



GZ. RV/0110-W/02,

GZ. RV/0149-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 10. September 2003 über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Umsatz-, Einkommen-, Gewerbesteuer 1986, 1987, 1988, 1989, Umsatzsteuer 1990, 1991, Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlungen 1993 und Folgejahre nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird betreffend Umsatzsteuer 1986, Einkommensteuer 1986, 1987 und 1988, Gewerbesteuer 1986, 1987 und 1988 als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1987, 1988, 1989, 1990 und 1991 werden abgeändert, indem sie für endgültig erklärt werden.

Die Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1989, Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlungen 1993 und Folgejahre werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1989 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlungen 1993 und Folgejahre sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Anlässlich einer Prüfung der Aufzeichnungen beim Bw für die Jahre 1989 bis 1991 und einer Umsatzsteuernachschau ab Jänner 1990 stellte die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) Folgendes, die Streitjahre betreffend, fest.

Der Bw. erzielt Einkünfte aus Beratertätigkeit als Einzelunternehmer. (Tz 1 und 2). Infolge formeller und materieller Mängel sind die Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig iS von § 131 BAO (Tz 13). Daher mussten die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1986 - 1989 geschätzt werden. (Tz 14).

"Tz 15 Mängel der Aufzeichnungen:

a) 1986 - 1988

Belege: Die Belegvorlage erfolgte trotz wiederholter Urgenzen nur unvollständig. Insbesondere wurden die Einnahmenbelege und die Bankbelege nicht vollständig vorgelegt. Bei den vorgelegten Unterlagen handelt es sich überwiegend um Belegkopien.

Aufzeichnungen: In den vom Abgabepflichtigen vorgelegten Einnahmen-Ausgaben- Aufzeichnungen (als "Journale" bezeichnet) scheint nur ein Bruchteil der aus den vom Pflichtigen bei gebrachten Bankkontoauszügen ersichtlichen Eingänge und Ausgänge auf. Aufzeichnungen im Sinne des § 18 UStG wurden nicht geführt. Die vorgelegten "Journale" sind als Entgeltaufzeichnung nicht brauchbar, weil sie nicht die vereinbarten, sondern nur die vereinnahmten Entgelte - und diese auch nur unvollständig - aufweisen.

b) 1989 und USt-Nachschauzeitraum ab Jänner 1990:

Für 1989 und die Folgejahre wurden trotz Urgenzen keine Aufzeichnungen und Belege vorgelegt.

Es wurden keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet.

...

Tz 17 Umsatzermittlung

1986	Umsatz 20 %	It Tz 33	S	550.000,00
	Umsatz 10 %	It Tz 37	S	32.727,27
1987	Umsatz 20 %	It Tz 33	S	500.000,00
	Umsatz 10 %	It Tz 37	S	32.727,27
1988	Umsatz 20 %	It Tz 33	S	1,725.000,00
	Umsatz 10 %	It Tz 37	S	38.181,82
1989	Umsatz 20 %	It Tz 33	S	510.000,00
	Umsatz 10 %	It Tz 37	S	32.727,27
1990	Umsatz 20 % geschätzt		S	700.000,00
1991	Umsatz 20 % geschätzt		S	700.000,00
1992	Umsatz 20 % geschätzt		S	800.000,00

Die Umsätze 1990 - 1992 mussten wegen Nichtvorlage von Belegen und Aufzeichnungen gem § 184 BAO geschätzt werden (...).

Tz 18 Vorsteuerermittlung

Vorsteuer lt Erkl	Minderung lt Tz 31	Vorst lt Bp gerundet
-------------------	--------------------	----------------------

... ..

Gewinne aus Gewerbebetrieb

Tz 26 Erklärte Betriebsergebnisse, Art der Tätigkeit

<i>In den Steuererklärungen angeführte Art d Tätigkeit</i>	<i>erklärtes Betriebsergebnis</i>
--	-----------------------------------

1986 Hotelkaufmann	Einnahmen	0,00
--------------------	-----------	------

	Ausgaben	474.963,00
	Verlust	-474.963,00
1987 Hotelier, Beratertätigkeit	Einnahmen	172.078,00
	Ausgaben	526.553,00
	Verlust	-222.335,00
1988 Hotelkaufmann und Betriebsberater	Einnahmen	1.089.167,00
	Ausgaben	1.677.131,00
	Verlust	-587.964,00
1989 Kaufmann	Einnahmen	180.000,00
	Ausgaben	391.839,00
	Verlust	-211.839,00

Einkünfte aus einer Tätigkeit als Hotelier oder Hotelkaufmann konnten im Prüfungszeitraum nicht festgestellt werden. Die vorgelegten Einnahmenbelege und Aufzeichnungen lassen auf eine gewerbliche Tätigkeit als Vermittler und Berater schließen. Einer vom Abgabepflichtigen vorgelegten Aktennotiz vom 1. Juli 1988 ist zu entnehmen, dass er sich auch für die Gefälligkeit, sich nachträglich zu fingierten Rechnungen zu bekennen, zur Verfügung stellte.

Tz 27 Ungeklärter Vermögenszuwachs

Der Abgabepflichtige konnte nicht klären, aus welchen Mitteln er seinen Lebensunterhalt bestritt und die erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb abdeckte.

Im Hinblick auf die Mängel der vorgelegten Aufzeichnungen und der Unvollständigkeit der Belege (vgl Tz 15) musste die Bp die fehlenden Beträge als nicht erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb ansetzen.

Vermögensdeckungsrechnung

Tz 28 Entwicklung des Vermögens

1.1.1986	1.1.1989	Veränderung
S	S	S

LuF	56.000,--	56.000,--	unverändert
GV	539.400,--	539.400,-	unverändert
BV	270.000,--		würden zu Einnahmen
Forderungen			führen, daher außer Ansatz
SV	20.000,--	20.000,--	unverändert
GmbH Anteil			
PKW	125.000,--	50.000,--	unverändert
LB	0,--	68.000,--	+ 68.000,--
Raika	0,--	68.000,--	+ 68.000,--
Schulden			
Sch u. Sch	234.000,--	160.000,--	+ 74.000,--
BAWAG	69.000,--	60.000,--	+ 9.000,--
MB.	110.000,--	88.000,--	+ 22.000,--
gesamt			+ 241.000,--

Die Vermögensansätze der Bp wurden dem Pflichtigen mit Vorhalt vom 4. August 1992 schriftlich mitgeteilt. Der Abgabepflichtige konnte keine zusätzlichen Schulden per 1. Jänner 1989 nachweisen.

Tz 29 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung

	1986	1987	1988	1989
	S	S	S	S
Einkünfte aus nsA lt Bp	78.000,--	72.000,--	0,--	49.000,--
Steuerfreie u. mit festen Sätzen versteuerte Einkünfte	+ 3.000,--	+ 210.000,--		+ 10.000,--
Lohnsteuer gesamt	- 24.000,--	- 41.000,--		- 11.000,--
Nettobezüge lt Bp	57.000,--	241.000,--	0,--	48.000,--

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	27.000,--	27.000,--	31.000,--	27.000,--
Gesamt netto	84.000,--	268.000,--	31.000,--	75.000,--

	1986	1987	1988	1986 - 1988	1989
	S	S	S	S	S
Lebenshaltungs- kosten geschätzt	160.000,--	180.000,--	180.000,--	520.000,--	180.000,--
Vermögenszuwachs lt Tz 28 (Verteilung in Anlehnung an die Umsatzentwicklung	80.000,--	80.000,--	80.000,--	240.000,--	keine VDR möglich, Zuwachs geschätzt
Summe=Bedarf an finanziellen Mitteln	240.000,--	260.000,--	260.000,--	760.000,--	180.000,--
abgedeckt durch Einkünfte aus nsA					
u V+V lt Tz 29	84.000,--	268.000,--	31.000,--	383.000,--	75.000,--
Aus gewerblichen Einkünften zu be- streiten rund	150.000,--	0,--	230.000,--	380.000,--	100.000,--

Die von der Bp geschätzten Lebenshaltungskosten von jährlich rd S 180.000,-- entsprechen den Angaben des Abgabepflichtigen (vgl. Niederschrift vom 20. Mai 1992).

Tz 31 Nichtanerkannte Betriebsausgaben und Vorsteuern

Unter den in den Steuererklärungen abgesetzten Betriebsausgaben finden sich häufig Beträge, die keinen Zusammenhang mit dem Betrieb erkennen lassen: Kosten für private Gerichtsverfahren (Anwalt, Gebühren, Kopien, Kreditschutzverband usw samt all dem damit erforderlichen Büroaufwand), Kosten der privaten Lebensführung (Rechnungen lauten zum Teil auf Reichsbund) und Kreditzinsen (Zinsen für Privatkredite wurden - soweit Belege vor-

handen - abgesetzt).

Der Abgabepflichtige ist den Aufforderungen der Betriebsprüfung zur Aufklärung der Ausgaben nur ungenügend nachgekommen.

Von den abgesetzten Ausgaben musste daher rund ein Drittel als Aufwand der privaten Lebensführung ausgeschieden werden, ebenso die darauf entfallenden Vorsteuern.

	1986	1987	1988	1989
	S	S	S	S
Ausgaben gesamt gerundet	475.000,--	527.000,--	1.677.000,--	392.000,--
davon Subprovisionen	0,--	0,--	838.000,--	0,--
übrige Ausgaben	475.000,--	527.000,--	839.000,--	392.000,--
davon nicht betriebl. veranlasst rd. 1/3, gerundet	160.000,--	170.000,--	280.000,--	130.000,--
10 % Vorsteuerkürzung pauschal	16.000,--	17.000,--	28.000,--	13.000,--

Tz 32 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Der steuerpflichtige Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt:

	1986	1987	1988	1989
	S	S	S	S
Unterdeckung lt Tz 30	150.000,--	0,--	230.000,--	100.000,--
Nichtanerkennung von Ausgaben (= Zusätzliche Ausgaben der privaten Lebensführung lt Tz 31	160.000,--	170.000,--	280.000,--	130.000,--
Gewinn aus Gewerbebetrieb Bp	310.000,--	170.000,--	510.000,--	230.000,--

Tz 33 Umsatzermittlung

Der Fehlbetrag lt. Vermögensdeckungsrechnung zuzüglich der abgesetzten Betriebsausgaben (brutto) musste durch Betriebseinnahmen (brutto) finanziert werden.

Die Bp hat die erzielten Umsätze daher wie folgt durch Rückrechnung ermittelt:

	1986	1987	1988	1989
	S	S	S	S
Ausgaben lt. Erklärung netto	475.000,--	527.000,--	1,677.000,--	392.000,--
Vorsteuer lt. Erklärung	36.000,--	75.000,--	164.000,--	18.000,--
Ausgaben brutto	511.000,--	602.000,--	1,841.000,--	410.000,--
+ Gewinn vorläufig lt. Tz 30	150.000,--	0,--	230.000,--	100.000,--
= Einnahmen brutto	661.000,--	602.000,--	2,071.000,--	510.000,--
Umsatz netto gerundet	550.000,--	500.000,--	1,725.000,--	425.000,--

Tz 36 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Der Abgabepflichtige hat im Prüfungszeitraum folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen:

	Brutto	Einkünfte aus nsA	Lst anrechenb.
1986:			
L.	64.000,--	56.106,--	19.086,60
PVA	25.395,--	21.457,--	4.519,10
Gesamt	89.395,--	77.563,--	23.605,70
1987:			
L.	200.000,--	-16.108,--	0,--
PVA	100.938,--	88.069,--	11.039,60
Gesamt	300.938,--	71.961,--	11.039,60

1988: Keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

1989:

T. H.	70.000,--	49.376,--	10.381,80
-------	-----------	-----------	-----------

Die Pensionseinkünfte (PVA) 1986 und 1987 waren in den Steuererklärungen nicht enthalten und wurden von der Bp bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten erhoben.

