw. nur Bankeinzahlungsbelege ohne Rechnungen) mit einer Jahressummenbildung **genügt nicht als Aufzeichnung** zur *“Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben” i.S. des § 126 Abs. 2 BAO*. Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben sind **einzelnen in einer Aufzeichnung zu erfassen**. Unterlagen über die Summenbildung (z.B. Excelaufstellung, Rechentippstreifen) sowie bei Beleggruppenbildungen (nach Aufwandsgruppen getrennt) wurden meist nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt. Oft wurde die Summe mehrerer Belege auf einem "post it" vermerkt. Die Belege selbst waren in Schnellhefter zusammengefasst, welche aber meist weder chronologisch noch nach irgendeinem System geordnet waren. D.h. sie waren meist nicht nach Aufwandsgruppen getrennt, wie sie in der Einnahmen-/Ausgabenaufstellung gegliedert waren bzw. mehrere Aufwandsgruppen ohne Trennung oder Übersicht in einem Schnellhefter "zusammengefasst".

Daher sind die vorgelegten Aufzeichnungen (Excelaufstellungen) mangelhaft da der Konnex zu den Belegen (keine Belegnummer) größtenteils schwer bis gar nicht nachvollziehbar war. Teilweise gibt es Excelaufstellungen mit einzelnen Beträgen und Datum, oft ist aber nur eine Gesamtsumme zu finden. Die Belege sind oft unvollständig (meist auch nur Zahlscheine ohne Rechnungen) welche dann irgendwo, meist "bunt gemischt" unter anderen Belegen (s. o.) anderer Aufwandsgruppen, zu finden waren bzw. den Aufwandspositionen der Einnahmen- Ausgabenrechnung nicht zuzuordnen waren.

Bei den Erlösen konnte zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Erlösen kaum unterschieden werden, da auf dem Bankkonto auch Gutschriften für das Einzelunternehmen eingegangen sind und umgekehrt. Es wurde als Erlösnnachweis (Aufzeichnung) das Bankkonto vorgelegt, teilweise fehlen Kontoauszüge und/oder dazugehörige Belege bzw.

konnte der Konnex zu Verträgen/Vereinbarungen (W., Fh.) nur teilweise hergestellt werden.

Tz. 1 Erlöse

Lt. den am 10.11. nachgereichten Kontoauszügen wurde festgestellt, dass eine am 29.2. 2000 eingegangene Gutschrift iHv. ATS 31.050 ("T.") nicht erklärt wurde. Diese wird den Erlösen hinzugerechnet.

Am 10.11. wurden Kontoauszüge bis inkl. 30.9.00 (Kontoauszug 22) nachgereicht. Es fehlen aber nach wie vor die Kontoauszüge 23 und 25.

Am 10.11. wurden die Kontoauszüge des Jahres 2001 nachgereicht (BankNr.1). Der Endstand zum 31.12. beträgt ATS -185,88. Für 2002 und Folgejahre wurde während der Prüfung das Konto mit der Nummer BaNr.2 vorgelegt. Der Anfangsstand des Kontoauszuges Nr. 2 v. 2.1. 2002 beträgt € 3.790,64. Der Kontoabschluss des alten Kontos fehlt, sowie der Auszug Nr. 1 des neuen Bankkontos der OEG.

Im Jahr 2004 wurden lt. E/A-Rechnung € 18.797,60 erklärt. Lt. BankNr.2 sind dort Gutschriften iHv. € 26.992,64 + mindestens € 4.906,04 (Differenz aus Auszug 14 und 16 da Auszug Nr. 15 fehlt) eingegangen. Von diesen Beträgen wurden 10.706,40 (Fh.1/J.) und 2.394 (U.1) bei der Einzelfirma erklärt. Dies ergibt inkl. des fehlenden Nachweises der GS des Auszuges 15 einen Betrag iHv. 18.798,28 (Rundungsdifferenzen zur E/A-Re: +0,68).

Eine Übersicht der Änderungen ist unter Tz. 2 zu finden.

Tz. 2 Sicherheitszuschlag I Übersicht Erlöse

Gem. § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind *oder* formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloße formelle Aufzeichnungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnung nach sich ziehen, genügen. Andererseits ist im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Aufzeichnungen für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Aufzeichnungen formell ordnungsgemäß geführt wurden.

Die dargelegten formellen und materiellen Mängel ("Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen" und die in dieser Tz folgenden Begründungen) sind insgesamt gesehen derart schwerwiegend, dass davon ausgegangen werden kann, dass neben den unten angeführten Zurechnungen aufgrund von Feststellungen, weitere - nicht konkret feststellbare - Vorgänge nicht (ordnungsgemäß) erfasst wurden.

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. *Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (s. § 167 Abs. 2 BAO)*

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung und dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Aufgrund der Feststellungen der BP und da in diesem Fall, nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzungshöhe nicht zu gewinnen waren, wurde eine grifffweise Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10% der erklärten Erlöse vorgenommen (s. Übersicht Erlöse).

Sachverhaltsdarstellung / Entfall der Schlussbesprechung:

Der Abgabepflichtige (Bw.) wurde mit Schreiben/Mail vom 29.9.06 aufgefordert im Finanzamt am Freitag den 13.10.06 mit sämtlichen in diesem Schreiben angeführten, bereits mehrmals eingeforderten, fehlenden Belegen zur Schlussbesprechung zu erscheinen. Da an diesem Tag nach wie vor Unterlagen fehlten, wurde zwischen ihm und dem Teamleiter ein neuer Schlussbesprechungstermin für den 31.10.06 vereinbart. Herr Dr. Nachn.Bw. wurde extra darauf aufmerksam gemacht, dass bis zur SB alle fehlenden Unterlagen vorgelegt werden müssen da ansonst die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Wege der Schätzung ermittelt werden.

Die meisten der zur Schlussbesprechung geforderten fehlenden Unterlagen hätten eigentlich "spätestens" zu Prüfungsbeginn (19.12.05) vorgelegt werden sollen bzw. so aufbereitet sein müssen, dass sie den §§ 126, 131 BAO entsprechen. Weiters wurden im Laufe der Prüfung unzählige Termine kurzfristig abgesagt bzw. verschoben. Die immer wieder eingeforderten Unterlagen (Bankbelege, Rechnungen, detaillierte Aufstellungen) wurden nur schleppend bis gar nicht vorgelegt.

Da der Abgabepflichtige (Bw.) zum Schlussbesprechungsstermin am 31.10.2006 nicht erschien entfiel diese gem. § 149 (2) BAO. Die Besteuerungsgrundlagen werden daher auf Basis der bisher vorgelegten Unterlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Die am 10.11.2006 im Amt nachgereichten Unterlagen wurden in den untenstehenden Feststellungen und Bemessungsgrundlagen berücksichtigt.“

Ad Aufwendungen (siehe Einkommensteuerakt Dr. X. Nachn.Bw.)

In der fristgerechten Berufung wendet der Bw. ein, dass

1) ein Bescheid gem. § 93 Abs. 3 a eine Begründung zu enthalten habe, wenn ein Anbringen gem. § 85 (1, 3) zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wurde oder wenn er von Amts wegen erlassen wurde. Nach dem Erk. d. VwGH v. 22.2.1972, Zl. 1879, 1881/70 würde der Prüfungsbericht **kein** Bescheid „mit deren Rechtswirkung“ sein.

Da in keinem einzigen Bescheid eine Begründung entsprechend angeführt worden wäre, seien sämtliche Bescheide mangels Begründung rechtswidrig.

2) Gem. § 311 (1, 2) BAO bestehe für aufgrund von Abgabenerklärungen zu erlassende Bescheide eine Frist von 1 Jahr. Diese Frist wäre überschritten worden, und die Anspruchszinsen daher nicht korrekt berechnet worden. Überdies seien diese bei Berufungserledigung entsprechend anzupassen.

3) Weiters stelle der Bw. den Antrag den SZ (Sicherheitszuschlag) zur Gänze zu streichen.

Betreffend den Tätigkeitsbereich, Art der Einkünfte und Vorgeschiede wird ausgeführt:

Der Bw. sei selbständiger Unternehmensberater und als Lektor an FH., U. sowie am W. tätig.

Der Bw. beziehe Einkünfte selbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb (Nachn.Bw.OEG (KEG)). In der OEG würden die Einkünfte aus Fachhochschulunterricht erklärt, wobei die Einnahmen mit 20%iger selbst. Tätigkeit irrtümlich von Kunden auf dieses Bankkonto gebucht worden wären.

Der Bw. sei seit ca. 1991 selbständig tätig und würde seit 1994 (somit nunmehr 11 Jahren) permanent einer BP unterzogen. Unter den ca. 4 – 5.000 selbständig Beratern sei der Bw. somit mit Sicherheit der best und meist Geprüfte. Dies könne kein Zufall sein.

