



GZ. RV/0355-G/02

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Bertl, Fattinger & Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996-1998 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., ein gebürtiger Iraner, lebt seit seiner Studienzeit in Österreich. Seit 1975 führt er hier als Einzelunternehmer einen Teppichhandelsbetrieb. Die Gewinnermittlung für diesen Betrieb erfolgt gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Unternehmen fanden seit Beginn der 80iger Jahre des vorigen Jahrhunderts mehrmals abgabenbehördliche Betriebsprüfungen (BP) statt. Die Feststellungen im Zuge der letzten, im

Jahr 2000 durchgeführten BP betreffend die Jahre 1995 – 1998 sind Gegenstand des anhängigen Rechtsmittelverfahrens.

Der Prüfer hatte festgestellt, dass in den Bilanzen für die Jahre 1996 – 1998 jeweils beträchtliche Beträge als Privateinlagen (PE) gebucht worden waren. In den drei Jahren hatten diese Buchungen insgesamt einen Wert von 4.304.000,- S erreicht. Durch die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen waren die zu Grunde liegenden Vorgänge allerdings nicht hinreichend nachvollziehbar gewesen.

Der Bw. hatte die PE-Buchungen mit erforderlich gewordenen Bilanzbereinigungen erklärt. Tatsächlich handle es sich bei den fraglichen Buchungen nämlich um nachgeholte Ausbuchungen von tw. bereits Jahre zuvor beglichenen Lieferverbindlichkeiten (LIV) bzw. getilgten Leihgeldern. Dahinter stünden Vorgänge, die durch die besondere politische Situation im Iran seit der Machtergreifung der Mullahs im Zuge der so genannten islamischen Revolution im Jahr 1979 bedingt seien.

Seither sei u. a. ein freier Geldverkehr von und in den Iran nicht mehr möglich. In der Praxis hätten sich deshalb verschiedene Vorgangsweisen zur Umgehung dieser Beschränkungen entwickelt. So würden etwa im Ausland lebende Iraner über ihre im Land verbliebenen Geldmittel verfügen, indem sie damit Verbindlichkeiten im Iran aus Geschäftsbeziehungen mit iranischen Unternehmern (wie in seinem Fall aus Teppicheinkäufen in seiner alten Heimat) bezahlten. Eine andere Möglichkeit sei es, außerhalb des Iran Personen zu finden, deren im Iran lebende Verwandte Geldmittel benötigten, sich von diesen Auslandsiranern entweder Gelder in gängigen Auslandswährungen ausbezahlen oder aber eigene Verbindlichkeiten begleichen zu lassen und im Gegenzug deren Verwandten im Iran entsprechende Geldbeträge aus den eigenen, im Iran verbliebenen Geldmitteln zukommen zu lassen.

Derartige Vorgänge stünden auch hinter jenen Buchungen, die bei der BP aufgegriffen worden seien. Allerdings lägen die zugehörigen tatsächlichen Geldflüsse zum Teil Jahre zurück. Da es aufgrund der besonderen Umstände schwierig sei, zu Belegen über derartige Transaktionen zu gelangen, seien LIV bzw. Leihgelder wiederholt jahrelang in den Bilanzen "mitgeschleppt" worden, obwohl sie tatsächlich bereits – im Wege der dargestellten Methoden- abgestattet gewesen seien. Die Verbuchung als PE habe lediglich der buchhalterischen Bereinigung derartiger Verbindlichkeiten gedient.

Zur Herkunft seiner Geldmittel brachte der Bw. vor, er stamme aus einer vermögenden Familie, die im Iran auch beträchtliches Grundvermögen besitze. Durch die Veräußerung von Grundstücken verfüge er über entsprechende Geldmittel in seiner alten Heimat, auf welche er, bedingt durch die politische Situation, seit 1979 auf dem üblichen Weg keinen Zugriff mehr

habe. Mit Hilfe von Vertrauensleuten im Iran sei es in der Vergangenheit aber immer wieder möglich gewesen, auf den dargestellten oder ähnlichen Wegen über diese Gelder zu verfügen.

Zur Erläuterung der Mittelherkunft für die hinter den vom Prüfer aufgegriffenen PE-Buchungen stehenden Zahlungsflüsse hatte der Bw. konkret auf einen Grundverkauf im Jänner 1989 verwiesen, der einen Erlös von umgerechnet 3.950.000,- S erbracht habe, ein Betrag der ausreiche, "um sämtliche in Frage stehende Zahlungen an Lieferanten abzudecken".

Diesen Verkauf hatte der Bw. im Prüfungsverfahren erst nach mehrmaliger Aufforderung durch eine mit 22.8.2000 datierte Bestätigung der angeblichen Käuferin belegt. Ein weitergehender Nachweis über diesen Grundverkauf sei nicht möglich. Der Iran kenne nämlich weder eine meldebehördliche Erfassung seiner Bewohner noch einen Grundstückskataster. Eine dem hiesigen Grundbuch vergleichbare Einrichtung sei erst im Aufbau. Jahrhunderte lang sei Grundbesitz überhaupt nicht verbrieft, sondern lediglich durch "kollektives Wissen geschützt" gewesen. Erst seit rd. 60 Jahren würden Grundstückstransaktionen mit Hilfe von Besitzdokumenten abgewickelt, die an den Käufer übergeben und ihn damit als den rechtmäßigen Grundstückseigentümer ausweisen würden. Für jene Grundstücke, die durch Erbschaft von seinen Eltern und Großeltern in seinen Besitz gelangt seien, gebe es nicht einmal solche Besitzdokumente.

Diese allgemeine Problematik werde noch dadurch verschärft, dass seine Familie der von den nunmehrigen iranischen Machthabern massiv verfolgten, religiösen Minderheit der Baha'i angehöre. Die Angehörigen dieser Glaubensgemeinschaft seien im Iran seit 1979 weder rechts- noch geschäftsfähig. Sie könnten deshalb auf legalem Weg Grundbesitz weder kaufen noch verkaufen und hätten im Falle des bekannt Werdens von Besitztümern mit dessen Konfiszierung zu rechnen. Er könne über seinen iranischen Grundbesitz aus diesem Grund nur verdeckt und mit Hilfe von Vertrauensleuten aus seiner dort verbliebenen Familie verfügen. Im Falle einer Entdeckung bestünde neben einer drohenden Enteignung auch Gefahr für deren Leib und Leben. Eine weitergehende Beweisführung sei ihm daher nicht möglich.