Im Zuge der Betriebsprüfung stellte der Abgabepflichtige die Behauptung auf, seine von der Fa. C. PR bezogenen Einnahmen stellten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar und legte zum Nachweis dafür die Kopie einer Vereinbarung vom 1. Jänner 1988 vor.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Abgabepflichtige in seinen Rechnungen an die Fa. C. PR stets 20% Mehrwertsteuer auswies und diese Erlöse (wenn auch unvollständig) als Betriebs-einnahmen und steuerpflichtige Umsätze erklärte.

Der Leistungsempfänger (Fa. C. PR) hat die Rechnungen anerkannt und damit auch die Art der Vertragsverhältnisse dokumentiert.

Eine nachträgliche Umdeutung dieser Umsätze in Lohneinkünfte ist nicht möglich.

...

Tz 45 Einheitswert des Betriebsvermögens per 1. 1. 1989

Bargeld und Bankguthaben wurden aufgrund der nachgereichten Kopien von Bankkontoauszügen mit S 136.000,-- angesetzt (Guthaben bei Raika R und LB je rd. S 68.000,--).

Die Teilwerte der Anlagegüter mussten mangels brauchbarer Angaben in der EW-Erklärung geschätzt werden.

Die Kredite bei Sch u. Sch, BAWAG und MB sind lt Vermögensteuererklärung per 1. Jänner 1989 Privatschulden und wurden bei Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens in Abzug gebracht (...).

...".

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und erließ entsprechende Bescheide. Am 3.5.1993 wurde der Bp-Bericht vom 31.3.1993, der Einheitswertbescheid zum 1.1.1989 vom 26.4.1993 und der Vermögensteuerbescheid zum 1.1.1989 zugestellt. Am 1.6.1993 erfolgte

die Zustellung der Bescheide für Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1986, 1987, 1988 und 1989 vom 26.5.1993, der Umsatzsteuerbescheide 1990, 1991 und 1992 vom 26.5.1993 und des Vorauszahlungsbescheides für -Einkommen- und Gewerbesteuer 1993 vom 26.5.1993.

Berufung vom 21.6.1993

Am 21. 6. 1993 brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die im Spruch genannten Bescheide ein. In der Begründung wurde i. W. vorgebracht, der Bw. sei ab 1.1.1988 Betriebsberater bei der Fa. C. PR mit einem Monatsgehalt von S 15.000, -- gewesen. Diese Tätigkeit sei i. R. eines Dienstverhältnisses erfolgt. Von 12/89 bis 5/90 sei er bei der T. H. auch als Arbeitnehmer beschäftigt gewesen und ab 5/90 bis 12/92 für die BJ (MP).

Der Betriebsprüfer sei im Prüfungsbericht zu einem Bankguthaben gekommen, in Wahrheit habe der Bw aber immer bis zu zwei Millionen (und mehr) Verbindlichkeiten gehabt.

Von 5/90 bis 12/90 habe der Betriebsprüfer die BJ im B. aufgebaut. Die Anfangsinvestitionen hätten naturgemäß die Einnahmen überstiegen.

Der Betriebsprüfer habe verschiedene Versäumnisse getätigt und es sei ihm nur darum gegangen, die Berufung der Jahre 1983 bis 1985 zurückzuziehen, und als dies der Bw verneint habe, ihn zu "ruinieren."

Eine Vereinbarung der C. PR mit dem Bw über die Beratungstätigkeit ab 1.1.1988 wurde vorgelegt, ebenso ein Gutachten (Deckblatt) der Dr. Ro, eingebracht beim LGfStrasa in Wien betreffend die C. PR sowie ein Auszug aus Wechseleinreichungen des Bw per 31.12.1989.

Schreiben des Bw. vom 4.1.1994

In diesem Schreiben stellte der Bw. den Antrag um Wiederaufnahme der Bp. ab 1986. Durch eine Bp. wären dem Bw. über 130% Steuer vorgeschrieben worden, weshalb die Wiederaufnahme der Bp. durch eine fachlich geschulte Kraft beantragt werde.

Seit 1986 habe der Bw. nur Einkünfte in Bezug auf die C. PR bzw. BJ (MP). Dies seien Einkünfte aus unselbständiger Arbeit.

Aufstellung der Zahlungen der BJ an den Bw. vom 26. 8. 1994

Es sind die jährlichen Zahlungen der BJ an den Bw von 1990 bis 1993 aufgelistet. 1989 waren keine Zahlungen erfolgt.

Urteil des Handelsgerichts Wien vom 18.8.1994, Gz 17 Cg 236/93z

Das HG Wien hat zu Recht erkannt, dass die klagende Partei, E. S., schuldig ist, der beklagten Partei, C. PR, die Verfahrenskosten zu ersetzen und dass der Wechselzahlungsauftrag des HG Wien zur Gänze aufgehoben wird.

In den Entscheidungsgründen wurde iW ausgeführt, dass am 1. 1. 1988 die C. PR mit dem Kläger eine Vereinbarung abgeschlossen habe, wonach dieser die Funktion eines freien Finanz- und Unternehmensberaters übernehme. Als Entgelt für diese Tätigkeit wurde ein Betrag von S 15.000,-- mtl. brutto für netto sowie ein Spesenpauschale vereinbart. Im Zuge der Erwerbung des Stammkapitals der C. PR durch die B-M GmbH wurde der Vertrag des Klägers vorsichtshalber aufgekündigt. Im Zuge eines Gesprächs anlässlich der Aufkündigung gab der Kläger zu, keinerlei Ansprüche aus dem Vertrag mehr zu haben und einige Zeit keine Leistungen mehr erbracht zu haben. Der Geschäftsführer hatte dem Kläger zwei Blankowechsel übergeben, von denen einer zur Zahlung einer Forderung des Klägers für vermittelte Aufträge und der andere lediglich zur Sicherung von Honoraransprüchen des Klägers dienen sollte. Der Kläger wurde aufgefordert, da er keine Leistungen mehr erbrachte, den zweiten Wechsel zurückzustellen, was dieser jedoch nicht tat. Der Kläger hatte den Wechsel im Beisein des Gf. der C. PR handschriftlich ausgefüllt und die Summe lautete auf S 506.071,88,--.

Zahlungstag sollte der 7.12.1990 sein. Der Kläger stützte sich auf Ansprüche aus dem Beratervertrag für 1990; in diesem Jahr hatte er keine Leistungen mehr erbracht. Der Kläger brachte dann die gegenständliche Wechselmandatsklage ein.

Das Gericht gelangte in rechtlicher Hinsicht zum Ergebnis, dass die vom Kläger behauptete Forderung aus dem Beratervertrag sich als nicht berechtigt erwiesen habe. Einerseits hat der Kläger im betreffenden Zeitraum keine Leistungen mehr erbracht und andererseits hat er selbst erklärt, keine Ansprüche aus dem Vertrag mehr zu haben. Die Einwendungen der beklagten Partei, dass der Kläger keine Ansprüche aus dem Beratervertrag habe und somit die Vervollständigung des Blankowechsels abredewidrig erfolgt sei, war zu berücksichtigen.

Schreiben vom Rechtsnachfolger der C. PR vom 19.9.1994

Alle Zahlungen der C. PR an den Bw. von 1987 bis 1990 sind aufgelistet. Ausgeführt wird, dass nach Durchsicht aller Unterlagen und nach Auskunft der vormaligen Steuerberater und Rechtsanwälte der Bw. nie Dienstnehmer der Rechtsvorgänger gewesen sei.

Vorhalt vom 25.7.1995

Das Finanzamt habe beim Hauptauftraggeber im Zeitraum 1990 - 1992, der Fa. BJ, folgende Zahlungseingänge (Provisionen und Bürokostenpauschale) ermittelt:

	Einnahmen		vereinbarte Entgelte	
	brutto	netto	brutto	netto
1990	52.356,93	43.630,77	108.020,78	90.017,32
1991	332.856,55	277.387,96	313.391,18	261.159,32
1992	814.157,66	678.464,72	777.968,18	648.306,82

Es gäbe für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses mit der Fa. MP keine Anhaltspunkte. Außerdem seien die Provisionseingänge in den Steuererklärungen 1992 selbst als gewerbliche Einnahmen und als steuerpflichtige Umsätze behandelt worden.

Der Bw. werde daher ersucht, bekanntzugeben, welche Tatsachen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses mit der Fa. MP sprechen und entsprechende Beweismittel vorzulegen.

Das Finanzamt führte in diesem Vorhalt weiters aus, hinsichtlich der Provisionseingänge der Fa. C. PR könne durch das Urteil des HG Wien zu 17 Cg 236/93z vom 18.8.1994 als geklärt betrachtet werden, dass der im Schreiben an die Bp vom 10.12.1990 angeführte (Blanko) Wechsel der Fa C. PR über S 506.071,88, -- mit Fälligkeit 7.12.1990 bzw. das Duplikat davon abredewidrig vervollständigt worden sei und somit für 1990 keine weiteren Einnahmen von diesem Unternehmen vorlägen. Die im Fax vom 15.9.1992 vom Bw. mitgeteilten Einnahmen von der Fa C. PR für 1990 iHv S 1,408.583,62, -- seien lt. Kontoauszug dieses Unternehmens nicht geflossen.

Für die ebenfalls in diesem Fax angeführten Ausgaben für 1990 i. H. v 1,893.957,37, -- seien im Bp.-Verfahren keine Vorsteuern beantragt und keine (Vorsteuer-)Aufzeichnungen und Belege vorgelegt worden.

Für 1991 seien mit Fax vom 15.9.1992 ein "Journal 1/91 und ein "Journal 2/91" (Zusammenstellung bestehend aus je einem Blatt) übermittelt worden.

Journal 1/91 weise aus:

Journal 2/91 weise aus:

Einnahmen	90.019,47	36.186,81
Umsatzsteuer	18.102,51	0
Ausgaben	347.873,30	248.388,80
Vorsteuern	65.411,98	16.831,10

Aufzeichnungen i.S.d. § 18 UStG oder Belege seien auch für 1991 keine vorgelegt worden. Der Bw. wurde in diesem Vorhalt neuerlich ersucht, dem Finanzamt für den Zeitraum 1/1990 - 12/1991 die Umsatz- und Vorsteueraufzeichnungen gem. § 18 UStG samt zugehörigen Belegen vorzulegen.

