



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 12

GZ. RV/0777-S/06,  
miterledigt RV/0328-S/07

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XX u. Mitges., II, vertreten durch LBG Wirtschafts- u. BeratungsgmbH, 5020 Salzburg, Saint Julienstr. 1, vom 27. Oktober 2006 und vom 19. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 21. September 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2002 bis 2004 und vom 20. Feber 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die getroffene/n Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw einer atypisch stillen Gesellschaft, die durch die Ehegatten Mag. PP und Frau YY 1996 errichtet wurde, fand über den Zeitraum 2002 bis 2004 eine Betriebsprüfung statt. Unternehmensgegenstand der Bw ist neben der Durchführung von Ballonfahrten, die Unternehmensberatung und Vortragstätigkeit.

Gesellschafter im Prüfungszeitraum waren Mag. PP mit einer Einlage von 2 Betrieben und Frau YY mit einer Einlage von ATS 100.000,-. Daneben stellte Frau YY die notwendigen

Räumlichkeiten ihres Hauses bis max. 20% der Gesamtnutzfläche sowie ihre volle Mitarbeit zur Verfügung. Die Gesellschafter sind am Gewinn im Verhältnis 1:1 beteiligt.

### **Die strittigen Feststellungen der BP lauten wie folgt:**

#### **Schätzung Erlöse Ballonfahrten:**

3 Bordbücher habe man erst nach Urgenz vorgelegt, wobei Spalten für Datum, Name des Piloten, Flug von bis, Anzahl der Landungen und Betriebszeit in Stunden und Minuten für Eintragungen vorgesehen seien. Die Spalte mit der Anzahl der Insassen blieb unausgefüllt. Die Angabe, dass alle Fahrten eingetragen seien, entspreche nicht den Tatsachen (*Ballonfahrt G/l. Rechnung fand Ballonfahrt am 23. Jänner 2004 statt/l. Angabe von Fr. YY konnte an diesem Tag nicht gefahren werden und wurde am 23. und 24. Okt 2004 nachgeholt/l. Bordbuch zu O gibt es Eintragungen, die dann von Fr. YY der G nachträglich zugeordnet wurden/l. Auskunft von FrX und Bestätigung einer Teilnehmerin fand die Ballonfahrt am 23. Jänner 2004 statt/in allen 3 Bordbüchern gibt es keine Fahrten zu diesem Datum*).

Für die Erstellung der Rechnungen hätten als Grundlage Kalendernotizen bzw früher Karteikarten gedient. Festgehalten werde dabei Name und Anzahl der Personen, geplantes Datum, Abflugort und vereinbarter Preis. Im Zuge der Besichtigung der betrieblichen Räumlichkeiten habe man keine Kalenderaufzeichnungen (ausgenommen 2005), sondern einige Karteikarten und Zettel vorgelegt. Die Karteikarten haben nur teilweise die angegebenen Daten enthalten, so dass Zuordnungen nicht nachzuvollziehen gewesen seien (siehe Rechnung C). Auch habe man bzgl der Passagier- Werbe- bzw. Schulungs- oder Trainingsfahrten versprochene Aufzeichnungen nicht vorgelegt. Unter der Spalte "Anzahl Insassen" seien Rechnungsempfänger bzw. die Rechnungsnummer oder die Fa. P (Sponsor/siehe Vereinbarung vom 21.5.2003) oder Training aufgeschienen. Trainingsfahrten habe man im Prüfungszeitraum mit 2 Anwärtern auf den (gewerblichen) Pilotenschein durchgeführt. Mit den Piloten sei kostenlose Ausbildung vereinbart worden. Passagierfahrten als Gegenleistung für die Ausbildung seien für die Bw noch keine absolviert worden (lt. Bordbuch alles Trainingsfahrten). Die ausgebildeten Piloten seien vielmehr zur Konkurrenz geworden. Sie könnten diese Gegenleistung auch nicht mehr erbringen, da mit Ende 2005 die Bw ihre Ballonfahrertätigkeit eingestellt habe. Lt. Pilotenbefragung hätten bei den Trainingsfahrten auch zahlende Passagiere teilgenommen (siehe dazu Taufurkunde über die Ballonfahrt am 23. Jänner 2004). Gutscheinabrechnungen seien nach Einlösung erfolgt, wobei man weder eingelöste Gutscheine noch diesbezügliche Kalenderaufzeichnungen vorgelegt habe. Auch gebe es zu den unentgeltlichen P -Fahrten keinerlei Aufzeichnungen, aus denen hervorgehe, wie viele Personen aufgrund dieser Vereinbarung bereits unentgeltlich befördert worden seien. Eine Rechnung über die Ballonfahrt der Fa. F sei mit 4. Dezember 2001 datiert

und mit brutto ATS 36.000,00 in Rechnung gestellt. Die Rechnung sei handschriftlich hinsichtlich Datum (auf 4. Jänner 2002) und Rechnungsbetrag (auf brutto ATS 30.000,00) ausgebessert, es gebe keine berichtigte Rechnung. Die Korrektur erfolgte nach Absprache mit dem Leistungsempfänger der Fa. F auf ATS 30.000,00 und der Betrag sei mit Euro 2.180,00 in den Büchern erfasst. Tatsache aber sei, dass die Fa. F am 19.12.2001 den Betrag von ATS 32.400,00 (€ 2.354,60) für die Ballonfahrt bezahlt habe, die Differenz iHv brutto ATS 2.400,00 (€ 174,40) in den Büchern keinen Niederschlag gefunden habe.

Die Bw verfüge über eine eigene Gastankstelle, Aufzeichnungen, wonach die Menge am Jahresende festgehalten werde, habe man nicht geführt. Das eingekaufte Gas werde ausschließlich für die Ballonfahrt verwendet.

Die BP habe ihre Schätzungsbefugnis auf die oa Feststellungen gestützt. Ausgehend vom Gasverbrauch, wo im Durchschnitt für die Jahre 1996 - 2001 das 5,84 fache des Gasaufwandes an Erlösen erzielt worden sei, habe man im gesamten Prüfungsbereich und im Jahr 2005 die Ballonfahrtserlöse mit dem Vervielfacher 4 (unter Berücksichtigung Einwände Bw) ermittelt, mit folgender Auswirkung:

#### Berechnung:

		2002	2003	2004	2005
<b>erklärte Erlöse Passagierfahrten</b>		<b>2.211,64</b>	<b>3.960,00</b>	<b>6.753,43</b>	<b>2.863,34</b>
<b>Aufwand Gasverbrauch</b>		3.589,59	3.006,67	2.181,86	2.058,62
<b>Vervielfacher erklärt</b>		0,62r	1,32	3,10	1,39
<b>Vervielfacher lt BP</b>		4	4	4	4
		14.358,36	12.026,68	8.727,44	8.234,48
<b>Differenz netto gewinnerhöhend</b>		<b>12.146,72</b>	<b>8.066,68</b>	<b>1.974,01</b>	<b>5.371,14</b>
<b>Ust</b>		2.429,34	1.613,34	394,80	1.074,23
<b>Differenz brutto/Entnahme</b>		14.576,06	9.680,02	2.368,81	6.445,37

#### Feststellungen zum Beteiligungsverhältnis

Nach Ansicht der BP seien lediglich die Einkünfte aus der Ballonfahrt den gemeinschaftlichen Einkünften zuzurechnen. Bei freien Berufen sei davon auszugehen, dass der Gewinn fast

ausschließlich durch den Arbeitseinsatz des Berufsträgers erzielt werde. Dies führe zur steuerlichen Nichtanerkennung eines solchen Gesellschaftsverhältnisses.

Der Personalaufwand für Frau YY sei dem KV für Immobilien-, Vermögenstreuhänder Verwendungsgruppe II/Jahre 11.-12. anzupassen.

#### **Reisekosten/Diäten Mag. PP**

**Die Reisekosten bzgl Fa. H/Fa. S werden den LStRI RZ 300ff entsprechend gekürzt.**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Anzahl der Besuche bei Fa. H, V</b>	0	49	30
<b>anerkenntbar lt. RZ 301 der LStRI</b>	0	15	15
<b>zu kürzen/Tage</b>		34	15
<b>geltend gemachte Tagesgebühr</b>		26,16	26,16
<b>Kürzung brutto</b>		889,44	392,40
<b>Kürzung netto</b>		808,58	356,73
<b>Kürzung Vorsteuer</b>		80,86	35,67
<b>Anzahl der Besuche bei Fa. S, A</b>	37	30	24
<b>anerkenntbar lt. RZ 301 der LStRI</b>	15	15	15
<b>zu kürzen/Tage</b>	34	15	9
<b>geltend gemachte Tagesgebühr</b>	26,16	26,16	26,16
<b>Kürzung brutto</b>	889,44	392,40	235,44
<b>Kürzung netto</b>	808,58	356,73	214,04
<b>Kürzung Vorsteuer</b>	80,86	35,67	21,40
<b>Summe Kürzung netto</b>	808,58	1.165,31	570,76

Weiters betrage die Dauer der Reisen immer 12 Stunden (meistens von 8:00 – 20:00 oder 22:00 Uhr), obwohl Mag. PP regelmäßig im Wifi in Salzburg in der Zeit von 18:00 – 22:00 Uhr als Vortragender tätig gewesen sei. Anhand der teilweise vorliegenden Wifi-Stundenlisten

könne nachvollzogen werden, dass die Dauer der Reisen keinesfalls stimme. Eine weitere Kürzung der verbleibenden Reisekosten in Höhe von 25% sei daher vorzunehmen.