Das Finanzamt (FA) hatte die Mittelherkunft der bei der BP aufgegriffenen PE als nicht hinreichend erwiesen erachtet. Der Bw. habe bereits bei der Vorprüfung im Jahr 1990 zum selben Thema einen Status seines iranischen Grundbesitzes (Stichtag 1.1.1986) vorgelegt, in welchem er sein Eigentum an zwei Grundstücken mittels Bescheinigung des Amtes für Dokumenten-Eintragung nachgewiesen habe. In den beglaubigten Übersetzungen dieser Dokumente seien die beiden Grundstücke mit Grundbuchs- und Registernummer angeführt

gewesen, woraus zu ersehen sei, dass Grundbesitz im Iran sehr wohl grundbücherlich erfasst werde. Da sich die beiden damals genannten Grundstücke nach dem Vorbringen des Bw. nach wie vor in seinem Eigentum befänden und er in der Vergangenheit gegenüber der Abgabenbehörde weiteren Grundbesitz im Iran nicht einbekannt habe, seien die nunmehr behaupteten Grundverkäufe unglaubwürdig. Dies treffe auch für die letztendlich vorgelegte Bestätigung zum angeblichen Grundverkauf aus dem Jahr 1989 zu, die einerseits drei Personen als Verkäufer nenne und andererseits den Kaufpreis aus unverständlichen Gründen auch in der österreichischen Währung ausweise. Zudem sei der dabei angewendete Umrechnungskurs nicht nachvollziehbar. Nach dem amtlichen Umrechnungskurs würde sich daraus ein völlig unrealistischer Kaufpreis von rd. 75 Millionen Schilling ergeben.

Die zu den beanstandeten PE-Buchungen vorgelegten Belege enthielten nach Ansicht des FA ebenfalls unverständlicherweise verschiedentlich Schillingbeträge, die für die Abwicklung der darin angeführten Geschäfte irrelevant gewesen seien. Dies und die darin gemachten Datumsangaben würden Zweifel an der Echtheit bzw. inhaltlichen Richtigkeit dieser Belege rechtfertigen. Zudem sei es unverständlich, weshalb die angeblich bereits Jahre davor erfolgte Bezahlung von LIV nicht bei den Bilanzerstellungen der Vorjahre hervorgekommen sei. Offenbar werde versucht, die Mittelverwendung getätigter PE in die Vorjahre zu verlagern. Da der festgestellte Vermögenszuwachs im Prüfungsverfahren nicht ausreichend aufgeklärt worden sei, sei die Behörde gem. § 184 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen befugt, ohne dass von ihr konkret jene Geschäfte nachzuweisen wären, mit denen der Bw. diesen ungeklärten Vermögenszuwachs verdient habe.

Entsprechend den Feststellungen bei der BP hatte das FA in der Folge in den nunmehr angefochtenen Abgabenbescheiden jene Beträge, die vom Prüfer als zweifelhafte PE in den Jahren 1996-1998 aufgegriffen worden waren, den Besteuerungsgrundlagen als ungeklärte Vermögenszuwächse zugerechnet. Diese Zurechnungen hatten konkret zwei Beträge im Wert von insgesamt 322.524,11 S betroffen, die per 31.12.1996 gänzlich ohne Belege als PE gebucht worden waren (TZ 13 des BP-Berichtes vom 30. Jänner 2001 und TZ 15 teilweise). Weitere PE-Buchungen im Wert von insgesamt 3.314.350,- S hatten sich nach dem Vorbringen des Bw. auf die Bezahlung von LIV durch seine Bevollmächtigten im Iran bezogen (TZ 15, 17 und 22 des BP-Berichtes). Im Ausmaß von insgesamt 667.650,- S waren die zugerechneten PE-Buchungen schließlich mit Abstattungen von LIV des Bw. außerhalb des Iran durch Dritte begründet worden (TZ 14 und 18-20 des BP-Berichtes). Von den fraglichen, als PE verbuchten Geldern waren nach dem Inhalt der zu Grunde liegenden Buchungsbelege insgesamt 643.900,- S im Prüfungszeitraum geflossen (TZ 18, 19 teilweise, 20 und 22 des BP-Berichtes).

Abgesehen von den aufgegriffenen PE-Buchungen hatte das Prüfungsverfahren nur zu einer Einzelfeststellung betreffend einen fehlenden Lieferschein geführt. Im Übrigen hatten die Überprüfungen keine Mängel im Rechenwerk des Bw. hervorgebracht.

In seiner fristgerecht gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide eingebrachten Berufung hatte der Bw. nochmals auf seine Vermögenssituation im Iran infolge einer Erbschaft nach dem im Jahr 1947 verstorbenen Familienoberhaupt verwiesen. Schon vor der islamischen Revolution sei ein Teil der geerbten Liegenschaften veräußert worden. Aus dem Erlös habe er noch zu seiner Studienzeit, somit vor Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit in Österreich, u. a. eine exklusive Vier-Zimmer-Wohnung, ein 2.000 m<sup>2</sup> großes Grundstück und eine Garconniere, alle im Stadtgebiet von G. gelegen, erworben. Nachdem seit der sogen. iranischen Revolution im Jahr 1979, seit der er den Iran nicht mehr besucht habe, der Geldtransfer nicht mehr möglich sei, werde sein Besitz im Iran, ebenso wie jener seiner Mutter und seines Bruders, von zwei Vertrauenspersonen verwaltet und bei Bedarf verwertet. Er lasse dabei seinen Helfern völlig freie Hand. Aus Angst vor Repressionen der Machthaber werde nicht einmal am Telefon über diese Vorgänge gesprochen. Die Verwendung der Erlöse aus der Veräußerung seines Grundvermögens habe er auf die bereits im BP-Verfahren dargestellte Weise durch seine Vertrauensleute veranlasst. Da die betreffenden Grundstücke seit dem 19. Jahrhundert in Familienbesitz gewesen seien, existierten keine Besitzdokumente. Lediglich in einem einzigen Fall sei es ihm nach längerem Bemühen gelungen, eine Käuferin – ungeachtet des persönlichen Risikos, das sie damit eingegangen sei - zu einer Bestätigung der Transaktion zu bewegen. Ein weiterer Nachweis sei weder möglich noch zumutbar.

Soweit Veräußerungen Grundvermögen seiner Mutter betroffen hätten, habe diese ihm die Erlöse zunächst leihweise zur Verfügung gestellt. Als sie sich entschieden habe, ihren Lebensabend bei ihm in Österreich zu verbringen, habe sie ihm die Rückzahlung der geliehenen Gelder in Abgeltung der dadurch für ihn entstehenden Kosten erlassen.

Des Weiteren hatte der Bw. in der Berufung nochmals ausführlich zu den allgemeinen Problemen beim Nachweis von Grundstücksveräußerungen im Iran, zur Situation der verfolgten Baha'i und zu den in Reaktion auf die Geldverkehrsbeschränkungen in der Praxis entwickelten Umgehungsmethoden Stellung genommen, ergänzt und untermauert durch zahlreiche Unterlagen, in denen verschiedene Experten bzw. selbst betroffene Auslandsiraner seine Darstellungen im Wesentlichen bestätigten.

Demnach werden in das erst seit dem 20. Jahrhundert existierende Grundbuch Grundstücke nur unvollständig aufgenommen. In erster Linie sind dort Grundstücke, die an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen sind, erfasst. Ein "Anwalt des Justizministeriums ersten

Grades" bestätigt, dass im Iran erst seit 50 Jahren ein "Amt für Eintragung der Dokumente" eingerichtet sei, in welches die Bürger fakultativ ihre Liegenschaften eintragen lassen könnten. Dies sei aufgrund langer Wartezeiten aber bis heute nicht abgeschlossen. Für ländliche Liegenschaften würden häufig nicht einmal Besitzdokumente existieren. Ebenso wie ein weiterer Experte, bestätigt er die Darstellung hinsichtlich der Grundstücksveräußerung mittels Traditionspapieren, von denen, nach Letzterem, nur das Original existiere und "in der Regel ... keine Kopien angefertigt" würden.