Vorhalt des FA vom 25. 7. 1995

In diesem Vorhalt wurde ausgeführt, dass für die Jahre 1990 und 1991 bisher keine Steuererklärungen abgegeben wurden. Es werde daher ersucht, diese bis 31.8.1995 zu übermitteln.

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschau seien für 1990 und 1991 summenmäßige Einnahmen- und Ausgabenaufstellungen beigebracht worden. Bei den angeführten Einnahmen von C. PR handle es sich offensichtlich um Provisionseingänge, die mit Wechseln bezahlt worden seien, die aus Zeiträumen vor 1990 stammten und vom Bw. auch schon vor 1990 eingelöst worden seien.

Der Bw werde daher ersucht, zu klären, mit welchen Mitteln er die angeführten Ausgaben im Betrag von S 1.893.957,37 finanziert habe. Weiters wäre zu klären, mit welchen finanziellen Mitteln der Bw. im Jahr 1990 seinen Lebensunterhalt bestritten habe.

Bezüglich der Einnahmen und Ausgabenaufstellung 1991 werde der Bw ersucht, bekanntzugeben, ob die mit "Journal 1" und "Journal 2" bezeichneten Einnahmen- und Ausgabenaufstellungen alle Einnahmen und Ausgaben 1991 umfasse. Gegebenenfalls werde der Bw. ersucht, zu klären, mit welchen Mitteln er den Ausgabenüberschuss 1991 i.H.v. rd. S 500.000,-- und den Lebensunterhalt finanziert habe.

Schreiben des Bw. vom 21. 8.1995

1986 bis 1990 bestehe das Einkommen des Bw aus Einkünften von der C. PR. Die Bezahlung sei größtenteils in Wechsel erfolgt, die bis zu 12x prolongiert worden seien. Der Prüfer habe

die Prolongation mit weiteren Einkünften verwechselt. Der Bw. habe das Zufließen des Betrages als Einnahme verbucht. Die Einkünfte seien rückblickend Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit gewesen, obwohl der Bw. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit angegeben habe.

1990 handle es sich um Einnahmen der C. PR. Die Wechsel stammten alle aus den Vorjahren. Die Ausgaben seien durch Kredite bei einer Bank finanziert und natürlich auch der Lebensunterhalt. Diese Berechnung nehme auch auf das Einkommen der Ehegattin nicht Rücksicht.

1991 dürfe der Bw. auf seine Bankverpflichtung hinweisen.

Schreiben des Bw. vom 6.9.1995

Der Bw. führt iW. aus, seine Tätigkeiten bei C. PR bzw. BJn seien unselbständige Erwerbstätigkeit.

C. PR:

Die Unterzeichnung des Vertrages sei durch Ing. K. am 1. 1. 1998 erfolgt. Ab Jänner 1988 sei die Honorierung nach erwähntem Dienstvertrag erfolgt. Ab Jänner 1988 sei dem Bw. ein Dienst PKW zur Verfügung gestanden und die Reisekosten seien mit Wechseln vom Bw. bezahlt worden. Wie der § 5 des Beratervertrages auszulegen sei, könne der Bw. nicht mehr nachvollziehen. Wie es zu einer Schadenersatzforderung von S 988.000,-- komme, könne der Bw. nicht beurteilen. Warum keine Anmeldung bei der Krankenkasse erfolgt sei, warum die Leistungen mit Mehrwertsteuer verrechnet worden seien etc. sollte der Steuerberater der C. PR beantworten können.

Die Tätigkeit sei u.a. unselbständig, da das Dienstfahrzeug von der C. PR bezahlt worden sei, auch die Spesenabrechnung. Die Tätigkeit des Bw. sei weisungsgebunden (Firmenvisitenkarte, fixe Dienstzeit etc.) gewesen. Die Behauptung, der Beratervertrag sei auf der Schreibmaschine des Bw. geschrieben worden, sei falsch und noch weniger haltbar sei die Behauptung, Ing. K. sei in einem finanziellen Abhängigkeitsverhältnis zum Bw. gestanden.

BJ:

Der Bw. lege zwei Exemplare vor, wobei man auf das Impressum achten solle. Im übrigen übten auch die Krone- oder Kurier-Zeitungsverkäufer keine selbständige Tätigkeit aus und weiters gebe es Arbeitsgerichtsprozesse, die dasselbe bestätigten.

Diese Tätigkeiten seien bei Beginn unbeabsichtigt unrichtig beurteilt worden. Jetzt sei klar, dass es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit handle.

Die Gattin des Bw. beziehe eine Pension und der Bw. und die Gattin zahlten für die Wohnung,

Haus etc. keine Miete; die Lebenserhaltungskosten könnten daher leicht nachvollzogen werden, wenn man nicht wieder Wechselgutschriften als Einnahmen ansehe, wenn sie später nicht eingelöst würden.

Schreiben des Bw vom 18. 10. 1995

In diesem Schreiben, das nach Ansicht des Bw. "Vorhalte zur Berufung" zum Inhalt hatte, brachte der Bw i. W. vor, die Unterlagen befänden sich beim Finanzamt selbst, bei Dr. Ro. und C.-PR.

Er könne nur aus dem Gedächtnis die Fragen beantworten:

--15/88 ÖAAB/ÖWB der Mitgliedsbeitrag ÖWB sei eine Betriebsausgabe, der zum ÖAAB nicht. Eine Aufgliederung könne der Bw. nicht vornehmen, da die Unterlagen beim FA oder Dr. Ro. -42/86 Rechnung an "B. Zeitgemäß" betreffe Ed. und sei nicht bezahlt worden. Keine echte Ausgabe, sondern Verlust des Bw. wegen Nichtbezahlung von Ed.

-20/87 Abschreibung Forderung an Ed. wäre bei einer doppelten Buchhaltung korrekt, bei Ein- und Ausgabenrechnung nicht.

-21/87 Rechnung Dr. P. von 140.000,--. Hier habe der Bw keine Unterlagen. Dasselbe gelte bei Zahlungen an die RA Dr. S. u. a. . Wann genau diese Rechnungen und wie bezahlt worden seien, müsste man direkt bei den erwähnten Personen einholen bzw die Rechnung nachsehen. Bei Rechnungen an die RA Dr. Ra. ua müsse man nachsehen, ob hier nicht irrtümlich Prolongate verrechnet worden seien und die Erstbezahlung durch Wechsel zu hoch erschienen. Ausgaben bzw Rechnungen an H. ua seien einerseits dadurch entstanden, dass der Bw. für diese Firmen eine Vertretung für Österreich wollte, aber andererseits dürften hier Rechnungen und Mahnungen verbucht worden sein, da die oftmaligen Erwähnung als Ausgabe dem Bw selbst aufklärungsbedürftig erscheine.

-62/87 Zahlung an KSV in der Höhe von 17.412,75, -- müsste eine Fa. betreffen, da der Mitgliedsbeitrag nur ein paar tausend Schilling pro Jahr betrage. Müsste am Zahlungsbeleg vermerkt sein. BAWAG/MB dürften auch Doppelbuchungen sein. Alle Rechtsanwaltskosten würden die wirtschaftliche bzw berufliche Absicherung betreffen und seien daher steuermindernd abzusetzen, abgesehen E. P.

-41/88 Zahlung an KSV über 6.418,59, --. Siehe 62/87

-47/88 Zahlung an Dr. E. über 57.832,20. Wie vorher erwähnt, sollte man die Rechtsanwaltskosten ag von Originalfakturen der Anwälte neu bewerten.

-54/88 über 583,20 sei ohne Sichtung des Beleges eine Zuordnung nicht möglich.

-69/88, 70/88, 24/88, 69/88 würden alle Ing. K./C. PR betreffen. Diese Beträge seien Durch-

laufbuchungen gewesen. Akt Ing. K. oder C.-PR.

-68/88 eine der vielen Rechnungen an die C.-PR . Wahrscheinlich durch Wechsel bezahlt und nach welchen Prolongaten sei direkt bei C.-PR bzw deren Banken nachvollziehbar bzw befänden sich die Unterlagen bei Dr. Ro

Beigelegt wurden vom Bw Journale mit handschriftlichen Bemerkungen.

Schreiben des Bw vom 28. 8. 1996

In diesem Schreiben legte der Bw. Auszüge aus Medienberichten betreffend ein Erkenntnis des Höchstgerichts über Zeitungskolporteure vor. Dieses Erkenntnis unterstütze die Rechtsansicht, wonach die Einkünfte des Bw. von den BJn Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit wären.

Schreiben des Bw vom 18. 3. 1997

In diesem Schreiben beantragte der Bw. Zinsen und Schadenersatz für den entstandenen Schaden.

Zur Vermögensdeckungsrechnung: Die Wechselgutschriften seien erst bei Einlösung zu bewerten, nicht bei Prolongation. Die C. PR habe ihre Wechsel in Höhe von über S 700.000,- nicht gezahlt. Die Gattin des Bw hätte ein eigenes Einkommen und sei daher nicht einzubinden.

Der ungeklärte Vermögenszuwachs gem Tz. 27 seien die Wechselgutschriften gewesen. Von 1990 bis 1992 sei der Bw zuständig für die Herausgabe der BJ B. gewesen. Unter der Annahme, dass diese Tätigkeit eine selbständige Tätigkeit sei, würden die Zahlen der Bp. zutreffen.

Die Tätigkeit bei der C. PR sei als unselbständige Tätigkeit anzusehen. Der Prüfer sei verpflichtet, die Tätigkeit zu überprüfen und Richtigstellungen auch bei der Bp. und auch zu Gunsten des Stpfl. vorzunehmen.

Betreffend nicht anerkannte Betriebsausgaben - Kosten für private Gerichtsverfahren, Kopien, KSV - habe der Bw. keinen einzigen Privatprozess, dies gehe aus den Akten hervor.

1988 führe der Prüfer zusätzliche Einnahmen beim Bw. i. H. v S 1,166.631,79, -- an und zitiere als Beweis aus den Gutachten der Dr. Ro. Nur dort werde dies als angebliche Forderung dem Bw. gegenüber zitiert. Wenn dieser Betrag in die Bp. aufgenommen werden müsse, dann als Ausgabe, aber nicht als Einnahme.

Schreiben des Bw vom 24. 3. 1997

In diesem Schreiben brachte der Bw. vor, der Betriebsprüfer habe die Einkünfte gem § 184 BAO geschätzt. Er habe Ein- und Ausgaben zum Nachteil des Bw verwechselt. Weiters werde der Übergang der Entscheidungspflicht auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz und Schadenersatz beantragt.

Schreiben des Bw vom 25. 6. 1997

In diesem Schreiben, in dem ua die Stundung aller Steuerrückstände, Amtshaftung und die Einleitung eines Strafverfahrens gegen den Betriebsprüfer beantragt wurde, wird inhaltlich i. W. vorgebracht, der Umsatz des Bw. in den letzten Jahren ergebe sich aus Einnahmen von BJ (MP) und der C. PR. Es handle sich um unselbständige Tätigkeit. Darauf sei der Betriebsprüfer entweder absichtlich oder fachlich überfordert nicht eingegangen.