#### Kürzung:

		2002	2003	2004
<b>Diäten eigene netto</b>		<b>3.570,74</b>	<b>3.545,45</b>	<b>2.863,64</b>
<b>abzügl. Kürzung lt. a) netto</b>		570,76	1.165,31	808,58
		2.999,98	2.380,14	2.055,06
<b>Kürzung lt. b) schätzungsweise</b>	25 %	749,99	595,04	513,78
<b>Kürzung Reisekosten gesamt netto</b>		1.320,76	1.760,34	1.322,35
<b>Kürzung Vorsteuer</b>		132,08	176,03	132,23
<b>Kürzung Reisekosten gesamt brutto</b>		1.452,83	1.936,38	1.454,58
<b>Reisekosten netto lt. BP</b>		2.249,98	1.785,11	1.541,29

#### Schätzung Erlöse Unternehmensberatung

Beratungserlöse S :

Die Bw habe bis zur Konkurseröffnung/S im Jahr 2005 dieser gegenüber Beratungsleistungen erbracht. Die letzte Abrechnung sei allerdings im August 2001 erfolgt. Die von der Bw. erbrachten Leistungen seien durch Sachleistungen der Firma S (Wintergarten bzw. Gartenhaus, Küche, Sitzbank und div. Kästchen) ausgeglichen und werden wie folgt in Ansatz gebracht:

#### Berechnung:

			2002	2003	2004
<b>Anzahl der Besuche bei Fa. S, A lt. Reiseabrechnung/2005</b>	<i>Reiserechn. nicht vorgelegt</i>				24
<b>Aufwand der investierten Stunden inkl. Vor-/Nachbereitungsarbeiten</b>					6
<b>Nettostundensatz</b>					70

<b>Nettoerlös/Stunden/Besuche , da keine Rechnung vorliegt</b>					<b>10.080,00</b>
<b>Schätzung/Rechnungen Fa. S über Leistungen an den Agpfl.</b>	<i>netto</i>		<b>13.775,00</b>	<b>15.315,00</b>	
<b>Umsatzsteuer</b>		<i>20 %</i>	<i>2.755,00</i>	<i>3.063,00</i>	<i>2.016,00</i>
<b>Schätzung Leistungen S brutto</b>			<i>16.530,00</i>	<i>18.378,00</i>	<i>12.096,00</i>

Sicherheitszuschlag Beratungserlöse:

Da der Aufforderung, die in den Reiseabrechnungen gemachten Eintragungen zu präzisieren (Anschrift, Zweck) nur teilweise entsprochen worden sei und weitere Stichproben iZm geltend gemachten Reisekosten und daraus resultierender Erlöse nicht auf die ausgewählten Kunden hätte ausgedehnt werden können, sei es nahe liegend, dass weitere Beratungsleistungen steuerlich nicht erfasst seien. Zur Abdeckung dieser Unsicherheiten komme es dazu, die geschätzten nicht abgerechneten Erlöse der Fa. S mit 50 vH als Sicherheitszuschlag den Bemessungsgrundlagen hinzuzurechnen.

### Berechnung

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Sicherheitszuschlag Beratungsleistungen netto</b>	<i>6.887,50</i>	<i>7.657,50</i>	<i>5.040,00</i>
<b>Umsatzsteuer</b>	<i>1.377,50</i>	<i>1.531,50</i>	<i>1.008,00</i>
<b>Sicherheitszuschlag Beratungsleistungen brutto</b>	<i>8.265,00</i>	<i>9.189,00</i>	<i>6.048,00</i>

### Zusammenfassung Schätzung Unternehmensberatung

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Schätzung S</b>	<i>13.775,00</i>	<i>15.315,00</i>	<i>10.080,00</i>
<b>Schätzung lt. Sicherheitszuschlag</b>	<i>6.887,50</i>	<i>7.657,50</i>	<i>5.040,00</i>
<b>Schätzung Unternehmensberatung netto</b>	<b>20.662,50</b>	<b>22.972,50</b>	<b>15.120,00</b>

<b>It. BP</b>			
<b>USt</b>	<i>4.132,50</i>	<i>4.594,50</i>	<i>3.024,00</i>
<b>Schätzung Unternehmensberatung brutto</b>	<b><i>24.795,00</i></b>	<b><i>27.567,00</i></b>	<b><i>18.144,00</i></b>
<b>It. BP</b>			

**Unstrittige Prüfungspunkte waren:**

**Privatanteil Kfz PKW Hyundai Santa Fe**

		<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Kosten gesamt</b>		8.671,98	8.034,13	8.696,65
<b>PA It. BP</b>	20 %	1.734,40	1.606,83	1.739,33
<b>PA bisher</b>		433,60	401,70	434,83
<b>Differenz PA gewinnerhöhend</b>		1.300,80	1.205,13	1.304,50

**Kürzung Vorsteuer nach § 12 Abs. 5 Z. 1 UStG 94**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
<b>Vorsteuern (ohne EUSt) - 060</b>	<i>3.443,56</i>	<i>3.265,36</i>	<i>3.273,59</i>	<i>5.579,74</i>
<b>Vorsteuern innergem. Erwerb - 065</b>	<i>53,03</i>		<i>261,94</i>	
<b>Vorsteuern § 19(1), Art. 19,2 - 066</b>			<i>289,00</i>	
	<i>3.496,59</i>	<i>3.265,36</i>	<i>3.824,53</i>	<i>5.579,74</i>
<b>Kürzung Vorsteuer Reisekosten lt. Pkt. 4 d. Bespr.Pro.</b>	<i>132,08</i>	<i>176,03</i>	<i>132,23</i>	<i>0,00</i>
<b>direkt zuordenbare:</b>				
<b>Gas</b>	<i>717,91</i>	<i>610,45</i>	<i>531,03</i>	<i>411,72</i>
<b>Sekt f. Taufen</b>	<i>203,91</i>	<i>1,33</i>	<i>9,48</i>	<i>168,22</i>
<b>Instandhalt. Ballon</b>	<i>42,09</i>	<i>17,20</i>	<i>277,82</i>	<i>84,97</i>
<b>Instandhalt. Kfz/Anhänger</b>	<i>10,64</i>	<i>36,92</i>	<i>164,41</i>	
<b>Fahrt- u. Reisespesen</b>	<i>106,18</i>	<i>12,63</i>	<i>9,71</i>	
		<i>134,65</i>	<i>28,17</i>	

<b>Werbeaufwand</b>				
<b>aufzuteilende Vorsteuer gem. § 12 Abs 5 Z 2 UStG</b>	<i>2.283,78</i>	<i>2.276,15</i>	<i>2.671,68</i>	<i>4.914,83</i>
<b>Umsatz/Vortragstätigkeit in %</b>	<i>45,15</i>	<i>58,42</i>	<i>59,95</i>	
<b>Kürzung gem. § 12 Abs 5 Z 1 UStG</b>	<b><i>1.031,02</i></b>	<b><i>1.329,73</i></b>	<b><i>1.601,71</i></b>	<b><i>4.312,20</i></b>

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde die Gewinnverteilung und die Ermittlung der Einkünfte 2002 -2005 den Feststellungen der BP angepasst, wobei die Aufteilung der Ausgaben entweder nach dem Umsatzschlüssel oder direkt der Einkunftsart zugeordnet wurden.

Die entsprechenden F-Bescheide 2002 - 2004 wurden am 21.September 2006, der F-Bescheid 2005 am 20. Feber 2007 erlassen.

In der gegen die F-Bescheide 2002 - 2005 eingebrachten **Berufung** wird folgendes ausgeführt:

### **Schätzung Erlöse Ballonfahrten**

Aus den Aufzeichnungen in den Bordbüchern könne in keiner Weise auf die Vollständigkeit der Umsätze/Erlöse geschlossen werden, da das Bordbuch nur für Zwecke des Luftfahrtgesetzes hinsichtlich der Verkehrstauglichkeit des Luftfahrzeuges geführt werde, die von den Piloten gemachten Angaben keinerlei Rückschlüsse auf Besteuerungsgrundlagen ermöglichen und selbst dann, wenn die Anzahl der transportierten Personen angegeben werde, könne für abgabenrechtliche Zwecke nichts gewonnen werden, weil die Angaben keine Aussagen trafen, ob überhaupt, und wenn, wie viele Personen entgeltlich transportiert worden seien.

Sämtliche Grundlagen für die Erstellung von Rechnungen (Kalender, Karteien usw) seien dem Prüfer vorgelegt worden.

Die vom Prüfer angestellte Verhältnisrechnung Umsatz zu Gasverbrauch aus den Jahren 1996 bis 2001 könne nicht auf den Prüfungszeitraum bezogen werden, da die Umsätze im Prüfungszeitraum nur rund ein 10tel der Vergleichsjahre 1996 bis 2001 betragen haben. Vom Prüfer werde in der Kalkulation in keiner Weise berücksichtigt, dass die unentgeltlichen Fahrten (Training, Pilotenausbildung, Sponsorfahrten für Progas, Werbefahrten) anzahlmäßig gleich geblieben seien, die entgeltlichen Fahrten sich jedoch um 90% verringert haben.

Unberücksichtigt sei geblieben, dass die Preise bei Gas wesentlich angestiegen, die Preise pro Passagierfahrt durch die Freigabe der Ballonfahrt für alle auf Basis Kostenersatz ab dem Jahr



2002 gefallen seien. Deshalb seien die vom Steuerpflichtigen im Prüfungszeitraum vorhandenen 3 Ballone nur noch fallweise für Fahrten einsatzbar gewesen. Wie aus den vorgelegten Bordbüchern ersichtlich, habe man diese größtenteils während des Prüfungszeitraumes bei der Austro Control hinterlegt und damit dem Steuerpflichtigen in dieser Zeit verboten, Fahrten durchzuführen. Diese Tatsache sei in der Kalkulation nicht berücksichtigt worden. Ebenso habe man in der Schätzung betriebsnotwendige tatsächliche Ausgaben für Piloten nicht in Abzug gebracht (Kilometergeld, Diäten). Eine Kalkulationsdifferenz könne nicht schlüssig nachgewiesen werden.

### **Feststellungen zum Beteiligungsverhältnis**

Sowohl die Umgründung, als auch das Beteiligungsverhältnis, das Dienstverhältnis, die Angemessenheit und die Fremdüblichkeit seien unbeanstandet bereits Gegenstand einer Betriebsprüfung gewesen.

Eine nachvollziehbare Begründung, warum das Beteiligungsverhältnis ebenso wie die Angemessenheit der Gewinnverteilung nicht fremdüblich sei, sei nicht erbracht worden. Ebenso fehle eine Begründung, welche Änderungen der Verhältnisse maßgebend seien, um von einer bereits durch eine Betriebsprüfung 1995 - 1997 akzeptierten Beteiligungs- und Gewinnverteilung abzuweichen zu können.

Frau YY sei bereits vor Zusammenschluss zur atypisch stillen Gesellschaft in einem arbeitsrechtlich anerkannten Dienstverhältnis (auch durch die Betriebsprüfung 1995 - 1997 anerkannt) gestanden.

Der Vorwurf des Prüfers, Frau YY könne keine Angaben über Art und Umfang ihrer Tätigkeit machen, sei zurückzuweisen.