In der Berufung hatte der Bw. darauf verwiesen, dass es sich bei jenen Dokumenten, mit welchen er der Behörde im Prüfungsverfahren sein Eigentum an zwei Anfang der 70iger Jahre des vorigen Jahrhunderts erworbenen Grundstücken im Iran nachgewiesen hatte, lediglich um die Bestätigung der behördlichen Erfassung solcher Besitznachweise, nicht aber um Grundbuchseintragungen gehandelt habe.

Zu den im Prüfungsverfahren als unglaublich erachteten Wechselkursangaben hatte der Bw. u. a. Stellungnahmen von Vertretern dreier Wechselhäuser aus London, Frankfurt und Teheran beigegeben, nach welchen der tatsächlich am Markt gehandelte Wechselkurs in keiner Weise mit dem offiziellen (und von der BP herangezogenen) Umrechnungskurs konform geht, sondern zum 1.1.1989 in etwa in jenem Bereich lag, der der Umrechnung des Kaufpreises in der Bestätigung über den Grundstücksverkauf im Jänner 1989 entspricht (offizieller Kurs 5,5 Rial für 1,- Schilling, freier Marktwert 105,- bis 110,- Rial für 1,- S). Dieses krasse Missverhältnis belegt nach Ansicht des Bw. hinreichend, dass der offizielle Umrechnungskurs im tatsächlichen Geschäftsleben keine Bedeutung hat.

Da die iranische Währung zudem sehr instabil sei, sei es bei der Abwicklung von Geschäften gängige Praxis, den vereinbarten Betrag in den Unterlagen zusätzlich in einer stabilen Währungseinheit anzugeben. Dies werde im Übrigen nicht nur bei Geschäften mit Partnern im Iran so gehandhabt, sondern überall dort, wo instabile Währungen betroffen seien, wie etwa bei der türkischen Währung.

Im Übrigen hatte der Bw. zu bedenken gegeben, dass die BP keinerlei Beanstandungen hinsichtlich Inventur, Kalkulation oder Umsatzzahlen ergeben hatte. Vielmehr lägen sowohl die Kalkulation als auch der Umsatz in seinem Betrieb über dem Durchschnitt. Abgesehen von jenem einzelnen, fehlenden Lieferschein, habe der Prüfer auch keinerlei Formalfehler in seinem Rechenwerk festgestellt. Wenn die BP Datumsangaben auf Belegen in Frage stelle, so sei anzumerken, dass diese auf die dargestellten besonderen Umstände der Geschäftsabwicklung unter Zuhilfenahme von Strohmännern zurückzuführen seien, die "eine genaue Datierung nicht immer möglich" mache. In einigen Fällen sei die Datierung daher

unterblieben bzw. "wurde später darauf vergessen, dem Belege ein Pro-forma-Datum zuzuweisen". Die Richtigkeit der Angaben könne aber durch sämtliche Lieferanten bestätigt werden.

Die von ihm praktizierte Begleichung seiner LIV im Iran durch Privat- bzw. Leihgelder sei zudem auch bei vorangegangenen Prüfungsverfahren nicht beanstandet worden. Bereits damals habe das Konto Leihgelder einen unüblich hohen Stand ausgewiesen. Da es sich dabei tatsächlich um – längst bezahlte - LIV gehandelt habe, sei bei der Bilanzerstellung 1996 eine – ergebnisneutrale – Richtigstellung vorgenommen worden.

Des Weiteren hatte der Bw. in der Berufung die Zurechnung des von der BP angenommenen Vermögenszuwachses in den Jahren der erfolgten Korrekturbuchungen beanstandet. Diese Vorgangsweise sei gänzlich unbegründet, zumal in diesen Jahren keinerlei Vermögenszuwachs stattgefunden habe. Diese Zurechnung verstoße gegen den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung. Sie sei in den bekämpften Bescheiden auch in keiner Weise begründet worden.

Im Übrigen habe die Behörde auch weder den Umstand, dass die gesamte Zurechnung den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet wurde, begründet, noch die Höhe der Zurechnung. Da ein ungeklärter Vermögenszuwachs nur eine Differenzgröße aus dem in Österreich erzielten Umsatz und dem darauf entfallenden Wareneinkauf darstellen könne, gehe die Behörde offenbar davon aus, dass er bis dahin unversteuert gebliebene Umsätze im Ausmaß eines Großteiles seiner versteuerten Umsätze getätigt habe. Dies sei realitätsfern. Die Behörde habe damit ihrer Schätzung keinen wahrscheinlichen Sachverhalt zu Grunde gelegt.

Schließlich hatte der Bw. der Erstbehörde in der Berufung noch verschiedene Verfahrensmängel vorgeworfen. Diese habe die Verpflichtung zur amtswegigen Wahrheitsfindung verletzt, indem sie etwa keinerlei Erhebungen bei seinen Geschäftspartnern, hinsichtlich der angezweifelte Datumsangaben, oder bei der iranischen Botschaft in Österreich, bezüglich der Abwicklung von Grundstückstransaktionen im Iran, durchgeführt und angebotene Beweise, wie die Zeugeneinvernahme seiner Mutter bzw. seines vorübergehend in Österreich weilenden Cousins, der auch mit der Verwaltung seines Vermögens im Iran betraut sei, nicht beachtet habe. Die Behörde habe ihm die Nachweispflicht zur Gänze und in einer unzumutbaren Weise überantwortet. Dies sei auch bei Sachverhalten mit Auslandsbezug nicht statthaft.

Ohne Durchführung weiterer Erhebungen hatte das FA in der Folge eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) mit der Begründung erlassen, der Bw. habe zwar glaubhaft

die Schwierigkeiten von Grundstückstransaktionen in und des Geldverkehrs mit dem Iran aufgezeigt, nicht aber dargetan, dass er tatsächlich im Iran Grundstücke verkauft und die daraus lukrierten Geldmittel in seinen Betrieb in Österreich eingelegt habe. Da der Bw. die einzig relevante Frage der Mittelherkunft nicht erwiesen habe, sei die aufgrund der Prüfungsfeststellungen vorgenommene Zurechnung zu Recht erfolgt.

In dem gegen diese Entscheidung eingebrachten Vorlageantrag stellte der Bw. klar, dass das im Jahr 1989 veräußerte Grundstück im Alleineigentum seiner Mutter gestanden sei. Sein Name sei in der vorgelegten Bestätigung der Käuferin lediglich angeführt, weil sein Vertrauensmann im Iran aufgrund einer Generalvollmacht gehandelt habe, die diesem vom Bw., dessen Mutter und dessen Bruder seinerzeit gemeinsam erteilt worden sei, um ihm möglichst große Freiheit im Verfolgen der Familieninteressen einzuräumen. Da Frauen im islamischen Recht nicht dieselbe Rechtsfähigkeit hätten wie Männer, sei es üblich, Liegenschaftsverkäufe durch das Familienoberhaupt bzw., im Falle seines Ablebens, durch dessen – v. a. männliche – Hinterbliebene zu bezeugen. Im Wissen um diese Gepflogenheiten sei die Vollmacht vorsorglich von allen drei Hinterbliebenen des verstorbenen Familienoberhauptes unterzeichnet worden.

