

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf. , vertreten durch Mag. Dagmar Hoppstädter, Birkenstraße 23, 4616 Weisskirchen, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 21. Dezember 2004 zu Steuernummer: 123/4567 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002, Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 sowie Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Beschwerdevorbringen

A.1. Verfahren vor der Abgabenbehörde:

A.1.1. Veranlagungsjahr 1996

Am 12.3.1997 langte die Einkommensteuererklärung für 1996 des Beschwerdeführers (Bf.) beim Finanzamt Wels ein. Darin erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 165.400,00 ATS. Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid 1996 erging am 18.4.1997 und setzte die Einkommensteuer in der Höhe von 22.576,00 ATS fest.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.1.2. Veranlagungsjahr 1997

Am 16.3.1998 langte die Einkommensteuererklärung für 1997 des Bf. beim Finanzamt Wels ein. Darin erklärte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 186.950, 00 ATS. Der Erstbescheid für das Veranlagungsjahr 1997 erging am 30.3.1998 und setzte die Einkommensteuer in der Höhe von 29.712,00 ATS fest.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.1.3. Veranlagungsjahr 1998

Am 15.3.1999 langte die Einkommensteuererklärung für 1998 des Bf. beim Finanzamt Wels ein. Darin erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 153.325,28 ATS. Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid 1998 erging am 16.4.1999 und setzte die Einkommensteuer mit 18.960,00 ATS fest.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.1.4. Veranlagungsjahr 1999

Am 22.3.2000 langte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 beim Finanzamt Wels ein. Darin erklärte der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 141.331,90 ATS. Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid 1999 erging am 7.4.2000 und setzte die Einkommensteuer mit 16.070,00 ATS fest.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.1.5. Veranlagungsjahr 2000

Am 21.3.2001 langte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 beim Finanzamt Wels ein. Darin gab der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 130.700,00 ATS an. Am 5.4.2001 erging der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid, welcher eine Einkommensteuer mit 9.678,00 ATS festsetzte.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.1.6. Veranlagungsjahr 2001

Am 7.3.2002 langte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 beim Finanzamt Wels ein. Darin erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 179.966,35 ATS. Am 26.3.2002 erging der Einkommensteuerbescheid 2001, welcher eine Einkommensteuer in der Höhe von 1.701,42€ festsetzte.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.1.7. Veranlagungsjahr 2002

Am 19.2.2003 langte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beim Finanzamt Wels ein. Darin erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 14.530,95€. Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid 2002 erging am 5.5.2003 und setzte die Einkommensteuer für 2002 in der Höhe von 2.164,96 € fest.

Eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben.

A.2. Prüfungshandlungen des Finanzamtes bzw. der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz:

Das Finanzamt hat durch den Erhebungsdienst am Donnerstag, den 28. März 2002 eine Observation des Hauses des Bf. durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass in der Zeit zwischen 13:15 Uhr und 15:15 Uhr 13 Personen das Haus betreten hätten. Es handle sich um ein älteres Einfamilienhaus mit eigens errichtetem PKW-Abstellplatz für ca. 8 PKW's.

Am Freitag, den 5. April 2002 wurde beobachtet, dass zwischen 10:30 Uhr und 13:00 Uhr ca. 18 Personen das Haus betreten hätten. Bei der Ankunft wären 10 PKW's auf dem Parkplatz gestanden.

Am Dienstag, den 23. April 2002 wurden in der Zeit zwischen 9:30 Uhr und 10:45 Uhr keine Besuche beobachtet.

Am Mittwoch, den 24. April 2002 wurden in der Zeit zwischen 14:30 und 15:45 keine Besuche beobachtet.

Auf Grund des Hausdurchsuchungsbefehle des Spruchsenates beim Finanzamt Linz, Senat III, als Organ des Finanzamtes Wels als Finanzstraßbehörde, vom 30. September 2009 und 27. Oktober 2003 wurden am 27. Oktober 2003 in den Räumlichkeiten des Bf. in Y.-Straße und HS und in den Räumlichkeiten des Sohnes und der Schwiegertochter des Bf. S in Hausdurchsuchungen in den Räumlichkeiten in Z.-Straße und U.-Straße durchgeführt. Als Ergebnis der anschließenden Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

A.2.1. Feststellungen der Betriebsprüfung zur Tätigkeit als *Chiropraktiker*:

Dem Finanzamt Grieskirchen Wels sei bekannt geworden, dass der Bf. an der Adresse HS, Umsätze und Gewinne als *Chiropraktiker* erzielt habe, die steuerlich nicht bzw. nicht zur Gänze erklärt wurden. Der Bf. hat diesbezüglich Steuererklärungen abgegeben, wobei für die Jahre 1996 bis 2001 Einkünfte in Höhe ATS 165.400,00 (1996) bis € 13.078,64 (2001) erklärt wurden. Laut vorliegenden Informationen habe K. an 2 Tagen pro Woche jeweils bis zu 40 Personen behandelt, wobei eine Behandlung ATS 600,00 koste. Daraus errechne sich eine Einkunftshöhe, die mit den dem Finanzamt vorliegenden Informationen nicht in Einklang stehe.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätte sich der begründete Verdacht ergeben, der Bf. habe als *Chiropraktiker* ab zumindest 1996 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer (und Umsatzsteuer) bewirkt und damit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG verwirklicht.

Am 27. 10. 2003 wurden von der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz (PAST) Hausdurchsuchungen durchgeführt. Das im Zuge dieser Durchsuchungen vorgefundene und beschlagnahmte Bargeld in Höhe von € 167.000,00 und USD 380,00, sowie ein Wechsel über ATS 100.000,00 seien sichergestellt (Sicherstellungsauftrag vom 27.11.2003 in Höhe von € 175.000,00) und als Folge der Beibringung einer Bankgarantie an den Bf. am 28.11.2003 wieder ausgehändigt worden. Die beschlagnahmten Unterlagen seien gesichtet und ausgewertet worden.

Im Zuge der Vernehmung des Verdächtigen am 27. 10. 2003 sei dieser teilweise geständig gewesen und hätte angegeben, dass er nicht ausschließen könne, nicht die gesamten Einkünfte in seine Steuererklärung aufgenommen zu haben. Dabei dürfte es sich aber im einkommensstärksten Jahr 2002 lediglich um eine Gesamtsumme in Höhe

von ATS 50.000,00 handeln, in den Vorjahren dürfte es sich um wesentlich geringere "Schwarzumsätze" handeln. Der Bf. hätte weiters zu Protokoll gegeben, dass er keine Ausgaben (wie z.B. Miete, Fahrtkosten, Betriebskosten) in Abzug brachte aber im Gegenzug dafür in etwa diesen Betrag "schwarz" vereinnahmte.

