



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/1932-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 im Beisein der Schriftführerin nach der am 18. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird, soweit sie Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994, 1996 und 1997 betrifft, teilweise, soweit sie Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1995 betrifft, Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1997 sowie der Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1997 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Bezüglich Bemessungsgrundlagen und Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 sowie der Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1996 wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 8. Dezember 2000 verwiesen.

Euro Information: die für die Jahre 1995 und 1997 festgesetzten Abgaben betragen:

Umsatzsteuer 1995:	2.936,35 €
Einkommensteuer 1995:	832,10 €
Umsatzsteuer 1997:	1.330,71 €
Einkommensteuer 1997:	3.899,62 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im Berufszeitraum u.a. Provisionen aus seinen Tätigkeiten als Versicherungskaufmann und Immobilienmakler, seit dem Jahr 1997 betrieb er einen Handel mit Fertigteilhäusern und Baustoffen. Im Zuge einer abgabebehördlichen Prüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen.

Umsatz- und Einkommensteuer 1994:

Der Bw habe von der Fa. X, Immobilienreuhänder, im Jahr 1994 bezogene Provisionen in Höhe von netto 222.638,20 S bisher nicht erklärt (Tz 16 BP-Bericht). Nachgewiesene Kilometergelder in Höhe von 43.576,00 S seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Diese Feststellung führte zu folgenden Veränderungen der Umsätze und Einkünfte 1994:

<u>Umsätze 20%:</u>		<u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb:</u>	
It. Erklärung	0,00	It. Veranlagung:	29.493,00
Provision	222.638,20	Provision	222.638,20
		Kilometergeld	-43.576,00
It. BP:	222.638,20	It. BP	208.555,20

Umsatz- und Einkommensteuer 1995:

Es würden keinen Einnahmenaufzeichnungen, sondern nur eine lose Belegsammlung vorliegen. Ferner seien um rund 200.000,00 S mehr bare Einlagen auf die Bankkonten des Bw geleistet worden, als dieser Einnahmen erklärt habe. Da die Herkunft des Geldes nicht eindeutig nachgewiesen worden sei (eine für 13. Juni 2000 zugesagte Nachweisführung sei unterblieben), werde der Betrag von 200.000,00 S (netto 166.667,00 S) dem erklärten Umsatz und Gewinn hinzugerechnet (Tz 16 BP Bericht vom 30. Juni 2000; Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Juni 2000).

Diese, sowie weitere, nicht strittige, Feststellungen, wie etwa die Feststellung, dass der Bw im Jahr 1995 von einer Fa. X nicht wie erklärt 211.167,01 S, sondern nur 197.808,25 S an Provisionen bezogen habe, führten zu folgenden Veränderungen der Umsätze und Einkünfte 1995:

<u>Umsätze 20%:</u>		<u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb:</u>	
It. Erklärung	273.250,01	It. Veranlagung:	108.978,00
Provisionen	-23.358,76	Provisionen	-23.358,76
		Honorare VHS	2.046,00
Zuschätzung	166.667,00	Zuschätzung	166.667,00
		Kürzung Kilometergeld	52.841,00
It. BP:	416.558,25	It. BP	307.173,24

Umsatz- und Einkommensteuer 1996:

Wie für das Jahr 1995 würden keine Einnahmenaufzeichnungen, sondern nur eine lose Belegsammlung vorliegen. Ferner seien auch im Jahr 1996 um rund 200.000,00 S mehr bare

Einlagen auf die Bankkonten des Bw geleistet worden, als dieser Einnahmen erklärt habe. Da die Herkunft des Geldes nicht eindeutig nachgewiesen worden sei, werde der Betrag von 200.000,00 S (netto 166.667,00 S) dem erklärten Umsatz und Gewinn hinzugerechnet (Tz 16 BP Bericht; Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Diese, sowie weitere, nicht strittige, Feststellungen führten zu folgenden Veränderungen der Umsätze und Einkünfte 1996:

1996			
<u>Umsätze 20%:</u>		<u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb:</u>	
lt. Erklärung	76.722,06	lt. Veranlagung:	88.122,39
Provisionen	8.333,00	Provisionen	8.333,00
		Versicherungsprovision	15.054,41
		Honorare VHS	5.566,00
Zuschätzung	166.667,00	Zuschätzung	166.667,00
		Betriebsausgaben (bisher bei den	
		Einkünften aus n.s.Arbeit abgezogen)	-165.030,55
lt. BP:	251.722,06	lt. BP	118.712,25

Umsatz- und Einkommensteuer 1997:

Der Bw habe einen Umsatz in Höhe von 2.085.923,80 S erklärt, wogegen die Betriebsprüfung auf Grund der vorgelegten saldierten Ausgangsrechnungen einen Umsatz in Höhe von 2.410.285,96 S ermittelt habe. Die Differenz von 324.362,16 S, welche Umsätze mit der Fa. Z betreffe, werde dem erklärten Umsatz zugerechnet.

Auch für das Jahr 1997 würden keine Einnahmenaufzeichnungen, sondern nur eine lose Sammlung von Belegen vorliegen. Die erklärten Einnahmen würden mit den Mitteilungen der Kunden zum Teil nicht übereinstimmen. Es werde daher wie in den Vorjahren eine Zuschätzung in Höhe von 200.000,00 S (netto 166.667,00 S) zu Umsatz und Gewinn vorgenommen.

Diese, sowie weitere, nicht strittige, Feststellungen führten zu folgenden Veränderungen der Umsätze und Einkünfte 1997:

1997			
<u>Umsätze 20%:</u>		<u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb:</u>	
lt. Erklärung	2.085.923,80	lt. Veranlagung:	2.889,00
Z	324.362,16	Z	324.362,16
		Honorare VHS	8.621,00
Zuschätzung	166.667,00	Zuschätzung	166.667,00
		Betriebsausgaben	37.167,87
lt. BP:	2.576.952,96	lt. BP	539.707,03

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1997.

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte der Bw, bei Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 Vorsteuern nach dem Durchschnittssatz laut der Verordnung

BGBI 627/1983 zu berücksichtigen. Bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1994 seien Kilometergeld in Höhe von 43.576,00 S, Diäten in Höhe von 2.880,00 S und Telefonkosten in Höhe von 2.750,00 S als Betriebsausgaben abzuziehen. Die Umsätze des Jahres 1995 enthielten noch nicht vereinnahmte Entgelte in Höhe von 70.905,24 S und seien daher, da der Bw seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuere, entsprechend zu vermindern.