Im Übrigen sei bezüglich der fraglichen Mittelherkunft eine weitergehende Beweisführung unmöglich und daher das dbzgl. Beharren der Behörde nach § 138 BAO unzulässig. Weshalb die Behörde die angebotenen Zeugenbeweise aber auch die Einholung von Urkunden- oder Sachverständigenbeweisen als nicht Erfolg versprechend beurteilt habe, sei nicht begründet worden und deshalb ebenso unklar wie die Vornahme der Zurechnung im Jahr der Verbuchung der Privateinlagen anstatt in jenen Jahren, in welchen diese nach dem Inhalt der Empfangsbestätigungen vereinnahmt worden seien.

Die Erstbehörde lege das RM ohne weitere Stellungnahme zum Berufungsvorbringen zur Entscheidung an die zweite Instanz vor.

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

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 2 leg. cit. 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 (Abs. 1) wesentlich sind. Nach Abs. 3 der Bestimmung hat eine Schätzung u.a. auch zu erfolgen, wenn die geführten Bücher



oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde 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. Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 29. Jänner 2004, 2001/15/0022; 29. Jänner 2003, 97/13/0056; 27. Februar 2002, 97/13/0201; 22. Februar 2000, 95/14/0077, u. a.).

Ist demnach von einem ungeklärten Vermögenszuwachs auszugehen, ist die Zurechnung in jenem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Vermögensvermehrung eingetreten ist. Der Vorrang des Prinzips der Richtigkeit der Periodenbesteuerung vor dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" verbietet das Nachholen einer in den Vorjahren zu Unrecht unterlassenen Besteuerung in späteren Veranlagungsperioden (vgl. VwGH 29. Oktober 2003, 2000/13/0090; 25. November 1999, 99/15/0194).

Die Behandlung der nicht betrieblich veranlassten Zuführung von Wirtschaftsgütern (Einlagen) in der Bilanz ist im Abgabenrecht ebenso wie der Ansatz von betrieblichen Verbindlichkeiten durch zwingende gesetzliche Bestimmungen geregelt (§ 4 Abs. 1 bzw. § 6 Z 3 EStG 1988). Aus diesen ergibt sich, dass Erstere für die steuerliche Gewinnermittlung ohne Auswirkung zu bleiben haben, während Letztere dafür solange maßgeblich sind, als mit ihrer Geltendmachung durch den Gläubiger zu rechnen ist. Weisen Bilanzen Positionen aus, die diesen gesetzlichen Vorgaben widersprechen, so sind sie zwingend und ggfs. von Amts wegen zu berichtigen. Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf einer unrichtigen Bilanz beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt (etwa wegen bereits eingetretener Verjährung des Abgabenanspruches), sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Dies deshalb, weil das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine

Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabenfestsetzung selbst nicht mehr auszuwirken vermag. Allerdings genügt es in solchen Fällen nach der Judikatur des VwGH aus der Sicht abgabenrechtlicher Vorschriften, wenn die zurückliegenden Bilanzen nur soweit berichtigt werden, als es erforderlich ist, um zu verhindern, dass die Berichtigung periodenfremde Auswirkungen auf den steuerlich maßgebenden Gewinn oder Verlust des betreffenden Betriebes hat (VwGH 5. Juni 2003, 99/15/0219; 29. Oktober 2003, 2000/13/0090; 28. März 2000, 94/14/0165; 17. Februar 1993, 88/14/0097, u. a.).

Für den anhängigen Fall war somit zunächst zu klären, ob überhaupt von einem ungeklärten Vermögenszuwachs im Verfahrenszeitraum auszugehen ist. Dies macht in einem ersten Schritt die zweifelsfreie Feststellung eines Vermögenszuwachses beim Bw. in den Jahren 1996 – 1998 erforderlich. Ebenso muss klar auszuschließen sein, dass dieser Vermögenszuwachs seinen Ursprung in der nicht steuerbaren bzw. nicht steuerpflichtigen Sphäre des Bw. hat oder aber dessen ohnehin bereits versteuerten Bereich zuzuordnen ist. Erst wenn diese Sachverhaltselemente feststehen, liegt ein ungeklärter Vermögenszuwachs vor. Insofern darf das Ergebnis mit keinerlei ungeklärten Momenten belastet sein. Die Eigenschaft der "Ungeklärt-Seins" bezieht sich nämlich nur auf den Umstand, dass ein eindeutig festgestellter Vermögenszuwachs keinem der genannten Bereiche mit hinreichender Sicherheit zugeordnet werden kann und seine Herkunft deshalb ungeklärt ist. Nur in diesem Fall entfällt die Verpflichtung, dessen Ursprung weiter zu ergründen, weil diesfalls die allgemeinen Lebenserfahrungen ausreichende Grundlage für den Schluss bieten, dass das betreffende Vermögen aus der steuerpflichtigen, jedoch bisher nicht besteuerten Sphäre des Abgabepflichtigen stammt. Gegenteiliges zu beweisen ist in diesem Fall Sache des betroffenen Steuerbürgers.

Hingegen genügt es für die Feststellung eines "ungeklärten Vermögenszuwachses" nicht, wenn unklar bleibt, ob überhaupt ein Vermögenszuwachs vorliegt, oder wenn Zweifel, dass dieser nicht doch dem steuerfreien Bereich des Bw. zuzuordnen ist, nicht entsprechend ausgeräumt werden konnten. In einem solchen Fall ist es tatsächlich zur Feststellung eines ungeklärten Vermögenszuwachses im abgabenrechtlichen Sinn gar nicht gekommen.

Die Erstbehörde ist in der Beurteilung der Verfahrensergebnisse im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung zum Schluss gekommen, die Herkunft jener Mittel, die den fraglichen PE-Buchungen zu den Bilanzstichtagen 1996-1998 zu Grunde gelegen waren, aus der Veräußerung von Grundvermögen des Bw. bzw. seiner Mutter im Iran als nicht erwiesen anzusehen. Sie begründete dies einerseits mit der unzureichenden und aus ihrer Sicht fragwürdig gebliebenen Nachweisführung hinsichtlich des angeblich veräußerten

Grundvermögens im Iran sowie mit dem im Verfahrensverlauf wechselnden Vorbringen bezüglich der Eigentumsverhältnisse an dieser Liegenschaft bzw. andererseits mit der Mangelhaftigkeit jener Belege, durch welche die Verwendung der behaupteten Veräußerungserlöse dokumentiert werden soll und mit deren nicht ordnungsgemäßen, buchhalterischen Behandlung.

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates sind für die Beurteilung der zu klärenden Fragen auch die Bezug habenden Feststellungen im Zuge der vorangegangenen BP-Verfahren von Relevanz.

Der Bw. hatte bereits in den seit 1988 durchgeführten Vorprüfungen auf das Vorliegen von Liegenschaftsvermögen seiner Familie im Iran verwiesen und dieses auf Aufforderung der Prüfungsorgane auch konkretisiert. Auch die Veräußerung dieses Vermögens und Verwendung für Zwecke seines österreichischen Unternehmens hatte er bei diesen Prüfungen ähnlich erläutert wie in der BP zum anhängigen Verfahren.