Die Aufzeichnungen über einen Großteil der Einnahmen seien in Form eines Tischkalenders geführt worden. Diesbezügliche Aufstellungen hätte der Bf. dem Finanzamt zu den jeweiligen Steuererklärungen vorgelegt. Aufzeichnungen über Ausgaben seien bis inklusive 1997 nicht geführt worden, da der Bf. bis dahin keine Ausgaben in Abzug gebracht hätte. Ab dem Jahr 1998 seien Ausgaben (Sozialversicherung, Wirtschaftskammer, Haftpflichtversicherung) geltend gemacht worden, die teilweise belegt wurden.

Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass sich die Einnahmenaufzeichnungen des Bf. nicht mit seinen tatsächlichen Einnahmen decken. So sei im Zuge von Ermittlungen festgestellt worden, dass am 28. 3. 2002 in der Zeit zwischen 13.15 und 15.15 Uhr 13 Personen und am 5. 4.2002 in der Zeit von 10.30 bis 13.00 Uhr 18 Personen die Praxis des K. besuchten. In seinen Aufzeichnungen fänden sich jedoch für den 5. 4. 2002 lediglich 6 Eintragungen zu je € 40,00, für den 28. 3. 2002 sei keine entsprechende Eintragung vorgenommen worden. Weiters wurde ermittelt, dass die durchschnittliche Behandlungsdauer pro Patient 10 Minuten dauere und somit eine Behandlung von 6 Personen pro Stunde durchaus realistisch erscheine. Da die erforderlichen Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß und vollständig geführt würden, wären die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Die Schätzung der Einnahmen erfolge einerseits unter Zugrundelegung der Eingänge auf dem Bankkonto Nr. bei der Hausbank und andererseits seien die im Zuge amtsinterner Überprüfungen ermittelten Beträge zur Berechnung herangezogen worden. Die Aussage des Bf., dass die Bareinzahlungen von Auflösungen von Wertpapierdepots, die auf fremde Namen eröffnet wurden, stammten bzw. die Herkunft dieser Gelder aus Einnahmen aus seiner früheren Tätigkeit im Zeitraum von 1969 bis 1973 stammten, stellen nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Schutzbehauptung dar.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Dezember 2004 wurde festgehalten, es könne nicht erhoben werden, ob sich alle Personen einer Behandlung unterzogen haben, die die Praxis des Bf. besucht hätten und welcher Behandlung (Erstbehandlung, weitere Behandlung oder lediglich Einrichten von Halswirbeln, für das nichts bezahlt wird) sie sich unterzogen hätten, da der Bf. in seinen Aufzeichnungen lediglich den Nachnamen angeführt hätte. Eine Kundenkartei mit vollem Namen und Adresse sei vom Bf. nicht geführt worden. Erhebungen der Finanzbehörde hätten ergeben, dass beispielsweise am 28. 3. 2002 in der Zeit von 13.15 Uhr bis 15.15 Uhr 13 Personen das Haus des Bf. betreten hätten. Auch wenn hier von der steuerlichen Vertretung entgegengehalten wird, dass sich nicht alle Personen einer Behandlung unterzogen haben müssen und dies von der Finanzbehörde nicht überprüft wurde, so stehe jedenfalls mit Sicherheit fest, dass vom Bf. nicht einmal die Behandlung

einer einzigen Person erklärt wurde, da sich in der handschriftlichen Aufzeichnung des Bf., die der Erklärung beigelegt wurde, kein einziger Patientennamen, sondern lediglich der Vermerk "Karwoche" aufscheine. Dazu könne erwähnt werden, dass von der Finanzbehörde gemäß den Aufzeichnungen des Bf. für jedes Jahr (sobald diese Eintragung im Kalender stattgefunden hat) die Karwoche berücksichtigt bzw. bei der Berechnung außer Ansatz gelassen wurde und somit dem Abgabepflichtigen entgegengekommen worden ist, obwohl offensichtlich sei, dass der Bf. auch in dieser Woche chiropraktische Behandlungen durchgeführt hätte.

In der Stellungnahme zum Besprechungsprogramm angeführte Reparaturarbeiten für das Haus in N. könnten im Zuge der Schlussbesprechung nicht berücksichtigt werden, da diese Kosten bis dato nicht nachgereicht worden wären.

A.2.1.1. Schätzung des Finanzamtes

Folgende Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wurde durchgeführt:

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1996

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen seien im Jahre 1996 pro Behandlung ATS 400,00 verrechnet worden.

Eingetragen seien vom Bf. folgende Leerzeiten gewesen: 4 Wochen Urlaub + 1 Woche krank ergäbe 47 Arbeitswochen.

Ein Behandlungstag werde mit 8 Stunden berechnet (9 Stunden abzüglich 1 Stunde Mittagspause), wobei in einer Stunde 5 Behandlungen angenommen würden. In einer Woche würden lt. Aufzeichnungen an 2 Tagen Behandlungen durchgeführt.

Dies ergäbe folgenden Jahresumsatz - neu berechnet:

5 Behandlungen je Stunde à ATS 400,00 x 8 Stunden = ATS 16.000,00 je Arbeitstag x 2 Arbeitstage p. Woche x 47 Arbeitswochen (lt. eigenen Aufschreibungen) ergäbe einen Jahresumsatz von ATS 1.504.000,00

abzüglich 12 % Betriebsausgaben ATS 180.480,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1.323.520,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 165.400,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1997

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen wurden im Jahre 1997 pro Behandlung ebenfalls ATS 400,00 verrechnet. Eingetragen seien als Leerzeiten: 6 Wochen Urlaub + 1 Woche krank.

Ein Behandlungstag werde mit 8 Stunden berechnet (9 Stunden abzüglich 1 Stunde Mittagspause), wobei in einer Stunde 5 Behandlungen angenommen werden. In einer Woche würden lt. Aufzeichnungen an 2 Tagen Behandlungen durchgeführt.