Zur Vorgeschiede sei zu erwähnen, dass der Bw. sich im Rahmen dieser zahlreichen BP durch die subjektiven Befindlichkeiten, Handlungen u.v.a. Beurteilungen der Prüfer gezwungen gesehen hätte Disziplinaranzeigen zu erheben, da dies mit objektiver Erhebung des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts nichts mehr zu tun hätte.

4) ad BP-Bericht: Schlussbesprechung, Schätzung, Buchführungspflichten

Richtig sei die Behauptung der Behörde, dass die Schlussbesprechung mit 31.10.2006 festgesetzt worden wäre. Nicht erwähnt würde jedoch, dass mit dem Prüfer und Gruppenleiter zuvor vereinbart worden wäre, dass die Feststellung bezüglich Kfz-Ausgaben für die Jahre 1999-2004 sowie die geschätzten Privatanteile noch vor der Schlussbesprechung übermittelt würden. Dies wäre nicht geschehen. Daher wäre der Bw. nicht zur Schlussbesprechung erschienen. Der Bw. hätte der BP auch einen Vorschlag unterbreitet, jedoch nicht Antwort erhalten.

Weiters sei unrichtig, dass die Mängelaufstellung so umfangreich sei, dass dies eine Aussagekraft über den materiellen und formalen Zustand der Buchhaltung hätte. Laut Ansicht des Bw. läge eine verpflichtende Führung von Büchern nicht vor und seien zudem nur 1% der Belege (d.s. 8-12 pro Jahr von insgesamt 900-1000 Belege) strittig. 1% der Belege seien nach den Erfahrungen des täglichen Lebens weder als umfangreich zu bezeichnen, noch könnten diese eine „ziemliche“ Aussagekraft über die Bw. vermitteln.

Mit E-Mail vom 30.10.2006 wäre dem Prüfer mitgeteilt worden, dass dieser wegen Befangenheit abgelehnt würde und ein Ersatztermin f. d. Schlussbesprechung am 9./10.11.2006 (1 Woche später) vorgeschlagen worden.

Am selben Tag wäre dem Bw. mitgeteilt worden, dass bei Nichterscheinen zur Schlussbesprechung die Bemessungsgrundlagen geschätzt würden.

Am Dienstag, dem 31.10 um 9.19 Uhr wäre der BP mitgeteilt worden, dass eine Disziplinaranzeige erfolgen würde und/bzw. dass eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO nicht gegeben

sei. Die BP wäre weiters ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.10.91, 91/13/0090 Mitwirkungspflicht der Partei bestehen würde und die Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die Schätzungsmethode und –ergebnisse in Kenntnis zu setzen sei (VwGH 17.2.94, 93/16/0160). Die BP hätte dies missachtet (ignoriert) und der Bw. daher die Aufhebung der Bescheide wegen Rechtswidrigkeit gem. § 299 BAO beantragt.

Richtig sei zwar, dass vom Bw. 3 Termine kurzfristig abgesagt hätte werden müssen, jedoch auch vom Prüfer 1 Termin abgesagt worden wäre.

Richtig sei weiters auch, dass einzelne (sehr komplexe) Excel-Aufstellungen erst im Zuge der BP (gemeinsam) erstellt hätten werden können (insbes. Kfz-Aufstellung über 6 Jahre, 3 PKW's u. Leasing- u. Kauf- u. Eintauschvarianten). Der Prüfer hätte vor Ort 5 Stunden verwendet, sich steuerlich zu informieren und bezüglich der übermittelten Kfz-Aufstellung auch nicht mehr geantwortet. Unrichtig sei weiters die Behauptung, dass die fehlenden Unterlagen nicht bzw. nur schleppend vorgelegt worden wären, sondern vereinbart gewesen, diese sukzessive je nach Jahr und Sachbereich vorzugehen und eine Übergabe sämtlicher Unterlagen nicht gewollt gewesen wäre.

Unbestritten sei weiters, dass Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine gesetzliche Verpflichtung hätten, eine doppelte Buchhaltung zu führen, jedoch die Formvorschriften gem. § 131(1) BAO zu beachten seien. Der Bw. sei jedoch nicht zur Führung eines Kassabuches auf tägl. Basis verpflichtet, da die „Bareinnahmen und -ausgaben nach § 131(2) BAO täglich in geeigneter Weise festgehalten werden sollen“. Die Aufzeichnungen des Bw. würden den Vorschriften entsprechen, da diese

- sämtliche Ein./Ausg. vollständig, richtig, zeitgerecht und zeitfolgerichtig festgehalten worden wären,
- ein Bankbuch (3 Konten bei 2 Bankinstituten) inkl. Belege geführt worden wäre,
- eine Aufteilung der Umsätze (0%, 20%) erfolgte,
- ebenso eine Aufstellung der anteiligen Vorsteuern (Excel-Datei) vorhanden gewesen wäre,
- die Ausgaben in Belegkategorien gegliedert wurden wie z.B. Postgebühren, Kopien, Seminare, Büroaufwand, Nachrichtenaufwand, Arbeitszimmer + Energie, Kfz-Aufwand unterteilt in Treibstoff-, Reparatur und Versicherungsaufwand, Zinsaufwand usw. jeweils mit Deckblatt (Excel) und Summen versehen,
- die Zahlscheine in Sachgruppen (z.B. Arbeitszimmer + Energie) gefasst wurde mit Konnex zu den Verträgen.

Laut Prüfer wäre die Auffindbarkeit der Belege und Eintragungen nicht gegeben gewesen, dies sei unrichtig. Ebenso die Behauptungen über die Nichtvorlage von Unterlagen über die Beleggruppen und Summen.

Die Mängel seien lt. Bw. nur gering gewesen wie z.B.

unrichtiger Eingang auf Bankbelegen, da Kunden falsche Kto.Nr. verwendet hätten
nicht ganz korrekte Ablage von z.B. Treibstoffrechnungen
keine Excel-Datei bei einfacher Addition von 5-10 Beträgen
strittig wäre (vgl. Schätzung der Privatanteile) die Zuordnung von Zeitschriften und Ver-
sicherungen
schwierig (jedoch lösbar) die Zuordnung Lehraufträge und Einnahmen.

Der Bw. sei Einzelunternehmer und die festgestellten Mängel nur geringfügig. Der Bw. sei auch seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen und die vorgelegten Aufzeichnungen sachlich richtig. Eine Schätzungsbefugnis sei daher nicht gegeben.

Ad Privatdarlehen – Sicherheitszuschlag (SZ) als Strazfzuschlag)

Die Feststellung der BP, dass die Herkunft des Betrages von S 150.000,00 (1999) nicht aufgeklärt wurde, sei unrichtig. Der Betrag wäre erst im Zuge der BP als Darlehen tituliert worden. Bereits zu Beginn der BP wurde bekannt gegeben, dass es sich um ein Privatdarlehen handeln würde. Vereinbart wäre worden, dass erst am Ende der BP diskutiert würde. Der Bw. hätte entsprechend am 10.11. eine Kopie des Vertrages des Bruders des Bw. mit handschriftlichen Vermerken vorgelegt. Der Darlehensvertrag würde den Erfordernissen des Zivilrechtes und auch der gängigen Rechtsprechung des VwGH entsprechen, d.h.

nach außen zum Ausdruck kommen,
einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben: es sei klar ersichtlich eine Darlehensvereinbarung, Rückzahlungen terminisiert, Zinsen vereinbart (antizipative Zinsen wie in der Privatwirtschaft oder bei variablen Tilgungsplänen üblich) in einer geringeren Bezahlung des Betrages für den Kauf von Möbeln durch den Darlehensgeber

auch zwischen Familienfremden mit denselben Bedingungen abgeschlossen worden.

Weiters entspreche es nicht der Wahrheit, dass das Jahreseinkommen des Bruders 3/5 des Darlehensbetrages ausmache (1998 – S 251.999,00, 1999 – S 254.394,00) bzw. sei dieses unerheblich, da das Vermögen aus der Scheidung des Bruders stammen würde. Dem Bw. sei auch nicht anzulasten, dass der Bruder als Privatperson keine Aufzeichnungen nach BAO führe und über keine Bankaufzeichnungen mehr verfügen würde.

Die Beweiswürdigung der BP bzgl. des privaten Möbelverkaufes sei nicht schlüssig. Der Darlehensbetrag wäre am 12.2.1999 bar eingegangen und der Betrag von S 25.000,00 (um Zinsen verringelter Wert) am 24.2. ein. Dieser mit dem Privatdarlehen in unmittelbaren Zusammenhang stehende Verkauf wäre als (richtig) erfolgsneutral anerkannt worden, der Betrag des Darlehens jedoch als Vermögenszuwachs bewertet worden.