Der im Jahr 1997 hinzugerechnete Betrag in Höhe von 324.362,16 S (Z) sei noch nicht zugeflossen.

Bezüglich Zuschätzung bringt der Bw vor, dass die Betriebsprüfung eine Einmalzahlung auf sein Konto in Höhe von 168.000,00 S festgestellt und diesen Betrag im Jahr 1995 erstmalig und sodann auch in den Jahren 1996 und 1997 als Grundlage und Rechtfertigung für eine Hinzurechnung herangezogen habe. Dies sei zu Unrecht erfolgt. Der Bw habe dem Finanzamt den Nachweis über die Herkunft dieses Geldbetrages erbracht. Der Betrag stünde im Zusammenhang mit Geldtransaktionen, die anlässlich des Verkaufs eines Hauses und des Neubaus eines Hauses, für das auch die Eltern leihweise Geldmittel zur Verfügung gestellt hätten, getätigt worden seien. Aus den Beilagen E und F zur Berufung – in der vom Bw unterfertigten Beilage E wird auf ein beigelegtes Sparbuch verwiesen, aus dem ersichtlich sei, dass am 21. Juli 1995 ein Betrag von 45.000,00 S und am 28. August 1995 ein Betrag von 62.000,00 S behoben und jeweils auf ein Konto des Bw einbezahlt worden sei, auch seine Gattin habe fallweise Geld überwiesen; in Beilage F teilt der Bw seinem steuerlichen Vertreter u.a. mit, von seinen Eltern 170.000,00 S für den Hausbau erhalten zu haben, hinsichtlich eines von den Eltern der Gattin für diesen Zweck erhaltenen Betrages bestünde derzeit ein Ausstand von 290.000,00 S – sei ersichtlich, dass die Geldmittel der Eltern noch nicht zur Gänze zurückbezahlt seien. Auch sei es dem Bw nicht möglich, im Rahmen seiner Tätigkeit als Vertreter Einmalbeträge in dieser Höhe zu lukrieren. Die Schlussbesprechung sei für den Bw überraschend und ohne seinen steuerlichen Vertreter durchgeführt worden. Er sei davon ausgegangen, dass eine Hinzurechnung unterbleibe, weil er den Nachweis über die Herkunft des Geldes zunächst mündlich und später auch schriftlich erbracht habe.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 6. Oktober 2000 verweist die Betriebsprüfung bezüglich Einkommensteuer 1994 darauf, dass die in der Berufung beantragten Kilometergelder von 43.576,00 S und Telefonkosten von 2.750 bereits als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien. Berechtigt sei hingegen das Berufsbegehren, Diäten in Höhe von 2.880,00 S als zusätzliche Betriebsausgaben abzuziehen.

Zum Begehren des Bw, die Umsätze des Jahres 1995 um noch nicht vereinnahmte Entgelte in Höhe von 70.905,24 S zu vermindern, legt der Prüfer unter Auflistung der in diesem Jahr

ausgestellten Ausgangsrechnungen dar, dass die offenen Rechnungen von 31.500,00 S und 39.405,24 S, insgesamt sohin 70.905,24 S, ebenfalls bereits berücksichtigt worden, daher in dem im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Umsatz von 273.250,01 S nicht enthalten seien.

Bezüglich Zuschätzung verweist der Prüfer auf die in Tz 15 des BP-Berichts dargestellten Mängel. Die Zuschätzung sei für das Jahr 1995 in Höhe der Differenz zwischen den baren Einnahmen und den nicht eindeutig geklärten Bareinzahlungen auf den Bankkonten vorgenommen worden:

07.02.95	12.000,00	Konto	1
21.03.95	45.000,00	Konto	2
08.04.95	15.000,00	Konto	2
20.07.95	168.000,00	Konto	1
21.07.95	50.000,00	Konto	1
01.09.95	57.000,00	Konto	1
07.09.95	10.000,00	Konto	1
12.09.95	20.000,00	Konto	1
19.09.95	20.000,00	Konto	1
10.10.95	20.000,00	Konto	1
10.10.95	30.000,00	Konto	1
04.12.95	36.000,00	Konto	1
<hr/>			
	483.000,00		
	-299.870,40	Bruttoeinnahmen	
	183.129,60	Differenz	
	200.000,00	Differenz gerundet	

Bei dieser Berechnung seien jedoch drei durch Banküberweisung beglichene Rechnungsbeträge über insgesamt rund 110.000,00 S unrichtigerweise den baren Einnahmen zugerechnet worden, weshalb die ungeklärte Differenz auf rund 300.000,00 S zu erhöhen sei. Auch für das Jahr 1996 ergebe sich die Schätzungsberechtigung aus den in Tz 15 BP-Bericht dargestellten Mängeln. Die Schätzung beruhe auf folgenden ungeklärten Bareinlagen bzw. Überweisungen:

05.01.96	40.000,00	Konto	1
31.01.96	60.000,00	Konto	1
10.04.96	30.000,00	Konto	2
14.06.96	10.000,00	Konto	2
23.10.96	9.900,00	Konto	3
11.12.96	10.000,00	Konto	2
30.12.96	13.000,00	Konto	2
<hr/>			
	172.900,00		

Dieser Betrag sei auf 200.000,00 S gerundet worden, weil vom Konto 3 nur vereinzelt Auszüge vorgelegen seien, und vom Konto 4 die ersten 10 Auszüge gefehlt hätten. Die Einnahmen laut Erklärung, die bisher nicht erklärten Provisionen, die Einnahmen aus dem privaten Hausverkauf sowie Überweisungen der Ehegattin würden auf den Bankkonten aufscheinen und könnten daher nicht zu baren Einlagen geführt haben. Der Bw habe im Jahr

1996 drei Ausgangsrechnungen ausgestellt. Diese Ausgangsrechnungen enthielten Provisionen für insgesamt fünf Vermittlungsgeschäfte. In Anbetracht der relativ hohen Kosten und Kilometerleistungen sowie der nicht vorhandenen Einnahmenaufzeichnungen sei es nicht denkunmöglich, dass Geschäftsvorfälle nicht erklärt wurden.

Dem Vorbringen des Bw über die vermeintliche Herkunft der Bareinzahlungen hält der Prüfer entgegen, dass das erwähnte Sparbuch nicht vorgelegt worden sei. Der Bw habe weiters zwar per Fax eine Bestätigung seines Vaters über einen Betrag von 170.000,00 S übermittelt, der am 9. Juni 2000 verlangte Nachweis in Form eines Kontoauszugs oder eines Sparbuchs sei aber nicht erbracht worden. Die in der Berufung genannten Überweisungen der Gattin könnten bare Einzahlungen nicht erklären.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt legte der Bw dem Prüfer Unterlagen zur Aufklärung der Bareinzahlungen vor.