Der Gewinn sei mit 30% geschätzt worden. Eine Schätzung müsse jedoch etwas mit der Wirklichkeit zu tun haben. Jeder Beleg sei vorhanden.

Schreiben des Bw. vom 15. 9. 1997

In diesem Schreiben beantragte der Bw den Übergang der Zuständigkeit der Entscheidung an die FLD W, NÖ, Bgld, weiters seien ihm seine Anträge umgehend anzuerkennen und gutzuschreiben.

Weiters beantrage er Schadenersatz i. H. v. 3 Mio. Schilling.

Die Einkünfte des Bw seien leicht nachvollziehbar, da er in den letzten Jahren nur von der C. PR und den BJn Einkünfte bezogen habe, welche jederzeit überprüfbar seien.

Der Betriebsprüfer dürfte sich längere Zeit in Schweden aufgehalten haben. Dort hätte eine bekannte Märchenerzählerin über 120% ihres Einkommens Steuern zahlen sollen. Das FA sei auf ähnliche Zahlen gekommen.

Schreiben des Bw. vom 15. 9. 1997

In diesem Schreiben brachte der Bw. i. W. vor, das Büro der BJ in Eisenstadt sei ein Gemeinschaftsbüro der ÖVP-B. gewesen und die Bürokostenpauschale sei direkt an die ÖVP-B. von den BJn bezahlt worden. Weiters seien über das Konto des Bw. auch die Provisionen aller Mitarbeiter außer kleinen Ausnahmen gezahlt worden.

Zu den Einnahmen von C. PR sei auszuführen, der Schadenersatz sei eine fiktive Annahme gewesen und sei dem Bw nicht zugeflossen. Im übrigen wäre dies eine Betriebsausgabe und keine Einnahme. Die Zahlen von der C. PR stimmten nicht.

Schreiben des Bw. vom 16. 9. 1997

In diesem Schreiben wurde vorgebracht, die Buchhaltung des Bw. sei vom Betriebsprüfer per Ferndiagnose geprüft worden, da er die Originalunterlagen, die sich seit 1991 in der Steuerberatungskanzlei N.N. befänden, nie eingesehen habe, sondern sich nur einmal telefonisch erkundigt habe, ob sich die Unterlagen dort befänden.

So frage der Bw. an, ob er die Buchhaltung vernichten könne oder ob sich vielleicht doch wer die Mühe mache um Einsichtnahme.

Schreiben des FA vom 19. 9. 1997:

Demnach sei der Bw. vom FA immer wieder aufgefordert worden, seine Buchhaltungsunterlagen vorzulegen, was durch 19 Beilagen dokumentiert werde. Da er diesen Aufforderungen nicht nachgekommen sei, mussten die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden. Die fehlenden Unterlagen könnten der Untermauerung der Berufungsbegehren dienen, sodass eine Vernichtung nicht zweckmäßig wäre. Der Bw. werde daher eingeladen, die Unterlagen ehestmöglich beim FA einzubringen.

Schreiben des Bw vom 4. 2. 2000

Darin wurde ausgeführt, dass der Bw keine Nachzahlung zu leisten habe, sondern ein Guthaben vom FA bekomme.

Zur Vermögensdeckungsrechnung sei auszuführen, dass die Wechselgutschriften erst bei Einlösung zu bewerten seien, da der Bw. eine Ein- und Ausgabenbuchhaltung führe. Die Gattin des Bw. habe ein eigenes Einkommen und sei daher nicht einzubinden.

Der ungeklärte Vermögenszuwachs der Tz. 27 seien die Wechselgutschriften i. H. v. S 1,522.208,44,-- gewesen.

Die Einnahmen/Ausgaben für 1990, 1991 und 1992 würden lt. Buchhaltung MP 1991 und 1992 kleine Gewinne i.H.v. ca ATS 16.000,-- bzw ATS 30.000,-- ergeben.

Die Tätigkeit des Bw bei C. PR sei nichtselbständig gewesen.

Die Einnahmen des Bw kämen ab 1986 ausschließlich aus der C. PR und ab 1990 von den BJn

(MP) .

Über die Berufung wurde erwogen:

Senatsverhandlung

Die Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat findet nach § 282 Abs. 1 Z. 2 BAO auf Verlangen des Referenten statt. Die zu entscheidenden Fragen weisen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher Art auf.

Zur Schätzungsberechtigung

§ 184 Bundesabgabenordnung (BAO) idF die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

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

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (s. Ritz, BAO Kommentar, § 184).

Eine Schätzungsberechtigung kann z. B. dann bestehen, wenn der Abgpf. seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt oder wenn er keine oder keine ausreichenden Aufklärungen über wesentliche Umstände zu geben vermag und daher eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen dann zur Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig ist.

Wird festgestellt, dass die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind, ist die Schätzungsberechtigung gegeben.

Zur Schätzung berechtigen nach der Judikatur z.B. folgende Mängel:

Siehe E VwGH 15. 5. 1997, ZI 95/15/0138:

Werden die Kasseneingänge einiger Tage eines Wirtschaftsjahres nicht aufgezeichnet, ist damit bereits die Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs 3 BAO gegeben. Dass an den Werktagen, für die im Kassabuch keine Einnahmen aufgezeichnet sind, das Geschäft entweder geschlossen gewesen sei oder wegen der Umbauarbeiten tatsächlich keine Kunden in das Geschäft gekommen seien, stellt eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Im Betrieb noch vorhandene Waren müssen auch dann in der Inventur aufscheinen, wenn sie nicht mehr bewertbar sind. Eine unvollständige bzw unrichtige Erfassung der Bestände ist aber bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs 3 BAO zu werten.

Siehe E VwGH 12. 9. 1996, ZI 92/15/0035:

Formelle und materielle Buchführungsmängel, die auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen, was zu Um- und Nachbuchungen in den Hauptabschlussübersichten geführt hat, die nicht auf die Kontoblätter übertragen worden sind, was dazu führt, dass die Buchhaltung als nicht abgeschlossen anzusehen ist, rechtfertigen eine griffweise Schätzung. Es kann in diesem Fall nicht die Rede davon sein, dass solcherart ermittelte Verluste der Höhe nach errechnet werden konnten und das Ergebnis überprüfbar ist. Für die Zulässigkeit einer Schätzung kommt es nicht darauf an, welche Personen die Bücher oder Aufzeichnungen geführt haben, sondern nur darauf, dass die Bücher und Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß sind. In diesem Fall ist auch ein Verlustvortrag nicht zulässig.

Siehe E VwGH 10. 3. 1994, ZI 93/15/0168:

Der Umstand, dass Grundaufzeichnungen nicht mehr vorhanden sind, weil sie vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist vernichtet worden sind, stellt einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde begründet wird.

Siehe E VwGH 12. 8. 1994, ZI 93/14/0214:

Sind die vom Prüfer festgestellten Mängel der Bücher und Aufzeichnungen nicht nur geringfügig, fehlt die Voraussetzung für einen Verlustvortrag.

Ein Verlustvortrag für bilanzierende Einkommensteuerpflichtige ist immer dann zulässig, wenn der Verlust – allenfalls auch nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung – seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist. Dass das Fehlen von 153 Paragondurchschriften auf eine "Schlamperei" des Büros des Steuerberaters zurückzuführen ist, ändert daran nichts, weil es für das Vorliegen einer Schätzungsberechtigung der Behörde nicht darauf ankommt, warum die Bücher und Aufzeichnungen mangelhaft sind.

Siehe E VwGH 8. 6. 1994, ZI 91/13/0253:

Auch die Feststellung sachlicher Unrichtigkeit formell mängelfreier Bücher begründet die Berechtigung und Verpflichtung der Abgabenbehörde, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen.

Siehe E VwGH 12. 8. 1994, ZI 91/14/0256:

Zur Führung von Büchern Verpflichtete haben alle Geschäftsfälle – seien sie bar oder unbar – bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der maßgeblichen gesetzlichen Kriterien laufend auf Bestandskonten zu erfassen. Die Missachtung dieser Vorschrift führt zur Schätzungsberechtigung wegen Buchführungsmängeln.

Im gegenständlichen Fall war die Schätzungsberechtigung des Finanzamts zweifellos gegeben. Es liegen schwerwiegende materielle und formelle Mängel vor. Diesbezüglich wird auf den Sachverhalt verwiesen. Die von der Bp. aufgezeigten und im Sachverhalt dargestellten Mängel sind in den Akten glaubwürdig dokumentiert.

1986 - 1988:

Die Einnahmenbelege und Bankbelege wurden nicht vollständig und nicht im Original vorgelegt. Die Aufzeichnungen stimmen nicht mit den Bankkontoauszügen überein. Aufzeichnungen iSd § 18 UStG wurden überhaupt nicht geführt. Die vorgelegten Journale sind als Entgeltaufzeichnung unbrauchbar.

1989 und USt 1990, 1991:

Es wurden keine Aufzeichnungen und Belege vorgelegt. Es wurden keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet. Es wurden keine Abgabenerklärungen eingereicht.

Diese Mängel liegen vor, obwohl der Bw. im Laufe des Bp-Verfahrens und nachher wiederholt aufgefordert wurde, die entsprechenden Belege und Aufzeichnungen vorzulegen.

Aus dem Schreiben des FA vom 19. 9. 1997 und den darin dem Bw. übermittelten Beilagen ist ersichtlich, dass der Bw. zum wiederholten Male aufgefordert wurde, Belege und Unterlagen vorzulegen, so am 27. 11. 1990, 11. 12. 1990, 3. 4. 1991, 4. 8. 1992, 2. 9. 1992 und 23. 12. 1992.

Mit Vorhalt vom 26. 11. 1991 war der Bw. aufgefordert worden, die wiederholt urgierten Belege beizubringen und Aufklärung über seine Einnahmen und Ausgaben zu geben, da er den mündlichen und schriftlichen Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen bisher nur schleppend und unvollständig nachgekommen war. Es waren fehlende Unterlagen wie Bankauszüge etc., Aufklärungen über Einnahmen und Ausgaben wie Art der Tätigkeit etc. und Nachweise über die Lebenshaltungskosten abverlangt worden.

Mit Vorhalt vom 4. 8. 1992 war dem Bw. die bereits mündlich vorgehaltene Methode der Umsatz- und Gewinnsschätzung, die ermittelten Bemessungsgrundlagen und die Vermögensdeckungsrechnung auch schriftlich zur Kenntnis gebracht worden.

Der Bw. war auch wiederholt aufgefordert worden, zur Schlussbesprechung der Bp. zu erscheinen.

Mit Vorhalt vom 25.7.1995 war der Bw. ersucht worden, für die Jahre 1990 und 1991 die bis dato nicht eingebrachten Steuererklärungen abzugeben und der Bw. war weiters um Aufklärung bezüglich Provisionseingänge 1990 und 1991, die im Zuge der USt. Nachschau für 1990 und 1991 beigebracht worden waren, ersucht worden. Weiters war er ersucht worden, die Finanzierung der durch die bekanntgegebenen Ausgaben und Verluste erwachsenen Lebenshaltungskosten nachzuweisen.