Lt. Ansicht des Bw. seien Umstände auch zugunsten des Abgabepflichtigen (Bw.) zu beurteilen, und genüge die Glaubhaftmachung. Durch das Verlangen der Behörde würde die Beweislast nicht verschoben, d.h. die Behörde sei verpflichtet nach Nachweisen zu suchen,

entsprechend dem Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht. Auch sei Treu und Glauben zu beachten und diesbzgl. auch auf eine Entscheidung des UFS v. 8.4.2004 zu verweisen.

Die Nichtanerkennung des Privatdarlehens widerspreche den Anforderungen des VwGH, da

- 1) die Behörde sachverhaltsbezogen die Erwägungen darzustellen habe,
- 2) aus welche Gründe ein anderer Sachverhalt angenommen wurde und
- 3) die rechtliche Beurteilung der Behörde darin zu bestehen hat, warum sie den 1. Sachverhalt als gegeben erachtet hat bzw. warum gerade dieser als erwiesen anzunehmen sei.

Diesen Erfordernissen wurde die BP nicht gerecht, da nicht dargestellt worden wäre, warum ein anderer Sachverhalt als erwiesen anzusehen sei.

ad Schätzung

Eine Schätzungsbefugnis wäre aus o.a. Gründen sowie offensichtlichen Verfahrensfehlern nicht gegeben. Nach Erkenntnis des VwGH v. 28.2.1995, 94/14/0157 beruhe die Befugnis zur Schätzung allein auf der objekt. Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Eine Schätzungsbefugnis treffe daher nicht zu, und sei der Privatkredit aus der Schätzung auszuklammern, da die Argumente der BP widersprüchlich und nicht nachvollziehbar wären.

Auch würde die Begründung des Schätzungsergebnisses fehlen (9.10.1998, 96/15/0183) und den Anforderungen des VwGH nicht gerecht.

| 1999 - 2004: | | | | | OEG | TOTAL |
|----------------------------------|------------|-----------|-------------|------------|-------------|-------|
| 1.) EINNAHMEN: | | Brutto | MWSt | Netto | Brutto | EURO |
| a.) ursprüngl. Steuererklärungen | 281.496,25 | 22.278,38 | 259.217,87 | 112.139,44 | 371.357 | |
| b.) BP vom 21.12.2006 | 333.885,02 | 33.082,65 | 300.802,37 | 123.311,10 | 424.113 | |
| Differenz | 52.388,77 | 10.804,27 | 41.584,50 | 11.171,66 | 52.756 | |
| *) - davon Sich. Zuschlag | 37.935,35 | 6.322,56 | 31.612,79 | 8.915,12 | 40.528 | |
| Differenz | | | 9.971,71 | | 12.228 | |
| - abz. Witwerpension.... | | | - 11.569,62 | | - 11.569,62 | |
| TOTAL - Differenz | | | - 1.597,91 | | 658,63 | |
| Differenz in % von a.) | | | -0,62% | | 0,18% | |

| 1999 : | | | | | OEG | TOTA |
|----------------------------|------------|-----------|-------------|------------|----------|------|
| 1.) EINNAHMEN: | | Brutto | MWSt | Netto | Brutto | AT.S |
| a.) Steuerklärung 20.2.03 | 662.421,40 | 63.243,27 | 599.178,13 | 296.527,30 | 895,70 | |
| b.) BP vom 21.12.2006 | 798.413,40 | 93.416,60 | 704.996,80 | 296.527,30 | 1.001,52 | |
| Differenz | 135.992,00 | 30.173,33 | 105.818,67 | - | 105,81 | |
| *) - davon Sich. Zuschlag | 150.000,00 | 25.000,00 | 125.000,00 | - | 125,00 | |
| Differenz | | | - 19.181,33 | - | 19,18 | |
| Differenz in % von a.) | | | -3,20% | | -2,14% | |

Die Aufstellung würde zeigen, dass die Einnahmen ohne SZ geringer ausgefallen wären, auf Grund der Umgruppierungen zwischen 0 und 20% USt. Dies wäre ebenso ein Beweis, dass kein Anlass für eine Schätzung vorliegen würde.

ad SZ)

Die Festsetzung eines pauschalen SZ sei nicht gerechtfertigt, da dieser

- unter Verweis auf die o.a. Gründe auf unobjektiven Annahmen beruhen würde,
- basierend auf 1999 dieser pauschal für die nächsten 5 Jahre angesetzt worden wäre,
- ebenso betreffend die OEG hinzugerechnet wurde
- nur auf geringfügige Mängel und Abweichungen basiere und keine Notwendigkeit (als -Strafzuschlag zu werten) vorlag
- und die Fehler aufgeklärt worden wären.

Der Bw. verweise zudem auf den Beschluss des UFS v. 23.3.2004, RV/026-W/02 sowie VwGH 16.7.1996, 92/14/0140, dass ein gleich hoher SZ zu Umsatz und Gewinn gesetzlich keine Deckung finden würde.

Nach Kommentar Stoll, BAO 1906 widerspreche der SZ dem Gesetz und sei die Schätzung auf das Notwendigste angeordnet. Nach Kommentar Stoll, BAO, 1941 widerspreche ein Strafzuschlag dem Gesetz.

Im vorliegenden Fall sei der SZ auf Basis geringfügiger Differenzen somit als reiner Strafzuschlag zu werten.

Der Bw. stelle daher den Antrag auf Aufhebung des SZ wegen Rechtswidrigkeit nach § 299 BAO. Diese würden nicht einer den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechenden objekt. Sachverhaltsermittlung gerecht, die Begründungen seien nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar.

ad wirtschaftliche Betrachtungsweise – Privatanteile)

Gem. § 21 (1) BAO hätte sich die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt maßgeblich auszurichten. Lt. Erkenntnis des VwGH 27.8.1998, 98/13/0080 diene die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Beurteilung des Sachverhaltes, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen.

Die Tätigkeit des Bw. umfasse die Betriebsberatung sowie Lektortätigkeit und hätte sich (seit dem Tod der Gattin im Jahre 2002) zuungunsten der Beratertätigkeit entwickelt.

Es sei sehr schwer abgesagte Aufträge zu ersetzen und bedürfe es großer Vorleistungen, um neue Projekte zu verkaufen, wie z.B. bezüglich StudieFT. Dies erkläre die angespannte finanzielle Situation des Bw.

Die Lektorentätigkeit ergäbe eine hohe Anzahl und intensive Betreuungsintensität (2 schriftl. Prüfungen/Semester, je 1 Referat je Studiengruppe zu je 3-4 Diplomarbeiten. Daraus ergäbe sich als betrieblich bedingt:

- die Verwendung des PC inkl. Kosten für Internet

- Telefonaufwand und Literatur (Zeitschriften)
- Kfz-Aufwand (1x wöchentl. x 34 Wochen nach xxberg und retour)

Die Privatanteile seien daher lt. Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie folgt abzuändern.

| PC + Invest. | bisher | 10% | neu | 5% |
|---------------|--------|-----|-----|-------|
| Zeitschriften | | 50% | | 33% |
| Tel. | | 30% | | 20% |
| KFZ | | 80% | | 93,3% |

ad Details und Berechnungen zu den einzelnen Bescheiden)

Der Bw. beantrage insgesamt die Streichung des SZ, erfolgsneutrale Berücksichtigung des Privatanteiles sowie die Abänderung der Privatanteile in wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

Ad ESt-Bescheid 1999:

Als LSt wären S 18.611,70 abgezogen, lt. Beleg jedoch S 18.860,40 bezahlt worden. Ohne SZ würde den Einnahmen lt. BP unter jenen der Steuererklärung liegen.

Es würde nicht begründet, warum die Einnahmen von S 31.040,00 zu 100% den 20%igen zugerechnet worden wären (2000: S 67.340,00).

ad Kfz-Aufwendungen bezüglich Korrektur des Restaufwandes beim Eintausch des Fahrz.1):

- die Leasingzahlungen der Jahre 1996-1998 i.H.v. S 66.900,00 könnten nicht in der Vorauszahlung enthalten sein,
- lt. BP ergäbe sich damit ein Anschaffungswert von S 151.900,00,
- die Korrektur vom 20.1.2007 zeige, dass der in 1998 zu berücksichtigende Restaufwand S 61.900,00 betrage,
- zur Probe sei angeführt, dass der VK-Gewinn von S 5.000,00 die Anzahlung von S 66.900,00 vermindere, dies ergäbe einen Aufwand von S 61.900,00.

ESt 2000: Der Bw. müsste für die Finanzberatung aufkommen, dies wäre mit Zahlungsausgang (Überweisung per Post) dokumentiert worden.

ESt 2001: Einnahmen 67.340,- aufgeteilt

ESt 2003 und 2004: Es wäre keine Lohnsteuer angesetzt worden.