Der Prüfer ergänzte daraufhin am 28. November 2000 seine Stellungnahme. Nach Prüfung der vorgelegten Unterlagen hätten mehrere Beträge im Sinne des Bw aufgeklärt werden können.

Für die Zuschätzung würden sich daher folgende Beträge ergeben:

1995				aufgeklärt:	Differenz
07.02.95	12.000,00	Konto	1	-12.000,00	0,00
21.03.95	45.000,00	Konto	2		45.000,00
08.04.95	15.000,00	Konto	2		15.000,00
20.07.95	168.000,00	Konto	1	-168.000,00	0,00
21.07.95	50.000,00	Konto	1	-50.000,00	0,00
01.09.95	57.000,00	Konto	1	-57.000,00	0,00
07.09.95	10.000,00	Konto	1	-10.000,00	0,00
12.09.95	20.000,00	Konto	1	-20.000,00	0,00
19.09.95	20.000,00	Konto	1		20.000,00
10.10.95	20.000,00	Konto	1	-20.000,00	0,00
10.10.95	30.000,00	Konto	1	-30.000,00	0,00
04.12.95	36.000,00	Konto	1	-36.000,00	0,00
483.000,00					80.000,00
				netto:	66.666,67
1996				geklärt:	Differenz
05.01.96	40.000,00	Konto	1	-40.000,00	0,00
31.01.96	60.000,00	Konto	1		60.000,00
10.04.96	30.000,00	Konto	2	-30.000,00	0,00
14.06.96	10.000,00	Konto	2		10.000,00
23.10.96	9.900,00	Konto	3		9.900,00
11.12.96	10.000,00	Konto	2		10.000,00
30.12.96	13.000,00	Konto	2		13.000,00
172.900,00					102.900,00
				netto:	85.750,00

Für das Jahr 1995 seien daher netto 66.667,00 S, für das Jahr 1996 netto 85.750,00 S zuzuschätzen.

Hinsichtlich der Zuschätzung für das Jahr 1997 führt der Prüfer in seinen Stellungnahmen aus, dass sich auch für dieses Jahr die Schätzungsberechtigung aus der unterlassenen Führung von Einnahmenaufzeichnungen sowie aus nicht erklärten Einnahmen ergebe. Die Differenz bei den Umsätzen in Höhe von rund 320.000,00 S habe nicht aufgeklärt werden können. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung seien die einzelnen bezahlten Ausgangsrechnungen dargestellt worden. Für alle die Fa. Z betreffenden Umsätze würden saldierte Ausgangsrechnungen vorliegen. Aus welchen Rechnungen sich der in der Berufung angeführte Betrag in Höhe von 324.362,16 S zusammensetze, könne nicht nachvollzogen werden. Die Betriebsprüfung habe sich bei der Höhe der Zuschätzung an den Vorjahren orientiert, da es nicht unlogisch sei, von einer jährlichen Verkürzung der Umsätze in etwa gleicher Höhe auszugehen. Auf Grund der Verringerung des Zuschätzungsbetrages für das Jahr 1996 sei auch die Zuschätzung für das Jahr 1997 auf brutto 100.000,00 S (netto 83.333,00 S) zu verringern.

Das Finanzamt erließ den Stellungnahmen des Prüfers Rechnung tragende teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen. Dabei wurde für die Jahre 1994 und 1995 auch das beantragte Vorsteuerpauschale in Höhe von 4,3 % der Umsätze berücksichtigt.

Der Bw beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz. Darin erklärte er, aus ökonomischen Gründen auf eine Wiederholung der Berufungsinhalte zu verzichten.

In der am 18. Oktober 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wandte der steuerliche Vertreter des Bw zunächst ein, es sei zu berücksichtigen, ob nicht bereits Verjährung eingetreten sei. Ferner habe der Bw sehr wohl Aufzeichnungen geführt, wenn auch keine professionellen. Der Bw erläuterte zu der für das Jahr 1997 festgestellten Differenz, dass diese eine von ihm geführte Baustelle betreffe. Es sei in diesem Zusammenhang zu einem Gerichtsverfahren mit dem Bauherrn, Z, gekommen. Der Bw habe den Prozess verloren, Z Rechnungsbeträge von insgesamt rund 541.000,00 S nicht beglichen. Dieser Betrag sei aber in der Buchhaltung des Bw als Einnahme erfasst worden. Zum Beweis werde das Urteil des Landesgerichts Steyr vom Dezember 1999 vorgelegt.

Der als Vertreter des Finanzamtes erschienene Prüfer hielt dem entgegen, dass ihm lediglich eine Excel-Liste für das Jahr 1997 vorgelegt worden sei (Bl. 114 bis 119 Arbeitsbogen). Weiters habe er sämtliche Rechnungen des Jahres 1997, die mit einem Saldierungsvermerk des Bw versehen, d.h. von diesem als bezahlt bezeichnet waren, in einer Aufstellung (Bl. 92 Arbeitsbogen) aufgelistet. Die im vorgelegten Urteil genannten Rechnungen wären in dieser Aufstellung, weder dem Datum noch den Beträgen nach, nicht enthalten.

Der steuerliche Vertreter meinte zu den Differenzen, dass bei Bauabrechnungen Abstriche üblich seien. Er kenne die Rechnungen zwar im Einzelnen nicht, es könne sich aber, da sie in der Aufstellung des Prüfer nicht aufschienen, nur um nachträgliche Korrekturen handeln. Festzuhalten sei auch, dass der Bw aus dem betreffenden Bauvorhaben mehr Ausgaben als Einnahmen gehabt habe.

Über Einwand des steuerlichen Vertreters, dass die Differenz von 324.316 S für ihn nicht nachvollziehbar sei, verwies der Prüfer auf die Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Der steuerliche Vertreter beantragte schließlich aus zwei Gründen die Vertagung der Verhandlung.