Ergibt folgenden Jahresumsatz - neu berechnet:

45 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1,440.000,00

abzüglich 12 % Betriebsausgaben ATS 172.800,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1,267.200,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 186.950,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1998

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen seien im Jahre 1998 pro Behandlung ebenfalls ATS 400,00 verrechnet worden. Als Leerzeiten eingetragen seien worden: 4 Wochen Urlaub, ergibt 48 Arbeitswochen. Ein Behandlungstag wird mit 8 Stunden berechnet (9 Stunden abzüglich 1 Stunde Mittagspause), wobei in einer Stunde 5 Behandlungen angenommen würden. In einer Woche würden lt. Aufzeichnungen an 2 Tagen Behandlungen durchgeführt.

Ergibt folgenden Jahresumsatz - neu berechnet:

48 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1,536.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 184.320,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1,351.680,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 153.325,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1999

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen seien im Jahre 1999 pro Behandlung ebenfalls ATS 400,00 verrechnet worden. Eingetragen seien als Leerzeiten: 7 Wochen Urlaub, ergibt 45 Arbeitswochen. Ein Behandlungstag werde mit 8 Stunden berechnet (9 Stunden abzüglich 1 Stunde Mittagspause), wobei in einer Stunde 5 Behandlungen angenommen würden. In einer Woche werden lt. Aufzeichnungen an 2 Tagen Behandlungen durchgeführt.

Ergibt folgenden Jahresumsatz - neu berechnet:

48 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1,440.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 172.800,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1.267.200,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 141.331,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2000

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen seien im Jahre 2000 pro Behandlung ATS 500,00 verrechnet worden. Eingetragen als Leerzeiten seien worden: 5 Wochen Urlaub + 1 Woche krank, ergibt 46 Arbeitswochen. Ein Behandlungstag wird mit 8 Stunden berechnet (9 Stunden abzüglich 1 Stunde Mittagspause), wobei in einer Stunde

5 Behandlungen angenommen werden. In einer Woche werden lt. Aufzeichnungen an 2 Tagen Behandlungen durchgeführt.

Ergibt folgenden Jahresumsatz - neu berechnet:

48 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1,840.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 220.800,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1,619.200,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 130.700,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2001

Für das Jahr 2001 seien keine handschriftliche Aufzeichnungen vorhanden, daher seien die Einnahmen in der Höhe des Jahres 2000 angenommen worden.

Jahresumsatz von ATS 1,840.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 220.800,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1,619.200,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 179.966,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2002

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen seien im ersten Halbjahr 2002 € 40,00 und im zweiten Halbjahr € 50,00 pro Behandlung verrechnet worden, daher sei für das Jahr 2002 ein Durchschnittssatz pro Behandlung mit € 45,00 angesetzt worden. Urlaub (7 Wochen) ergibt 45 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen

Jahresumsatz von € 162.000,00

- 12 % Betriebsausgaben € 19.440,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP € 142.560,00

Einkünfte lt. Erklärung € 14.530,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2003

Die Schätzung der Einnahmen für das Jahr 2003 erfolgte lediglich zur Umsatzsteuerberechnung.

Eine Änderung zum Besprechungsprogramm wurde dahingehend vorgenommen, dass für die Monate 1-6/2003 die Hälfte des Jahresumsatzes 2002 angenommen wird.

Umsätze aus selbständiger Tätigkeit 1-6/2003 € 81.600,00

Umsätze aus selbständiger Tätigkeit 7-12/2003 € 30.000,00

Umsätze aus der Tätigkeit bei Dr. ES € 30.000,00

Somit würde sich Darstellung der Umsätze für 1996 bis 2001 in ATS ergeben:

Jahr	geschätzte Umsätze	20 % USt	abziehbare VST	USt-Zahllast
1996	1,253.330,00	250.666,00	22.560,00	228.106,00
1997	1,200.000,00	240.000,00	21.600,00	218.400,00
1998	1,280.000,00	256.000,00	23.040,00	232.960,00
1999	1,200.000,00	240.000,00	21.600,00	218.400,00
2000	1,533.330,00	306.666,00	27.600,00	279.066,00
2001	1,533.330,00	306.666,00	27.600,00	279.066,00

Für 2002 ergebe sich Folgendes (Darstellung in Euro)

Jahr	geschätzte Umsätze	20 % USt	abziehbare VST	USt-Zahllast
2002	162.000,00	32.400,00	2.916,00	29.484,00

A.2.2. Auslandsaktivitäten des Bf.

Im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchung beim Bf. seien Unterlagen über eine liechtensteinische Firma P. KREDITANSTALT in Vaduz und eine russische Firma T. 2 in St. P gefunden worden. Befragt zu diesen Unterlagen hätte der Bf. im Zuge der Erstvernehmung angegeben, dass die russische Firma T. 2 im Busunternehmensbereich tätig ist. George Y. benötige für sein Busunternehmen T. 2 laufend Autobusse. Da dem Bf. bekannt sei, dass die V. AG in Österreich die ausgemusterten Busse zum Verkauf anbietet, seien von ihm solche Angebote eingeholt und an Y. weitergeleitet worden. Bei Angebotsannahme des Y. seien vom Bf. die nötigen Formalitäten erledigt und an ihn die Ankaufssumme in bar ausgehändigt worden. Diese Barbeträge seien dann von ihm aufbewahrt und nach Kaufabschluss an die V. AG mittels Postanweisung einbezahlt worden. Die Rechnungslegung sei von der V. AG an die russischen Abnehmer erfolgt. In weiterer Folge sei eine zweite Rechnung von der liechtensteinischen Firma P. KREDITANSTALT an die russischen Auftraggeber gelegt worden, wobei dann in weiterer Folge ein Leasinggeschäft für diese Lieferung erfolge. Der Bf. selbst hätte mit diesen Firmen nur insoweit zu tun, als er als Vermittler zwischen diesen Firmen und der V. AG tätig gewesen sei. Im Zuge dieser Tätigkeit seien ihm lediglich die entstandenen Kosten (Flug, Hotel, etc.) ersetzt worden, Provision habe er für diese Geschäfte nie erhalten. Das im Zuge der Hausdurchsuchung im Tresor vorgefundene und beschlagnahmte Bargeld in Höhe von € 167.000,00 stamme aus einem weiteren Geschäft dieser Art, das jedoch gerade in Ausarbeitung war.