Mit Bescheid vom 24.4.2007 wurde der Antrag gem. § 299 BAO betreffend fehlende Bescheidbegründung abgewiesen und wie folgt begründet:

Begründung: „§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. D.h. selbst bei einer Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder bei Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist ab 1.1.2003 eine Aufhebung iSd § 299 nicht mehr zulässig. Eine Aufhebung

nach § 299 BAO setzt somit die Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 ab 20.12.2003). Im Übrigen liegt die Aufhebung im Falle der Rechtswidrigkeit im Ermessen der Abgabenbehörde.

Lt. Judikatur des VwGH ist es nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides darauf zu verweisen, dass die Begründung in einem der Partei bekannten BP-Bericht zu finden sei. Des weiteren setzt eine Aufhebung die eindeutige Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhalts des aufzuhebenden Bescheides voraus. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht dazu nicht aus."

In der fristgerechten Berufung wendete der Bw. ein, dass es auf die Begründung im BP-Bericht keinen Hinweis gäbe und wäre die Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Ergebnis in Kenntnis zu setzen gewesen. Die Schätzung sei zu begründen und dürfe dieser keinen Strafzuschlag darstellen. Die Entscheidung würde somit einer Rechtsbeugung gleichkommen.

Der Antrag auf Aufhebung des Sicherheitszuschlages wurde vom Finanzamt mit 24.4.2007 weiters zurückgewiesen, da die Festsetzung eines SZ für sich keinen Bescheidtitel begründe und daher der Antrag auf Aufhebung des SZ mangels zugrunde liegenden Bescheides daher nicht zulässig sei.

Dagegen erhob der Bw. Berufung und wendete wie folgt ergänzend ein: Der Antrag des Bw. beruhe auf der Tatsache, der eindeutigen Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhalts" als Voraussetzung der Aufhebung gem. § 299 BAO. Der Spruch der bestrittenen Bescheide würde sich als nicht richtig erweisen, da sich durch den rechtswidrigen SZ eine unrichtige Steuer ergäbe.

Ein Widerspruch ergäbe sich aus der Begründung der Behörde, dass "lt. Judikatur es nicht rechtswidrig sei, in der Begründung eines Bescheides darauf zu verweisen, dass die Begründung im der Partei bekannten BP-Bescheid zu finden sei." Die Inhalte würden zu den gesetzeswidrigen Festsetzungen führen.

Die Festsetzung des SZ sei in klarer und eindeutiger Weise gesetzwidrig:

a) Betreffend Privatdarlehen als Basis für die Schätzung: Der Prüfer hätte mehrmals die Unwahrheit behauptet, dass

- der Betrag nicht aufgeklärt worden wäre,
- das Einkommen des Bruders gerade 3/5 des Darlehensbetrages ausmache,
- Publizität des Darlehensvertrages nicht gegeben sei.

b) SZ betreffend 10%ige Einnahmen: Die Festsetzung sei gesetzwidrig, da

- der SZ kein Strafzuschlag sein soll,
- die Differenz der Einnahmen 1999 von S 105.819,00 gegenüber dem SZ von S 125.000,00 und 118,2% ergebe,

- für sämtliche Jahre eine Einnahmendifferenz von € 41.186,00 vorliege, der SZ jedoch € 40.528,00 (=98,6%) betragen würde,
- die Behörde hätte vor Bescheiderlassung die Bw., über Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Methode der Schätzung in Kenntnis zu setzen und
- das Schätzungsergebnis zu begründen.

c) Betreffend Ermessenshinweis:

Lt. Judikatur sei ein bloßer Hinweis auf das Ermessen nicht ausreichend, und komme dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung zu, jedoch wäre dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang eingeräumt. Daher seien die Bescheide betreffend SZ sowohl der KEG (OEG) als auch Abgabepflichtiger (Bw.) rechtswidrig und aufzuheben.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

„Ad A.A.2. und 3 Schlussbesprechung / Buchführungspflichten und Mängel / Privatdarlehen / Schätzung gem. § 184 BAO und Sicherheitszuschlag“

Ad Schlussbesprechung:

Durch zahlreiche Terminabsagen des Abgabepflichtigen (Bw.) und durch nicht nachgereichte angeforderte Unterlagen konnten die Prüfungshandlungen nicht zügig und verfahrensökonomisch durchgeführt werden. Daher erging gegen Prüfungsabschluss am 29.9.2006 für den 13.10.2006 eine Vorladung zur Schlussbesprechung (mit RSb am 4.10. am Postamt hinterlegt). Da an diesem Tag die zu überprüfenden Unterlagen umfangreich waren und noch immer Belege fehlten, wurde zwischen Dr. Nachn.Bw. , dem Teamleiter (Hrn. Grulei) und dem Prüfer vereinbart, dass die endgültige Schlussbesprechung, nach einem zusätzlichen Zwischentermin im ho. Finanzamt (23.10.), letztmalig, auf den 31.10.2006, verschoben wird.

Am 25.10.2006 wurde, nach den zwei Besprechungsterminen im ho. Finanzamt (13. und 23.10.2006), durch den Prüfer ein Mail an den Abgabepflichtigen (Bw.) verfasst in welcher der SB-Termin 31.10.2006 nochmals festgehalten wurde. Im Anhang zu dieser Mail wurde eine detaillierte Excelaufstellung der noch offenen Punkte und Fragen und der noch fehlenden Belege beigelegt.

Diese Mail wurde am 30.10.2006 durch den Abgabepflichtigen (Bw.) beantwortet, indem um eine Terminverschiebung angesucht wurde und auf die Befangenheit des Prüfers hingewiesen wurde.

Nach Rücksprache mit dem Teamleiter wurde noch am selben Tag. eine Antwort-Mail an Dr. Nachn.Bw. versandt, in der auf den SB-Termin am 31.10.2006 hingewiesen wurde. Des Weiteren wurde abermals darauf hingewiesen, dass bei Nichterscheinen des Abgabepflichtigen (Bw.) die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO auf Basis der eingesehenen Unterlagen geschätzt werden.

Am Tag der vorgesehenen Schlussbesprechung (31.10.2006) sandte der Abgabepflichtige (Bw.) wiederum eine Mail. Darin lehnte er den Prüfer ab und berief sich auf die "Mitwirkungspflicht der Partei" und begehrte die Zurverfügungstellung des durch die BP geänderten Zahlenmaterials hinsichtlich KFZ-Änderungen bzw. Privatanteile.

Der Abgabepflichtige (Bw.) ist schließlich am 31.10.2006 nicht zur Schlussbesprechung erschienen. Die Besteuerungsgrundlagen wurden daher - unter Berücksichtigung der am 10.11.06 im Amt nachgebrachten Unterlagen - gem. § 184 BAO ermittelt.

Die Punkte "Kfz" und "Privatanteile" wurden am 13.10. und 23.10. besprochen und auch in der Mail vom 25.10. angeführt. Eine diesbezügliche, behauptete Vereinbarung der exakten Bekanntgabe der Änderungen lt. BP wurde mit dem Abgabepflichtigen (Bw.) nicht getroffen, jedoch wurde sehr wohl darauf hingewiesen, dass diese Punkte im Zuge der Schlussbesprechung im Beisein des Teamleiters ausführlichst behandelt werden und erst dann entschieden werden können.

Eine Schlussbesprechung dient vor allem dazu, um alle zu beanstandenden Punkte zu erörtern bzw. noch offene Fragen zu klären und dem Abgabepflichtigen (Bw.) dadurch das Parteiengehör zu gewähren.

Ad Buchführungspflichten (ab Seite 5 der Berufung):

Grundsätzlich wird auf die Ausführungen des BP-Berichts unter "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen" verwiesen.

Ergänzend wird dazu wie folgt Stellung genommen:

Im BP-Bericht ist in keiner Weise von (doppelter) Buchhaltung die Rede, sondern ausschließlich von Aufzeichnungen, welche gem. §§ 126, 131 BAO zu führen sind. Im Übrigen ist es korrekt, dass ein "Kassabuch" nicht verpflichtend ist. Dies wurde auch nur demonstrativ (mit einem "z.B." versehen) aufgezählt.

Sehr wohl ist jedoch ein "*Festhalten von Bareinnahmen und - ausgaben*" gesetzlich vorgeschrieben. Im Zuge der BP wurde jedoch festgestellt (s. BP-Bericht Tz. 1 j und m), dass *Barerlöse in den Aufzeichnungen keinen Niederschlag gefunden haben* (2001: ATS 71.400 brutto; 2002: € 2.000 brutto). Der Abgabepflichtige (Bw.) beteuerte im Zuge der BP nur Bankerlöse erhalten zu haben und dass das Bankkonto vollständig sei.