Zum einen deshalb, weil nicht feststehe, ob die in der Umsatzsteuererklärung 1997 enthaltenen Vorsteuerbeträge von 373.298,00 S richtig sind. Aus der vom Bw vorgelegten Exceltabelle würde sich nämlich eine Vorsteuer von 479.029,72 S ergeben. Falls es noch Aufzeichnungen gebe, wolle er versuchen, die Differenz aufzuklären. Diesem Antrag wurde mit dem Hinweis nicht entsprochen, dass sich der Betrag von 479.029,72 S laut Bl. 20/1997 Einkommensteuerakt zusammensetze aus einer Vorsteuer von 372.298,00 S und einer Einfuhrumsatzsteuer von 106.733,00 S. Beide Beträge seien in der Umsatzsteuererklärungen enthalten. Die Einfuhrumsatzsteuer sei laut Tz 20 Betriebsprüfungsbericht um bestimmte Beträge korrigiert worden, sodass diese im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 1997 letztlich mit 80.096,00 S berücksichtigt worden sei.

Zum anderen beantragte der steuerliche Vertreter die Vertagung deshalb, weil für ihn die Einlösung der in der Aufstellung des Prüfers bei einzelnen Rechnungen als Zahlungsart angeführten Schecks nicht nachvollziehbar sei. Er wolle überprüfen, ob die Schecks tatsächlich eingelöst wurden. Auf Grund der Streitigkeiten mit dem Auftraggeber sei die Scheckeinlösung nicht sichergestellt. Diesem Antrag wurde aus den im Folgenden noch darzulegenden Gründen nicht entsprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 1994:

Der Bw hat im Jahr 1994 folgende Umsätze erzielt:

Honorar für Vortragstätigkeit an VHS (Bl. 30/1994 E-Akt)	18.832,00
Provisionen für Versicherungsvermittlungen (Bl. 30/1994 E-Akt)	50.492,39
Provisionen Immobilienvermittlung	<u>222.638,20</u>
	291.962,59

Gemäß § 6 Z 18 (des im Jahr 1994 noch anzuwendenden) UStG 1972 waren im Jahr 1994 Umsätze der Kleinunternehmer, das sind solche, deren Umsätze im Veranlagungszeitraum 300.000,00 S nicht überstiegen, von der Umsatzsteuer befreit. Gemäß der im Veranlagungsjahr 1994 anzuwendenden Bestimmung des § 6a UStG 1972 (BGBl 1993/818) konnte der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1972 befreit waren, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Z 18 verzichtet.

Verzichtserklärungen nach § 21 Abs. 8 UStG 1972, die bis Ende 1993 abgegeben wurden, verloren mit Ablauf dieses Jahres ihre Wirksamkeit. Sie waren nicht automatisch als Verzichtserklärungen gemäß § 6a anzusehen. Auch eine Bindungswirkung über das Jahr 1993 hinaus konnten derartige Verzichtserklärungen nicht entfalten. Um die Anwendung des § 6 Z 18 UStG 1972 (bzw. ab 1995 des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) auszuschließen, musste daher, auch wenn in der Vergangenheit eine Verzichtserklärung nach § 21 Abs. 8 abgegeben wurde, erneut eine solche nach § 6a UStG 1972 (bzw. § 6 Abs. 3 UStG 1994) abgegeben werden (Ruppe, UStG³, § 6 Tz 472).

Der Bw hat am 6. Dezember 1995 eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 1995 abgegeben (Bl. 14/Dauerbelege E-Akt). Es ist jedoch nicht aktenkundig, dass der Bw für das Jahr 1994 eine Verzichtserklärung gemäß § 6a UStG 1972 abgegeben hätte. Ob allenfalls für Vorjahre eine Verzichtserklärung nach § 21 Abs. 8 UStG 1992 bestanden hat, ist aus den zuvor genannten Gründen unerheblich.

Daraus folgt, dass die vom Bw im Jahr 1994 erzielten Umsätze, die mit insgesamt 291.962,59 S die für die Steuerbefreiung gemäß § 6 Z 18 UStG 1972 maßgebliche Grenze von 300.000,00 S nicht überstiegen haben, mangels Verzichts auf diese Befreiung steuerfrei sind. Ein Vorsteuerabzug ist gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1972 ausgeschlossen. Dass der Bw im Jahr 1994 Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1972 ausgestellt hätte und daher die Mehrwertsteuer auf Grund der Rechnung schulden würde, ist durch die Feststellungen der Betriebsprüfung nicht hervorgekommen.

Im Ergebnis war daher der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 stattzugeben und die Umsatzsteuer mit Null festzusetzen.

2. Einkommensteuer 1994:

Dem Begehren des Bw, Diäten in Höhe von 2.880,00 S als weitere Betriebsausgaben anzuerkennen, wird, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung, entsprochen. Nicht berechtigt ist hingegen das Begehren, Kilometergelder in Höhe von 43.576,00 S und Telefonkosten in Höhe von 2.750,00 S als Betriebsausgaben abzuziehen, wurden diese

Beträge doch, worauf der Prüfer in seiner Stellungnahme zutreffend hinweist, im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1994 ohnehin bereits als Betriebsausgaben berücksichtigt (vgl. Tz 36 BP-Bericht und Bl. 30/1994 Einkommensteuergesetz). Der Bw hat den Erläuterungen in der Stellungnahme auch nichts weiter entgegengesetzt.

Im Ergebnis war daher der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1994 teilweise stattzugeben.

3. Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997:

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

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

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (z.B. VwGH 29.1.2004, 2001/15/0022).

2.2. Die Feststellungen der Betriebsprüfung über einen beim Bw eingetretenen Vermögenszuwachs beruhen darauf, dass der Bw die Herkunft von Beträgen, die bar auf dessen Bankkonten einbezahlt wurden, nicht nachgewiesen habe.

Dieser Vermögenszuwachs sei im Jahr 1995 insoweit unaufgeklärt geblieben, als die Summe der nicht nachgewiesenen Bareinzahlungen die baren Bruttoeinnahmen aus der Vermittlungstätigkeit des Bw überstieg, also nicht den Einnahmen aus seiner gewerblichen Betätigung zugeordnet werden konnte. Die unaufgeklärte Differenz des Jahres 1995 habe laut Betriebsprüfungsbericht 183.000,00 S (483.000,00 S Bareinzahlungen abzüglich rund

300.000,00 S Bareinnahmen), laut Stellungnahme zur Berufung um rund 100.000,00 S mehr betragen, weil die bar eingenommenen Vermittlungsprovisionen nur rund 200.000,00 S ausgemacht hätten.