Der Bw. hat damit die Offenlegungspflichten des § 119 BAO verletzt, denn der Offenlegung dienen vor allem Abgabenerklärungen, die Beantwortung von Vorhalten und die Übermittlung abverlangter Unterlagen und Nachweise.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen ist erforderlich.

Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Die maßgeblichen Umstände wurden weder richtig noch vollständig noch klar offengelegt.

Nach § 115 Abs 1 gilt zwar der Untersuchungsgrundsatz, d. h. die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sind von Amts wegen zu ermitteln. Dieser Grundsatz befreit die Partei aber nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlungspflicht wird

durch die Verletzung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Stpfl zwar nicht beseitigt, aber beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem der Abgpfl. zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt zu prüfen, zurück (s. Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage, S. 253).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. seine Mitwirkungspflichten verletzt, indem er trotz wiederholter Aufforderung keine oder in hohem Maße mangelhafte Unterlagen, Belege und Nachweise vorlegte. Dies führte zu schwerwiegenden materiellen und formellen Mängeln in der Buchführung, sodass die Behörde die Bemessungsgrundlagen nicht ermitteln (berechnen) konnte, weshalb die Bemessungsgrundlagen geschätzt werden mussten.

Die Berechtigung der Behörde zur Schätzung wurde vom Bw. in seinen zahlreichen Eingaben auch nicht ernstlich bestritten.

Er brachte dazu nur vor, die Unterlagen befänden sich gar nicht bei ihm, sondern beim Finanzamt selbst, bei Dr. Ro und C. PR; zu bestimmten Rechnungen habe er keine Unterlagen, die Rechnungen für Rechtsanwälte sollte man anhand der Originalfakturen der Rechnungen bei diesen beurteilen; (Schreiben vom 18.10.1995); die Einkünfte des Bw. seien leicht nachvollziehbar, da er in den letzten Jahren nur von der C. PR und den BJs Einkünfte bezogen habe, welche jederzeit überprüfbar seien. (1. Schreiben des Bw. vom 15.9.1997). Die Zahlen von der C. PR stimmten nicht. (2. Schreiben des Bw. vom 15.9.1997). Der Bw. frage an, ob er die Buchhaltung vernichten könne oder ob sich vielleicht doch wer die Mühe mache um Einsichtnahme (Schreiben vom 16.9.1997).

Diese Ausführungen sind wenig aussagekräftig. Es handelt sich um bloße Behauptungen, die weder glaubhaft sind noch nachgewiesen wurden. Sie sind nicht geeignet, den Bw. von seiner Mitwirkungsverpflichtung zu entbinden.

Es steht daher fest, dass der Bw. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermochte und Auskunft über für die Ermittlung der Grundlagen wesentliche Umstände verweigerte. Ferner hat er Aufzeichnungen nicht vorgelegt und die vorgelegten Aufzeichnungen weisen schwerwiegende materielle und formelle Mängel auf.

Die Schätzungsberechtigung ist daher nach § 184 Abs. 2 u. 3 BAO gegeben.

Gewerbliche oder nichtselbständige Einkünfte

Eines der Hauptargumente, das sich in den vielen Eingaben des Bw. immer wieder findet, ist das Vorbringen, die Tätigkeiten des Bw. bei den Firmen C. PR, T. H. und MP (BJ) seien im

Rahmen von Dienstverhältnissen erfolgt und der Bw. hätte daher ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Die Zeitpunkte dieser Beschäftigungen wurden in der Berufung noch konkretisiert - ab

1. 1. 1988 Betriebsberater bei C. PR mit einem Monatsgehalt von S 15.000,--, von 12/89 bis 5/90 Arbeitnehmer bei T.H. und ab 5/90 bis 12/92 BJ (MP).

In der nächsten Eingabe vom 4. 1. 1994 wurde dann ausgeführt, seit 1986 habe der Bw. nur Einkünfte von C. PR und BJ (MP) i.R. von Dienstverhältnissen.

Im Schreiben vom 21. 8. 1995 brachte der Bw. vor, 1986 bis 1990 bestehe sein Einkommen aus Einkünften von der C. PR

Im Schreiben vom 6. 9. 1995 wurde dann ausgeführt, die Unterzeichnung des Vertrages sei am 1. 1. 1988 erfolgt und ab diesem Zeitpunkt sei die Honorierung nach erwähntem Dienstvertrag erfolgt.

Im Schreiben des Bw. vom 4.2.2000 schließlich wurde ausgeführt, die Einnahmen kämen ab 1986 ausschließlich aus der C. PR und ab 1990 von den BJn (MP).

Diese Angaben sind in sich widersprüchlich und daher nicht geeignet, die Feststellungen der Bp zu erschüttern.

Daraus geht hervor, dass Zahlungen der C. PR an den Bw. von 1987 bis 1990 erfolgten (s. Schreiben vom Rechtsnachfolger der C. PR vom 19.9.1994), Zahlungen der MP (BJ) hat das Finanzamt bei dieser Firma ermittelt, sodass die Zahlungseingänge von dieser Firma von 1990 bis 1992 feststehen und dem Bw. vorgehalten wurden (s. Vorhalt vom 25.7.1995). Dies hat der Bw. auch im Schreiben vom 18.3.1997 zugegeben, wenn er ausführt, von 1990 bis 1992 sei er für die Herausgabe der BJ B. zuständig gewesen. Die Zahlen der Bp. würden zutreffen (unter der Annahme, dass eine selbständige Tätigkeit vorliege).

Die Zeiträume, in der der Bw. bei genannten Firmen beschäftigt ist, stehen fest. Die Höhe der Zahlungen steht hingegen nicht fest.

Der Bw. erklärte selbst von 1986 bis 1989 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Hotelkaufmann, Betriebsberater, Beratertätigkeit und Kaufmann (jedes Jahr wurden beträchtliche Verluste erklärt).

Einkünfte aus einer Tätigkeit als Hotelier oder Hotelkaufmann wurden nicht festgestellt. Der Bw. war offenbar als Vermittler und Berater tätig und hat daraus Einkünfte bezogen, die - auf Grund der mangelhaft oder gar nicht erfolgten Vorlage entsprechender Aufzeichnungen und Belege - geschätzt werden mussten. Auf Grund der erklärten Betriebsausgaben, der nicht gedeckten Lebenshaltungskosten und durchgeführten Vermögensdeckungsrechnung ist davon auszugehen, dass der Bw. neben den bekannten Einnahmen weitere Einnahmen als

Betriebsberater bezog. Diese sind - analog zu den bekannten Haupteinnahmequellen des Bw. - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Bemerkt wird, dass der Bw. selbst Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte und in seinen Rechnungen, beispielsweise an C. PR, stets 20% Mehrwertsteuer auswies und diese Erlöse (unvollständig) als Betriebseinnahmen und steuerpflichtige Umsätze erklärte, was ein gewisses Indiz für gewerbliche Einkünfte darstellt, umso mehr, als der Bw. vorbringt, früher Lohnsteuerprüfer am Finanzamt gewesen zu sein und selbst oftmals das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beurteilt zu haben.

Fa. C. PR:

Der Bw. brachte im Schreiben vom 21. 8. 1995 vor, die Einkünfte dieser Fa. seien rückblickend Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit gewesen, obwohl der Bw. bis dahin immer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit angegeben habe. Er folgerte dies im Schreiben vom 6. 9. 1996 aus dem Vertrag mit der Fa. C. PR. Demnach sei dem Bw. ein Dienst PKW zur Verfügung gestanden, der von der C. PR bezahlt worden sei, wie auch die Spesenabrechnung. Die Tätigkeit des Bw. sei weisungsgebunden (Firmenvisitenkarte, fixe Dienstzeit) gewesen. Die Bezahlung sei größtenteils in Wechsel erfolgt (Schreiben des Bw. vom 21. 8. 1995).

Der Bp. ist zwar Recht zu geben, dass der Bw. in seinen Rechnungen an die C. PR stets Umsatzsteuer ausgewiesen hat und diese Erlöse (unvollständig) als Betriebseinnahmen und steuerpflichtige Umsätze erklärte. Es ist auch richtig, dass der Leistungsempfänger (C. PR) die Rechnungen anerkannte und damit auch von gewerblichen Einkünften ausgegangen ist.

Allerdings kann die (nachträgliche) Interpretation der Vertragsparteien die Einkunftsart nicht abändern. Es handelt sich dabei um ein nicht unerhebliches Indiz. Es ist nicht unerheblich, weil davon auszugehen ist, dass beide Parteien, die zur gleichen Interpretation eines Vertragsinhaltes gelangen, diesen auch so gestaltet haben, wie es ihrer Interpretation entspricht, noch dazu wenn man bedenkt, dass der Bw. früher Lohnsteuerprüfer war. Dies deutet auf ein nachträglich konstruiertes Argument im Hinblick auf die bescheidmäßige Steuernachforderung hin.

Nicht völlig auszuschließen ist aber, dass die Parteien objektiv z.B. einen Dienstvertrag vereinbart haben, beide den Vertrag jedoch irrtümlich als gewerblichen Beratervertrag interpretierten.

Die Behörde ist daher gehalten, von sich aus den Vertrag zwischen dem Bw. und der Fa. C. PR und die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit des Bw. und der Fa. C. PR nach steuerlichen

Gesichtspunkten zu prüfen.

Ein weiteres Indiz ist die rechtliche Beurteilung durch die Rechtsnachfolger der C. PR (Schreiben vom 19.9.1994), wonach nach Durchsicht aller Unterlagen und nach Auskunft der vormaligen Steuerberater und Rechtsanwälte der Bw. nie Dienstnehmer der Rechtsvorgänger gewesen sei.

Aber auch diese Rechtsmeinung entbindet die Behörde nicht von der amtswegigen Beurteilung des Rechtsverhältnisses.

Für diese Beurteilung maßgebend ist die tatsächliche Tätigkeit des Bw. und der zu Grunde liegende Vertrag, obwohl auch das Verhalten der Vertragsparteien (der Wille der Parteien) nicht außer Acht gelassen werden darf.

Zur tatsächlichen Tätigkeit des Bw. ist auszuführen, dass der Bw. vom FA mehrmals aufgefordert wurde, seine Tätigkeit bei der Fa. C. PR zu beschreiben und diesbezügliche Nachweise vorzulegen (s. z. B. ganz konkret Vorhalt vom 25. 7. 1995, Ab. Bp. S. B 33f. oder Vorhalt vom 4. 8. 1992 Ab. Bp. S. 316f. allgemein; Vorhalt vom 26. 11. 1991, Ab. Bp. S. 126f. konkret).

Die Vereinbarung über die Beratungstätigkeit ab 1. 1. 1988 liegt vor. Nach Auskunft des Bw. (s. Ab. Bp S 87/88) übte er diese Tätigkeit seit 1987 a. G. einer mündlichen Vereinbarung aus. In der Niederschrift vom 20. 5. 1992 brachte der Bw. vor (Ab. Bp S 268f.), die "Geschäfte" mit C. PR hätten 1986 begonnen. Der Bw. sprach dabei auch von "Konsulententätigkeit". Eine Rechnung (s. Ab Bp S 430), ausgestellt vom Bw. an die Fa. C. PR vom 2.4.1986 für Beratungstätigkeiten und Vermittlung von Aufträgen im Zeitraum 1985/1986 i.H.v. ca. S 412.000,-- zuzüglich 20% USt. i.H.v. ca. S 82.000,-- lässt erkennen, dass die Tätigkeit bereits ab 1985 ausgeübt wurde. Das Vorbringen des Bw., dass die Rechnung gefälscht sei, ist wenig glaubwürdig und konnte nicht nachgewiesen werden.