A.2.2.1. Von der Betriebsprüfung festgestellte Geldtransaktionen:

Im Zuge der Ermittlungen sei der Bf. ersucht worden, Kopien von Monatskontenblättern sämtlicher seiner Bankverbindungen beizubringen. Aus diesen Kontobewegungen sei ersichtlich, dass im Zeitraum April 1999 bis September 2003 Bareinzahlungen in Höhe von € 192.900,00 getätigt wurden, von denen ein Großteil in Wertpapiere angelegt worden wäre. Laut Steuererklärungen wären in den Jahren 1999 bis 2002 Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit als *Chiropraktiker* lediglich in Höhe von € 47.377,00 erzielt worden.

Der Bf. sei von den ermittelnden Finanzbeamten angehalten worden, die Herkunft der Gelder auf seinen Konten nachzuweisen. Der Bf. hätte am 27.11.2003 zu Protokoll gegeben, dass es sich um seine Gelder handelt, er die Wertpapierdepots jedoch wegen seiner Verfolgung als Südtirolaktivist auf fremde Personen eröffnet habe. Im Zuge der Ersteinvernahme hätte der Bf. zu Protokoll gegeben, dass er in den Jahren 1969 bis 1973 durch Tätigkeiten in Südafrika und einem Import-Export-Handel mit Fleischwaren in Wien Ersparnisse ansammeln konnte. Diese Einnahmen seien laut dem Bf. beim Finanzamt nicht angegeben worden. Mit diesen Geldern habe er sein Einfamilienhaus in M. erworben, Umbauarbeiten geleistet und Wertpapiere angelegt.

A.2.2.2. Bareinzahlungen auf das Konto der Hausbank, Kto.Nr.:

Geldtransaktion

Niederschriftliche Stellungnahme des Bf.

Bareinzahlung am 05.05.1999 i.H.v. ATS 800.000,00 auf das Kto.Nr. bei der Hausbank

27. 11. 2003: Hierbei dürfte es sich um die Auflösung von anonymen Wertpapieren handeln.

Bareinzahlung am 01. 06. 1999 i.H.v. ATS 400.000,00 auf das Kto.Nr. bei der Hausbank

27. 11. 2003: Auch hier dürfte es sich ebenfalls um die Auflösung von anonymen Wertpapieren handeln. Bei Bareinzahlungen in der Höhe ab ATS 200.000,00 dürfte es sich ausschließlich um die Auflösung von solchen anonymen Wertpapieren handeln.

Bareinzahlung am 21.09.1999 i.H.v. ATS 60.000,00 auf das Kto.Nr. bei der Hausbank

27. 11. 2003: Es könnte durchaus sein, dass sich dieser Betrag aus Einnahmen meiner Tätigkeit als *Chiropraktiker* zusammensetzt. Auch bei den Beträgen unterhalb dieser Höhe wird es sich mit hoher Wahrscheinlichkeit um Umsätze aus dieser Tätigkeit handeln.

A.2.2.3. Transferierung von Barvermögen nach Liechtenstein:

Dem Bf. wurden im Zuge der Einvernahme am 5. Februar 2004 Quittungen der Jc. Treuhand vom 5. 3.1996 vorgehalten, wonach bestätigt werde, dass der Bf. in bar SFR 43.500,00 bzw. ATS 110.000,00 mit dem Verwendungszweck Kaufpreis P. KREDITANSTALT bzw. Kapitalerhöhung und sonstige Abgaben einbezahlt hat. Weiters wurden Quittungen, datiert mit 26. 1. 1998, 6. 5. 1998 und 25. 7. 2001, über die Beträge

ATS 1,065.000,-00 bzw. DM 5.000,00, ATS 1,4 Mio. und ATS 420.000,00 im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefunden.

Dazu führte der Bf. aus:

"Hiebei handelt es sich um den Ankauf der Fa. P. KREDITANSTALT. Auf die Frage, warum ich als Einzahler dieser Beträge aufscheine, gebe ich an, dass ich keine Kenntnis über die wirtschaftlichen Eigentümer dieser Gesellschaft habe bzw. gehabt habe (1996 bis laufend), ich diesen Betrag jedoch niemals einbezahlt habe.

Die Quittung über ATS 1,065.000,-- bzw. DM 5.000,-- steht im Zusammenhang mit dem I.-Busgeschäft (Leasinggeschäft mit der SG. Leasing GmbH). Auf Grund der Währungsprobleme mit dem russischen Rubel gab es Probleme bei der Bezahlung der Leasingraten. Eine Rate wurde von T. 2 direkt an die P. KREDITANSTALT, von dieser an die SG. bezahlt. Die zweite Rate wurde auf Grund der Abwertung des Rubel an die SG. nicht mehr bezahlt.

Da P. KREDITANSTALT zu diesem Zeitpunkt nicht liquid war, war es nötig, der P. KREDITANSTALT Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Die genannten Beträge habe ich in Feldkirch dem Vertreter der P. KREDITANSTALT, Herrn A., übergeben. Dabei handelt es sich um mein eigenes Geld. Dieses Geld und auch die Beträge der weiteren o.a. Quittungen stammt aus Geldvermögen bzw. Geldveranlagungen in Form von Wertpapieren und Bargeld, welche ich 1988 angelegt und 1996 aufgelöst habe. Die Größenordnung bewegte sich zum Zeitpunkt der Auflösung bis zu ATS 5 Mio. Ca. 2 Jahre lag das Bargeld bei mir zu Hause in einem Tresor.

Die hingegebenen Gelder wurden als Darlehen an die P. KREDITANSTALT von mir einbezahlt. Die Teilbeträge von ATS 1,065.000,-- bzw. DM 5.000,-- und ATS 1,4 Mio. wurden Zug um Zug von der P. KREDIT an die SG. weiterbezahlt (2. Rate). Bei dem Betrag von ATS 420.000,-- könnte es sich um die Bezahlung einer Transportrechnung von Bussen (Überstellungskosten - Fa. W.) im Namen und für Rechnung der T. 2 gehandelt haben. Ich verweise auf den Kreditakt der SG..

Einen schriftlichen Darlehensvertrag gibt es nicht. Ich habe dem russischen Geschäftspartner Georgiy KY. vertraut, weil ich ihn bereits seit ca. 1994 sehr gut kenne, Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages war folgender: die Rückzahlung sollte zu dem Zeitpunkt erfolgen, wenn das Unternehmen T. 2 Gewinn abwirft. Somit war aus meiner Sicht Darlehensnehmer T. 2 Herr Y.. Zinsen wurden nicht vereinbart.