Der Bw hat, wie der ergänzenden Stellungnahme des Prüfers zu entnehmen ist, für das Jahr 1995 hinsichtlich mehrerer Bareinzahlungen über insgesamt 403.000,00 S sein Berufungsvorbringen, die Geldbeträge würden von den Eltern, der Gattin oder Sparbuchabhebungen stammen, durch die Vorlage von Unterlagen unter Beweis gestellt. Dadurch reduzierten sich die gesamten (noch) aufklärungsbedürftigen Bareinzahlungen des Jahres 1995 von 483.000,00 S auf 80.000,00 S. Das Finanzamt verringerte daraufhin die auf diesem Titel beruhende Zuschätzung in der Berufungsvorentscheidung auf netto 66.667,00 S.

Dabei wurde jedoch übersehen, dass das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1995, im Einklang mit den Feststellungen der Betriebsprüfung, richtigerweise nur die Differenz zwischen den ihrer Herkunft nach nicht zuordenbaren Bareinzahlungen und den baren Betriebseinnahmen als zur Schätzung Anlass gebenden unaufgeklärten Vermögenszuwachs behandelt hat. Ein Vermögenszuwachs ist nämlich nur insoweit als unaufgeklärt anzusehen, als er weder aus Einnahmen, die nicht der Einkommensteuer unterliegen, noch aus dem erklärten Einkommen herrühren kann (VwGH 3.6.1992, 90/13/0139). Da aber von den gesamten aufzuklärenden Bareinzahlungen in Höhe von 483.000,00 S solche über insgesamt 403.000,00 S mittlerweile mit nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vorgängen erklärt bzw. nachgewiesen wurden, und der Restbetrag von 80.000,00 S in den bar eingenommenen Vermittlungsprovisionen von rund 200.000,00 S Deckung findet, verbleibt kein unaufgeklärter Vermögenszuwachs, weshalb für das Jahr 1995 keine aus einem solchen Titel resultierende Schätzungsberechtigung mehr besteht.

Die Betriebsprüfung hat zwar für das Jahr 1995 weiters festgestellt, dass der Bw keine Einnahmenaufzeichnungen geführt habe. Dieser formelle Mangel reicht aber nach den für das Jahr 1995 vorliegenden Verhältnissen für sich als Grundlage für eine Zuschätzung nicht aus.

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022).

Der Bw hat im Jahr 1995 Provisionen für die Vermittlung von Immobiliengeschäften erzielt. Die in diesem Jahr an seine Auftraggeber, die X Immobilien und in einem Fall die W Bauträger GmbH, ausgestellten Rechnungen hat der Bw seinen Steuererklärungen beigelegt (Bl. 5

bis 16/1995 Einkommensteuergesetz). Aus diesen, in ihrer Anzahl überschaubaren, Rechnungen lassen sich die Besteuerungsgrundlagen ermitteln. Dass der Bw im Jahr 1995 weitere, bis dahin nicht offen gelegte Einnahmen erzielt hätte, ist durch die Feststellungen der Betriebsprüfung nicht hervorgekommen. Eine Anfrage bei X Immobilien hat lediglich ergeben, dass ein Teil der in den vorgelegten Rechnungen ausgewiesenen Provisionen mangels Zuflusses noch nicht im Jahr 1995 steuerlich zu erfassen ist. Damit liegen aber keine Mängel vor, die geeignet wären, die sachliche Richtigkeit bzw. Vollständigkeit der aus den vorgelegten Rechnungen ermittelbaren Besteuerungsgrundlagen in Zweifel zu ziehen.

Mangels Vorliegens einer Schätzungsberechtigung war daher der Berufung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1995 stattzugeben. Bei Berechnung der Umsatzsteuer werden, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung, die vom Bw beantragten Vorsteuern nach dem Durchschnittssatz laut der Verordnung BGBl 627/1983 (4,3 % des Umsatzes) abgezogen.

2.3. Anders verhält es sich mit dem für das Jahr 1996 festgestellten Vermögenszuwachs. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die erklärten Einnahmen, ebenso wie bisher nicht erklärte Provisionen, auf den Bankkonten aufscheinen würden, die baren Einzahlungen daher nicht mit dem erklärten bzw. bekannten Einkommen des Bw in Verbindung gebracht werden könnten, blieb unwiderlegt. Von den insgesamt aufklärungsbedürftigen Bareinzahlungen über 172.900,00 S konnte der Bw, wie den Ausführungen des Prüfers in seiner ergänzenden Stellungnahme vom 28. November 2000 zu entnehmen ist, lediglich 70.000,00 S mit nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vorgängen erklären. Die restlichen Bareinzahlungen über insgesamt 102.900,00 S blieben unaufgeklärt.

Einen weiteren Versuch, auch die Herkunft dieser Beträge aufzuklären bzw. nachzuweisen, hat der Bw nicht unternommen. In dem nach Ergehen der Berufungsvorentscheidungen, die zur Begründung u.a. auf die Stellungnahme vom 28. November 2000 verweisen, gestellten Vorlageantrag erklärt der Bw lediglich, aus ökonomischen Gründen auf eine Wiederholung der Berufungsinhalte zu verzichten. Mit den die Behauptungsebene nicht verlassenden Erklärungsversuchen in der Berufung, die sich mit dem Hinweis auf im Juli und August 1995 getätigte Sparbuchabhebungen (Beilage E der Berufung) und im Jahr 1995 von den Eltern erhaltener Barbeträge zudem bloß auf das Jahr 1995 beziehen, wird die Herkunft der noch nicht aufgeklärten Bareinzahlungen des Jahres 1996 jedenfalls nicht dargetan.

Da der aus den Bareinzahlungen resultierende Vermögenszuwachs insoweit unaufgeklärt geblieben ist, besteht nach § 184 Abs. 2 BAO die Berechtigung bzw. Verpflichtung, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Das Finanzamt hat daher den ungeklärten Vermögenszuwachs von 102.900,00 S zu Recht den vom Abgabepflichtigen

erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet bzw. Umsatz und Gewinn des Jahres 1996 um den Nettobetrag dieses Zuwachses in Höhe von 85.750,00 S erhöht.

Der - außerdem bloß auf die im Jahr 1995 in dieser Höhe einmalige Einzahlung über 168.000,00 S bezogene - Einwand des Bw, er hätte als Vertreter Einmalbeträge in der festgestellten Höhe nicht lukrieren können, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Die für das Jahr 1996 unaufgeklärt gebliebenen Bareinzahlungen zwischen rund 10.000,00 S und 60.000,00 S lagen, wie die für die Jahre 1995 und 1996 vorliegenden Rechnungen zeigen (z.B. Rechnung W vom 27. Oktober 1995 über 62.500,00 S, Bl. 14/1995 Einkommensteuerakt; Rechnung X vom 29. November 1995 über 76.405,25 S, Bl. 16/1995 Einkommensteuerakt; Rechnung C vom 20. Dezember 1996 über 85.000,00 S, Bl. 2/1996 Einkommensteuerakt), jedenfalls im Bereich der vom Bw aus seiner Maklertätigkeit erzielbaren Vermittlungsprovisionen.