Weiters ist durch Aktenvermerk vom 3. 4. 1991 dokumentiert (s. Ab. Bp S. 95), dass der Bw. an diesem Tag erstmals vorbrachte, es habe möglicherweise in Wahrheit ein Dienstverhältnis mit C. PR bestanden. Am 12.4.1991 wurde dann die Vereinbarung dem Finanzamt übermittelt (s. Ab. Bp S .96f.)

Inhalt der Vereinbarung:

Der Bw. übernimmt die Funktion als freier Finanz- und Unternehmensberater für die C. PR.

Der Vertrag wird für ein Jahr abgeschlossen und ist immer am 30. 6. von beiden Seiten kündbar.

Der Bw. erhält 12mal S 15.000,-- brutto für netto und eine Spesenpauschale i. H. v. S 5.000,-- ohne Abrechnung. Größere Spesen bedürfen der vorherigen Zustimmung der C. PR. Weiters wird für Außenarbeiten ein PKW zur Verfügung gestellt und die notwendigen Betriebskosten ersetzt.

Der Bw. erhält für seine Tätigkeit Visitenkarten mit Privatanschrift.

Der Bw. trägt die gesetzliche Abgabe zur Sozialversicherung und Steuerabgabe selbst. Der Beratervertrag ist jährlich an Dritte finanzmäßig abtretbar.

Der Bw. verpflichtet sich, seine Tätigkeit voll dem Aufbau einer Lobby in B. und Wien einzusetzen. Darüber hinaus ist der Bw. zuständig für Finanz- und Buchhaltungsfragen, Einstellung und Überwachung von Mitarbeitern im Abstimmung mit der C. PR.

Der Bw. erstellt monatlich einen schriftlichen Bericht und eine Vorschau auf die Folgewochen, -monate und -jahre je nach Projekt.

Die Beratertätigkeit ist an keine fixe Arbeitszeit und -nachweis gebunden, doch müssen Termine der Geschäftsleitung jeder Zeit berücksichtigt werden.

Der Vertrag ist für sich allein noch nicht ausreichend aussagekräftig, da er sowohl Merkmale eines Dienst- als auch eines Werkvertrags enthält, wobei die Elemente eines Werkvertrags insgesamt überwiegen. Die Merkmale der Tätigkeit eines "freien Finanz- und Unternehmensberaters", die Verpflichtung, die Steuern und Abgaben selbst zu tragen, keine fixe Arbeitszeit und kein diesbezüglicher Nachweis sprechen für einen Werkvertrag. Die Merkmale Dienstwagen und Ersatz der Betriebskosten sprechen für Dienstvertrag.

Die vom Bw. ins Treffen geführten "Firmenvisitenkarten", sind für die Beurteilung wenig relevant, da es sich um Visitenkarten mit Privatanschrift handelt.

Wesentlich ist, ob die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt wird und ob ein Unternehmerwagnis vorliegt.

Die Tätigkeit wird weisungsungebunden ausgeübt; es handelt sich um Beratertätigkeit ohne fixe Arbeitszeit und -nachweis. Auch der globale Aufgabenbereich und das monatliche Erstellen eines Berichts im Hinblick auf gerade durchgeführte Projekte sprechen für Weisungsungebundenheit.

Das Unternehmerwagnis des Bw. ist in eingeschränktem Umfang vorhanden und darin zu sehen, dass der Bw. auf Grund der von ihm selbst gewählten Arbeitszeit den Erlös pro Stunde beeinflussen kann und in gewissem Umfang auch durch die Höhe der Spesen die Einnahmen beeinflussen kann, da er das Spesenpauschale jedenfalls erhält. Ansonsten überwiegen dabei eher die Merkmale nichtselbständiger Tätigkeit, da der Bw. weder die Einnahmen noch die Ausgaben in nennenswertem Ausmaß beeinflussen kann.

Allerdings ist in diesem Fall der Vertrag nicht allein ausschlaggebend. Auf Grund der Besonderheit der Geschäftsbeziehung des Bw. zu C. PR bzw. zu dessen Geschäftsführer Ing. K., mit dem der Bw. zum damaligen Zeitpunkt befreundet war (s. Erhebungen bei der Wirtschaftspolizei Ab. Bp. S. 487f.), was z. B. dazu führte, dass der Bw. sich nachträglich zu einer auf seinen Namen gefälschten Rechnung der C. PR bekannte (s. Ab. Bp. S. 182f.) und den

Schluss naheliegend erscheinen lässt, dass der Bw. maßgebenden Einfluss auf den Geschäftsführer der Fa. C. PR hatte und an der Formulierung des gegenständlichen Vertrages zumindest in großem Ausmaß mitbeteiligt war, kann ohne Nachweis der tatsächlichen Tätigkeit kein Dienstverhältnis angenommen werden.

Ein Nachweis der tatsächlichen Tätigkeit wurde aber vom Bw. nie erbracht. Der Großteil der Fragen der Bp. betreffend Beratervertrag mit C. PR wurde nicht konkret beantwortet (s.o.).

Es gibt aber (noch weitere) Indizien, die für eine tatsächlich ausgeübte gewerbliche Tätigkeit des Bw. sprechen. So legte er Honorarnoten und Rechnungen über Provisionen, Beratungs- und Vermittlungstätigkeiten, deren Höhe nicht mit dem vorgelegten Vertrag übereinstimmen und auch den Zeitraum ab 1985 betreffen und wies darin Mehrwertsteuer aus. Die Bezahlung erfolgte mit Wechseln, eine für Dienstnehmer nicht gerade typische Entlohnungsform.

So legte er z. B. eine Teilrechnung Nr. 07/1987, wo "für Tätigkeiten (Akquisition, Kontakt-erstellung, Vermittlung von Sponsoren etc.)" an die C. PR eine Vorauszahlung für die Aktion "Rettet die Museen" i.H.v. S 290.000,-- in Rechnung gestellt wurde und die am 31. 7. 1988 gebucht wurde. Diese Tätigkeiten sind geradezu typisch für eine gewerbliche Beratungstätigkeit. Der Betrag wurde mit Wechsel bezahlt (s. Ab. Bp. S. 483 u. 484). Das Vorbringen des Bw., diese Rechnung stamme nicht von ihm, ist wenig glaubwürdig und konnte nicht nachgewiesen werden.

Die Tätigkeit des Bw. für C. PR hat schon lange vor dem im Vertrag angegebenen 1. 1. 1988 begonnen.

Aus der Anzeige des A. K. vom 25. 5. 1988 bei der Staatsanwaltschaft Wien gegen den Bw. und Hrn. Ing. K. , Geschäftsführer von C. PR (s. Ab. Bp. S 487ff.) geht hervor, dass der Bw. und Hr. Ing. K. eine enge geschäftliche Verbindung unterhielten, sowie dass es zwischen dem Bw. und der C. PR eine "Provisionsverrechnung" für die Beschaffung von Geldmitteln gibt.

Aus der Vernehmung des Bw. vor der BPolDion Wien, Wipo, vom 23.8.1988 (s. Ab. Bp S 507ff.), geht hervor, dass der Bw. früher Finanzbeamter und vorwiegend in der Betriebsprüfung tätig war.

Der Bw. ist daher steuerlich ausgebildet und das Argument des FA, es sei davon auszugehen, dass er seine Tätigkeit bei der C. PR sehr wohl von Anfang an richtig beurteilen konnte, kann daher nicht außer Acht gelassen werden.

Der Bw. führt vor der Wipo auch aus, er habe derzeit einen "Konsulentenvertrag" bei der Fa. C. PR .

Ein Konsulentenvertrag spricht gegen ein Dienstverhältnis. Dagegen spricht auch die Aussage, der Bw. habe einen "reinen Beratervertrag."

Der Bw. sagt aus, er kenne Hrn. Ing. K. seit dem Jahr 1985.

Aus den besagten Vernehmungen geht weiters hervor, dass der Bw. auch Wechsel- und Kreditvermittlungsgeschäfte gegen Entgelt tätigte und als Betriebsberater auch bei Hrn Ing. K. tätig war.

Aus der Niederschrift des Bw. vor der Wipo vom 8. 9. 1988 geht hervor, dass der Bw. Hrn Ing. K. zwei oder drei Gefälligkeitsrechnungen über Wechsel ausstellte, die in die Buchhaltung des Bw. Eingang fanden.

Damit wird nur einer der zahlreichen materiellen Mängeln in der Buchhaltung des Bw. nachgewiesen.

In der Niederschrift vor der Wipo vom 13. 9. 1990 (s. Ab. Bp S 525f.) übergibt der Bw. die angeführten Gefälligkeitsrechnungen und führt weiters aus, dass er auch einen Kredit über S 2 Mio. vermittelt habe und wegen einer weiteren Kreditvermittlung verhandle.

Zur Geschäftsbeziehung des Bw. mit Hrn. Ing. K. führt der vor der Wipo als Zeuge vernommene F. K. (s. S. 527f.) aus, es sei die Rede davon gewesen, dass der Bw. mehrmals dem Hrn. K. Kredite in nicht unbeträchtlicher Höhe gegeben habe. Strittig sei bei Gesprächen gewesen, ob diese schon zurückgezahlt worden seien.

Diese Aussagen zeigen, dass Hr. Ing. K. vom Bw. in finanzieller Hinsicht in einem Abhängigkeitsverhältnis war.

Laut Aussage der von der Wipo als Zeugin einvernommenen E. K. teilte ihr ihr Mann mit, 1987 einen Betriebsberater namens E. S. (Bw.) kennengelernt zu haben.

In der Rechnung des Bw. vom 2. 4. 1986 (s. S. 185 Ab. Bp.) stellte er für Beratungstätigkeiten und Vermittlung von Aufträgen im Bereich B. der Fa. C. PR den Betrag von S 412.498,35 zuzüglich 20% USt. von S 82.501,65,--, sohin einen Gesamtbetrag von S 495.000,-- in Rechnung. Laut Schreiben des Ing. K. vom 12. 10. 1988 (s. Ab. Bp S 183) bezahlte er die Rechnung von S 495.000,-- zum größten Teil 1988.

Daher ist klar, dass die Tätigkeit des Bw. bei C. PR schon vor 1986 begann und Beratung und Vermittlung und somit gewerbliche Tätigkeiten umfasste. Dies entspricht auch den Angaben des Bw. (s. u.).

In der Abrechnung des Bw. an C. PR betreffend Oktober 1988 (s. Ab Bp S 194) ist ein Betrag laut Vereinbarung von 20.000,-- zuzüglich 4.000,-- USt ausgewiesen.

Dieser Betrag stimmt mit dem vorgelegten Vertrag (S 15.000,-- brutto für netto) nicht überein.