Auf Grund des großen Vertrauensverhältnisses zum russischen Geschäftspartner gab es keinerlei Besicherung.

Ich kann angeben, dass als mein Darlehensnehmer das Unternehmen T. 2 gilt. Der derzeit aushaftende Betrag liegt zwischen ATS 2,5 bis 3 Mio. Aufzeichnungen darüber außer den beschlagnahmten Unterlagen existieren nicht."

A.2.2.4. Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung zu den Auslandsaktivitäten des Bf.:

Die Betriebsprüfung ging aufgrund der vorliegenden Sachverhaltselemente bzw. der KSV-Auskünfte davon aus, dass es sich bei der P. KREDITANSTALT um eine so genannte "Sitz-" oder "Domizilgesellschaft" ohne wirtschaftliche Aktivität in Liechtenstein handelt.

Diese Sachverhaltsannahme begründe sich u.a. auch darin, dass im Handelsregistrauszug ein Repräsentant (siehe Angaben zu Firmendomizil - zusätzliche Angaben über Geschäftsadresse) genannt wird. Demnach ist das Jc. Treuunternehmen als Repräsentant bestellt. Gemäß Artikel 239 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (kurz PGR) sei nämlich nur für Sitzgesellschaften (= Verbandspersonen, deren geschäftsführende Organe in der Mehrheit aus Ausländern bestehen) zwingend ein solcher zu bestellen.

Sitzunternehmungen, die in Liechtenstein nur ihren Sitz mit oder ohne Haltung eines eigenen Büros haben und in Liechtenstein keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausüben, müssten zumindest einen liechtensteinischen Staatsangehörigen mit Wohnsitz in Liechtenstein und eine berufliche Zulassung als Rechtsanwalt, Rechtsagent, Treuhänder oder Buchprüfer oder eine von der liechtensteinischen Regierung anerkannte kaufmännische Befähigung besitzt, als Verwaltungsrat bestellen.

Als Tätigkeit der P. KREDITANSTALT werde in der KSV-Auskunft mehrfach darauf hingewiesen, dass es sich um eine Sitz-, Domizilgesellschaft nach liechtensteinschem Recht handelt (siehe unter Kredit-Empfehlung; Tätigkeit, Zahlungserfahrungen usw.).

Die o.a. Anstalt hätte auch kein eigenes Personal. Weiters falle auf, dass offensichtlich gerade zu dem Zeitpunkt (6.3.1996, sowohl eine Namensänderung als auch eine Kapitalerhöhung (siehe Darlehensvertrag v. 5.3.1996 über 2,4 Mio. ATS zwischen der P. KREDITANSTALT und Hrn. K. - Anmerkungen oben Darlehen bei P. KREDITANSTALT offensichtlich als Kapitalerhöhung behandelt) bei der besagten liechtenstein'schen Anstalt vorgenommen wurde, als offensichtlich (siehe Ausführungen dazu oben) Hr. K. als "wirtschaftlich (Mit)Berechtigter" durch Kapitalzufuhr "einstieg".

Nach den Ermittlungen der BP seien an der Geschäftsadresse der Jc. Treuunternehmen reg. in Vd. über 40 Gesellschaften domiziliert. Es handle sich daher bei dieser Adresse um ein - für die bekannte Steueroase Liechtenstein - typisches Massendomizil.

Im Betriebsprüfungsverfahren sei wiederholt behauptet worden, dass an der ausländischen Domizilgesellschaft (P. KREDITANSTALT) andere Eigentumsverhältnisse bestehen und dass die Eigentümer Ausländer seien. Diese Behauptung sei bis dato durch keinerlei geeignete Beweise untermauert worden, sodass diese von der Betriebsprüfung als reine Zweckbehauptungen angesehen wurden. Für die Betriebsprüfung stehe daher mit nahezu an Sicherheit grenzender Gewissheit fest, dass die über diese liechtenstein'sche Gesellschaft abgewickelten Geschäfte Herrn K. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen sind. Dass die diversen Dispositionen von den eingesetzten Treuhändern vorgenommen wurden bzw. von diesen ratifiziert wurden, vermag an der Beurteilung nichts zu ändern, da diese Personen eben nur Treuhänder sind und, wie es den Erfahrungen des täglichen Lebens und der Betriebsprüfung entspricht, in

ihren Entscheidungen an die Weisungen ihrer Treugeber (zumindest im Innenverhältnis) zwingend gebunden seien. Die Betriebsprüfung gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Weisungen an die Treuhänder von Hrn. K. ergingen.

Unter Berücksichtigung der ständigen Judikatur wäre daher der Abgabepflichtige zu einer umfassenden Mitwirkung inklusive einer Beweisvorsorge verpflichtet und wäre diese auch zumutbar gewesen. Mit der Behauptung, die wahren wirtschaftlichen Eigentümer der P. KREDITANSTALT nicht zu kennen, sei der Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die mangelnde Bereitschaft zur Offenlegung gewisser Umstände nur damit erklärbar, dass etwa durch das Einschalten verschiedener Basisgesellschaften Auslandssachverhalte ganz bewusst verschleiert werden sollten und demzufolge gar keine wirkliche Bereitschaft der geprüften Abgabepflichtigen bestanden hat, Entscheidendes zur Sachverhaltsklärung beizutragen.

Die BP komme daher zu dem Schluss, dass die ursprünglich vorgelegten Unterlagen bzw. die in den Antworten des Beschuldigten bzw. der Zeugen im Verfahren dargestellten Sachverhaltsaufklärungen aufgrund der zahlreichen Ungereimtheiten und Widersprüche in freier Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO zu würdigen sind. Die BP hätte die Sachverhalte dahingehend überprüft, welchen Behauptungen höherer Glaube beizumessen ist. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung genüge es dabei, wenn die Behörde von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen annimmt, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit hat und alle anderen zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Zu der dem Schreiben vom 3. November 2004 beigelegten Bestätigung der Fa. T. 2 bezüglich Provisionszahlung wurde festgehalten: Aus dem vorgelegten Schreiben sei nicht ersichtlich, ob tatsächlich keine Provisionszahlungen an den Bf. geflossen sind oder ob es sich um ein bloßes Gefälligkeitsschreiben der T. 2 handle. Es hätte daher im Zuge der Schlussbesprechung nicht berücksichtigt werden können.

Die vermittelten Umsätze hätten laut Aussage des Bf. im Zeitraum 1996 - 2003 für Busse aus Österreich und der BRD an die russischen Geschäftspartner rd. 8 Millionen ATS betragen.