Zu der im Jahr 1988 durchgeführten BP findet sich folgende Anmerkung des damaligen Prüfungsorganes im Akt:

*"Der AbgPfl. erklärte zum Sachverhalt folgendes:*

*Von im Ausland lebenden Persern (USA; England, BRD ...) wurden zur finanziellen Unterstützung ihrer im Iran verbliebenen Angehörigen Geldbeträge an den AbgPfl. übergeben (gebucht als betriebl. Darlehen bzw. Privateinlagen in Vorjahren).*

*Diese Verbindlichkeiten wurden dann lt. Dr. R. durch den Verkauf von vorhandenem Vermögen im Iran (meist Grundvermögen d. Mutter – M. R.) und Auszahlung dieser Geldbeträge an die jeweils Begünstigten in Persien getilgt. Die Abwicklung der Grundverkäufe und Auszahlungen an die persischen Empfänger (auch Zahlungen von Lieferverbindl.) erfolgten lt. Dr. R. durch seinen in I. lebenden bevollmächtigten Cousin (S. R.). Weiters wurde erklärt, daß eine Beschaffung schriftl. Unterlagen aus Persien aufgrund der Kriegslage bzw. Verfolgung der R.'s derzeit nicht möglich sei."*

Aufgrund der bei dieser Prüfung festgestellten zahlreichen Buchhaltungsmängel (Kassenmängel, fehlende Lieferscheine, mangelhafte Inventuren, "*Buchungen ohne Beleg hinsichtlich Zahlungen von Verbindlichkeiten im Iran udgl*") waren Zuschätzungen in Form von Sicherheitszuschlägen (SZ) vorgenommen worden. Weiters waren die bis dahin als Darlehen bilanzierten Verbindlichkeiten gegenüber im Ausland lebenden, nahen Angehörigen und Bekannten mangels geeigneter Nachweise zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe als Privateinlagen eingestuft worden.

Der Bw. war schließlich in Hinblick auf vorgelegte *"briefl. Bestätigungen"* der in den USA, England, BRD...lebenden Geldgeber *"eingehend darauf hingewiesen"* worden, *"dass bei derartigen Geldgeschäften mit Auslandsbeziehungen bereits im Zeitpunkt des Geldempfanges für entsprechende geeignete Beweismittel (Quittungen, Deviseneinlösungsbelege, Anmeldung bei der ÖNB, Notariatsakt, auch verschlüsselter Schriftverkehr udgl.) vorzusorgen ist, um eine steuerliche Anerkennung zu rechtfertigen."*

Bei der im Jahr 1990 durchgeführten Folgeprüfung war dieselbe Thematik ebenfalls untersucht worden. In Beantwortung eines detaillierten Fragenschemas des Prüfungsorganes hatte der Bw. im Juli 1990 durch seinen steuerlichen Vertreter schriftlich Stellung genommen und zum "Status 1.1.1986" sein iranisches Grundvermögen mit zwei Grundstücken im Ausmaß von ca. 7.500 m<sup>2</sup> bzw. von ca. 1.000,- m<sup>2</sup> (beide in der Nähe von I. gelegen) angegeben. Sein bevollmächtigter Cousin S.K. habe diese im Jahr 1973 für ihn erworben. Bereits damals hatte er darauf verwiesen, dass über den Kaufvorgang lediglich eine von beiden Parteien unterfertigte Urkunde (Kaufvertrag) existiere. Eine Bestätigung durch einen Dritten sei nicht vorhanden, da es im Iran keinen Notar gebe und ein Grundbuch nur in Ansätzen existiere. Im Streitfall würde ein Geistlicher (Mahzar) den Vertrag prüfen und "quasi mitbestätigen".

In weiterer Folge enthält diese Stellungnahme Ausführungen zur Lage der religiösen Minderheit der Baha'î, zu den Geldverkehrsbeschränkungen und zu den Methoden, diese zu umgehen, wie sie in vergleichbarer Weise auch im laufenden Verfahren vorgebracht wurden. Abschließend verweist der steuerliche Vertreter darin ausdrücklich darauf, *"dass das Grundvermögen im Iran – mit Ausnahme der unter a) angeführten beiden Grundstücke – ausnahmslos im Eigentum der Mutter von Hr. Dr. R. steht. Bei Veräußerung dieser Liegenschaft tritt Hr. Dr. R. teilweise als Mittler auf, der den Kontakt zum Bevollmächtigten der Mutter hält."*

Diese Überprüfung hatte zu keinen abgabenbehördlichen Zurechnungen bei der BP 1990 geführt.

Im laufenden Verfahren hatte der Bw. im Zuge der Schlussbesprechung neuerlich einen Status seines iranischen Grundvermögens vorgelegt (ohne Stichtagsangabe). Darin waren neben den beiden bereits 1990 angegebenen Grundstücken, für die zuvor schon die Erfassung der Besitzurkunden durch das Amt für Dokumenten-Eintragungen nachgewiesen worden war, fünf weitere Grundstücke angeführt (drei davon bebaut), an denen der Bw. gemeinsam mit Verwandten Miteigentum habe. Weiters hatte diese Aufstellung auch das Grundvermögen der Mutter des Bw. enthalten, die demzufolge nach Veräußerung von drei

Grundstücken (darunter eines 1.300 m<sup>2</sup> großen Grundstückes in N.) noch über ein 300 m<sup>2</sup> großes Haus im selben Ort verfügte.

Ein im Zuge des Prüfungsverfahrens befragter Geschäftspartner aus dem Iran, hatte angegeben, durch Angehörige und Freunde des Bw., aber auch aus iranischen Grundbuchsauszügen, Kenntnis von Grundvermögen des Bw. im Iran zu haben. Konkrete Angaben zu diesen Liegenschaften hatte er allerdings nicht machen können.

Aufgrund des vorliegenden Verfahrensergebnisses ist der Erstbehörde zuzustimmen, wenn sie in der BVE zum Schluss kommt, dass der Bw. im Verfahren die Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen im Iran (und v.a. mit deren Nachweis) bzw. beim Geldtransfer in das Ausland glaubhaft aufgezeigt hat. Insofern ergeben die bereits im Prüfungsverfahren, insbesondere aber die als Beilagen zur Berufung vorgelegten, umfangreichen Unterlagen in Verbindung mit dem Vorbringen des Bw. in den vorangegangenen Prüfungsverfahren ein klares und glaubhaftes Bild.

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates wird durch diese Unterlagen aber auch hinreichend dargetan, dass die Erfassung von Liegenschaftsvermögen im Iran insgesamt nicht mit dem Standard europäischer Verhältnisse vergleichbar ist. Mag es auch die Einrichtung eines Grundbuches geben, so darf daran offensichtlich nicht die Erwartung einer vollständigen und darüber hinaus historisch nachvollziehbaren Erfassung des gesamten Liegenschaftsvermögens im Iran geknüpft werden. Unter diesen Voraussetzungen kann aber auch an eine darauf aufgebaute Beweisführung kein allzu hoher Anspruch bezüglich der Vollständigkeit allenfalls dadurch erwiesenen Liegenschaftsvermögens gestellt werden. Tatsächlich erscheint es unter den im Verfahren glaubhaft gemachten Umständen unmöglich, den aktuellen oder den historischen Stand des iranischen Grundbesitzes des Bw., bzw. ggfs. auch seiner Mutter, durch ein mit der Beweiskraft eines hiesigen öffentlichen Registers vergleichbares Beweismittel vollständig zu belegen.