Gleiches gilt für die Abrechnung des Bw. an C. PR betreffend November 1988 (s. Ab. Bp S 197).

Aus den Schreiben des Bw. vom 2. 4. 1988, 15. 4. 1988 und 18. 7. 1988 (s. Ab. Bp S 220 u. 222) an Hrn. Ing. K. ist die damalige freundschaftliche Beziehung des Bw. zum Geschäftsführer der Fa. C. PR ersichtlich (*arg.*: "Lieber Peter, folgende Wechsel habe ich von Dir übernommen ... Erfolge der C. PR können nur dann eintreten, wenn jeder Verdacht von dir fällt, dass in der Causa ... alles korrekt vor sich ging, was Du mir bestätigst...").

Interessant ist auch das Urteil des HG Wien vom 18. 8. 1994 (s. Ab. Bp S. B 195f.), in der der Wechselzahlungsauftrag des Klägers (E.S. Bw.) zur Gänze aufgehoben wurde und die klagende Partei zum Ersatz der Verfahrenskosten verurteilt wird. Die beklagte Partei ist C. PR bzw. deren Nachfolgerin. Im Urteil, an dessen Feststellungen zu zweifeln es keinen Anlass gibt, wird ausgeführt, dass die C. PR am 1.1.1988 mit dem Kläger eine Vereinbarung, wonach dieser die Funktion eines freien Finanz- und Unternehmensberaters übernahm, abschloss. Im Jahr 1989 erwarb die Nachfolge GmbH das gesamte Stammkapital der C. PR. In diesem Jahr wurde auch der Geschäftsführer, Hr. Ing. K., abgelöst und das Dienstverhältnis mit ihm aufgelöst. Es wurde der Nachfolgerin bekannt, dass zwischen dem Kläger und der C. PR der erwähnte Beratervertrag bestand. Im Zuge des Anteilserwerbs wurde dieser Vertrag vorsichtshalber aufgekündigt. Hr. Ing. K. hatte als Geschäftsführer dem Kläger zwei Blankowechsel übergeben, von denen der eine zur Zahlung einer Forderung des Klägers für vermittelte Aufträge und der andere zur Sicherung von Honoraransprüchen des Klägers dienen sollte. Da der Kläger jedoch keine Leistungen mehr erbrachte, wurde er aufgefordert, den zweiten Blankowechsel der C. PR zurückzustellen, was dieser jedoch nicht tat. Den anderen Wechsel hatte der Kläger im Beisein des Hrn Ing. K. handschriftlich ausgeführt; dieser lautete auf S 506.071,88,-- Ausstellungstag war der 6.7.1990. Zahlungstag sollte der 7.12.1990 sein. Mit Schreiben vom 6. 12. 1990 wurde die Nachfolgerin der C. PR von der Fälligkeit dieses Wechsels verständigt. Der Kläger stützte sich auf Ansprüche aus dem Beratervertrag für das Jahr 1990, in welchem er jedoch keine Leistungen erbracht hatte. Der Wechsel wurde letztendlich nicht honoriert. Die Forderung, zu deren Sicherung dem Kläger der Blankowechsel überbracht worden war, hat sich als nicht berechtigt erwiesen, da der

Kläger keine Leistungen erbracht hatte und erklärt hatte, keine Ansprüche aus dem Vertrag mehr zu haben.

Aus den glaubhaften Ausführungen im Urteil geht hervor, dass der Bw. als Berater tätig war, der Aufträge vermittelte und daher steuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Weiters vermittelt das Urteil einen anschaulichen Eindruck von der Glaubwürdigkeit des Bw. und den Zahlungspraktiken und Usancen, mit denen er und die C. PR Geschäfte abwickelten bzw. Verträge erfüllten. Die Bedeutung des Beratervertrages tritt daher auch unter diesem Gesichtspunkt in den Hintergrund, da davon auszugehen ist, dass der Bw. an der Formulierung im Einvernehmen mit dem ihm zum damaligen Zeitpunkt befreundeten und von ihm finanziell abhängigen Hrn. Ing. K. zumindest zu einem großen Teil beteiligt war. (Lt. Schriftsatz der Beklagten vom 1.2.1994 zur Wechselklage stammt der Vertrag vom Bw. selbst s. Ab. Bp S B 205). Nach den geschilderten Geschäftspraktiken - Kreditvermittlungen, Wechselgeschäfte, Wechselklagen, andere Vermittlungen, Bezahlung des Honorars mit Wechseln etc. - , die der Bw. zum Teil in Absprache und mit Wissen des Hrn Ing. K. tätigte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. als weisungsgebundener Dienstnehmer bei C. PR beschäftigt war, zumal er im Bp Verfahren keine Auskünfte über seine tatsächlich ausgeübte Tätigkeit geben konnte.

Der UFS gelangt daher aus einer Vielzahl von Gründen zur Überzeugung, dass der Bw. von der Fa. C. PR Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte.

BJ (MP)

Auch diesbezüglich brachte der Bw. nachträglich vor, es handle sich um Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit. Es sei ein Prozess gegen die MP anhängig etc. Zur ursprünglichen Beurteilung durch den Bw. und deren nicht unerheblicher Indizwirkung wird auf die Ausführungen zur C. PR verwiesen.

Der Bw. bringt selbst vor (s. Niederschrift vom 20. 5. 1992, Ab. Bp S. 268f.), er sei 1990 nur noch für die MP tätig gewesen. Seine Provision betrage 15% der Anzeigenumsätze, derzeit ca. S 60.000,-- monatlich. Er werde sämtliche Unterlagen für den Zeitraum 1990 bis laufend in das FA bringen.

Der Bw. hat diese Unterlagen nie beigebracht.

Ein laufender Prozess konnte nicht festgestellt werden, eine Stellungnahme der Journalistengewerkschaft (wie vom Bw. angekündigt) liegt nicht vor.

Dass die Tätigkeit als Anzeigenleiter auf Provisionsbasis keine Eingliederung in den Betrieb darstellt, weisungsungebunden und mit Unternehmerrisiko durchgeführt wird, wurde vom FA richtig erkannt.

Der Vorhalt vom 25. 7. 1995 (s. Sachverhalt, Ab. Bp S B 33f.), der Bw. werde ersucht, Tatsachen vorzubringen und nachzuweisen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses mit der Fa. MP sprechen, wurde vom Bw. nicht in genügender Form beantwortet. Der Verweis auf Kolporteure, angebliche Prozesse und das Impressum ist nicht geeignet, ein nichtselbständiges Dienstverhältnis zu dokumentieren oder nachzuweisen.

Der Bw. wurde mehrmals aufgefordert, seine Behauptungen nachzuweisen und Belege beizubringen.

Laut Ermittlungen der Bp des FA erhielt der Bw. für seine Leistungen laut telefonischer Auskunft der BJ eine Provision von 15% der Anzeigenerlöse, was mit den Angaben des Bw. übereinstimmt.

Es handelt sich daher auch bei den Einkünften von der MP (BJ) um gewerbliche Einkünfte.

L. , PVA , T. H.

Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich unbestritten um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche vom FA in richtiger Höhe ermittelt und angesetzt wurden. (S. Bp Bericht Tz 36 oben).

Vermögensdeckungsrechnung, Höhe der Schätzung 1986 - 1989, Ergebnis 1986 - 1989

Der Bw. konnte nicht klären, aus welchen Mitteln er seinen Lebensunterhalt bestritt und die erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb abdeckte.

Im Hinblick auf die schwerwiegenden Mängel der vorgelegten Aufzeichnungen und der Unvollständigkeit der Belege hat die Bp. die fehlenden Beträge zu Recht als nicht erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt, zumal der Bw. offenbar als Kredit- und Geschäftsvermittler sowie Betriebsberater für verschiedene Personen bzw. Firmen tätig war und seine überwiegenden Einkünfte jene aus Gewerbebetrieb waren.

Die Vermögensdeckungsrechnung der Bp. des FA ist nachvollziehbar. Die Vermögensansätze (s. Tz. 28 Bp. Bericht) wurden dem Bw. vom FA mit Vorhalt vom 4. 8. 1992 (s. S. 316f. Ab. Bp) mitgeteilt.

Die Schätzung der Lebenshaltungskosten beruht auf den Angaben des Bw. in der Niederschrift des FA vom 20. 5. 1992 (s. Ab. Bp S. 268 f.), wo der Bw. auf die Frage: "Wie hoch waren Ihre Lebenshaltungskosten im Prüfungszeitraum " ausführte: "Meine Lebenshaltungskosten betragen monatlich durchschnittlich 15.000,--."

Die Methode der Umsatz- und Gewinnschätzung wurde dem Bw. mit Vorhalt des FA vom 4.8.1992 (s. S. 316f. Ab. Bp) explizit vorgehalten.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Tz. 30 Bp. Bericht (vor Streichung von Ausgaben) denklogisch, nachvollziehbar und auf den Angaben des Bw. beruhend, entwickelt (s. Sachverhalt).

Die Einnahmenseite konnte nicht geklärt werden, weil die Belegvorlage nicht vollständig erfolgte bzw. die Höhe der in den Bilanzen der Geschäftsfreunde ausgewiesenen Beträge vom Bw. bestritten wurde (s. Niederschrift vom 20. 5. 1992 Ab. Bp S 268.).

Wie die Bp. im Bericht Tz. 31 feststellte, finden sich unter den in den Steuererklärungen des Bw. abgesetzten Betriebsausgaben häufig Beträge, die keinen Zusammenhang mit dem Betrieb erkennen lassen: Kosten für private Gerichtsverfahren (Anwalt, Gebühren, Kopien, Kreditschutzverband usw. samt all dem damit erforderlichen Büroaufwand), Kosten der privaten Lebensführung (Rechnungen lauten zum Teil auf Reichsbund) und Kreditzinsen für Privatkredite.

Die Höhe der abgesetzten Ausgaben konnte nicht exakt festgestellt werden, da ein Großteil der beigebrachten Belege nur Kopien waren und ein Zusammenhang zwischen abgesetzten Ausgaben und Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar war. Für die Jahre 1987 und 1988 erfolgte die Vorlage der Journalaufzeichnungen nur durch Beibringung von Kopien (s. Ab. Bp S 68-93). Eine Überprüfung der Beträge im Vergleich mit den Erklärungen und Belegen war wegen der schwerwiegenden Mängel der Buchführung kaum möglich (s. Ab. Bp S. B. 80 und 87). Aus den vom Bw. im Verfahren vor der Bp vorgelegten Unterlagen wurde festgestellt, dass in den Ausgaben hohe Prozesskosten inkludiert waren, die teilweise aus sehr lange zurückliegenden bzw. sehr lange andauernden Rechtsstreitigkeiten herrührten (z.B. Verkauf Hotel G.L. 1973 s. Ab. Bp. S. 161 - 167; E. S. /Hi./Ki. Ab. Bp S. 44 - 46) oder mit den erklärten Einkünften aus anderen Gründen nicht in Zusammenhang stehen (z.B. Wechselklage Ma. vom 3.7.1986 über S 650.000 s. Ab. Bp S 35; Strafsache gegen Ed. s. Ab. Bp S. 39 -42). Der Bw. ist den mehrmaligen Aufforderungen der Betriebsprüfung zur Aufklärung der Ausgaben nicht bzw. nicht ausreichend nachgekommen. (s. z.B. Vorhalt vom 26. 11. 1991, s. Ab. Bp S. 127 -130, Pkt. 2; Vorhalt vom 4. 8. 1992, s. Ab. Bp S 316 - 327 Pkt. 5).