Als weitere Vermittlungsleistung werde die Funktion des Bf. als wirtschaftlich Berechtigter der P. KREDITANSTALT eingestuft, es den russischen Geschäftspartnern in der Form von Scheinrechnungen ermöglicht zu haben, Gelder aus Russland nach Liechtenstein zu transferieren. Nach den eigenen Angaben des Bf. hätte diese Summe offensichtlich ebenfalls die Höhe von rd. 8 Mio. ATS betragen.

Die im BP-Zeitraum erbrachten "vermittelten Leistungen" hätten somit ein Gesamtvolumen von rd. 16 Mio. ATS betragen. Die BP gehe davon aus, dass für derartige Vermittlungsleistungen eine Provision in Höhe von 20 % somit ein Provisionszufluss in Höhe von 3,2 Mio. ATS im Zeitraum von 1996 bis 2003 als fremdüblich anzusehen sei. Dies bedeute, dass nach Ansicht der BP Hrn. K. jährlich 400.000,00 ATS an

Provisionseinkünften zugeflossen seien, welche bis dato nicht in der Steuererklärung erfasst wurden.

A.2.3. Angefochtene Bescheide:

A.2.3.1. Veranlagungsjahr 1996

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 1996 mit 16.577,11 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 1996" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 18. April 1997 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1996 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 1996 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1996 mit 54.207,39 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.2. Veranlagungsjahr 1997

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 1997 mit 15.871,75 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 1997" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 30. März 1998 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1997 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 1997 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1997 mit 52.804,08 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.3. Veranlagungsjahr 1998

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 1997 mit 16.929,86 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 1998" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 16. April 1999 abgeschlossenen Verfahrens betreffend

die Einkommensteuer für das Jahr 1998 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit 55.874,51 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.4. Veranlagungsjahr 1999

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 1999 mit 15.871,75 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 1999" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 7. April 2000 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1999 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit 52.804,08 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.5. Veranlagungsjahr 2000

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 2000 mit 20.280,52 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 2000" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 5. April 2001 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2000 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit 65.085,79 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.6. Veranlagungsjahr 2001

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 2001 mit 20.280,52 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 26. März 2002 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit 65.122,13 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.7. Veranlagungsjahr 2002

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die Umsatzsteuer für 2002 mit 29.484,00 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit dem als "Einkommensteuerbescheid 2002" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 5. Mai 2003 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2002 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit 77.564,87 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

A.2.3.8. Veranlagungsjahr 2003

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2006 wurde die Umsatzsteuer für 2003 mit 25.662,00 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift vom 2. Dezember 2004 verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. Jänner 2006 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 51.553,30 € festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Der Gewinn wurde wie folgt ermittelt:

Umsätze lt. Niederschrift v. 2.12.2004 € 141.000,--

GSVG Beiträge € 4.399,--

12 % Betriebsausgabenpauschale € 16.920,--

Gewinn € 119.681,--"

A.2.4. Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde

A.2.4.1. Berufung vom 19. Jänner 2005:

Mit dem Anbringen vom 19. Jänner 2009 wurde die Berufung gegen "*Einkommensteuerbescheide 1996 - 2002*" und "*Umsatzsteuerbescheide 1996 - 2002*" vom 24. 12. 2004 eingebracht. Es wurde ersucht, die Begründung samt Unterlagen und Beweisen später nachreichen zu dürfen, da Auskünfte und Unterlagen aus dem Ausland eingeholt und Gutachten erstellt werden müssten. Sollte die Berufung an den unabhängigen UFS weitergeleitet werden, werde der "Antrag auf Parteiengehör" gestellt. Es sei für den Bf. sehr wichtig, dem Sachbearbeiter den tatsächlichen Sachverhalt mündlich zu untermauern, damit das richtige Ergebnis gefunden werden könne.

A.2.4.2. Ergänzung der Berufung vom 21. Jänner 2005:

In der Berufungsergänzung vom 21. Jänner 2005 wurde die Berufung noch auf Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen vom 14. Jänner 2005 erweitert. Es wurde noch festgestellt, dass die Bescheide zur Gänze angefochten werden und damit eine ersatzlose Aufhebung erreicht werden soll. Es wurde auch noch beantragt, dass gemäß § 284 BAO eine mündliche Verhandlung durchgeführt wird und über das Berufungsbegehren durch den gesamten Senat entschieden werden soll.

A.2.4.3. Mängelbehebungsverfahren durch das Finanzamt:

A.2.4.3.1. Mängelbehebungsbescheid vom 2. Februar 2005:

Mit dem Mängelbehebungsauftrag vom 2. Februar 2005, zugestellt am 4. Februar 2005, wurde dem Bf. in Zusammenhang mit den angefochtenen Bescheiden aufgetragen, die fehlende Begründung bis 31. März 2005 nachzuholen.

A.2.4.3.2. Stellungnahme vom 11. Februar 2005:

In der Stellungnahme vom 11. Februar 2005 wurde Folgendes vorgebracht:

A.2.4.3.2.1. Zur Tätigkeit als *Chiropraktiker*:

"Herr K. hat die Tätigkeit als *Chiropraktiker* um das Jahr 1992 begonnen. Damals war die Chiropraktik noch nicht anerkannt, so dass er sich in einem nicht geregelten Raum bewegte. Die Tätigkeit wurde im Haus der Mutter, X-Weg, ausgeübt. Das Haus war sehr klein, so dass das Wohnzimmer von Frau K. (Mutter von Herrn Egon K.) als Wartezimmer umfunktioniert wurde. Das bedeutete, dass nur sehr wenige Leute sich dort aufhalten konnten. Frau K. war damals bereits 85 Jahre, hatte schwere Inkontinenz, sah schlecht und war schwerhörig, so dass sie einen Hörapparat tragen musste. Frau K. machte Telefondienst, notierte Termine und führte Aufzeichnungen. Der Ablauf an so einem Ordinationstag war wie folgt:

Frau K. hat für Herrn Egon K. ein Mittagessen zubereitet, das sie beide dann miteinander gegessen haben. Wenn das Mittagessen vorbei war und der erste Termin eingetragen war, dann hat Herr K. zu arbeiten begonnen. Der erste Termin war um 14 Uhr, es konnte jedoch auch schon einmal vorkommen, dass Schmerzpatienten vorher um 13.30 Uhr gekommen

sind. Die Ordinationszeit endete spätestens um 17 Uhr, da Frau K. ihr Wohnzimmer wieder als privaten Bereich nutzen wollte. Das Wohnzimmer war nämlich auch gleichzeitig das Schlafzimmer, da Frau K. nicht mehr in den 1. Stock gehen konnte oder wollte. Das waren in der Regel ca. 3 Stunden Ordination. Frau K. hat, wenn sich die Termine gehäuft haben, halbstündige Termine vergeben. Für diese Vorgangsweise und die Handhabung der Terminvereinbarung gibt es genügend Zeugen. Am 10.2.2000 musste Herr K. seine Mutter in ein Pflegeheim geben, da sich ihr Zustand wesentlich verschlechtert hat. Sie ist dann am 25.2.2001 gestorben. Ab diesem Zeitpunkt gab es keine telefonischen Termine mehr, da Herr K. das Telefon nicht bediente um nicht bei der heiklen Arbeit gestört zu sein. Die Patienten sind daher nach N. gekommen und haben sich zwischen zwei Behandlungen einen Termin geben lassen. Um noch am selben Tag behandelt zu werden, sind speziell auswärtige Patienten sehr bald gekommen. Mit den Patienten wurden Termine für den laufenden Tag bzw. auch eventuell für den nächsten Tag vereinbart. Nach Erhalt des Termines sind sie teilweise wieder weggefahren und zur vereinbarten Zeit wieder gekommen. Da die Patienten immer früher gekommen sind, hat Herr K. im Oktober 2002 (Anlage 1) das Schild mit den Behandlungszeiten angemacht.

In diesem Rahmen konnte nicht sehr viel Umsatz getätigt werden. Außerdem muss beachtet werden, dass Herr K. diesen Berufszweig, der in Österreich eigentlich nicht bekannt war, erst aufbauen musste und die Patienten zu diesem Zeitpunkt und auch lange danach, sicher nicht in Scharen in seine Ordination strömten. Solange Frau K. die Termine machte und Aufzeichnungen führte, waren diese Aufzeichnungen zu diesem Zeitpunkt korrekt und wurden daher auch in den Erklärungen verarbeitet. Da die Mutter mit Februar 2000 in das Pflegeheim gekommen ist, konnte sie keine Aufzeichnungen mehr führen. Diese Aufzeichnungen wurden nun von Herrn K. selbst geführt. Leider kann Herr K. nicht mehr sagen, ob die Aufzeichnungen über seinen Umsatz damals exakt waren. Dies wurde bei der Einvernahme von Herrn K. bestätigt, wobei seines Erachtens es sich lediglich um einen Umsatz von ATS 50.000,-- im Jahr 2002 handeln kann.

Herr K. konnte sicherlich nicht von dieser Tätigkeit leben, sondern er bestritt seinen Lebensunterhalt aufgrund von Kapitalerträgen seines erarbeiteten Vermögens. Das Vermögen von rd. ATS 12 Mio. hat sich Herr K. zum Teil im Ausland (Südafrika 1969-1970) oder durch sonstige Geschäftstätigkeit in Österreich erworben.

Die Finanzverwaltung nimmt in ihrer Schätzung an, dass Herr K. 5 Patienten pro Stunde behandelt. Diese Anzahl war weder in der langen Anfangsphase, in der die Patienten noch nicht in dem Ausmaß da waren und das Geschäft aufgebaut werden musste, noch in der späteren Phase möglich, da dies der Ablauf und die Art der Behandlung nicht zuließ. Herr K. war aufgrund seiner körperlichen Konstitution für solche Anstrengungen gar nicht geeignet.

Herr K. hat eine Deformation der Wirbelsäule und einen ausgeprägten Bandscheibenschaden. Dies hat Herr Dr. NM in einem orthopädischen Befund aufgrund der Untersuchung des Herrn Dr. H. eindeutig festgestellt (Anlage 2a, 2b). Es wird darin festgehalten, dass Herr K. nur kurze Zeit anstrengende Arbeit im Rahmen der Chiropraxis

verrichten kann, da es sonst bis zu Lähmungsgefühlen in den Beinen kommen kann. Die Lendenwirbeldeformation resultiert aus einem Unfall beim Bundesheer. Herr K. war bei den Fallschirmspringern. Am 21. 9. 1966 haben sich beim Absprung die Leinen verwickelt und er hatte dadurch eine äußerst harte Landung. Dies ist auch im Soldbuch (Anlage 3) vermerkt. Aus diesem Grund wurden auch nur halbstündige Termine vereinbart. Aus den oben genannten Gründen konnte Herr K. nicht 5 Patienten/Stunde behandeln. Auch ohne Wirbelsäulenprobleme wäre diese Anzahl körperlich nicht zu schaffen. Die Chiropraktik beschäftigt sich mit dem Einrichten der Wirbelsäule bzw. damit Nervenwurzeln im Bereich der Wirbelsäule freizulegen. Dies ist eine Tätigkeit, die sehr gefühlvoll ausgeführt werden muss, da es sonst zu einer Gefährdung des Patienten kommt. Außerdem würden sich Patienten sicherlich beschweren, wenn diese Behandlung lediglich ein paar Minuten dauern würde und dafür ein Betrag von ATS 350,-- bis ATS 500,-- verlangt wird.

Von der Finanzverwaltung wird für diese Schätzung eine Überprüfung im Jahr 2002 zugrunde gelegt. Bei dieser Überprüfung wurde von einer finanznahen Person festgestellt, dass am 28.3.2002, Gründonnerstag, und am 5.4.2002, den darauf folgenden Freitag, am ersten Tag 13 Personen in 2 Stunden und am zweiten Tag 18 Personen in 2,5 Stunden die Praxis besuchten. Uns ist leider nicht bekannt, welche Tageslosungen an diesen beiden Tagen eingetragen worden sind, da sämtliche Unterlagen bei der Finanzverwaltung aufliegen. Zu dieser Ermittlung möchten wir, wie schon einmal, folgende Stellung nehmen:

Aus der Aufzeichnung der Ermittlungsperson geht zwar hervor, dass am ersten Tag 13 Personen und am zweiten Tag 18 Personen die Praxis besucht haben. Aus dieser Aufzeichnung wurde dann der Schluss gezogen, dass 5 Personen/Stunde behandelt worden sind. Unseres Erachtens wurde nicht erhoben, wie viele Personen bei Herrn K. in dieser Zeit behandelt worden sind, sondern es wurde lediglich festgestellt, wie viele Personen die Praxis besucht haben. Es wurde verabsäumt festzustellen, woher diese Patienten angereist sind, denn viele von ihnen kommen von der Steiermark, von Wien, vom Burgenland und sonstigen weit entfernten Zielen. Diese Personen sind in der Regel nicht alleine unterwegs, sondern haben immer mindestens eine Begleitperson mit, da es sehr beschwerlich ist, per Auto von diesen Plätzen anzureisen. Vielen ist es aus gesundheitlichen Gründen oft nicht möglich, selbst zu fahren und brauchen daher eine Begleitperson, die natürlich dann nicht im Auto sitzen bleibt, sondern im Wartezimmer auf den Patienten wartet, ohne selbst behandelt zu werden.