Der Berufung war daher hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1996 im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 6. Dezember 2000 teilweise Folge zu geben.

2.3. Gemäß §§ 124 bis 126 BAO haben Abgabepflichtige für Zwecke der Erhebung der Abgaben Bücher zu führen oder ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Die nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sollen gemäß § 131 BAO u.a. der Zeitfolge nach geordnete, vollständige, richtige und zeitgerechte Eintragungen enthalten, Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden, die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten bzw. in diesen Büchern verzeichnet werden.

Der Bw hat nach den unwiderlegt gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung u.a. auch für das Jahr 1997 keine den Vorschriften des § 131 BAO entsprechenden Aufzeichnungen geführt. Die in einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1997 in Form einer Excel-Tabelle (Bl. 15 bis 20/1997 E-Akt) erstellte Auflistung vom Bw eingekaufter und weiterverrechneter Artikel, unter Angabe der jeweiligen Einkaufs- und Weiterverkaufspreise, stellt keine ordnungsgemäße Aufzeichnung im Sinne des § 131 BAO dar. Im Gegensatz zum Jahr 1995 lässt es der Umfang der im Jahr 1997 entfalteten Betätigungen des Bw, insbesondere aus dem in diesem Jahr begonnenen Fertighaus- und Baustoffhandel, mit erklärten Umsätzen von rund 2 Mio S nicht zu, aus einer losen Sammlung von Belegen zuverlässige Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

Deutlich wird dies schon dadurch, dass die vom Bw, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten berechnet und auf dessen Gewinnermittlung unstrittig die Grundsätze der Einnahmen- Ausgabenrechnung anzuwenden sind, für das Jahr 1997 erklärten Umsätze von

2.085.923,80 S von der Summe jener Rechnungsbeträge, die der Bw nach den von ihm auf den Rechnungen angebrachten Saldierungsvermerken und den von der Betriebsprüfung festgestellten Bankeingängen im Jahr 1997 vereinnahmt hat, abweichen.

Der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter hatten hinreichend Gelegenheit, auf die in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung (Bl. 46 Dauerbelege E-Akt) enthaltene Auflistung - jeweils unter Angabe von Datum, Rechnungsnummer und Betrag - jener Rechnungen, die der Bw mit einem Zahlungsvermerk (bar bzw. mit Scheck) versehen hatte, einzugehen. Konkretes wurde aber weder in der im August 2000 eingebrachten Berufung, wo die von der Betriebsprüfung errechnete Differenz von 324.362,16 S mit dem schlichten Bemerkern „Z noch kein Zufluss“ erklärt wurde, noch im Vorlageantrag, wo aus ökonomischen Gründen auf eine Wiederholung der Berufungsinhalte verzichtet wurde, vorgebracht. Der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter ließen es sohin jahrelang unversucht, etwas zur Aufklärung der Ursachen für die Differenzen zwischen den saldierten Ausgangsrechnungen und den vom Bw erklärten Umsätzen beizutragen.

Erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung, und nach nunmehr jahrelanger Verfahrensdauer, präsentierte der Bw ein aus dem Jahr 1999 datierendes Gerichtsurteil, welches den Nachweis für den Verbleib der vom Prüfer festgestellten Differenz liefern sollte. Die im Urteil genannten Rechnungen vom 13. November 1997 über 110.118,20 S und 252.963,60 S sowie vom 21. Dezember 1997 über 184.026,50 S, deren Bezahlung durch Z der Bw eingeklagt hatte, können aber weder dem Datum nach noch betraglich den in der Aufstellung der Betriebsprüfung angeführten Rechnungen zugeordnet werden. Zudem wurden die in der Aufstellung genannten Rechnungen ja bezahlt, während das Urteil solche betrifft, deren Bezahlung Z verweigert hat; mangels Zuflusses im Jahr 1997 sind diese Rechnungen für das Berufungsverfahren unerheblich. Die im Urteil genannten Rechnungen können daher die aus der Aufstellung der Betriebsprüfung ersichtliche Differenz nicht erklären. Inwiefern der Einwand des steuerlichen Vertreters, bei Bauabrechnungen seien Abstriche üblich bzw. es könne sich bei den im Urteil genannten Rechnungen nur um nachträgliche Korrekturen handeln, angesichts der auf die Gewinnermittlung des Bw anzuwendenden Grundsätze zur Aufklärung der Differenz beitragen könnte, kann nicht nachvollzogen werden.

Ebenfalls erstmals in der Berufungsverhandlung stellte der steuerliche Vertreter des Bw das Ansinnen, die tatsächliche Einlösung der vom Bw als Bezahlung einzelner Rechnungen übernommener Schecks überprüfen zu wollen. Dem mit diesem Ansinnen verbundenen Vertagungsbegehren war aus mehreren Gründen nicht zu folgen.

Es ist zunächst nicht ersichtlich, was den steuerlichen Vertreter daran gehindert hätte, sich mit der in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung enthaltenen Auflistung

der saldierten Rechnungen beizeiten auseinanderzusetzen und bei ihm allenfalls auftretende Zweifel an der Richtigkeit der von seinem Mandanten angebrachten Saldierungsvermerke durch Rücksprache mit diesem zu beseitigen. Die mündliche Berufungsverhandlung dient jedenfalls nicht dazu, den steuerlichen Vertreter erst mit der Sachlage vertraut zu machen. Es ist daher auch nicht angebracht, die mündliche Verhandlung zu vertagen, um den steuerlichen Vertreter die Erlangung der nötigen Sachverhaltskenntnisse, ob sich diese nun auf die Richtigkeit der von seinem Mandanten erklärten Vorsteuerbeträge oder die Einlösung von diesem erhaltener Schecks beziehen, zu ermöglichen.