Es wurde jedoch festgestellt, dass auch dieses mangelhaft war. Bezuglich der "Bankaufzeichnungen" wurden - wie im jeweiligen BP-Bericht unter Tz 1 festgehalten - folgende Mängel festgestellt:

Lt. Tz 1 des BP-Berichtes ABNr.2 (Einzelunternehmer):

b) Eine Bankgutschrift (ATS 31.040) wurde bisher *nicht erklärt* und es konnte auch bis dato diese nicht belegmäßig aufgeklärt werden

c) Für erklärte Bankgutschriften iHv. ATS 34.020 (überhaupt *kein Herkunftsachweis*), sowie für in Summe ATS 135.830,80 konnten *keine Ausgangsrechnungen* durch den Abgabepflichtigen (Bw.) vorgelegt werden.

d) Ein Erlös iHv. ATS 33.880 wurde *als OEG-Erlös statt einer Einnahme beim Einzelunternehmen deklariert*.

g) Die *Ausgangsrechnung* zu Erlös ATS 9.600 *fehlt*

h) Ein Erlös (ATS 109.200 brutto) auf dem OEG-Bankkonto wurde als *steuerfreie Einnahme* deklariert, obwohl lt. nachgereichter AR diese *umsatzsteuerpflichtig* ist und dem Einzelunternehmen zuzuordnen war.

j) *Barerlöse nicht erklärt (s.o.)*

k) *Umsatzsteuerpflichtige Erlöse* (ATS 16.822,28 und 22.324,72 brutto) wurden *als steuerfrei in den Aufzeichnungen erklärt*.

l) Das *Blatt 3 des Kontoauszuges* v. 19.1.01, sowie der *belegmäßige Nachweis* des dort eingegangenen Betrages iHv. ATS 67.340 *fehlt*. Dieser wurde ohne Nachweis *als umsatzsteuerfrei deklariert*.

m) *Barerlös nicht erklärt: (s.o.)*

n) *Bankeingänge* in Höhe von € 1.520,05 (brutto) sowie € 2.394, € 1.083,84, € 2.394 wurden *nicht erklärt* und es fehlen *Teile bzw. die dazugehörigen Belege* der entsprechenden Kontoauszüge.

o) *Diverse Bankeingänge auf dem OEG-Konto betrafen das Einzelunternehmen*

p) *fehlender Herkunftsachweis einer Bareinzahlung auf das Bankkonto iHv. € 5.200*

It Tz 1 des BP-Berichtes der AbNr.xxx (Nachn.Bw. Marketing KEG)

Eine Gutschrift lt. der am 10.11.2006 (!) nachgereichten Kontoauszüge iHv. ATS 31.050 wurde nicht erklärt.

Kontoauszüge 23-25 des Jahres 2000 fehlten

Bei den am 10.11.06 nachgereichten Kontoauszügen fehlt der Kontoabschluss des Jahres 2001 sowie der Auszug Nr. 1 des neuen Bankkontos der OEG für 2002

Bankeingänge auf das OEG-Konto betrafen die Einzelfirma

Ferner wird festgehalten, dass gem. § 131 (1) BAO Eintragungen (= *Aufzeichnungen*) der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen (Ziffer 2)!

*Werden Bücher oder *Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt*, so sollen diese in einem *laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister)* festgehalten werden (Ziffer 4)*

Die zu Büchern oder *Aufzeichnungen* gehörigen Belege sollen derart *geordnet aufbewahrt* werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (Ziffer 5)

...der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht... unleserlich gemacht werden. ...und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind (Ziffer 6)

Werden die *Geschäftsfälle maschinell* (z.B. Excel) *festgehalten*, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, dass durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen (z.B. Belegnummer) der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der *Zusammenhang zwischen den Buchungen (= Aufzeichnungen) und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können* (Abs. 2)

Abgesehen von den oben angeführten Mängeln 'bei den Erlösen (bar, Bank) wurden auch bei den Aufwendungen Mängel festgestellt (s. auch die BP-Berichte unter "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen")'

Allein die der Berufung beigelegten Excelaufstellungen (1999) stellen eine "optische Aussage" für die Nichteinhaltung der obigen Bestimmungen dar. Die Belegaufwandsgruppen welche in einer Excelaufstellung zusammengefasst wurden (z.B. Büromaterial, Kopien, Zeitschriften, Werbung) wurden ohne Belegnummer, unchronologisch (Datum durcheinander), daher ohne Bezug zu den oft nicht in dieser Reihenfolge gebündelten Belegen, aufgezeichnet. Die Kfz-Belege entsprachen generell nicht diesen Erfordernissen (komplett durcheinander).

Die den Bestimmungen entsprechende systematische Auffindbarkeit einzelner Belege war dadurch kaum bis gar nicht gegeben.

Eintragungen sollen "der Zeitfolge nach geordnet" erfolgen, wie sie sich ereignet haben. Auch dies war nicht gegeben (Datum, s.o.).

Die Eintragungen waren auch nicht vollständig, da im Laufe der BP immer wieder neue Belege "aufgetaucht" sind und durch den Abgabepflichtigen (Bw.) mittels geänderter Aufstellungen "nachgereicht" wurden.

Zahlscheine waren ohne entsprechende Rechnungen mit tw. Summen-"post-its" versehen und konnten meist den in der E/A-Aufstellung gegliederten Aufwandspositionen nicht zugeordnet werden.

Ad Privatdarlehen:

Diesbezüglich wird auf den BP-Bericht (ABNr.2) verwiesen.

Ergänzend wird festgehalten, dass der private Möbelerlös gesondert als solcher erfolgsneutral anerkannt wurde, da kein Konnex zu dem Darlehen bestand. Lt. Darlehensvertrag des Dr. Nachn.Bw. wurde das Darlehen als zinsenfreies Darlehen vereinbart.

Es konnte weiters nach wie vor kein Zahlungsfluss (weder über den Eingang noch über die Rückzahlungen, Bankabhebung, Überweisung) nachgewiesen werden. Die handschriftlichen Vermerke des Bruders über Darlehensrückzahlungen decken sich nicht mit den Bankabhebungen beim Abgabepflichtigen (Bw.).

Der Darlehensvertrag entspricht aufgrund der zu unbestimmten Rückzahlungsvereinbarung ("innerhalb von 60 Monaten..."), fehlender Besicherung und mangels jeglicher Kündigungsmodalitäten nicht der Fremdüblichkeit und ist daher lt. herrschender Rechtsprechung des VwGH zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht anzuerkennen. In dieser Hinsicht ist auch die Entscheidung gem. § 167 Abs.2 BAO zu sehen. Der Betrag wurde daher als nicht aufgeklärter Vermögenszuwachs den Erlösen im Jahr 1999 hinzugerechnet.

Ad Schätzung gem. § 184 BAO / Sicherheitszuschlag:

Da die Aufzeichnungen, wie obig angeführt, und wie auch schon lt. BP-Bericht unter "Feststellungen zu den vorgelegten Unterlagen", sowie der Tz 1 und 3-6 (bzw. 1 und 3 der AbNr.xxx), den Anforderungen der §§ 126, 131 BAO nicht gerecht wurden und derartige formelle und materielle Mängel aufwiesen, war eine Schätzungsberechtigung gem. § 184 BAO gegeben.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die der Erreichung des Ziels, nämlich der Ermittlung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen, möglichst nahe kommt.

Wie auch schon in den BP-Berichten unter Tz 2 angeführt, hat die Abgabenbehörde gem. § 184 Abs. 3 BAO die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloße formelle Aufzeichnungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnung nach sich ziehen, genügen. Andererseits ist im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Aufzeichnungen für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Aufzeichnungen formell ordnungsgemäß geführt wurden.

Die dargelegten formellen und materiellen Mängel sind insgesamt gesehen derart schwerwiegend, dass davon ausgegangen werden kann, dass neben den lt. BP-Berichten angeführten Zurechnungen aufgrund von Feststellungen der BP, weitere - nicht konkret feststellbare - Vorgänge nicht (ordnungsgemäß) erfasst wurden.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung und dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden.

*Aufgrund der Feststellungen der BP bzw. der oben angeführten formellen und materiellen Mängel, aufgrund derer nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzungshöhe nicht zu gewinnen waren, wurde eine **griffweise Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10%** der erklärten Erlöse (+ 20% Umsatzsteuer) vorgenommen.*

2. Ad A.A.6 Privatanteile

Diesbezüglich wird auf die Begründung der BP-Berichte (ABNr.2 Tz 5 und ABNr.3xx Tz 3) verwiesen.