Das Verhältnis der Umsätze, Vorträge und Unternehmensberatung (ca. 85%) zu den Umsätzen aus Ballonfahrt (ca. 15%) habe sich gegenüber den Jahren 1995 bis 1997 kaum verändert. Die Umsätze seien jedoch in beiden Bereichen stark zurückgegangen (in jedem Bereich rund 90%). Dem geringeren Arbeitsumfang von Frau YY habe man dadurch Rechnung getragen, dass die Gesellschaft seit Mitte 2001 vom AMS einen Zuschuss erhalten habe. Der Gesellschaft würden vom Arbeitsamt rund € 12.000,- bis € 19.000,- pro Jahr an Aufwendungen ersetzt werden, als Einnahmen seien diese in den Büchern erfasst.

Dass die Zuordnung der Erlöse/Einkünfte aus Vortrags- und Unternehmensberatung nur bei Herrn Mag. PP zu erfolgen habe oder eine fremdübliche Beteiligung nicht vorliege, werde nicht begründet. Die gegenständliche Mitges sei steuerlich anzuerkennen. Es gäbe keine berufsrechtlichen Gründe, mit Berufsfremden keine Gesellschaft eingehen zu dürfen. Aufgrund

der Nahebeziehung der Gesellschafter sei die Frage der Angemessenheit der Gewinn-/Verlustverteilung zu prüfen und zwar nach dem Gesamtbild der Verhältnisse.

Warum der Prüfer einen KV für Immobilien / Vermögenstreuhänder heranziehe, werde in keiner Weise begründet.

Im Übrigen sei die Einstufung für die Dienstjahre falsch (wie bereits oben angeführt war Frau YY bereits vor 31. Dezember 1995 im Dienstverhältnis tätig), noch stimme die Berechnung der Arbeitgeberkosten.

Zu guter Letzt komme der Prüfer zu dem absurden Ergebnis, dass sich aufgrund des Zuschusses des AMS die selbständigen Einkünfte von Herrn Mag. PP um mehr als die ausgeschiedenen Aufwendungen für das Dienstverhältnis von Frau YY erhöhen.

Für die zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten müsse Frau YY als Alleineigentümerin der Liegenschaft Anspruch auf eine fremdübliche Miete haben. Die Miete sei Sonderbetriebseinnahme von Frau YY .

Zusammenfassend entspreche die vom Prüfer vorgenommene Zurechnung der Einkünfte sowie die vorgenommene Gewinnverteilung nicht dem Grundsatz der Fremdüblichkeit und halte somit einer Angemessenheitsprüfung nicht stand.

### **Schätzung Erlöse Unternehmensberatung**

Leistungen der Bw gegenüber der Firma S habe man in den Jahren 2002 und 2003 durch Gegenleistungen ausgeglichen (Rechnungen der Firma S ).

Die Befugnis zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Ritz, BAO Kommentar zu § 184 BAO Seite 508, TZ 6 und dort angeführte Judikatur).

Da sich durch die Zurechnung der Gegenleistungen in Höhe der von der Firma S in den Jahren 2002 und 2003 gestellten Rechnungen die Besteuerungsgrundlagen genau ermitteln oder berechnen lassen würden, sei eine Schätzungsbefugnis nicht gegeben.

Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für 2004 entbehre deshalb jeder Grundlage, weil für diesen Besteuerungszeitraum kein fehlender Erlös nachgewiesen werden könne. Die Leistungen der Bw sei 2004 wegen Zahlungsunfähigkeit der Fa S nicht mehr abgerechnet worden. Die Firma habe im Februar 2005 den Konkurs eröffnet. Eventuelle Leistungen der Abgabepflichtigen im Jahr 2004 seien daher in gleicher Höhe wertzuberechnen und können

zu keiner Erhöhung der Bemessungsgrundlagen führen. Die Schätzungsbefugnis beziehe sich grundsätzlich auf den Bereichszeitraum, in dem die Aufschreibungen mangelhaft seien (VwGH 21.01.2004, 2003/16/0024 Ritz BAO Seite 509). Eine Schätzungsbefugnis in einem Jahr (Besteuerungszeitraum) führe nicht automatisch zu einer Schätzungsbefugnis des Prüfungszeitraumes.

Die **Stellungnahme der Bp** zu den Ausführungen der Berufung lautet wie folgt:

### **Schätzung Erlöse Ballonfahrten:**

Der Bw sei die im Besprechungsprotokoll angeführte Schätzungsmethode und das daraus resultierende Schätzungsergebnis bekannt gegeben worden. Der Einwand, die Flugzeiten hätten sich verlängert, sei berücksichtigt worden. Es könne durchaus richtig sein, dass der im Prüfungszeitraum erklärte Umsatz aufgrund einer Abgabenverkürzung nur mehr ein 10tel des seinerzeitigen Umsatzes ausmache. Zur angeblichen Nichtberücksichtigung von Trainings- und Pilotenausbildung, Sponsor- u Werbefahrten werde auf das Besprechungsprotokoll verwiesen. Aufzeichnungen über die P -Fahrten gebe es nur insofern als diese in den Ballonbüchern im Nachhinein eingetragen worden seien (siehe auch Bp-Bericht/am Tag der Vorbesprechung führte Fr YY an, es seien noch 27 Transporte für P durchzuführen). Zudem sei anzuführen, dass sich bei diesen Fahrten auch zahlende Passagiere an Bord befunden hätten. Es sei verwunderlich, dass, obwohl die so genannten entgeltlichen und damit gewinnbringenden Fahrten abgenommen hätten, im Prüfungszeitraum ein weiterer Ballon angeschafft worden sei. Die Kalkulation des Prüfers werde lediglich durch plausibel klingende Argumente angezweifelt. Unterlagen, die diese Argumente und deren Auswirkung genau zu diesen Fall dargelegt hätten, habe man nicht vorgelegt. Es sei unrichtig, dass aus den Bordbüchern hervorgehe, wann und wie lange diese bei der Austria Controll hinterlegt gewesen seien. So habe man bis dato keinen Nachweis erbracht, wann und welche Ballone tatsächlich abgemeldet worden seien (Kopien der Bordbücher liegen im Arbeitsbogen "Ballonfahrt" auf).

Nachdem zu den Erlösaufzeichnungen keine Unterlagen vorgelegen seien, hätten die Erlösaufzeichnungen einen wesentlichen Bestandteil der Befragung dargestellt. Zu den einzelnen Fragen habe sich die Prüfer entsprechende Notizen gemacht bzw seien im Anschluss an die Befragung entsprechend der Thematik Feststellungen zu den Aufzeichnungen/Grundaufzeichnungen Gesagtes zusammengefasst und festgehalten bzw immer wieder ergänzt worden wie z.B. nach Niederschriftaufnahmen mit einem Piloten. Diese Zusammenfassung sei in diversen Besprechungsprotokollen der Bw/Stb übermittelt worden.

### **Feststellungen zum Beteiligungsverhältnis**

Es sei richtig, dass eine Betriebsprüfung die Jahre 1994 - 1996 betreffend stattgefunden habe. Ob und inwieweit das Beteiligungsverhältnis Gegenstand einer Überprüfung gewesen sei, spiele im gegenständlichen Verfahren keine Rolle.

Mit Gründung einer atypischen stillen Gesellschaft seien die Vortragstätigkeit sowie die Unternehmensberatung von Mag. PP und auch das Ballonfahrtunternehmen (in dem auch Frau YY beschäftigt war) in der Mitges vereint worden. Durch die nunmehrige BP sei eine Überprüfung der Zusammenschlussvereinbarung mit den im Prüfungszeitraum sich darstellenden Fakten bzw. Verhältnissen erfolgt.

Die AMS-Vergütungen für den Lohn von Frau YY, irrtümlich nach dem Umsatzverhältnis aufgeteilt, seien den Ausgaben der Ballonfahrt zuzuordnen.

Hinsichtlich der Mitunternehmerstellung von Frau YY sei zu hinterfragen, ob Mag. PP eine gut florierende Unternehmensberatung sowie ein gut eingeführtes Ballonfahrtsunternehmen unter den gegebenen Umständen mit einem fremden Dritten eingegangen wäre.

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitges richte sich nach den Gesellschafterbeiträgen (VwGH vom 16.9.2003, ZI 2000/14/0069).

Aufgrund fehlender Unterlagen (Darstellung des Sonderbetriebsvermögens bzw. Berücksichtigung bei der Gewinnverteilung) könne der Betrag AfA-Sonder-BV nicht nachvollzogen werden.

Wie die Nutzung der Räumlichkeiten Berücksichtigung gefunden habe, werde davon abhängen, ob eine Mitges gegeben sei oder nicht. Die Ermittlung der Nutzfläche lt. Plan ergebe 18,6 %.

### **Schätzung Erlöse Unternehmensberatung**

Diesbezüglich werde auf die Niederschrift/ S verwiesen. Tatsache sei, dass Herr S 2004 Leistungen für Mag. PP erbracht habe, diese aber nicht mehr abgerechnet habe. Die von Mag. PP erbrachten Beratungsleistungen seien 2004 durch Gegenleistungen des Tischlerbetriebes S abgedeckt.

Im Vorhalt vom 18. April 2006 sei Mag. PP erstmals aufgefordert worden Unterlagen vorzulegen. Am 11. Mai 2006 sei um Ergänzung (Antwortschreiben enthielt nur einige wenige Kunden und diese ohne Anschrift) der am 18. April 2006 angeforderten Unterlagen gebeten worden. Das Schreiben vom 26. Mai 2006 ignoriere das Ergänzungsersuchen hinsichtlich der Reisekosten gänzlich. Auch die mit 20. Juni 2006 angeforderten Reisekostenaufzeichnungen habe man nicht vorgelegt. Am 18. Juli 2006 habe man Unterlagen zu den Reisekosten

vorgelegt. Darin seien aber neuerlich nur einige von vielen in der Reiserechnung vorkommenden Namen/Kunden angeführt und es fehle die benötigte Anschrift. Die Behauptung, dem Prüfer sämtliche geforderten Unterlagen und Auskünfte erteilt zu haben, stimme nicht.

Die von der Fa. S erbrachten Leistungen hätten zu der im Bericht angeführten Zuschätzung geführt und da davon ausgegangen werden könne, dass weitere Beratungsleistungen nicht erklärt worden seien, sei ein 50%iger Sicherheitszuschlag in Ansatz gebracht worden.