Ferner ist das Ansinnen des steuerlichen Vertreters schon deshalb unbeachtlich, weil im Zuge der Betriebsprüfung auch die Einlösung der Schecks kontrolliert wurde, und zwar durch Überprüfung der Eingänge auf dem Konto des Bw bei der Bank (Bl. 93 Arbeitsbogen). Danach wurden hinsichtlich der mit Scheck beglichenen Rechnungen folgende Einlösungen auf dem genannten Konto festgestellt:

		AB Bl.	Scheck
Re 2.9.97 - 0003/1	181.371,42	94	
Re 2.9.97 - 0004/1	229.428,48	95	229.428,48
Re 9.9.97 - 0005/1	134.151,19	97	134.151,19
Re 19.9.97 - 0006/1	95.803,00	98	
Re 19.9.97 - 0007/1	209.720,89	99	303.876,46
Re 19.9.97 - 0008/1	767.156,94	100	613.915,94
Re 14.10.97 - 0009/1	536.598,94	101	
Re 14.10.97 - 00010/1	12.904,20	102	549.503,14
Re 31.10.97 - 00012/1	51.041,50	104	
Re 14.10.97 - 00010/1	124.418,00	105	124.418,00

Damit ist bis auf einen Scheck die Einlösung sämtlicher Schecks dokumentiert. Dieser eine Scheck betrifft die Rechnung 97-0008/1 vom 19. September 1997 über 767.156,94 S (Bl. 100 Arbeitsbogen). Zur Begleichung dieser Rechnung erhielt der Bw zwei Schecks, wovon einer über 613.915,94 S auf dem erwähnten Konto eingelöst wurde. Wie und wann die Einlösung des zweiten Schecks über 153.241,00 S erfolgte, konnte die Betriebsprüfung zwar nicht feststellen. Daraus kann aber schon deshalb nicht abgeleitet werden, dass der Bw den betreffenden Betrag nicht vereinnahmt hätte, weil Scheckzahlungen grundsätzlich mit der Übernahme des Schecks zufließen (vgl. VwGH 19.12.1990, 87/13/147). Dass Z versucht hätte, eine Rechnung mit einem nicht gedeckten Scheck zu begleichen, hat der Bw weder während des Prüfungs- noch während des Berufungsverfahrens behauptet. Es ist auch nicht anzunehmen, dass Z gerade für einen Teil des Rechnungsbetrages vom 19. September 1997 einen ungedeckten Scheck ausgestellt hätte, zumal sämtliche anderen Scheckzahlungen, und so auch jene im Folgemonat, anstandslos abgewickelt wurden.

Dem im Gerichtsverfahren erstatteten Vorbringen des Bw lässt sich der Vorwurf der Ausstellung eines ungedeckten Schecks durch Z ebenfalls nicht entnehmen. Der Bw hat in seiner Klage vielmehr ausgeführt, dass Z, bis auf die drei eingeklagten, sämtliche Rechnungen

anstandslos bezahlt habe. Die vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung geäußerte Vermutung, dass auf Grund der Streitigkeiten mit dem Auftraggeber die Scheckeinlösung nicht gesichert sei, ist mit diesem Klagsvorbringen seines Mandanten nicht in Einklang zu bringen.

Zudem kann die Differenz zwischen den vom Bw erklärten und den laut Rechnungen vereinnahmten Umsätzen schon der Höhe nach nicht auf den Scheckbetrag von 153.241,00 S zurückgeführt werden, und zwar schon deshalb nicht, weil die Differenz keineswegs nur die Geschäftsbeziehung mit Z betrifft. Dazu ist zunächst Folgendes zu bemerken:

Bei Durchsicht der in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung enthaltenen Auflistung der Ausgangsrechnungen fällt auf, dass darin zwei Rechnungen mit dem selben Rechnungsdatum (2. September 1997) und der selben Rechnungsnummer (97-0004/1), einmal über 229.428,48 S (Bl. 95 Arbeitsbogen) und einmal über 227.699,04 S (Bl. 96 Arbeitsbogen), enthalten sind. Obwohl es der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter, denen die Auflistung lange bekannt war, unterlassen haben, von sich aus eine allenfalls irrtümlich erfolgte zweimalige Rechnungsausstellung einzuwenden, war von Amts wegen auf das Vorliegen eines solchen Umstandes zu schließen. Abgesehen von den identen Rechnungsdaten spricht für dieses Ergebnis auch der Inhalt der verrechneten Leistungen. Es wurden nämlich, bis auf eine Position, jeweils die selben Leistungen verrechnet. Die Rechnung über 229.428,48 S enthält als weitere Position 7 Stk. Kantholz, was – auch dem zwischen den beiden Rechnungen bestehenden Differenzbetrag von 1.729,44 S nach – darauf schließen lässt, dass diese Position in der ersten Rechnung vergessen und eine neue, um diese Position ergänzte Rechnung ausgestellt wurde. Auch führt dies zu einer Rechnungssumme, die im Bereich der von Z im Gerichtsverfahren genannten Zahlung von 2.365.233,00 S liegt. Der Prüfer konnte das Vorliegen einer irrtümlichen doppelten Rechnungsausstellung ebenfalls nicht ausschließen. Die Rechnung über 227.699,04 S war daher bei Abstimmung der erklärten und der aus den saldierten Rechnungen ermittelbaren Umsätze außer Ansatz zu lassen. Bemerkt wird, dass diese Rechnung auch keine Steuerschuld kraft Rechnungslegung begründet kann, da sie nicht sämtliche der in § 11 UStG geforderten Angaben, namentlich keinen Tag der Lieferung bzw. Leistungszeitraum, enthält (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0022).

Dass auch nach Außerachtlassung der erwähnten Rechnung Differenzen verbleiben, zeigt die folgende, an die Auflistung in der Beilage zur Niederschrift anknüpfende Aufstellung:

Datum	Rechn.Nr.	Brutto	Arbeits- bogen	EST-Akt
27.8.1997	97-0003/1	181.371,42	Bl. 94	
2.9.1997	97-0004/1	229.428,48	Bl. 95	

9.9.1997	97-0005/1	134.151,19	Bl. 97
19.9.1997	97-0006/1	95.883,00	Bl. 98
19.9.1997	97-0007/1	209.720,89	Bl. 99
19.9.1997	97-0008/1	767.156,94	Bl. 100
14.10.1997	97-0009/1	536.598,94	Bl. 101
14.10.1997	97-0010/1	12.904,20	Bl. 102
31.10.1997	97-0012/1	51.041,50	Bl. 104
	+abgez. Anzahlung	45.000,00	Bl. 104
19.11.1997	97-0016/1	124.418,00	Bl. 106
1.9.1997	Anz. Küche	64.833,00	Bl. 107
11.7.1997	Überweisung	14.688,00	Bl. 106
	Überweisung	<u>4.276,80</u>	Bl. 93
Summe Z:		2.471.472,36	
5.3.1997	C	51.840,00	Bl. 10/97
5.3.1997	C	34.560,00	Bl. 11/97
19.11.1997	Wg	33.696,00	Bl. 12/97
	HH (Überw.)	5.482,92	Bl. 93
	G (Überw.)	31.591,00	Bl. 93
26.3.1997	A	<u>36.230,00</u>	Bl. 13/97
	Gesamt:	2.664.872,28	
	Netto:	2.220.726,90	
	Erklärte Umsätze:	<u>2.085.923,79</u>	
	Differenz:	134.803,11	