Der Argumentation lt. Berufung, dass die betriebliche Nutzung intensiver war als bei anderen Beratern, kann mangels Nachweis bzw. diesbezüglicher ordnungsgemäßer Aufzeichnungen (z.B. Fahrtenbuch, s. BP-Bericht) nicht gefolgt werden. Die durch die BP geschätzten Privatanteile entsprechen den gängigen Erfahrungswerten des täglichen Lebens:

3. Ad A.B.

1999:

Ad Lohnsteuerabzug iHv. ATS 18.611,70 statt 18.860,40:

Lt. Bescheid und dem dort beiliegendem Jahreslohnzettel welcher durch das Betriebsfinanzamt (Finanzamt f. d. 1. und 23. Bezirk) bzw. vom Bundesdienst übermittelt wurde, wurde Lohnsteuer iHv. ATS 18.611,70 einbehalten und bei der Veranlagung berücksichtigt. Die Differenz kann sich durch eine nachträgliche Aufrollung des Verfahrens (Bruttobezüge gleich, jedoch Sozialversicherung höher) ergeben haben. Eine eventuelle Korrektur ist durch das ho Finanzamt mangels Zuständigkeit nicht möglich. Diesbezüglich wird auf das zuständige Betriebsfinanzamt bzw. den Lohnzettelübermittler Bundesdienst, verwiesen.

Nicht erklärter Erlös iHv. ATS 31.040 im Jahr 19991 Aufteilung in 0 und 20%ige Erlöse:

Auf die Feststellungen im BP-Bericht der Einzelfirma lt. Tz 1 b) wird verwiesen. Das Finanzamt hat festgestellt, dass im Jahr 1999 die Einnahmen aus der W.-Tätigkeit vollständig erklärt wurden und dass der Abgabepflichtige (Bw.) weiters Einkünfte aus einer Unternehmensberatungstätigkeit bezieht. In einem mängelfreien Verfahren wurde durch die BP ein ungeklärter Vermögenszuwachs iHv. ATS 31.040 festgestellt. Da kein belegmäßiger Nachweis über die Geldherkunft bzw. über die Umsatzsteuerfreiheit erfolgte, wird davon ausgegangen, dass der gesamte Betrag aus der Unternehmensberatungstätigkeit stammt und dieser ist daher als umsatzsteuerpflichtiger Erlös zu behandeln.

Ad Leasing-VZ:

Es wird auf den BP-Bericht (ABNr.2) Tz 4 (2. Absatz) verwiesen. Im Zuge der Vorprüfung (1996 - 98, lt. BP-Bericht, ABNr.VorBp) wurden unter Tz 20 unter "Anzahlung aliquot" die lt. Berufung beanstandeten Beträge der Leasingvorauszahlung aliquot als Aufwand berücksichtigt.

2000:

Ad Honorar:

Es wird auf die Begründung des BP-Berichtes (ABNr.2 , Tz 3 a) verwiesen.

Ergänzend wird festgehalten, dass auch der nachgereichte "Vor"-vertrag keinen glaubhaften Nachweis darstellt, inwieweit die Überweisungen (1x durch Gattin) durch die Tätigkeit des Abgabepflichtigen (Bw.) betrieblich bedingt bzw. veranlasst waren, da sie durch keinerlei Beleg (Rechung, Leistungsnachweis) nachgewiesen wurden.

Ad Kfz-AfA:

Die Änderung der AfA von 9.902,72 auf 10.840,22 (und in den Folgejahren) könne mangels relevanter Begründung nicht nachvollzogen werden. Die Leasinganzahlung wurde abzüglich der ersten 3 Jahre Privatnutzung aliquot für die Ermittlung der AfA-Basis angesetzt (s. Bericht der Einzelfirma, Tz.4).

2001:

Ad nicht erklärter Erlös iHv. ATS 67.340:

Auf die Begründung lt. BP-Bericht der Einzelfirma sowie auf die obige Begründung unter "1999: ad nicht erklärter Erlös iHv. 31.040 ATS" wird verwiesen.

2003:

Ad Lohnsteuer bei Pensionsbezug:

Lt. Bescheid und dem dort beiliegendem Jahreslohnzettel welcher durch das Betriebsfinanzamt bzw. von der PVA übermittelt wurde, wurde Lohnsteuer iHv. 21,04 € im Laufe des Jahres bezahlt und im Zuge der Veranlagung in Abzug gebracht. Eine eventuelle Korrektur ist durch das ho. Finanzamt mangels Zuständigkeit nicht möglich. Diesbezüglich wird auf das zuständige Betriebsfinanzamt bzw. die Pensionsversicherungsanstalt verwiesen.

2004:

Ad Lohnsteuer bei Pensionsbezug:

Lt. Bescheid und beiliegendem Jahreslohnzettel wurde keine Lohnsteuer während des Jahres einbehalten. Siehe auch Begründung für 2003.

Ad Kfz-AfA:

Die Änderung der AfA-Basis lt. Berufung kann mangels relevanter Begründung nicht nachvollzogen werden. Es wird auf die Berechnung und Begründung der Tz 4 des BP-Berichtes der Einzelfirma verwiesen."

In der ergänzenden Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wird eingewendet:

ad Schlussbesprechung:

Die Vorladung würde keine faktische Amtshandlung darstellen, auch stehe es dem Bw. frei daran teilzunehmen. Im E-Mail vom 31.10. wären keine Argumente betreffend Kfz-Kosten 1999-2004 enthalten gewesen.

ad. Buchführungspflichten

- Es hätte einige Fälle von falschen Überweisungen gegeben,
- wo Rechnungen von korrekt angeführten Einnahmen gefehlt hätten, und
- bei Dieselbelegen oder Zeitschriftenrechnungen einige im falschen Monat abgelegt worden wären.

Die Mängel seien jedoch geringfügig. Der Bw. sei nicht zur doppelten Buchhaltung oder Kassabuchaufzeichnung verpflichtet, und handle es sich um strittige 1% der Belege, die nicht als aussagefähig zu bezeichnen seien.

Bei Berücksichtigung sämtlicher Korrekturen der Einnahmen über die Jahre ergäbe sich eine Differenz von ein Promille. Es hätte somit keinen Grund für eine Schätzung bzw. SZ gegeben.

Unter Berücksichtigung sämtlicher Korrekturen der Einnahmen ergäbe sich über sechs Jahre eine Differenz von -0,62% (Bw.) bzw. +0,18% (KEG).

ad Privatdarlehen)

Die Behauptungen würden in mehrfacher Weise nicht der Tatsache entsprechen:

- Zinsen: Es wäre kein zinsenfreies Darlehen vereinbart worden. Der Möbelverkauf – drei Wochen nach Eingang – stehe eindeutig im Zusammenhang mit Darlehen.
- Zahlungsfluss: Der Zahlungsfluss wäre (mittels Kopien) eindeutig nachgewiesen worden.
- Fremdüblichkeit würde vorliegen (innerhalb von 60 Monaten, fehlende Sicherheit ist fremdüblich, Preisnachlässe sind zu gewähren).

Der Darlehensvertrag entspreche lt. Ansicht des Bw. auch den Anforderungen der steuerlichen Rechtsprechung betreffend - schriftliche Vereinbarung, - eindeutige, klare Bestimmungen, - und unter Familienfremden auch abgeschlossen.

ad Schätzung nach § 184 BAO:

Es lägen geringfügige Mängel vor, sicher nicht schwerwiegende und gravierende Mängel.

Die Schätzungsbefugnis begründe sich lt. Rechtsprechung des VwGH auf der objektiven Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und sei diese zu begründen.

ad SZ)

Der SZ sei nach ständiger Rechtsprechung nicht als Strafzuschlag zu konzipieren.

ad PA)

Die Behauptung des Prüfers sei nicht korrekt, da für sämtliche Jahre Lehrverträge vorliegen würden, und daher

- sowohl der Umfang der Lehrverträge bekannt,
- und auf Grund der Bildungseinrichtungen weit entfernt von Wien große Aufwendungen angefallen wären. Auch wäre ein Fahrtenbuch vorgelegt worden.

Die Schätzung der PA sei willkürlich und subjektiv erfolgt, die man wie beim Darlehen und bei der SZ nicht am objektiven Sachverhalt orientiert hätte.

ad A.B:

1999: Ab 1999 wäre das Finanzamt FAdr. das Betriebsfinanzamt. Die Unzuständigkeit des Finanzamtes sei nicht nachvollziehbar.

2000: Lt. Vorvertrag würde der Bw. die Kosten der Finanzberatung übernehmen. Die Kosten für das Finden eines Finanzinvestors wäre vereinbart worden; diese wären (1x) vom Konto der Gattin und der Postanweisung durchgeführt (auch nachgewiesen) worden.

Zur mündlichen Verhandlung vom 27.11.2008 ist der Bw. nicht erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Schätzung und Sicherheitszuschlag unter Verweis auf die Ausführungen betreffend die Einkommensteuer des Dr. X. Nachn.Bw.)

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.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die

geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Solche sachlichen Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0162).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfallen ab.