Von Anfang habe man im Verfahren emotional argumentiert, das Verfahren verzögert, indem angeforderte Unterlagen nicht bzw nur unvollständig vorgelegt worden seien bzw habe es an der entsprechender Kooperation gemangelt. So sei auch die Behauptung unrichtig, dass Einwände, Nachweise etc keine Berücksichtigung gefunden hätten. Dies lasse sich jederzeit aus den Arbeitsbögen nachvollziehen.

Es sei richtig, dass die Einstellung einer Rückstellung am 10.3.2006, beantragt worden sei. Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit könnten diesbezügliche Ausgaben erst nach ihrer Bezahlung in Abzug gebracht werden.

Im Zuge eines **ersten Erörterungstermines am 5. Feber 2009** habe man die einzelnen Feststellungen der BP seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingehend (nach Aussage des steuerlichen Vertreters auch erstmalig) dargestellt und mit den Parteien diskutiert.

Hinsichtlich der Feststellung/Beteiligungsverhältnis habe man auf die Entscheidung des VwGH vom 29.9.2004, Zl. 2001/13/0159, in der ein ähnlicher Fall abgehandelt wurde, verwiesen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages iZm den Erlösen/Unternehmensberatung sei zunächst insofern schlüssig, als (neben den nicht erklärten Erlösen/S ) eine Verprobung durch den Senat anhand der Unterlagen im Akt (Reiserechnung, aktenkundige Honorarabrechnung) zu höheren Erlösen als den erklärten geführt habe.

Die Zuschätzungen Ballonfahrt seien seitens der Bw/Stb durch eine Reihe von Behauptungen zuwiderlegen versucht worden. Beweise habe man in Aussicht gestellt.

Bezüglich AfA, Personalaufwand werde es zur Nachreichung von Unterlagen seitens der Bw kommen.

Hinsichtlich der Diäten habe der Senat auf die Entscheidung des VwGH vom 30.10.2001, Zl 95/14/0013 verwiesen.

Zur Klärung der offenen Fragen auch iBa auf die zitierte Judikatur werde eine Frist bis zum 5. März 2009 eingeräumt.

Im Zuge eines **zweiten Erörterungstermines am 5. März 2009** habe man festgehalten, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingeschränkte Mitges nach eingehender Beschäftigung mit dem Sachverhalt und der Judikatur nicht aufrecht erhalten werden könne. Die Einkünfte aus Unternehmensberatung und Vortagstätigkeit seien der Mitges wieder zuzurechnen (Abfärbetheorie). Aus diesem Grund müsse es zu einer neuerlichen Beurteilung des vorliegenden Falles kommen.

Im Zuge dessen sollten auch die in Hinblick auf die strittigen Punkte (Schätzung Ballonfahrt/Schätzung Unternehmensberatung) divergierenden Behauptungen der Parteien so unterlegt werden, dass der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine abschließende Beurteilung möglich werde.

Aus diesem Grunde habe man am **9. März 2009** seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz einen diesbezüglicher **Auftrag (§ 279 Abs. 2 BAO)** der aktenführenden Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt, mit folgendem Inhalt:

*Bei den im Betreff angeführten Steuerpflichtigen fand für den Zeitraum 2002 - 2004 eine Betriebsprüfung statt, deren Ergebnisse mittels Berufungen bekämpft wurden. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt.*

*Im Rahmen der Berufungsbearbeitung und zwar nach 2 Erörterungsterminen konnten Ungereimtheiten bezüglich der Berufungspunkte*

*Erlöszuschätzung Ballonfahrten*

*Erlöszuschätzung Unternehmensberatung sowie*

*Feststellungen zum Beteiligungsverhältnis Mag. PP und Mitges*

*nicht so bereinigt werden, dass dem UFS eine abschließende Beurteilung der Streitpunkte möglich ist.*

*Seitens des UFS wird an das Finanzamt SL, als aktenführende Behörde, der Auftrag mit der Bitte erteilt, folgende Ermittlungen durchzuführen.*

*Um die gegenseitigen Vorwürfe, dass Unterlagen eingefordert und nicht oder nicht vollständig zur Verfügung gestellt wurden (Argument der BP) bzw sehr wohl vorgelegt und nicht oder nicht richtig oder anders gewürdigt wurden (Argument Bw), entkräftigen zu können, werden die ausführenden Organe gebeten, ihre Ermittlungsergebnisse in diese Richtung genau zu dokumentieren. Diesbezüglich ist auch zu bedenken, dass Behauptungen alleine keine schlüssigen Beweise darstellen.*

## *1.) Unternehmensberatung Veranlagungsjahre 2002 - 2004*

### *a.) Zuschätzung 2004 Betriebsprüfung Beratung Fa. S :*

*Ermittlung der tatsächlich geleisteten Stunden im Zusammenhang mit der Beratung Fa. S bzw nochmalige Einforderung der ausstehenden Rechnung für Tischlerarbeiten das Veranlagungsjahr 2004 betreffend (nochmalige Zeugeneinvernahme Hr. S ).*

*Die Beratung Fa. S (Tischlerei) wurde im Prüfungszeitraum mit Sachleistungen (Holzhaus/Küche) abgegolten, die in den Erlösen nicht erfasst wurden. Aktenkundig und somit unproblematisch sind Rechnungen für die Jahre 2002 und 2003 (BP 76, 77)*

*Die Leistungen 2004 wurden in Ermangelung einer (von Hr. S ) zwar angekündigten aber nicht nachgereichten Rechnung geschätzt, wobei sich die seitens der Betriebsprüfung berücksichtigten Stunden, 6 pro Besuch/24mal, nicht mit den Aussagen des Hr S , 1-2 Stunden vor Ort/12mal, (BP 80) decken.*

### *b.) Jahrweise Zusammenstellung aller (mit Ausnahme S ) Ausgangsrechnungen Unternehmensberatung,*

*Die erklärten Erlöse 2002 und 2003 weichen erheblich von einer Nachkalkulation auf Basis Kundenkontakte, Stundenanzahl 6 pro Beratungstag (abgeleitet aus den vorliegenden Reiserechnungen) und € 70,- Honorar ab. (BP 72, 83ff, 228a)*

*Diese Abweichungen kommen lt Fr. YY (ohne dass dies von ihr mit Unterlagen nachgewiesen wurde) deshalb zustande, da bei Kunden (z.B. Fa. Hilber) nicht der Stundensatz von € 70,- verrechnet werden konnte.*

*Eine Zusammenstellung aller Rechnungen pro Veranlagungsjahr, abgeglichen mit den in den Reiserechnungen angeführten Kundenkontakten/Unternehmensberatung, und verglichen mit den erklärten Erlösen werde daher erbeten, auch in Hinblick auf die Höhe des im Rahmen der Betriebsprüfung verhängten Sicherheitszuschlages.*

## *2.) Ballonfahrt Veranlagungsjahre 2002-2005*

*Die BP stützt ihre Zuschätzung auf den Gasverbrauch der Jahre 1996 bis 2001, wo durchschnittlich das 5,84 fache des Gasaufwandes an Erlösen erzielt wurde. (BP 36)*

*Im Prüfungszeitraum 2002 - 2005 wurde hingegen lediglich das 1,61 fache (Durchschnittswert) des Gasaufwandes an Erlösen erzielt.*

*Nach Ansicht der BP war von 2002 - 2005 das 4 fache (unter Berücksichtigung von Freifahrten und steigendem Gaspreis) des Gasaufwandes zu erzielen.*

*Nach Meinung der Bw wurden weder die gestiegenen Gaspreise noch die Ausbildungsfahrten der 2 Anwärter auf den gewerblichen Pilotenschein noch die Freifahrten der Fa P ausreichend gewürdigt (siehe Darstellung Bw / Erörterungstermin Beilage 1)*

*Es ergeht daher die Bitte an Hand der Bordbücher (zunächst 3 Stück, in der Folge nur mein 1 Stück) die darin enthaltenen Fahrten festzuhalten und mit den erklärten Erlösen unter Einbeziehung von Gutscheinabrechnungen, Freifahrten P und Ausbildungsfahrten auf ihre Schlüssigkeit (vereinbarter Preis) hin zu überprüfen. Eine diesbezüglich detaillierte Aufstellung werde erbeten.*

*Weiters ist bzgl der Ballonfahrt G, die sich angeblich nicht in den Bordbüchern findet, Frau YY nochmals zu befragen, da es schon aus Haftungsgründen nicht glaubwürdig erscheint, dass sich diese Fahrt in keinem Bordbuch findet.*

*Ebenso ist sie zur Rechnungsberichtigung (Korrektur) Fa F vom 4.Jänner 2002 zu befragen, und wieso der Differenzbetrag, der von der Fa F doch bezahlt wurde, in den Büchern keinen Niederschlag fand.*

*Einvernahme der verantwortlichen Piloten RZM hinsichtlich der Ausbildungs/Trainingsflüge, ob bei diesen Fahrten zahlende Passagiere mitbefördert wurden, da eine Aussage „ich glaube schon“ nicht aussagekräftig ist. (BP 172)*

### *3.) Feststellungen zum Beteiligungsverhältnis*

*Im Zuge der BP wurde die Mitges nur mehr hinsichtlich der Einkünfte aus der Ballonfahrt anerkannt. Die Einkünfte aus Vortragstätigkeit und Unternehmensberatung wurden Hr. Mag. PP direkt zugeordnet und die Betriebsausgaben nach einem Umsatzschlüssel den einzelnen Einkunftsarten zugerechnet.*

*Diesbezüglich ist auszuführen (siehe dazu auch VwGH, 2001/13/0159, EStR TZ 1181ff, TZ 5831 ff):*

*Eine Mitges liegt vor, wenn betriebliche Einkünfte erzielt werden. Sie kann nur einen einzigen Betrieb und damit nur Einkünfte aus einer einzigen Einkunftsart haben. Die geringste von der Mitges ausgeübte gewerbliche Tätigkeit bewirkt, dass der gesamte Tätigkeitsbereich zu gewerblichen Einkünften führt.*

*Eine steuerlich beachtliche Mitges liegt dann vor, wenn die Beteiligten zur Erreichung des Gesellschaftszweckes durch Mitarbeit, Hingabe von Kapital oder Überlassung von Wirtschaftsgütern in der Form beitragen, wie es im wirtschaftlichen Leben zwischen fremden*