Darüber hinaus erscheint auch die besondere Situation der Mitglieder von religiösen Minderheiten, wie jener, der der Bw. angehört, durch das Verfahren glaubhaft dargetan. Soweit diese einer persönlichen Gefahr bzw. auch einer Konfiszierung ihres Grundvermögens ausgesetzt werden, erscheint eine Beweisführung jedenfalls unzumutbar im Sinne des § 138 Abs.1 BAO sodass insoweit mit einer Glaubhaftmachung das Auslangen zu finden ist. Dies trifft allerdings lediglich für den im erstinstanzlichen Verfahren geforderten Nachweis von Grundbesitz bzw. Grundstücksveräußerungen im Iran zu. Andere verfahrensrelevante Sachverhaltsfragen, die von diesen besonderen Umständen nicht betroffen sind, unterliegen dagegen der vollen Nachweispflicht.

Eine Glaubhaftmachung hat zwar nur den Nachweis der Wahrscheinlichkeit eines behaupteten Sachverhaltes zum Gegenstand, doch unterliegt die Beurteilung der Behörde dabei ebenso der freien Beweiswürdigung wie bei der Beweisführung (vgl. VwGH 27. Februar 2002, 97/13/0201; 27. Mai 1998, 97/13/0051; 25. März 1992, 90/13/0295).

Wie dargestellt war die Erstbehörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt, dass dem Bw. ein Nachweis des behaupteten Grundstücksverkaufes aus dem Jahr 1989 nicht gelungen und damit die Herkunft der hinter den fraglichen PE-Buchungen stehenden Mittel ungeklärt geblieben war. Da sie zu diesem Schluss gekommen war, waren weitere Sachverhaltserhebungen unterblieben. Dagegen erweist sich die Nachweisführung hinsichtlich des Grundverkaufes aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates als unzumutbar.

Die Beschränkung auf eine Glaubhaftmachung bedeutet nun aber keineswegs, dass sich die Behörde bei ihrer Beurteilung mit der vorgelegten Übersetzung einer Bestätigung der angeblichen Erwerberin vom August 2000 zu begnügen hat. Vielmehr verlangt gerade der Umstand, dass eine klare Beweisführung, wie sie etwa bei einem Grundverkauf im Inland selbstverständlich wäre, nicht möglich ist, eine umfassende Beurteilung der Gesamtsituation und damit entsprechend weitergehende Erhebungen. Dies umso mehr als sich aus dem vorgelegten Dokument selbst gewisse Ungereimtheiten ergeben.

Zwar teilt der Unabhängige Finanzsenat die Bedenken der Erstbehörde bezüglich der Angabe des Kaufpreises in Schillingwährung nicht. Dies ist in Hinblick auf die Umstände, die zur Ausfertigung der fraglichen Bestätigung geführt haben, durchaus nachvollziehbar. Die Erwerberin war nach dem Inhalt des Dokumentes zweifelsfrei im Jahr 2000 aus Anlass des laufenden BP-Verfahrens um die Bestätigung des Grundstückskaufes gebeten worden (nach dem übersetzten Text wurde die Bestätigung ausdrücklich für das Finanzamt erstellt). In dieser Situation war es für den Bw. absehbar, dass das Prüfungsorgan mit einer Kaufpreisangabe in Rial wohl nicht das Auslangen finden würde. Unter diesen Umständen ist es verständlich, wenn er sich im Vorfeld der Bestätigung um die Eruierung des zum Verkaufszeitpunkt im Geschäftsleben gebräuchlichen Umrechnungskurses bemüht und für die Aufnahme des entsprechenden Schillingbetrages in die Bestätigung gesorgt hat.

Auch die Vorbehalte des FA bezüglich des angewendeten Umrechnungskurses erscheinen durch die der Berufung beigelegten Stellungnahmen der Wechselhäuser hinreichend entkräftet, zumal diese Umrechnungsverhältnisse zumindest größenordnungsmäßig mit Geschäftsbelegen konform gehen, die bereits in zu Beginn des Prüfungsverfahrens vorgelegten Buchhaltungsunterlagen des Bw. enthalten gewesen waren.

Andererseits wird durch das vorgelegte Dokument alleine das behauptete Eigentum der Mutter des Bw. nicht hinreichend glaubhaft gemacht. Zwar hatte der Bw., wie ausgeführt, bereits bei den Vor-BP in den Jahren 1988 und 1990 auf das Liegenschaftsvermögen seiner Mutter verwiesen, ohne allerdings konkret Bezug auf den Verkauf vom Jänner 1989 zu nehmen. Doch findet diese Veräußerung in der im Oktober 2000 vorgelegten Aufstellung des Grundvermögens der Mutter keine Deckung. Obwohl darin eine etwaige Bebauung der Grundstücke grundsätzlich angemerkt ist, wird kein Grundstück mit Haus in N. als verkauft ausgewiesen.

Im Rahmen einer Glaubhaftmachung sind nicht nur derartige Ungereimtheiten aufzuklären sondern bedarf es auch einer Klarstellung, weshalb der Bw. zwar die Übersetzung einer Bestätigung aus dem Jahr 2000 (ohne die zugehörige Bestätigung!) vorgelegt hat, nicht aber eine Kopie des seinerzeit im Jahr 1989 erstellten Besitztokumentes (mit entsprechender Übersetzung).

Zur Glaubhaftmachung der behaupteten Veräußerung von wesentlicher Bedeutung sind aber nicht nur die Dokumente zu diesem Vorgang selbst. Für die Beurteilung unerlässlich sind auch jene Vereinbarungen, aufgrund derer die Mutter nach dem Parteienvorbringen den Veräußerungserlös dem Bw. zunächst leihweise und später in Abgeltung seiner Unterhaltsleistungen überlassen hatte. Dbzgl. sind keine Gründe ersichtlich, die einer Nachweisführung entgegengestanden wären.

In Hinblick auf die abgabenrechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erscheint es kaum denkbar, dass dafür mit der angebotenen zeugenschaftlichen Befragung der Mutter das Auslangen gefunden werden kann.

Die vom Bw. angestellten Überlegungen, mit welchen er seine Beweispflicht hinsichtlich des Vermögens seiner Mutter in Frage stellt, sind unbegründet. Es bedarf keiner Erörterung, dass er dazu verpflichtet ist, nachdem er die Herkunft der fraglichen Mittel mit Zuflüssen aus ihrem Vermögen erklärt hat.