Aus dieser Aufstellung ist zunächst zu ersehen, dass angesichts der als von Z stammend erkennbaren Zahlungseingänge von insgesamt 2.471.472,36 S der von Z im Gerichtsverfahren genannte Betrag von 2.365.233,00 S auch nicht sämtliche an den Bw geleistete Zahlungen umfassen kann. Weiters zeigt ein stichprobeweiser Vergleich der aufgelisteten Rechnungen mit der, der Umsatzsteuererklärung 1997 beigelegten Excel-Tabelle (Bl. 15 bis 20/1997 E-Akt), aus welcher sich die in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesenen Umsätze von 2.085.923,80 S (Bl. 20 und 28/1997 E-Akt) ergeben, dass dort etwa die Rechnung A vom 26.3.1997 über 36.230,40 S oder das am 30. Dezember 1997 überwiesene Honorar G über 31.591,00 S, nicht aufscheinen, die Differenz damit nicht ausschließlich auf die Geschäftsverbindung mit Z zurückzuführen ist, ein weiterer Hinweis darauf, dass sich der Differenzbetrag nicht mit einer vom steuerlichen Vertreter ohnedies bloß vermuteten Nichteinlösung eines von Z ausgestellten Schecks erklären lässt.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw im Jahr 1997 Einnahmen in Höhe von netto 134.802,11 S steuerlich nicht erfasst hat.

Die aus dem Unterlassen der Führung von den Vorschriften des § 131 BAO entsprechenden Aufzeichnungen resultierende formelle Mangelhaftigkeit begründet jedenfalls in Verbindung mit der Tatsache, dass der Bw Einnahmen steuerlich nicht erfasst hat, Zweifel an der Zuverlässigkeit und Glaubwürdigkeit des vom Bw erklärten Ergebnisses, weshalb im Sinne des

§ 184 BAO die Berechtigung bzw. Verpflichtung zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen besteht.

Im Rahmen der Schätzung waren die nicht erfassten Einnahmen von 134.802,11 S dem vom Bw erklärten Ergebnis hinzuzurechnen.

Die Betriebsprüfung bzw. das Finanzamt hat ferner eine Zuschätzung nach Art eines Sicherheitszuschlags vorgenommen und sich dabei der Höhe nach an dem für das Jahr 1996 festgestellten ungeklärten Vermögenszuwachs orientiert, in der Berufungsvorentscheidung dieser Anknüpfung folgend einen Zuschlag von 83.333,00 S als angemessen erachtet.

Ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung, weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (z.B. VwGH 22.2.2007, 2005/14/0111).

Was die Höhe des Sicherheitszuschlags betrifft, so kann angesichts unerfasst gebliebener Einnahmen in Höhe von rund 134.800,00 S der von der Betriebsprüfung angesetzte Zuschätzungsbetrag von rund 83.300,00 S, das sind lediglich 4 % der erklärten Einnahmen ($83.333,00 \text{ S} : 2.085.923,80 \text{ S} = \sim 4 \%$), nicht als unangemessen angesehen werden. Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Zuschätzung von 83.333,00 S ist daher bereits aus diesem Grund auch der Höhe nach berechtigt. Es ist aber auch nicht unschlüssig, hinsichtlich der Höhe des Zuschlags an den für das Jahr 1996 festgestellten ungeklärten Vermögenszuwachs anzuknüpfen, da daraus jedenfalls zu erkennen ist, dass das Unterbleiben der Erfassung weiterer Geschäftsvorfälle in diesem Ausmaß bei den vom Bw entfalteten Aktivitäten nicht unrealistisch oder außerhalb der Lebenserfahrung gelegen ist.

Damit war der Berufung auch hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1997 teilweise Folge zu geben.

4. Zum Verjährungseinwand des Bw ist Folgendes zu bemerken:

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 25. Oktober 1995 (Bl. 33 E-Akt) die Einkommensteuer für das Jahr 1994 fest. Da diese Amtshandlung – nach der seit dem AbgÄG 2004 maßgeblichen Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO - die an sich mit Ende des Jahres 1999 ablaufende fünfjährige Verjährungsfrist um ein Jahr verlängerte, war auch nach der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO bei Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 4. Juli 2000 noch keine Verjährung eingetreten.

Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wurden die angefochtenen Bescheide vom 4. Juli 2000 noch innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen.

Im Übrigen wird auf § 209a Abs. 1 BAO verwiesen, wonach einer Abgabensfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. § 209a Abs. 1 BAO versteht unter Verjährung auch die absolute Verjährung (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 209a Tz 5).

5. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer 1995:

Umsatzsteuer 1995:

Umsätze 20%:	
laut Bescheid:	416.558,25
-Zuschätzung:	<u>-166.667,00</u>
laut Berufungsentscheidung:	249.891,25
4,3% Vorsteuer:	-10.745,32

Einkommensteuer 1995:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
laut Bescheid:	307.173,00
-Zuschätzung:	<u>-166.667,00</u>
laut Berufungsentscheidung:	140.506,00

2.4. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer 1997:

Umsatzsteuer 1997:

Umsätze 20%:	
laut Bescheid:	2.576.952,96
- Einnahmendifferenz lt. Bescheid:	-324.362,16
+ Einnahmendifferenz lt. BE:	134.802,11
- Zuschätzung lt. Bescheid:	-166.667,00
+ Zuschätzung lt. BE:	<u>83.334,00</u>
laut Berufungsentscheidung:	2.304.059,11

Einkommensteuer 1997:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
laut Bescheid:	539.707,00
- Einnahmendifferenz lt. Bescheid:	-324.362,16
+ Einnahmendifferenz lt. BE:	134.802,11
- Sicherheitszuschlag lt. Bescheid:	-166.667,00
+ Sicherheitszuschlag lt. BE:	<u>83.334,00</u>
laut Berufungsentscheidung:	266.813,95

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 5. November 2007