*Gesellschaftern üblich ist. Bei Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen ist mittels Fremdvergleich zu prüfen, ob sie eine Mitges zu begründen vermögen.*

*Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen.*

*Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird dann als nicht unüblich (fremdüblich) anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet.*

*Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wurden von Fr. YY neben einer Geldeinlage in Höhe von ATS 100.000,- auch Räumlichkeiten in ihrem Haus sowie ihre volle Mitarbeit (siehe dazu Schreiben vom 16.9.1996 des steuerlichen Vertreters) in die Mitges eingebracht.*

*Damit leistet Fr. YY einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Mitges. Die steuerliche Anerkennung dieses Gesellschaftsverhältnisses kann nicht mehr versagt werden. Allerdings ist als Gewinnbeteiligung eine angemessene Verzinsung des hingegebenen Kapitals, eine Entlohnung, die von der Höhe her einer Mitarbeiterin im selben Beschäftigungsausmaß entspricht und der Ansatz eines ortsüblichen Mietzinses für die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten fremdüblich und nicht die im Zuge der Veranlagung und in der Folge seitens der BP vorgenommene Gewinnaufteilung in Höhe von 50%.*

*Seitens des UFS ergeht daher die Bitte, die geltend gemachten Betriebsausgaben wieder auf die Mitges rückzuführen, die Ergebnisse der BP und dieses Ermittlungsverfahrens in das Rechenwerk einzubauen und die Gewinnbeteiligung, wie oben ausgeführt, fremdüblich vorzunehmen.*

*Bei der Ermittlung der Entlohnung von Fr. YY ist der Umstand der Altersteilzeit zu berücksichtigen.*

*Die Ermittlung der Höhe der ortsüblichen Miete sowie die angemessene Verzinsung des hingegebenen Darlehens möge schlüssig dargestellt werden.*

*Für das Ermittlungsverfahren wird nach telefonischer Rücksprache eine Frist bis 20. April 2009 eingeräumt.*

*Aus verwaltungsökonomischen Gründen kam nicht § 289 (1) BAO wie im Erörterungstermin vom 5. März 2009 angekündigt zur Anwendung, sondern das Ermittlungsverfahren gem. § 279 (2) BAO.*

*Dieses Schreiben ergeht auch den steuerlichen Vertreter der Bw.*

Die **Bw** übermittelte am **30. April 2009** der Abgabenbehörde zweiter Instanz folgenden **Schriftsatz**:

Eine Kalkulation unter Zuhilfenahme des Gasaufwandes bringe kein taugliches Schätzungsergebnis. Der von der Abgabenbehörde zweiter Instanz geforderten Bitte, an Hand der Bordbücher (zunächst 3 Stück, in der Folge nur mein 1 Stück) die darin enthaltenen Fahrten festzuhalten und diese mit den erklärten Erlösen unter Einbeziehung von Gutscheinabrechnungen, Freifahrten P und Ausbildungsfahrten auf ihre Schlüssigkeit (vereinbarter Preis) hin zu überprüfen, könne nur mit unverhältnismäßig bzw unzumutbarem Aufwand nachgekommen werden und führe zu keinem schlüssigen Kalkulationsergebnis.

Verkaufte Gutscheine würden bei Erhalt des Geldes sofort als Erlöse verbucht werden, die Fahrt und der Gasverbrauch erfolge auch Jahre später. Bei auslaufendem Betrieb sei Gasverbrauch entstanden, dem keine Erlöse mehr gegenüber stünden. Den pauschalen Erlösen P stehe kein adäquater Gasverbrauch gegenüber, da sich die Fahrten auf mehrer Jahre verteilt hätten. Der Gasverbrauch könne pro Fahrt bis zu 100% abweichen (Personenanzahl, Lufttemperatur, Fahrthöhe, Fahrverhalten des Piloten, Gaspreis). Die Jahre 1995, 1996 könnten nicht zum Vergleich herangezogen werden, da Anzahlungen noch nicht der verpflichtenden Besteuerung unterlegen gewesen seien.

Der **Bw** übermittelte am **27. Mai 2009** einen **weiteren Schriftsatz**, mit folgendem Inhalt:

Für den Rückgang des Gasverbrauches sei ein technischer und ein statistischer Ansatz zu beachten.

Der Gasverbrauch eines Ballons sei abhängig von Hüllendichte, denn Nylongewebe sei nicht UV-beständig und verliere mit der Aussetzung im Sonnenlicht die Stabilität und die Dichtheit. Ein alter Ballon verbrauche aus diesem Grund um das 4-6 fache mehr Gas als ein neuer Ballon. Von der feuchten Lagerung, denn das Nylongewebe verliere bei feuchter Lagerung ähnlich der UV-Bestrahlung an Stabilität und Dichte. Ein relativ neuer Ballon könne nach feuchter Lagerung ebenfalls das 4-6 fache an Gas verbrauchen Von der Fahrweise, denn bei einem Aufstieg auf 3000m brauche ein Ballon z.B. 20 kg Gas in ca. 20 min bei einer Fahrt auf gleich bleibender niedriger Höhe brauche derselbe Ballon ca. 6 - 7 kg Gas. Von der Umgebungstemperatur, stabile/instabile Schichtung/Tragkraft, denn je mehr das Tragkraftmaximum in den verschiedenen Fahrthöhen ausgenützt werde, desto höher werde der Gasverbrauch. Von der Luftfeuchtigkeit und Luftdichte, denn je höher die Luftfeuchtigkeit, desto geringer sei die Tragkraft bei gleich bleibender Temperaturdifferenz zwischen Hülle und Umgebung. Tragkrafterhöhung bedeute mehr Hüllentemperatur, also mehr Gasverbrauch. Von der Fahrerfahrung, denn je geübter ein Pilot, desto kontinuierlicher könne er, trotz

stoßweisem Brennen, Höhe halten und damit den Gasverbrauch wesentlich senken. Vom Beladeplan und der Fahrtgipfelhöhe, denn je mehr das Tragkraftmaximum ausgeschöpft werde, und je höher gefahren werde, desto höher sei der Gasverbrauch. Drei 60 kg Personen an Bord bedeuten einen wesentlich anderen Gasverbrauch als drei 80 kg Personen. Auf Grund der verschiedensten Einflußfaktoren auf den Gasverbrauch sei ein Normgasverbrauch nicht sinnvoll berechenbar.

Zum statistischen Ansatz:

Auf Grund der geringen Anzahl der im Beobachtungszeitraum 2002 bis 2004 vergleichbaren Fahrten (50,42 Fahrtstunden entsprechend den Berechnungen der BP) und der in den einzelnen Vergleichsjahren geringen und unterschiedlichen Fahrtstundenzahl ( 2002 – 16 und 2003 – 13, und 2004 – 20) mit unterschiedlichen Ballonen und Piloten und sonstigen unterschiedlichsten Verhältnissen ergebe sich ein sehr unterschiedlicher Gasverbrauch – gemessen in €.

#### **Die statistische Fehlertoleranz ergebe sich aus unten angeführter Tabelle**

<b>Jahr</b>	<b>Fahrtstd</b>	<b>durchsch Gasv.€</b>	<b>Fehler toleranz + -</b>	<b>Obergrenze</b>	<b>Untergrenze</b>
2002	16,3	220	25	275	165
2003	13,87	216	27	274	158
2004	20,25	107	22	132	83

Die Ergebnisse lägen ca. 9% außerhalb der statistischen Fehlertoleranz.

Diese Abweichung sei unter Berücksichtigung des nicht verifizierbaren Gasbestandes zum jeweiligen Jahresende (mangelnde technische Möglichkeiten) sowie aus den bis zu 40% schwankenden Gaspreisen während des Beobachtungszeitraums erklärbar.

Zur Unternehmensberatung:

Die Fa. S sei in den Jahren bis 2001 im Auftrag der Bundeswirtschaftskammer nach dem geförderten Modell HUGO in Richtung Unternehmersmotivation beraten worden. Eine weiterführende, aus Sicht der Fa. S notwendige Beratung, ohne Förderungen habe sich die Fa. S in der damaligen wirtschaftlichen Situation nicht leisten können. Um die bis dato erreichten Fortschritte nicht wieder vollständig zu verlieren, sei eine weiterführende nach einem positivem Betriebsergebnis leistbare kontinuierliche Beratung vereinbart worden. Nachdem im ersten Jahr dieser Vereinbarung das positive Betriebsergebnis nicht erreicht habe

werden können, habe die Fa. S zur Aufrechterhaltung der Beratungstätigkeit im Hause XY eine Veranda errichtet. Die Rechnung der Fa. S für diese Veranda sei erst nach der BP bekannt gegeben worden. Im zweiten Jahr der erfolgsabhängigen Beratung sei wieder kein positives Betriebsergebnis erreicht worden. Um einen Beratungsabbruch zu verhindern, habe die Fa. S eine Küche errichtet. Die steuerliche Behandlung der erfolgsabhängigen Beratung, sowie der Leistungen der Fa. S, sollte nach dem damaligen Steuerverständnis nach Abschluss der Beratung, wie ebenso in jedem anderen Beratungsauftrag, durchgeführt werden. An eine steuerliche Abwicklung vor Abschluss des Beratungsauftrages sei nicht gedacht worden.

Eine Abgabenverkürzung, Steuerhinterziehung oder betrügerische Vorgangsweise sei niemals Absicht gewesen.

Am **8. Juni 2009** erging **seitens der Abgabenbehörde erster Instanz** im Rahmen des Ermittlungsauftrages ein weiteres **Ergänzungsersuchen** mit folgendem Inhalt:

*Welche Umstände lagen 2002 und 2003 vor, die 2004 und 2005 nicht vorlagen? Wurden 2004 und 2005 alte neue oder feucht gelagerte Ballone eingesetzt? Auf welcher Höhe wurden die Fahrten durchgeführt? Wie entwickelte sich die Erfahrung der Piloten?*

Bei der statistischen Methode werde das Jahr 2005 nicht miteinbezogen. Bei dieser Fahrt sei ein Verbrauch von 45,8 €/h deutlich unter der Fehlertoleranz. Da beim Gas keine Inventur aufgenommen worden sei, ergäbe sich ein Erklärungsbedarf.