Strittig ist die Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages. Auf Basis der festgestellten Aufzeichnungsmängel und nicht erklärten Einnahmen wurde von der BP eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn im Ausmaß von 10% der Erlöse für die Jahre 1999 bis 2004 vorgenommen.

Der Bw. wendet ein, dass ihm vor der Schlussbesprechung nicht die geschätzten Privatanteile und Kfz-Ausgaben übermittelt wurden. Die Mängel der Aufzeichnungen seien lt. Bw. nicht gravierend, auch läge eine Buchführungspflicht nicht vor. Nur 1% der Belege wäre strittig. Einnahmen-Ausgaben-Rechner haben die Formvorschriften gem. § 131 Abs. 1 BAO zu beachten, ein Kassabuch sei jedoch nicht verpflichtend zu führen. Die Aufzeichnungen des Bw. würden den Vorschriften entsprechen, da sämtliche Einnahmen und Ausgaben vollständig, richtig, zeitgerecht und zeitfolgerichtig festgehalten, ein Bankbuch (3 Konten bei 2 Bankinstituten) inkl. Belege geführt worden wäre, eine Aufteilung der Umsätze (0%, 20%) erfolgte, auch eine Aufstellung der anteiligen Vorsteuern (Excel-Datei) vorhanden wäre, die

Ausgaben in Belegkategorien gegliedert wurden wie z.B. Postgebühren, Kopien, Seminare, Büroaufwand, Nachrichtenaufwand, Arbeitszimmer + Energie, Kfz-Aufwand unterteilt in Treibstoff-, Reparatur und Versicherungsaufwand, Zinsaufwand usw. jeweils mit Deckblatt (Excel) und Summen versehen, die Zahlscheine in Sachgruppen (z.B. Arbeitszimmer + Energie) gefasst wurden mit Konnex zu den Verträgen.

Die Belege wären somit auffindbar und auch vorgelegt worden und die Mängel geringfügig gewesen, wie z.B. unrichtiger Eingang auf Belegen, teilweise unkorrekte Ablage z.B. der Treibstoffrechnungen, keine Excel-Datei bei Addition von 5 bis 10 Beträgen, strittig wäre weiters die Schätzung der Privatanteile und Zuordnung von Zeitschriften und Versicherungen, schwierig auch die Zuordnung der Lehraufträge und Einnahmen. Lt. Bw. seien die Mängel geringfügig z.T. nur durch Umgruppierungen von umsatzsteuerpflichtig 0 zu 20% bedingt und hätten die Fehler aufgeklärt werden können. Der Sicherheitszuschlag sollte zudem keinen Strafzuschlag darstellen.

Ad Zulässigkeit der Schätzung eines Sicherheitszuschlages)

Gemäß § 131 BAO ist das Festhalten von Bareinnahmen und –ausgaben gesetzlich vorgeschrieben. Von der BP wurden zahlreiche Mängel betreffend nicht erklärte Einnahmen, bzw. ohne Herkunftsnnachweis erklärte Einnahmen wie folgt festgestellt:

- Eine **Bankgutschrift 1999 betreffend die OEG (S 31.040) wurde bisher nicht erklärt** und auch nicht belegmäßig aufgeklärt. In den Jahren 2001 bis 2004 wurden **vom Bw. als Einzelunternehmer nicht erklärte Barerlöse wie folgt festgestellt: 2001 iHv. S 22.000,- und S 37.500,- , 2002 iHv. S 1.666,67, 2003 S 1.520,-, S 2.394,-, S 1.083,84, S 2.394,- und 2004 iHv. S 862,44** festgestellt, z.T. fehlen auch die dazugehörigen Belege bzw. entsprechende Kontoauszüge.
- Für erklärte Bankgutschriften iHv. S 34.020 gibt es keinen Herkunftsnnachweis, für Einnahmen iHv. ATS 135.830,80 konnten keine Ausgangsrechnungen vorgelegt werden. Die Ausgangsrechnung zu Erlös S 9.600 fehlt.
- Diverse Bankeingänge auf dem OEG-Konto betrafen das Einzelunternehmen. Z.B. wurde ein Erlös iHv. S 33.880 als OEG-Erlös statt einer Einnahme beim Einzelunternehmen deklariert.
- Ein Erlös 2000 (S 109.200 brutto) auf dem OEG-Bankkonto wurde als steuerfreie Einnahme deklariert, obwohl lt. AR diese umsatzsteuerpflichtig ist und dem Einzelunternehmen zuzuordnen gewesen wäre. Umsatzsteuerpflichtige Erlöse 2001 (ATS 16.822,28 und 22.324,72 brutto) wurden als steuerfrei in den Aufzeichnungen erklärt.

- Das Blatt 3 des Kontoauszuges vom 19.1.2001, sowie der belegmäßige Nachweis des dort eingegangenen Betrages iHv. ATS 67,340 fehlt. Dieser wurde ohne Nachweis als umsatzsteuerfrei deklariert.

- Fehlender Herkunfts nachweis einer Bareinzahlung auf das Bankkonto iHv. € 5.200
It. Tz 1 des BP-Berichtes der AbNr.xxx (Nachn.Bw. Marketing KEG)

Es liegen somit unstrittig formelle Mängel vor, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes damit auch geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher grundsätzlich in Zweifel zu ziehen.

Weiters wurden auch bei den Aufwendungen Mängel festgestellt. Die Belegaufwandgruppen wurden ohne Belegnummer, unchronologisch und ohne Systematik aufgezeichnet. Die Eintragungen waren nicht vollständig, bzw. tauchten immer wieder neue Belege auf, Zahlscheine waren ohne entsprechende Rechnungen mit Summierungen (post it) versehen.

Auf Grund der zahlreichen Aufzeichnungsmängel war somit die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen jedenfalls nicht gegeben. Die Schätzungs befugnis lag somit dem Grunde nach vor. Zur Höhe des Sicherheitszuschlages ist anzuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund der nicht erklärten Einnahmen im Zusammenhang mit Aufzeichnungsmängel (fehlende laufende Nummerierung, fehlende Grundaufzeichnungen, etc.) die Annahme berechtigt ist, dass auch in den anderen geprüften Jahren nicht erklärte Einnahmen vorliegen (VwGH 20.12.1994, 93/14/0173).

Eine Überprüfung der Einnahmen auf Vollständigkeit ist somit nicht möglich. Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen auch andere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, ist daraus jedenfalls die Schätzungsberechtigung ableitbar und zulässig. In Hinblick auf die dargestellten Mängel lag somit die Schätzungs befugnis dem Grunde nach vor.

Ad Schätzungsergebnis)

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. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Sicherheitszuschläge können sich - je nach Lage des Falles - an verschiedenen Größen, beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen sich orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Die Höhe eines Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren jedenfalls keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die Heranziehung jenes Prozentsatzes, der sich aus dem Verhältnis der nicht erklärten Einnahmen zu den erklärten Einnahmen ergibt, ist eine mögliche Schätzungsmethode (VwGH 1.10.1991, 90/14/0189; 20.12.1994, 93/14/0173).

Da angenommen werden kann, dass bei mangelhaften und unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenen unverbuchten, sondern auch andere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, ist die Wahl dieser Schätzungsmethoden angezeigt, da sie den zu vermutenden weiteren unterlassenen Buchungen Rechnung trägt.

Die Höhe des jeweils verhängten Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Unzulänglichkeiten (Fehler, Mängel, vermutete Verringerung) vorlagen. Die Sicherheitszuschlagsschätzung kann auch ergänzend zu anderen Schätzungsmethoden angewandt werden. Sie dient der Ermittlung der wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlage und hat keinesfalls Strafcharakter.

So entschied der VwGH, dass die Schätzung mit Hilfe des Sicherheitszuschlages eine Methode ist, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient (10.10.1996, 94/15/0111; 18.2.1999, 96/15/0050).

Nach Ansicht des UFS sind im vorliegenden Fall in Hinblick auf die Mängel der Aufzeichnungen und nicht erklärten Differenzen im Ausmaß von rund 2 bis 18% der Erlöse in einzelnen Jahren die Sicherheitszuschlag in Höhe von rund 3% der Höhe nach als richtig zu beurteilen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um nicht erklärte Erträge als auch chaotische Aufzeichnungsmängel. Auch konnte teilweise die Herkunft nicht erklärt werden. Weiters wurden Erlöse z.T. bei der OEG erklärt und umgekehrt, fehlen Kontoauszüge und erfolgten nicht zeitfolgerichtige Eintragungen. Die nicht erklärten Erlöse betrugen insgesamt S°31.050,00 brutto, die Summe der Sicherheitszuschläge lt. BP beträgt S 62.700,-. Der Sicherheitszuschlag ist somit nach Ansicht des UFS in Hinblick auf die vorgefundene Einnahmendifferenzen nur im Jahr 2000 und in Hinblick auf die Aufzeichnungsmängel in den Jahren 2002 bis 2004 griffweise im Ausmaß von 5% der Umsatzerlöse insgesamt als der Höhe nach als wahrscheinlich zu beurteilen, die auf Grund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Die Sicherheitszuschläge für die Jahre 2000 bis 2004 werden somit iHv. S 15.500,-, S°13.500,-, S 500,-, S 950,- und S 900,- festgestellt.