Derartige, der Verbreiterung der Entscheidungsgrundlagen dienende Erhebungen macht nicht nur die Glaubhaftmachung des vorgebrachten Grundverkaufes erforderlich, sondern insbesondere auch die Klärung der für das Verfahren entscheidenden Frage der tatsächlichen Verwendung dieser Geldmittel für die vom Bw. vorgebrachten Zwecke. Alleine durch die Glaubhaftmachung des Grundverkaufes im Jahr 1989 wird nämlich noch in keiner Weise dargetan, dass sowie ggfs. wann und in welchem Umfang der daraus erzielte Erlös tatsächlich für Unternehmenszwecke des Bw. verwendet wurde. Dies spielt nicht zuletzt deshalb eine Rolle, weil die bei der BP aufgegriffenen PE-Buchungen im Betrag von insgesamt

rd. 4,3 Millionen Schilling den nach der vorgelegten Übersetzung bei der Veräußerung erzielten Kaufpreis von 3,950.000,- S übersteigen.

Die Klärung dieser Fragen macht auch eine Überprüfung jener Vereinbarungen und Geschäftsabwicklungen mit Auslandsiranern notwendig, aufgrund welcher der Bw. deren Familien im Iran unterstützen ließ. Nicht zuletzt ist dafür auch der Umfang der vom Bw. ab 1989 aus dem Iran bezogenen Warenlieferungen bedeutsam.

Erst das Ergebnis derartiger Erhebungen schafft die erforderliche breite Entscheidungsgrundlage und ermöglicht so eine verlässliche Beurteilung der Glaubwürdigkeit der vorgebrachten Umstände auf Basis eines entsprechend gesicherten Wissensstandes, die ihrerseits unerlässliche Voraussetzung für die Feststellung eines allfälligen, ungeklärten Vermögenszuwachses ist. Aufgrund der Schlussfolgerungen des FA sind derartige Erhebungen im erstinstanzlichen Verfahren allerdings gänzlich unterblieben und bedarf es daher deren Durchführung im fortgesetzten Verfahren.

Zwar trifft es zu, dass ungewöhnliche geschäftliche Vorgänge - wozu die Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten durch PE in Millionenhöhe zweifellos gehört - die Vermutung rechtfertigen, dass das behauptete Geschehen mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt, doch stellt eine bloße Vermutung noch keine Feststellung dar. Vielmehr ist es diesfalls Aufgabe der Abgabenbehörde, derartige Vermutungen durch ein entsprechendes Beweisverfahren so zu verdichten, dass ein von den Erklärungen des Abgabepflichtigen abweichender Sachverhalt als erwiesen angenommen werden kann (vgl. VwGH 20. Dezember 1994, 89/14/0036).

Im anhängigen Fall hat das durchgeführte Prüfungsverfahren keine Umstände hervorgebracht, die das Vorbringen des Bw. bezüglich der hinter den durchgeführten PE-Buchungen stehenden Sachverhalte widerlegen. Vielmehr wird die Annahme, dass den fraglichen Buchungen, anstatt der behaupteten Zahlungsflüsse in Vorjahren, tatsächlich Vermögenszugänge im Verfahrenszeitraum zu Grunde liegen, durch das Prüfungsergebnis nicht gestützt. Haben doch die bei der BP durchgeführten weiteren Überprüfungen zu keinen Erkenntnissen geführt, die eine Unrichtigkeit der vom Bw. dargestellten Sachverhaltslage untermauern. Tatsächlich ergaben sich daraus, abgesehen vom Fehlen eines einzelnen Lieferscheines bzw. von jenen beiden PE-Buchungen zum 31.12.1996, für welche im Prüfungsverfahren keinerlei Buchungsbelege vorgelegt werden konnten (TZ 13 bzw. teilweise TZ 15 des BP-Berichtes vom 30. Jänner 2001) keine sonstigen Mängelfeststellungen formeller oder materieller Art, sodass die Behörde nicht einmal die Voraussetzungen für die Zurechnung eines SZ als gegeben erachtet hat.



In der Tat lagen die Voraussetzungen für eine SZ-Zurechnung jedenfalls nicht vor, soweit den PE-Buchungen die Funktion von Bilanzberichtigungen wegen bereits in den Vorjahren getilgter Verbindlichkeiten zukam. Insofern bestand sogar eine Verpflichtung für den Bw. zur Vornahme dieser Buchungen. Mangels Relevanz für den anhängigen Verfahrenszeitraum erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine in den Vorjahren unterlassene, zeitgerechte Verbuchung der Tilgung dieser Altverbindlichkeiten allenfalls die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung des Bw. in einer Weise in Frage stellte, welche die Zurechnung eines SZ gerechtfertigt hätte. Eine derartige Überlegung kann sich nämlich nur auf die Buchhaltungen der entsprechenden Vorjahre beziehen, doch rechtfertigt dies nicht die Zurechnung eines SZ in einem Folgejahr (VwGH 26.1.2004, 2003/16/0024).

Soweit die fraglichen PE-Buchungen allerdings mit Zahlungsvorgängen im Verfahrenszeitraum begründet werden, ist eine damit im Zusammenhang stehende Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung sehr wohl geboten.

Die buchhalterische Erfassung betrieblich relevanter Vorgänge hat generell vollständig, richtig, zeitgerecht und zeitfolgerichtig zu erfolgen (§ 131 Abs. 2 BAO). Eine Überprüfung dieser Kriterien muss möglich sein. Sie ist zunächst an Hand der zu Grunde liegenden Buchungsbelege vorzunehmen. Ergeben sich daraus Zweifel, hat sich die Behörde damit auseinander zu setzen und ggfs. durch entsprechende Ermittlungen eine Klärung herbei zu führen. Eine vermutete Mangelhaftigkeit von Buchungsbelegen begründet für sich noch keine Schätzungsbefugnis der Behörde. Erst wenn die Zweifel als Ergebnis des Beweisverfahrens zur hinreichend erwiesenen Annahme einer formellen Mangelhaftigkeit oder sachlichen Unrichtigkeit der auf der Basis solcher Belege geführten Aufzeichnungen verdichtet wurden, ist dieser gem. § 184 Abs. 3 BAO durch eine Schätzung zu begegnen (VwGH 26.6.2000, 98/17/0216; 30.1.1991, 90/13/0165). Ob diese Schätzung in Form einer SZ- Zurechnung oder aber in einer anderen Form, etwa durch Ansatz eines festgestellten, ungeklärten Vermögenszuwachses erfolgt, hängt vom Inhalt des Ermittlungsergebnisses ab.

Die Erstbehörde hat die vorgenommene Zurechnung neben dem als nicht erwiesen erachteten Grundstücksverkauf im Jahr 1989 v.a. mit der Mangelhaftigkeit jener Belege, welche die Rückzahlung der fraglichen Lieferverbindlichkeiten dokumentieren, begründet. Soweit in den Belegen Zahlungsvorgänge vor 1996 bestätigt werden, hat sie daraus geschlossen, der Bw. versuche eine willkürliche Verlagerung der Zahlungsflüsse in die Jahre vor dem Prüfungszeitraum (PZR).

Zwar teilt der unabhängige Finanzsenat auch in diesen Fällen die Bedenken der Erstbehörde wegen der Anführung von Schillingbeträgen in den Belegen nicht. Eine derartige

Vorgangsweise ist zur Absicherung der Geschäfte gegen einen instabilen Wert der betreffenden Fremdwährung durchaus nachvollziehbar und im Geschäftsleben auch allgemein üblich.