Ergänzend wären noch folgende Fragen zu beantworten:

*Welche Gasmenge konnte die betriebseigene Gastankstelle maximal aufnehmen? Wann wurde die Tankstelle mit welcher Menge befüllt? Welche Menge wird pro Fahrt aus dem Tank entnommen? Was passierte mit dem Testgas nach der Fahrt? Dadurch sollte sich ein Gasbestand zumindest rechnerisch grob ermitteln lassen.*

Bezug Frau YY :

*Dokumentieren Sie bitte die Vordienstzeiten seit 1979. Da sie den Vergleich mit dem KV für Reiseveranstalter in Frage stellen, es gibt auch einen KV für Unternehmensberater. Eine prozentuelle Aufteilung der Leistung würde einen Mischbezug aus beiden KV ergeben. Für den Fremdvergleich bitte ich Sie noch um eine genaue Beschreibung der Tätigkeit in beiden Unternehmensbereichen, da sie ja die höchste Einstufung beim KV beantragen, die nur bei leitenden Funktionen mit hoher Qualifikation in Betracht kommt. Wie groß war die Angestelltengruppe, der Frau YY vorstand? Welche Ausbildung bzw besondere Fähigkeiten liegen vor, die für die Tätigkeit erforderlich waren? Wie hoch war der Schwierigkeitsgrad der*

*Tätigkeit? Beschreiben Sie bitte die jeweils schwierigsten Aufgabe, die Frau YY in beiden Bereichen erledigte.*

Der Vorhalt wurde am **8. Juni 2009** wie folgt **beantwortet**.

Mittels einer Grafik werde die Erlösentwicklung zum Ballonalter und zur Pilotenausbildung insofern dargestellt, als Zeiträume der Pilotenausbildung zu niedrigeren Erlösen und ein neuer Ballon zu höheren Erlösen führte. Wann welche Ballone mit welchem Feuchtigkeitsgrad gelagert worden seien, könne nicht mehr festgestellt werden. Ein Fahrtenprofil sei nicht angelegt und sei auch nicht nachvollziehbar. Mit zunehmender Fahrt wachse auch die Erfahrung der Piloten.

Für den schwankenden Gasverbrauch je Fahrt, auch über Jahre hinweg, gebe es viele Ursachen, die in ihrer Auswirkung sich in die ein und bei der nächsten Fahrt andere Richtung extrem entwickeln könnten. Eine Hauptursache könne nicht festgestellt werden.

Der Gastank habe ein technisches Füllvolumen von 4850 Litern. Die Befüllung gehe aus den Rechnungen hervor. Die Betankung je Ballon sei unmittelbar vor der Fahrt durchgeführt worden und sei von der geplanten Fahrt abhängig. Standardmäßig würden die Ballone mit vier Flaschen ausgestattet werden. Restmengen würden in den Ballonflaschen bleiben. Die Befüllmenge je Fahrt sei ebensolchen Schwankungen wie der Verbrauch je Fahrt unterworfen.

Hinsichtlich des Tätigkeitsprofils von Frau YY werde auf die diesbezüglichen Ausführungen im Ergänzungsschreiben verwiesen.

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz konnte am **14. Juli 2009** das **Ergebnis des Ermittlungsverfahrens** vorgelegt werden.

### **Unternehmensberatung Veranlagungsverfahren 2002 - 2005**

Die Ermittlung der tatsächlich geleisteten Stunden im Zusammenhang mit der Beratung der Fa. S sei nicht möglich, da weder Herr Mag. PP noch Herr S über Aufzeichnungen oder Rechnungen verfüge. Herr Mag. PP habe 2004 keine Rechnung gelegt, als Gegenleistung habe er eine Sitzdecke und diverse Kästchen erhalten. Der Wert der Gegenleistung könne nur im Schätzungswege ermittelt werden. Die bisher erfolgte Schätzung erscheine dem Wert der Einrichtungsgegenstände zu entsprechen.

Eine Zusammenstellung aller Rechnungen pro Veranlagungsjahr liege bei. Getrennt würden pauschale Abrechnungen und stundenweise Abrechnungen werden.

### **Ballonfahrt 2002 - 2005**

Es würden keine Aufzeichnungen bezüglich der verkauften Gutscheine vorliegen. Es könne nicht überprüft werden, welche Gutscheine noch einlösbar seien bzw zu welchem Zeitpunkt eingelöst worden seien. Eine Umsatzabgrenzung sei nicht möglich. Ebenso gebe es keine Aufzeichnungen über Freifahrten (P ) aus denen die bereits konsumierten und die noch offenen Fahrten erkennbar seien. Die Bordbücher enthielten nicht die in den einzelnen Spalten geforderten Einträge. Weiters seien die Bordbücher von den Piloten zu führen gewesen. Die Eintragungen seien jedoch alle von Frau YY vorgenommen worden. Die Bordbücher entsprächen keinesfalls den Bestimmungen des Luftfahrtgesetzes. In der Spalte Insassen seien im Zuge der Außenprüfung von Frau YY Ergänzungen über Rechnungsempfänger und Trainings- und Freifahrten vorgenommen worden. Es sei nicht möglich eine Verprobung der Erlöse auf Basis der Bordbücher vorzunehmen. Im Zuge der Nachschau werde eine Berechnung des Gasverbrauches pro Betriebsstunde erstellt. Diese habe für 2002 und 2003 einen Aufwand von rund 220 €/h, für 2004 108€/h und 2005 nur mehr 45€/h ergeben. Bezüglich der Gründe für den unterschiedlichen Gasverbrauch könnten seitens der Bw keine genauen Angaben gemacht werden.

Betreffend der Fahrt auf die G werde festgestellt, dass im Bordbuch eine Eintragung mit Bleistift vorgenommen worden sei. Im Arbeitsbogen der ursprünglichen Betriebsprüfung finde sich eine Kopie derselben Seite des Bordbuches ohne Eintragung. Der Umstand, dass die Bordbücher nicht bestimmungsgemäß von die Piloten geführt worden seien und keine Angabe über die Anzahl der Insassen zu erkennen sei, lasse darauf schließen, dass der Frage der Haftung kein besonderes Augenmerk geschenkt worden sei.

### **Beteiligungsverhältnis**

Die Verzinsung des Kapitals werde in Absprache mit der Bw in Höhe von 12% ermittelt.

Eine angemessene Miete werde einvernehmlich mit € 3.336,- festgelegt.

Die Vergütung für die Arbeitsleistung könne erklärungsgemäß übernommen werden, da bei der Berücksichtigung der Altersteilzeit keine überhöhte Abgeltung erfolgt sei.

Die **Abgabenbehörde erster Instanz** wurde **mit Schreiben vom 3. August 2009 eingeladen**, die für die Schätzung/Sicherheitszuschlag sprechenden Umstände, sowie die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen so darzulegen bzw klar darzustellen (Stichproben Reisekosten), dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge (siehe Abrechnung Fa. S ) sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. Weiters wäre die Höhe des Sicherheitszuschlages zu begründen. Die Anwendung der Sicherheitszuschläge beruhe, wie dem BP-Bericht zu entnehmen sei, einerseits auf nicht

erklärte Beraterleistungen mit dem Kunden S (pro Jahr eine nicht erklärte Rechnung), andererseits auf Punkt 5b des BP Berichtes, der wie folgt laute:

*Der Aufforderung, die in den Reiseabrechnungen gemachten Eintragungen zu präzisieren (Anschrift, Zweck), wurde nur teilweise entsprochen. Weitere Stichproben iZm geltend gemachten Reisekosten und daraus resultierenden Erlösen konnten daher nicht auf die ausgewählten Kunden ausgedehnt werden. Aufgrund der Feststellungen zu Punkt 5a/ Fa. S kann davon ausgegangen werden, dass weitere Beratungsleistungen steuerlich nicht erfasst wurden. Zur Abdeckung dieser Unsicherheiten werden die geschätzten nicht abgerechneten Erlöse/Fa. S mit 50vh Als Sicherheitszuschlag den Bemessungsgrundlagen hinzugerechnet.*

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung. Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung habe die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände sowie die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen darzulegen. Weiters sei auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen zu begründen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz übermittelte am **5. August 2009** folgendes **Schreiben**:

Laut den vorliegenden Reiseaufzeichnungen werde die Fa. S 2002 - 2004 insgesamt 91 mal besucht, wobei die letzte Abrechnung aus 2001 stamme. Ab 2002 seien die Gegenleistungen in Form von Sachleistungen erbracht und mangels vorhandener Rechnungen zugeschätzt worden. Es lägen unbestrittenermaßen nicht verbuchte Vorgänge vor. Da die Beraterleistungen einmal jährlich abgerechnet worden seien, seien diese fehlenden Vorgänge in zumindest einer Gesamtrechnung pro Jahr abzurechnen gewesen. Es sei somit richtig, dass pro Jahr zumindest eine nachgewiesenermaßen erbrachte Leistung nicht verbucht worden sei. Es sei aber bei dieser Betrachtung auch auf die Tätigkeit der Bw abzustellen. Da bei einer derartigen Beratungstätigkeit nicht so viele Geschäftsfälle bzw Abrechnungen anfallen wie bei anderen Unternehmungen sei nicht nur einseitig das Augenmerk auf die Anzahl von nicht verbuchten Vorgängen sondern vielmehr auf das Verhältnis des Umsatzanteiles nicht verbuchter Vorgänge zu jenen der erklärten zu richten. Da die Umsätze aus der Beratertätigkeit Fa. S einen nicht unerheblichen Teil an der gesamten Tätigkeit ausmachen, sei schon aus diesem Grunde ein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt. Die Reiseaufzeichnungen seien im Gesamten derart ungenau (Anschrift, Zweck, Reisedauer unabhängig von der Dauer der Beratung meist 12h), dass weitere Stichproben und daraus resultierende Erlöse nicht überprüft werden könnten. Eine Präzisierung der Eintragungen (insbesondere was die Stundenanzahl betrifft) sei nicht vorgelegt worden. Aufgrund der Tatsache, dass die meisten

Reiseaufwendungen mit einer Dauer von 12h angegeben worden seien, obwohl die Beratungen in der Regel wesentlich kürzer waren (Niederschrift Herr S ), sei nicht auszuschließen, dass zumindest ein Teil dieser offenen, ungeklärten Stunden für weitere nicht verbuchte Beratungen verwendet hätte werden können.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung und diene der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen seien. Aufgrund der oben präzisierten Feststellungen der BP und da in diesem Falle, nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzungshöhe nicht zu gewinnen wären, werde eine Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 50% der bisher in einem Fall nicht abgerechneten Erlöse vorgenommen. Dies werde damit begründet, dass es nicht auszuschließen sei, dass zumindest ein weiteres Unternehmen ohne entsprechende Verbuchung beraten worden sei. Obwohl es sich beim Auftrag Fa. S um einen größeren Auftrag gehandelt habe, sei nur 50% angesetzt worden. Diese Schätzung könne zu niedrig oder zu hoch sein. Wer aber zur Schätzung Anlass gäbe und bei der Ermittlung nicht entsprechend mitwirke, müsse die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Es sei daher zusammenfassend nicht auszuschließen, dass weitere Beratungsleistungen nicht erfasst worden seien, sodass ein Sicherheitszuschlag von 50% der bisher geschätzten nicht abgerechneten Erlöse nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz gerechtfertigt erscheine.