Daher hat die Bp. des FA zu Recht die Vermögensdeckungsrechnung als zweckmäßigste Methode der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen, wobei alle abgesetzten Ausgaben in der erklärten Höhe samt den darauf entfallenden Vorsteuern als gegeben angenommen wurden und wegen der Nichtaufklärung der betrieblichen Veranlassung wesentlicher Ausgabenpositionen ein Drittel der Betriebsausgaben als nicht abzugsfähiger Aufwand ausgeschieden wurde. Die Subprovisionen wurden samt den dafür abgesetzten Vorsteuern in voller Höhe anerkannt.

Diese Schätzung ist sachgerecht. Sie wurde dem Bw. mehrmals vorgehalten, z. B. am 4. 8. 1992 (s. Ab. Bp S 316f.) bzw. wurde er wiederholt aufgefordert, die noch fehlenden Belege nachzubringen (s. Vorhalt des FA - Bp. vom 25. 7. 1995 oder Vorhalt des FA - Veranlagung vom 27. 7. 1995).

Der Bw. ist nicht auf die Vorhalte des FA bezüglich der Vermögensdeckungsrechnung und der abverlangten Unterlagen bzw. Belege eingegangen, sondern brachte immer wieder die gleichen Kopien von Aufstellungen von eingeklagten Forderungen und eingereichten Wechseln, die nicht den von der Vermögensdeckungsrechnung umfassten Zeitraum betreffen. Zusätzliche Schulden per 31. 12. 1988 konnte der Bw. nicht nachweisen. Es wurde nicht einmal behauptet, dass Wechsel, die im Zeitraum 1986 bis 1988 eingereicht wurden, nach dem 31.12. 1988 notleidend geworden sind. In diesem Fall wäre im Zeitpunkt des Feststehens der Uneinbringlichkeit bei Einnahmen-Ausgaben Rechnung eine Ausgabe anzusetzen. (s. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 19, Tz. 7).

Der Bw. konnte aber die Höhe seiner Einnahmen weder dem Grunde noch der Höhe nach nachweisen. Durch die von der Bp. des FA durchgeführte Vermögensdeckungsrechnung wurde erreicht, dass bedenkliche Wechsel, die der Bw. erhielt und nicht einlösen konnte, der Rechtslage entsprechend nicht als zugeflossen berücksichtigt werden. Wechselorderungen zu den Stichtagen 1. 1. 1986 und 31. 12. 1988 sind in der Vermögensdeckungsrechnung der Bp des FA jedenfalls nicht angesetzt, sodass der Vorwurf des Bw., die Bp. habe auch den Erhalt (bedenklicher) Wechsel als Einnahme angesetzt, unbegründet sind.

Für 1989 wurde vom FA nicht berücksichtigt, dass der Bw. Notstandshilfe bezog. (1.1.1989 - 31.10.1989 - 304 Tage - S 69.897, -- s. Ab. Bp. S. B 91).

Um diesen Betrag wird der Gewinn bei der Vermögensdeckungsrechnung daher reduziert. (230.000 minus 70.000). Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt daher im Jahr 1989 S 160.000,--.

Eine Umsatzreduktion ist auf Grund des Kontoauszuges der C. PR nicht durchzuführen, weil die an diese Firma vom Bw. gelegten Rechnungen lt. Kontoauszug 1989 brutto ATS 499.820,11 ergeben (s. Ab. Bp S B 146 und b 148) und der Umsatz von der Bp. a. G. der Vermögensdeckungsrechnung mit brutto S 510.000,-- (netto S 425.000,--) geschätzt wurde.

In den Jahren 1986 - 1988 wurde vom FA ermittelt, dass keine Arbeitslosengelder oder Notstandshilfe bezogen wurde.

Die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1987, 1988 und 1989 werden insofern abgeändert, als keine Ungewissheit i.S. des § 200 BAO besteht und sie daher für endgültig erklärt werden.

Die Einkommen und Gewerbesteuerbescheide 1989 werden i.S. der Berücksichtigung der Notstandshilfe bei der Vermögensdeckungsrechnung abgeändert.

Der Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlungsbescheid 1993 wird daher entsprechend abgeändert.

Ansonsten war die Berufung für die Jahre 1986 bis 1989 abzuweisen.

Umsatzsteuer 1990, 1991

Die Umsätze und Vorsteuern 1990 und 1991 wurden von der Bp. des FA wegen Nichtvorlage von Belegen und Aufzeichnungen gem. §184 BAO geschätzt und anschließend vorläufige Bescheide erlassen (s. Tz. 17, 18 Bp Bericht).

Aus dem Sachverhalt und den Ab. Bp. ist ersichtlich, dass der Bw. die Jahre 1990 und 1991 betreffend schon während des Verfahrens vor der Bp und danach wiederholt aufgefordert wurde, entsprechende Unterlagen, Erklärungen und Beilagen beizubringen und seinerseits diesen Aufforderungen weder nachkam noch substantiierte Tatsachen vorbringen konnte.

So brachte der Bw. diese Jahre betreffend in der Niederschrift vor der Bp des FA vom 20. 5. 1992 (s. S. 268f. Ab. Bp) vor, seit 1990 sei er nur noch für die Fa. MP (BJ) tätig gewesen. Seine Provision habe 15% der Anzeigenumsätze betragen. Er werde sämtliche Unterlagen bis 1. Juni in das FA bringen.

Mit Schreiben vom 4. 8. 1992 (s. S. 316f. Ab. Bp) wurde dem Bw. vom FA mittels Vorhalt mitgeteilt, dass für den Zeitraum ab 1/1990 keine Unterlagen vorgelegt worden seien.

Die Methode und Höhe der griffweisen Umsatz- und Vorsteuerschätzung wurde dem Bw. unter Pkt. 8 dieses Vorhalts mitgeteilt. Der Umsatz 1990 und 1991 wurde dabei mit jeweils S 700.000,-- und die Vorsteuer mit jeweils S 20.000,-- geschätzt.

Gleichzeitig wurde der Bw. aufgefordert, die fehlenden Unterlagen nachzureichen.

Mit Schreiben vom 15. 9. 1992 (s. S. 346f. Ab. Bp) kündigte der Bw. für 1990 und 1991 die Vorlage von Bilanzunterlagen und Gutachten an. Gleichzeitig legte er "Journale für 1/91 und 2/91" über "Einnahmen und Ausgaben" vor und führte Ausgaben für 1990 i.H.v. ca. S 1, 9 Mio. an.

Mit Schreiben vom 23. 12. 1992 (s. Ab. Bp S. 354) teilte das FA dem Bw. mit, dass die angekündigten Gutachten nicht übermittelt worden seien. Der Bw. wurde auch explizit aufgefordert, seine Umsatz- und Vorsteueraufzeichnungen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 26. 8. 1994 (s. Sachverhalt) wurden dem FA von der Fa. BJ (MP) die an den Bw. geleisteten Zahlungen (Provisionen) 1990 und 1991 mitgeteilt.

Mit Vorhalt vom 25. 7. 1995 (s. Sachverhalt) forderte die Bp. des FA den Bw. auf, für den Zeitraum 1990 und 1991 die Umsatz- und Vorsteueraufzeichnungen gem § 18 UStG samt zugehörigen Belegen vorzulegen, da die vorgelegten "Journale" und "Ausgabenaufstellung" keine Aufzeichnungen oder Belege in diesem Sinn seien.

Mit Vorhalt vom 25. 7. 1995 (s. Sachverhalt) forderte das FA den Bw. auf, Steuererklärungen für 1990 und 1991 abzugeben sowie bekannt zu geben, mit welchen Mitteln der Lebensunterhalt bestritten wurde.

Dass es sich bei den Provisionen der BJ (MP) um Einnahmen aus Gewerbebetrieb und daher um steuerpflichtige Umsätze handelt, wurde bereits dargelegt. Dies ergibt sich auch aus der Aufstellung der BJ (MP) .

Dass es sich bei den behaupteten Einnahmen des Bw. im Jahre 1990 von der Fa. C. PR um Provisionseingänge handelt, die mit Wechseln bezahlt wurden, die aus Zeiträumen vor 1990 stammen und auch schon vor 1990 eingelöst wurden, wurde vom FA richtig erkannt. (s. Vorhalt der Veranlagungsabteilung des FA vom 27.7.1995). Auch auf das Urteil des HG Wien (s. Sachverhalt) darf diesbezüglich verwiesen werden.

Laut Schreiben der C. PR vom 7. 11. 1989 wurde a.G. der Übernahme genannter Firma der mit dem Bw. geschlossene "freie Beratervertrag" mit Wirkung vom 15.11.1989 aufgelöst. Damit ist auch aus diesem Schreiben ersichtlich, dass der Bw. 1990 keine Einkünfte mehr von genannter Firma erzielte. Im Übrigen ist dies ein weiteres Indiz für die gewerbliche Tätigkeit des Bw. ("freier Beratervertrag").

Dem wiederholten Ersuchen des FA um Vorlage der Umsatz- und Vorsteueraufzeichnungen gem § 18 UStG samt den zugehörigen Beilagen wurde nicht entsprochen. Die Schätzungs-

berechtigung ist daher wegen schwerer Buchführungsmängel und Nichtvorlage von Aufzeichnungen und Steuererklärungen gegeben. Die Methode der Schätzung und die Höhe der geschätzten Umsätze und Vorsteuern wurde dem Bw. wiederholt zur Kenntnis gebracht, ohne dass er dagegen substantiierte Einwendungen erhoben hätte. Es ist wie in den Vorjahren davon auszugehen, dass der Bw. neben den bekannten Einkünften weitere Einnahmen als Unternehmer i.S.d. UStG durch Betriebsberatung sowie Geschäfts und Kreditvermittlung hatte, sodass die Höhe der Schätzung sachgerecht ist.

Daher und mangels ausreichender Vorhaltsbeantwortungen und Abgabe von Steuererklärungen 1990 und 1991 ist die Schätzung durch das FA auch der Höhe nach sachgerecht und es besteht keine Ungewissheit i.S. des § 200 BAO.

Im Übrigen wird auf die schlüssigen Ausführungen im Bp. Bericht verwiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide 1990 und 1991 werden daher insofern abgeändert, als sie für endgültig erklärt werden.

Die Vorauszahlungsbescheide für Einkommensteuer 1993 und Folgejahre sowie Gewerbesteuer 1993 und Folgejahre werden abgeändert wie folgt:

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1993 und Folgejahre

werden festgesetzt mit € 4.433 (ATS 61.000)

Die Vorauszahlungen an Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer

samt Zuschlägen für 1993 und Folgejahre werden festgesetzt mit € 0

Beilage: 4 Berechnungsblätter für Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1989 (jeweils in Euro und Schilling)

Wien, 15. September 2003