Allerdings trifft es zu, dass die vorgelegten Zahlungsbestätigungen weitgehend nicht die für deren eindeutige Zuordnung zu den zu Grunde liegenden Geschäftsvorgängen erforderlichen Daten enthalten. Auch handelt es sich nach ihrem Inhalt durchwegs um längere Zeit - z. T. mehrere Jahre - nach der betreffenden Zahlung ausgestellte Bestätigungen. Teilweise tragen sie gar kein Datum. Der Bw. hat in der Berufung eingeräumt, dass es in einigen Fällen verabsäumt worden war, den Belegen nachträglich ein "Pro-forma-Datum" zu zuweisen.

In der Tat haften solchen Belegen Mängel an, welche Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der auf deren Basis geführten Aufzeichnungen rechtfertigen. Dies umso mehr, als der Bw., wie ausgeführt, bereits im Zuge der BP im Jahr 1988 konkret angewiesen worden war, jeweils schon im Zeitpunkt des Geldflusses für geeignete Beweismittel zu sorgen. Es ist nicht nachvollziehbar, was ihn daran gehindert haben sollte, seine Vertrauensleute im Iran entsprechend zu instruieren. Noch ist erkennbar, was einer Umsetzung bei Geschäften außerhalb des Iran entgegengestanden wäre. Gehört die Ausfertigung von klar zuordenbaren Zahlungsbestätigungen im zeitlichen Konnex mit dem Zahlungsfluss doch im allgemeinen zu den selbstverständlichen, da im primären Interesse beider Geschäftspartner liegenden, Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben. In Anbetracht der technischen Möglichkeiten des ausgehenden 20. Jahrhunderts wird in der Regel auch die Zuleitung solcher Belege an den Bw. in ansehbarer Zeit keine unzumutbare Anforderung darstellen, mögen auch die besonderen Verhältnisse im Iran bei der Weiterleitung von geschäftlichen Unterlagen gewisse Verzögerungen verursachen.

Teilweise bilden die feststellbaren Belegmängel selbst bereits den Nachweis für eine fehlende Ordnungsmäßigkeit der auf deren Grundlage geführten Aufzeichnungen. So schließt ein datumsloser Beleg die Überprüfbarkeit seiner zeitfolgegemäßen und rechtzeitigen Verbuchung per se aus. Ist nach dem Datum des Buchungsbeleges ein Vorgang dem Jahr, in dem er buchhalterisch erfasst wurde, tatsächlich nicht zu zuordnen, so ist die Verletzung dieser Kriterien ebenfalls evident, sofern die Richtigkeit des Datums nicht in Frage steht. Mit der bei der BP im Jahr 1996 festgestellten Verbuchung von PE ohne jegliche Beleggrundlage (TZ 13 und tw. TZ 15 des BP-Berichtes) wurde den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und damit auch den Vorgaben des § 131 BAO ebenso eindeutig nicht entsprochen.

Trotz der unbestrittenen Mangelhaftigkeit der vorgelegten Buchungsbelege ist es allerdings unzulässig, daraus ohne weitere Feststellungen abgabenrechtliche Schlussfolgerungen zu ziehen, wie dies die Erstbehörde getan hat. Insbesondere rechtfertigen diese Belegmängel für sich nicht den Schluss, die darin dokumentierten Zahlungsflüsse seien tatsächlich, entgegen den Angaben in den Belegen, im Prüfungszeitraum erfolgt. Dies hat die Erstbehörde aber als erwiesen angenommen, wenn sie den daraus resultierenden Vermögenszuwachs in den Jahren der durchgeführten PE-Buchungen als gegeben erachtet hat. Dazu hätte es allerdings entsprechender Anhaltspunkte durch das Prüfungsverfahren bedurft. Grundsätzlich ist nämlich davon auszugehen, dass der Bw. tatsächlich erfolgte Warenlieferungen in üblicher bzw. zumindest angemessener Frist bezahlt hat. Dies insbesondere, wenn es sich um Lieferanten handelt, mit welchen er in laufender Geschäftsbeziehung steht. Zu längere Zeit aushaftenden Verbindlichkeiten wird sich in der Regel ein entsprechender Schriftverkehr in den Geschäftsunterlagen finden. Allenfalls kann auch die zeugenschaftliche Befragung der Geschäftspartner Klärung bringen. Derartige Beweismittel sind im Prüfungsverfahren jedoch nicht hervorgekommen.

Somit fehlen hinsichtlich jener LIV, deren Bezahlung bereits vor 1996 behauptet wird, nachvollziehbare Anhaltspunkte für die Annahme, die strittige Vermögensvermehrung sei tatsächlich durch Wegfall der Verbindlichkeit im Prüfungszeitraum eingetreten. Waren diese Verbindlichkeiten aber bis 1996 bereits getilgt worden, so bestand für den Bw. nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 die Verpflichtung zur Bilanzberichtigung bis zur Wurzel des Fehlers.

Sonstige Unstimmigkeiten bzw. andere geeignete Hinweise auf derartige Zahlungsflüsse in den geprüften Jahren wurden bei der Überprüfung des Rechenwerkes durch die BP, welche insbesondere den Geldverkehr sowie die Eingangs- und Ausgangsrechnungen umfasste, ausdrücklich nicht entdeckt. Darüber hinausgehende Ermittlungen sind nicht aktenkundig. Unter diesen Umständen wurde im Ergebnis - entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde - durch das Prüfungsverfahren hinsichtlich dieser Verbindlichkeiten ein ungeklärter Vermögenszuwachs im Verfahrenszeitraum tatsächlich nicht festgestellt.

Soweit die PE-Buchungen mit Zahlungsflüssen im PZR belegt wurden (TZ 18 – tw. 20 und 22 des BP-Berichtes) stimmen Bw. und Erstbehörde mit der Annahme des Vermögenszuwachses im Verfahrenszeitraum überein und wird Gegenteiliges durch das BP-Verfahren ebenfalls nicht dargetan.

Der Annahme eines ungeklärten Vermögenszuwachses in Bezug auf diese Buchungsvorgänge steht allerdings das unzureichende Erhebungsergebnis zur Herkunft dieser Mittel entgegen. Nur soweit die durchzuführenden ergänzenden Erhebungen die vom

Bw. vorgebrachte Vermögensquelle mit hinreichender Sicherheit als deren Ursprung ausschließen, ist eine derartige Schlussfolgerung zulässig. Ggfs. wird auf die in der Berufung vorgebrachten Bedenken des Bw. bezüglich der Höhe dieser Zurechnung sowie deren umsatzsteuerliche Behandlung, unter Bedachtnahme auf die Grundsätze der eingangs zitierten VwGH-Judikatur zur Zurechnung ungeklärter Vermögenszuwächse, wie sie etwa im Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2001/15/0022 zum Ausdruck kommen, einzugehen sein.

Sofern die durchzuführenden Erhebungen das Vorbringen des Bw. zur Mittelherkunft nicht hinreichend entkräften können, wird den aus den festgestellten Belegmängeln im Verfahrenszeitraum resultierenden Verstößen gegen § 131 BAO durch die Zuschätzung von SZ Rechnung zu tragen sein.

Graz, 31. August 2004