Die Berufungswerberin beantragte in ihrer Berufung eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, sowie eine mündliche Verhandlung.

Dieser Antrag wurde mit Schreiben vom 1. September 2009 zurückgezogen.

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

#### **Feststellungen zur Mitunternehmerschaft.**

Im gegenständlichen Verfahren strittig ist die Aufteilung von Einkünften aus selbständiger Arbeit (Unternehmensberatung und Vortragstätigkeit) neben solchen aus Gewerbebetrieb (Ballonfahrt) zwischen der Mitges und Mag. PP als Einzelunternehmer.

Ob Einkünfte aus Vortragstätigkeit und Unternehmensberatung der Mitges oder dem Einzelunternehmen zugeordnet werden können, hängt davon ab, inwieweit eine Mitges neben Einkünften aus Gewerbebetrieb auch selbständige Einkünfte erzielen kann und, ob ein Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einer berufsfremden nahen Angehörigen möglich ist.



Eine Mitges kann nur einen einzigen Betrieb und damit Einkünfte aus nur einer einzigen Einkunftsart haben.

Nach § 2 Abs.4 Satz 3 EStG 1988 gelten die Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind, stets und in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG).

Ist die Tätigkeit der Gesellschaft jedoch ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen, kommt es zu einer Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Ist eine Mitges mit selbständigen Einkünften auch nur in einem geringen Umfang gewerblich tätig, wird die gesamte Tätigkeit der Mitges als gewerblich eingestuft (Abfärbetheorie).

Dies bedeutet für den streitgegenständlichen Fall, dass die gewerblichen Einkünfte aus der Ballonfahrt auf die gesamte Tätigkeit der Bw abfärbt und sie damit insgesamt den gewerblichen Einkünften zuordnet.

Eine steuerlich beachtliche Mitges liegt dann vor, wenn die Beteiligten zur Erreichung des Gesellschaftszweckes durch Mitarbeit, Hingabe von Kapital oder Überlassung von Wirtschaftsgütern in der Form beitragen, wie es im wirtschaftlichen Leben zwischen fremden Gesellschaftern üblich ist. Bei Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen ist mittels Fremdvergleich zu prüfen, ob sie eine Mitges zu begründen vermögen.

Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfremden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen.

Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis kann nur in besonders gelagerten Fällen begründet werden und wird dann als nicht unüblich (fremdüblich) anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet.

Ein wesentlicher Beitrag kann in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden sein, welche dem Freiberufler die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht, oder in der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten zur Durchführung der Tätigkeit.

Ein wesentlicher Beitrag kann auch durch die Arbeitsleistung erbracht werden, wobei zu beachten ist, dass unterstützende Hilfstätigkeiten den Betriebserfolg nicht maßgeblich beeinflussen werden und den Freiberufler üblicherweise nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer solcher Leistungen zu vergesellschaften (VwGH vom 29.09.2004, Zl. 2001/13/0159).

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wurden von Fr. YY neben einer Geldeinlage in Höhe von ATS 100.000,- auch Räumlichkeiten in ihrem Haus sowie ihre volle Mitarbeit in die Mitges eingebracht.

Vor diesem Hintergrund und in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, besteht für die Abgabenbehörde zweiter Instanz kein Zweifel, dass Frau YY in Summe wesentlich zum wirtschaftlichen Erfolg der Mitges beigetragen hat.

Gegen die steuerliche Anerkennung dieses Gesellschaftsverhältnisses und die Erzielung von gewerblichen Einkünften der Mitges in vollem Umfang, verwehrt sich, wie dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens zu entnehmen ist, die Abgabenbehörde erster Instanz nicht mehr.

Allerdings ist eine Gewinnbeteiligung im Ausmaß von 50%, wie ursprünglich von der Bw erklärt und von der Abgabenbehörde 1. Instanz bzgl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb so auch übernommen, fremdunüblich.

Die Parteien im streitgegenständlichen Verfahren haben sich daher betreffend Gewinnbeteiligung Fr. YY auf eine Verzinsung des Kapitals in Höhe von 12% (€ 872,07), auf eine angemessene Miete in Höhe von € 3.336,- sowie auf die erklärungskonforme Vergütung der Arbeitsleistung geeinigt und erfüllen damit nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz das Kriterium der Fremdüblichkeit.

### **Reisekosten/Diäten Mag. PP**

Im Zuge der BP wurden die geltend gemachten Diäten in Hinblick auf die immer wieder bereisten Ziele Fa. H und Fa. S entsprechend der Anordnung in den LStRI RZ 300ff gekürzt und nur mehr für jeweils 15 Tage anerkannt.

Da bezüglich der verbleibenden Reisekosten Zweifel an deren Richtigkeit bestand, erfolgte eine weitere Kürzung um 25%.

Unstrittig ist, dass iZm der Reisetätigkeit keine Nächtigungen erforderlich waren.

Bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen sind Mehraufwendungen für die Verpflegung und Unterkunft Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG).

Der Begriff Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG entspricht dem Begriff Reise im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG.

Eine einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach dieser Gesetzesstelle findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht

bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt.

Allerdings stehen einem Steuerpflichtigen dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitstätte aufhält, denn allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw der Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (VwGH vom 30. 10. 2001, Zl. 95/14/0013).

Das Ausmaß, der durch die BP vorgenommenen Kürzung, entspricht nicht der gängigen Judikatur des VwGH. In Ermangelung erforderlicher Nächtigungen waren die gesamten Diäten (siehe BP Bericht) in Höhe von € 3.570,74/2002, von € 3.545,45/2003 sowie von € 2.863,64/2004 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu streichen.

### **Schätzung**

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

Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Die Schätzung ist somit ein Akt tatsächlicher Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (VwGH vom 18. 12. 1997, ZI.96/16/0143).

Durch die Schätzung wird es der Steuerbehörde ermöglicht, tatsächliche Verhältnisse gleich zu beurteilen, unabhängig davon, ob sie offen gelegt wurden oder nicht.

Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Das bedeutet, dass derjenige, der zur Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss.

Die Absätze 2 und 3 des § 184 BAO enthalten die Gründe für eine Schätzung.

So liegt eine mangelnde Mitwirkungspflicht (Abs. 2 zit leg) dann vor, wenn einem behördlichen Ergänzungsauftrag iBa unvollständige Angaben trotz mehrmaliger Aufforderung nicht nachgekommen wird oder die seitens der Behörde geäußerten Bedenken zur Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben nicht aufgeklärt werden.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Bestimmungen des § 131 BAO entsprechen, haben gem. § 163 BAO die Vermutung ordnungsgemäßer Richtigkeit für sich. Nur formell ordnungsmäßige Bücher und Aufzeichnungen bieten die Grundlage für die Vermutung, dass die maßgebenden Verhältnisse der materiellen Wahrheit entsprechen. Weisen sie jedoch solche formelle Mängel auf, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (Bücher und Aufzeichnungen erscheinen nicht mehr glaubwürdig), ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt.

Mängel (Abs. 3 zit leg), die eine Schätzungsbefugnis begründen liegen etwa vor, wenn Aufzeichnungen unvollständig oder unrichtig gemacht, Geschäftsvorfälle überhaupt nicht erfasst wurden, bei mangelhafter Kassenführung, sei es durch Nichtführen von Kassenbüchern, Nichtverbuchen von Ein- und Ausgängen oder nachträglichen Änderungen oder auch bei Unterlassen einer Inventur. Auch kann durch eine Nachkalkulation der Beweis geführt werden, dass das bekannt gegebene Ergebnis nicht richtig sein kann.

Klar abgrenzbare Fehler führen nicht zu einer globalen Schätzungsberechtigung, sondern berechtigen nur zu einer Ergänzungsschätzung.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Jedoch hat die Behörde jene Schätzungsmethode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels – der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen – am geeignetsten erscheint (VwGH 25.6.1998, Zl. 97/15/0218).

Das Schätzungsverfahren muss einwandfrei abgeführt werden, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH vom 24.2.1998, Zl.95/13/0083).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall

#### Schätzung Ballonfahrt

Die Bw absolvierte im Prüfungszeitraum Passagier-, Werbe- und Trainingsfahrten.

Im streitgegenständlichen Verfahren finden sich folgende Anhaltspunkte sowohl im BP-Bericht als auch in den Ausführungen des Ermittlungsverfahrens, die eine Schätzungsberechtigung für die Streitjahre vermitteln.

Als Aufzeichnungen wurden lediglich Bordbücher, Kalendernotizen und diverse Zettel, die für die Rechnungserstellung herangezogen wurden, vorgelegt.

Umsatzabgrenzungen waren nicht möglich, da Aufzeichnungen hinsichtlich der Werbefahrten (P ) und Aufzeichnungen hinsichtlich der Gutscheinabrechnungen zur Gänze fehlten.

Weiters wurden Unrichtigkeiten der Aufzeichnungen hinsichtlich der Ballonfahrt G vom 23.1.2004 (so enthält die Kopie des Bordbuches aus dem Arbeitsbogen der BP an diesem Tag keine Eintragung, im Zuge des Ermittlungsauftrages findet sich jetzt eine Eintragung) und hinsichtlich der Rechnungskorrektur Fa. F festgestellt, die nicht glaubwürdig aufgeklärt werden konnten.

Auch enthielten Aufzeichnungen (z.B. Rechnung C ) nur teilweise Angaben, sodass Zuordnungen in Bezug auf Bezahlung und Flugtag nicht nachvollziehbar waren.

Die vorgelegten Unterlagen ermöglichten teilweise nicht, die Anzahl der Passagiere zu eruieren oder sie den einzelnen Fahrten zuzuordnen. In der Spalte „Anzahl Insassen“ schienen Rechnungsempfänger, Training usw auf, nur nicht die dafür vorgesehene Eintragung.