Ad Feststellungen bei Aufwendungen und Anteile)

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer des Gesellschafters Dr. X. Nachn.Bw. verwiesen (RV/Einzelunternehmer).

Ad Anträge gemäß § 299 BAO)

Rechtslage: „§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. D.h. selbst bei der Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder bei Unzulänglichkeit der Bescheidbehörde ist eine Aufhebung iSd § 299 nicht zulässig. Eine Aufhebung nach § 299 BAO setzt somit die Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 ab 20.12.2003). Im Übrigen liegt die Aufhebung im Falle der Rechtswidrigkeit im Ermessen der Abgabenbehörde.

Somit setzt eine Aufhebung die eindeutige Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Inhalts des aufzuhebenden Bescheides voraus. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht aus.

Der Bw. beantragte die Aufhebung der Bescheide, da in keinem einzigen Bescheid eine Begründung angeführt worden wäre und lt. Erkenntnis des VwGH vom 22.2.1972 der schriftliche Bericht der BP nicht als Begründung anzusehen sei.

Der Bw. wäre vor Bescheiderlassung nicht über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Methode und Schätzungsergebnis in Kenntnis gesetzt worden (17.2.1994, 93/16/0160). Auch die Schätzung wäre nicht begründet worden (VwGH 9.10.1998, 96/15/0183). Der Sicherheitszuschlag dürfe kein Strafzuschlag sein. Weiters wären die Einnahmen 1999 ohne Sicherheitszuschlag um 3,2% höher gewesen. Eine Ermessensentscheidung der Behörde, die Rechtswidrigkeit negiere sei aufzuheben. Der Hinweis der Behörde auf das Ermessen sei nicht ausreichend. Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung würde lt. Rechtsprechung des VwGH zentrale Bedeutung zukommen, jedoch dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang zukommen.

Weiters beantragte der Bw. die Aufhebung der Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Sicherheitszuschlages als auch die gesetzeswidrige Zurechnung des Privatdarlehens als Zuschätzung. Die Argumente des Prüfers in Zusammenhang mit dem Darlehen wären unrichtig. Zudem wäre die Partei vor Bescheiderlassung über die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, Methode und Schätzungsergebnis in Kenntnis zu setzen gewesen. Die Bescheide seien daher gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Der Spruch der Bescheide (Festsetzung der Steuern) sei unrichtig bzw. würde sich als unrichtig erweisen, da die Inhalte zu gesetzeswidrigen Steuerfestsetzungen geführt hätten. Sowohl der Sicherheitszuschlag als auch die Zuschätzung betreffend das Privatdarlehen seien rechtswidrig. Die Zurechnung des Betrages von S 125.000,- würde einen Zuschlag von 118,2% gleichkommen, der Sicherheitszuschlag von insgesamt € 40.528,- würde ein Verhältnis zu den zugerechneten Beträgen iHv. € 41.186,- von 98,6% ergeben. Die Korrekturen

der Einnahmen über sämtliche Jahre 1999 bis 2004 würden nur eine Differenz von unter 1% (0,62% bzw. 0,18%) ausmachen.

Des weiteren bestünde zwischen dem Möbelverkauf (drei Wochen nach dem vereinbarten Darlehen ein eindeutiger Zusammenhang. Der Bw. verweise diesbezüglich auf eine Entscheidung des UFS, RV/ 0569-W/02.

Dazu ist festzustellen, dass lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides darauf zu verweisen, dass die Begründung in einem der Partei bekannten BP-Bericht zu finden sei (VwGH 28.3.2001, 98/13/0026). Der Bericht ist kein Bescheid, sondern ein Aktenvermerk, der als Bescheidbegründung dient (vgl. Ritz, BAO, Tz 2 zu § 150).

Weiters ist festzustellen, dass die Einwendungen betreffend die Aufhebung des Sicherheitszuschlages, Schätzung und Zurechnung des Darlehensbetrages den Inhalt der Bescheide betrifft. Der auf Aufhebung gerichtete Antrag wegen Rechtswidrigkeit des Sicherheitszuschlages ist nicht möglich. Der Antrag wurde von der Abgabenbehörde daher als nicht zulässig beurteilt.

Bezüglich der Einwendung, dass der Hinweis auf das Ermessen nicht ausreichend sei, ist festzustellen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz hievon unter Bedachtnahme auf die anzustrebende Rechtsrichtigkeit von Bescheiden pflichtgemäß sowohl zu Gunsten als auch zum Nachteil der Partei Gebrauch zu machen hat, ob ein Bescheid aufgehoben werden soll. Im vorliegenden Fall sind die ergangenen Bescheide als rechtsrichtig zu beurteilen und die Berufungen daher als unbegründet abzuweisen.

Ad Gewinnverteilung - Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die geänderten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden wie folgt im Zuge der Veranlagung lt. BE ermittelt:

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|------------------------------|------------|------------|-----------|-----------|-----------|
| Erlöse lt. BE | 334.070,00 | 290.100,10 | 11.309,96 | 20.934,84 | 19.698,28 |
| Abzügl. Aufwend. lt. BP | 43.545,67 | 22.453,54 | 1.430,67 | 2.158,51 | 1.633,95 |
| Abz. S.betr. ausg. Y. Nachn. | 500,50 | 916,50 | | | |
| Einkünfte aus Gewerbebetr. | 290.023,83 | 266.730,06 | 9.879,29 | 18.426,33 | 17.764,33 |
| gerundet | 290.024,00 | 266.730,00 | | | |
| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| E a Gw X. Nachn.Bw. | 280.774,00 | 258.147,00 | 9.879,29 | 18.426,33 | 17.764,33 |
| Mag. Y. Nachn.Bw. | 9.250,00 | 8.583,00 | 0 | 0 | 0 |
| Gesellschafter3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Summe Eink. aus Gewerbebetr. | 290.024,00 | 266.730,00 | | | |

Die gemeinschaftlichen Einkünfte gemäß § 188 BAO werden wie folgt festgestellt:

| | |
|-------------------------------------|------------------------------|
| 2000: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt | 280.774,00 S 20.404,64 € |
| Gewinnanteil Dr. X. Nachn.Bw. | |
| StNr. 1, Finanzamt 11 | 271.524,00 S 19.732,42 € |
| Gewinnanteil Verl Mag. Y. Nachn.Bw. | |
| StNr 2, Finanzamt 22 | 9.250,00 S 672,22 € |
| Gewinnanteil Gesellschafter3 | |
| StNr. 3, Finanzamt 22 | 0,00 S 0,00 € |
| 2000: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt | 290.024,00 S 21.076,866 € |
| Gewinnanteil Dr. X. Nachn.Bw. | |
| StNr. 1, Finanzamt 11 | 280.774,00 S 20.404,64 € |
| Gewinnanteil Verl Mag. Y. Nachn.Bw. | |
| StNr 2, Finanzamt 22 | 9.250,00 S 672,22 € |
| 2001: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt | 266.730,06 S 19.384,029 € |
| Gewinnanteil Dr. X. Nachn.Bw. | |
| StNr. 1, Finanzamt 11 | 258.147,00 S 19.732,42 € |
| Gewinnanteil Verl Mag. Y. Nachn.Bw. | |
| StNr 2, Finanzamt 22 | 8.583,00 S 623,75 € |
| 2002: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt | 9.879,29 € |
| Gewinnanteil Dr. X. Nachn.Bw. | |
| StNr. 1, Finanzamt 11 | 9.879,29 € |
| Gewinnanteil Verl Mag. Y. Nachn.Bw. | |
| StNr 2, Finanzamt 22 | 0,00 € |

| | |
|-------------------------------------|-------------|
| 2003: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt | 18.776,33 € |
| | |
| Gewinnanteil Dr. X. Nachn.Bw. | |
| StNr. 1, Finanzamt 11 | 18.776,33 € |
| | |
| Gewinnanteil Verl Mag. Y. Nachn.Bw. | |
| StNr 2, Finanzamt 22 | 0,00 € |
| 2004: | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt | 18.064,65 € |
| | |
| Gewinnanteil Dr. X. Nachn.Bw. | |
| StNr. 1, Finanzamt 11 | 18.064,65 € |
| | |
| Gewinnanteil Verl Mag. Y. Nachn.Bw. | |
| StNr 2, Finanzamt 22 | 0,00 € |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2008