Die Bordbücher wurden nicht wie vorgesehen von den Piloten geführt, sondern von Frau YY .

Die Bw verfügte über eine eigene Gastankstelle, hat aber die jährliche Inventur unterlassen.

Eine Verprobung der Erlöse auf Basis der vorgelegten Aufzeichnungen war nicht möglich. Obgleich ausreichend Zeit eingeräumt wurde, konnte oder wollte die Bw die von ihr diesbezüglich aufgestellten Behauptungen, Unterlagen vorzulegen und zu erläutern, nicht aufklären.

Einer weiteren konkreten Aufforderung, die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Erlöse anhand der vorhandenen Unterlagen nachzuweisen, wurde nicht nachgekommen, mit der Begründung, dass es sich dabei um einen unverhältnismäßigen bzw unzumutbaren Aufwand handeln würde.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegen ausreichend Gründe vor, die eine Schätzung rechtfertigen.

Ist eine Schätzung dem Grunde nach zulässig, steht der Behörde die Wahl der Schätzungsmethode frei.

Ausgehend vom Gasverbrauch wurde für die Jahre 1996 – 2001 im Durchschnitt das 5,84 fache des Gasaufwandes an Erlösen erzielt, im gesamten Prüfungsbereich und im Jahr 2005 wie vom Prüfer errechnet - im Durchschnitt lediglich das 1,61fache.

Die von der BP durchgeführte Nachkalkulation (auf Basis Gasverbrauch) bietet somit eine weitere rechtliche Begründung für eine Schätzung, die in der Folge die Ballonfahrtserlöse 2002 bis 2005 mit dem 4 fachen des Gasverbrauches ermittelte.

Weder in der Berufung noch im umfangreichen Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat, wo der Bw mehr als ausreichend Zeit eingeräumt wurde, die Bedenken der Abgabenbehörde zu entkräften, konnte sie die auf die oben dargestellten Schätzungsgründe basierende Schätzungsberechtigung widerlegen.

Dass der Gaspreis gestiegen, die Preise pro Passagierfahrt gefallen, die Umsätze im Prüfungszeitraum in Hinblick auf den Vergleichszeitraum deutlich gesunken waren, oder eine Kalkulation unter Zuhilfenahme des Gasaufwandes nichts bringe, da ein technischer und ein statistischer Ansatz zu beachten ist, Gutscheinerlöse und Fahrten zeitlich auseinander fielen, pauschalen Erlösen kein adäquater Gasverbrauch gegenüberstand, Trainingsfahrten angeblich

unentgeltlich erfolgen, Ballone hinterlegt waren und die Ballonfahrt 2005 beendet wurde, klingt allesamt plausibel, ist aber von allgemeiner Gültigkeit und somit wenig geeignet die Bedenken des Senates zur Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben glaubwürdig zu entkräften. Auch ist es diesen Argumenten nicht möglich, fehlende oder unvollständige Aufzeichnungen zu ersetzen.

Das Schätzungsergebnis können sie allerdings beeinflussen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz sieht in der Erlösermittlung mittels eines linearen Vervielfachers von 4 über den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum die seitens der Bw angeführten Argumente zu wenig berücksichtigt, zumal diese nicht gegen allgemeine Denkgesetze verstoßen. Weiters finden jährliche Schwankungen und die seitens der BP dokumentierten Umsatzrückgänge ab 2000 zu wenig Platz. Auch fanden betriebsnotwendige tatsächliche Ausgaben in der Schätzung, wie in der Berufung moniert, keine Berücksichtigung.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kommt daher ein Vervielfacher von 3,1 hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003, auch in Anlehnung an das Vergleichsvorjahr, und der Vervielfacher von 4 (lt BP) für das Jahr 2005 den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten.

2005 ist, unter Berücksichtigung der Einstellung der Ballonfahrt und somit der Möglichkeit letztmalig ausstehende Gutscheine und Flüge aus Pauschalabrechnungen einzulösen, von einer Zuschätzung Abstand zu nehmen.

#### **Zahlenmäßig stellt sich dies wie folgt dar:**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Zuschätzung Ballonfahrt lt. BE	€ 8.916,09	€ 5.360,68	€ 1974,01	€ 0,-

#### Schätzung Unternehmensberatung

Beratungserlöse/S :

Die Bw hat bis zur Konkurseröffnung S dieser gegenüber Beratungsleistungen erbracht. Laut Darstellung der Bw sollte nach Abschluss der erfolgsabhängigen Beratung die steuerliche Behandlung folgen. Unstrittig ist, dass die von der Bw erbrachten Leistungen durch Sachleistungen/Tischlereiarbeiten der Fa. S und zwar in Form eines Gartenhauses 2002, einer Küche 2003 und einer Sitzecke und Kästchen 2004 abgegolten wurden.

Nicht erfasste Geschäftsfälle sind Mängel, die eine Schätzungsbefugnis begründen.

Um der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, sind die Einnahmen 2002 in Höhe von € 13.775,- (Rechnung Gartenhaus) und 2003 in Höhe von € 15.315,- (Rechnung Küche) anzusetzen. In Ermangelung einer Rechnung für 2004 wurde der Beratungserlös seitens der BP nicht nach der erbrachten Sachleistung (Sitzecke, Kästchen), sondern anhand der Anzahl der Besuche/investierten Stunden ermittelt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz sieht im streitgegenständlichen Fall keinen Anlass von der gewählten Methode des Ansatzes von Sachleistungen abzugehen, zumal Kosten für eine Sitzecke und Kästchen, in Ermangelung einer Rechnung, auch der täglichen Werbung entnommen werden können. Der Senat kommt unter Zugrundelegung dieser Überlegung zu einem Sachwert für Sitzecke und Kästchen in Höhe von € 3.500,- (höheres Preissegment), womit die Beratungsleistungen 2004, auch unter dem Aspekt von Küchengesamtkosten in Höhe von € 19.000,- ausreichend abgegolten wurden.

#### **Zahlenmäßig stellt sich das wie folgt dar:**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Schätzung/S	€ 13.775,-	€ 15.315,-	€ 3.500,-

#### **Sicherheitszuschlag/Beratungserlöse**

Kann angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen, nicht nur die nachgewiesenen unverbuchten, sondern auch andere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, ist die Wahl einer Sicherheitszuschlagsschätzung angezeigt. Die Höhe des jeweils verhängten Sicherheitszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Unzulänglichkeiten vorlagen, hat aber keinen Strafcharakter.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stützt die Verhängung eines Sicherheitszuschlages darauf, dass die in den Reiseabrechnungen gemachten Eintragungen zu wenig präzisiert wurden und Stichproben in Zusammenhang mit geltend gemachten Reisekosten und daraus resultierenden Erlösen nicht auf die ausgewählten Kunden ausgedehnt werden konnten. Nach Ansicht der BP ist es somit nahe liegend, dass weitere Beratungsleistungen nicht erfasst wurden.

Eine Nachkalkulation seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf Basis Kundenkontakte, durchschnittliche Stundenanzahl 6 pro Beratungstag (abgeleitet aus den vorliegenden Reiserechnungen) und € 70,- (abgeleitet aus einer Rechnung im Akt) Honorar, ergab in den Jahren 2002 und 2003 zunächst erhebliche Abweichungen zu den erklärten Erlösen.

Lt Aussage der Bw sind diese Abweichungen auf Pauschalabrechnungen mit einzelnen Kunden zurückzuführen.



Im Zuge des Ermittlungsverfahrens bestätigte sich diese Aussage der Bw, sodass die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz geäußerten Bedenken als widerlegt angesehen werden müssen.

Wie dem Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 5. August 2009, nachdem sie nochmals gebeten wurde, die Schätzungsberechtigung und auch die Höhe des Sicherheitszuschlages zu begründen, zu entnehmen ist, stützt sich die Schätzung nicht auf die Anzahl der nicht verbuchten Vorgänge (das ist im gegenständlichen Fall nachgewiesenermaßen ein Vorgang pro Jahr), sondern richtet sich das Augenmerk auf das Verhältnis des Umsatzanteiles nicht verbuchter Vorgänge zu jenen der erklärten Vorgänge. Die Umsätze aus der Beratertätigkeit Fa. S machen einen nicht unerheblichen Teil an der gesamten Tätigkeit aus. Die Reiseaufzeichnungen sind im Gesamten ungenau, die Reisedauer wird fast immer mit 12 Stunden angegeben. Da die Beratungen in der Regel kürzer waren, ist nicht auszuschließen, dass zumindest ein Teil der offenen ungeklärten Stunden für weiter nicht verbuchte Beratungen verwendet werden konnte und sich dies in der Höhe von 50% der im Fall S nicht abgerechneten Erlöse niederschlägt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind Sachverhaltselemente der Besteuerung zugrunde zulegen, von denen anzunehmen ist, dass sie sich tatsächlich ereignet haben.

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Argumente können unverbuchte Vorgänge vermuten lassen, sie sind jedoch zu allgemein gehalten.

Eine konstant mit 12 Stunden angegebene Reisedauer ermöglicht auch ein Ausschöpfen der Tagesdiäten im höchsten Ausmaß (so auch beansprucht) und muss nicht unbedingt mit nicht erklärten Erlösen zusammenhängen.

Auch könnte die in den Reiseaufzeichnungen angeführte Reisedauer mit der Vortragstätigkeit am Wifi in Zusammenhang stehen.

Die im BP-Bericht angeführten Stichproben, die Umsatzverkürzungen aufzeigen sollten, wurden dem Senat trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Ein weiterer Nachweis, dass Stunden für unverbuchte Beratungen verwendet wurden, konnte seitens der Abgabenbehörde erster Instanz nicht erbracht werden.

Das oben angesprochene Umsatzverhältnis nicht verbuchter Vorgänge zu erklärten Vorgängen und die Reiseaufzeichnungen im Gesamten begründen für sich alleine noch keine Schätzungsberechtigung.

Von einer zusätzlichen korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlage, ausgehend von nunmehr nur mehr einem unverbuchten nachgewiesenen Vorgang (Beratung Fa. S ), wird seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz Abstand genommen.

Die Sicherheitszuschläge werden nicht in Ansatz gebracht..

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Gewinnermittlung 2002 - 2005

Salzburg, am 2. September 2009