Weiters konnte in vielen Fällen festgestellt werden, dass mehrere Personen mit dem Patienten mitkamen, da diese dann einen Besuch in Linz mit verschiedenen Aktivitäten verbunden haben. Weiters nehmen viele Patienten zur Unterstützung Freunde und Bekannte mit, Kinder sind mit Eltern oder Großeltern in Begleitung unterwegs. Viele Personen haben Beschwerden, die sie unsicher machen, weshalb sie eine Begleitperson zur Unterstützung mitnehmen. Weiters gibt es Personen die lediglich vorbeikommen, um die Halswirbeln einrichten zu lassen. Dies wird von Herrn K. zwischen den einzelnen Patienten sofort durchgeführt, was ebenfalls einer gewissen Zeit bedarf und Herr K.

verlangt für diesen Dienst kein Entgelt. Alleine die Vorbereitung und Beendigung der normalen Behandlung dauert länger als 10 Minuten.

Bei der Schätzung durch die Finanzbehörde wurde festgestellt, dass statt ursprünglich 9 Stunden nur 8 Stunden ordiniert wurde, da eine Stunde Mittagspause zugestanden wurde. Lt. Schild am Haus war Ordinationszeit lediglich von 11 - 13 Uhr und von 13.30 - 16.00 Uhr, also 4,5 Stunden, und das an zwei Tagen, Donnerstag und Freitag. Aus welchem Grund die Finanzverwaltung nun 8 Stunden/Tag annimmt, ist mir nicht ersichtlich. Diesbezüglich gibt es keine Kontrollen und keine Aufzeichnungen. Dass Herr K. nicht immer exakt um 16.00 Uhr Schluss machen konnte, ist verständlich, dafür gab es zwischendurch Pausen.

Weiters wirft der Prüfer in der Niederschrift Herrn K. und Herrn Dr. T vor, dass in Bezug auf Behandlung und Bezahlung widersprüchliche Aussagen gemacht wurden. Dies müssen wir entschieden zurückweisen, da unsere Aussage sehr exakt dahingehend war, dass Erstbehandlungen bezahlt werden, dann aber Kinder bzw. Erwachsene die sich den vollen Preis nicht leisten können, weniger oder gar nichts bezahlen müssen. Weiters muss angemerkt werden, dass, wie oben schon angeführt, zwischendurch Patienten kommen, die lediglich das Einrichten der Halswirbelsäule brauchen. Dies wird zwischendurch erledigt und ist ebenfalls kostenlos. Diese Tätigkeit kann nicht in 1 - 2 Minuten erledigt werden, da dies mit sehr viel Gefühl durchgeführt werden muss und natürlich auch nicht ungefährlich ist. Dass im Jahr 1996 ATS 400,00 verlangt wurde, war Herrn Dr. T nicht bekannt, da alle Unterlagen bei der Finanzverwaltung sind und er erst zum Zeitpunkt der Prüfung von Herrn K. beigezogen wurde. Die aufgestellte Kalkulation der Finanzverwaltung geht außerdem davon aus, dass Herr K. jeden Tag volles Haus hatte und zumindest 5 Personen/Stunde zahlten. Diese Annahme berücksichtigt weder Kinder noch andere Personen, die weniger oder nichts zahlen. Weiters wird davon ausgegangen, dass jeder Tag voll ausgebucht war. Das gibt es leider nicht, einmal sind mehr Personen da, an anderen Tagen nur sehr wenige. Dies ist abhängig von Urlaubszeiten, vom Wetter und sonstigen Umständen. Der Durchschnitt von zahlenden Personen/Stunde ist daher eindeutig zu hoch gegriffen. Da Frau K. bis 2000 Aufzeichnungen geführt hat, stimmt die Anzahl der Patienten wie in der Steuererklärung angegeben. Es wurden in der Kalkulation auch die Feiertage nicht berücksichtigt.

Die Betriebsausgaben wurden nicht aufgezeichnet und daher von einem sehr geringen Umfang angesetzt (Sozialversicherung). Der Prozentsatz, den die Betriebsprüfung zugesteht, ist zu niedrig, da die bereits bezahlte Sozialversicherung rund 10 % des Umsatzes ausmacht. In den Jahren 1999 - 2002 wurden Reparaturen durchgeführt. Dies ist bei einem Lokalaugenschein sofort ersichtlich. Da Herr K. keine Belege abgesetzt hat, wurden auch diese Belege nicht aufgehoben. Dieser Betrag muss wie die Einnahmen von Seiten der Finanzverwaltung, geschätzt werden. Folgende Reparaturen wurden durchgeführt: Heizung, WC-Anlage, 2 Vorräume, Wartezimmer, Behandlungszimmer, Aufenthaltsraum für Herrn K., Außenstiege incl. Überdachung, Parkplatzbefestigung, elektrisches Parkplatztor. Diese Kosten wurden von unserer Seite sehr niedrig geschätzt

und werden mit ATS 800.000,00 veranschlagt. Diese Kosten müssen in den Jahren 1999 - 2002 in Abzug gebracht werden. Es ändert sich daher in den Jahren 1999 - 2002 die Gewinnfeststellung nach unten und nicht nach oben.

Unter dem Eindruck der Einvernahme und der vorgelegten Protokolle wollten alle Beteiligten eine Einigung erzielen und so wurde von unserer Seite ein Kompromissvorschlag ausgearbeitet. Der Vorschlag wurde von Seiten der Finanzverwaltung nicht angenommen und von unserer Seite nach exakter Durchrechnung zurückgezogen. Die dort angeführten Gewinne stimmen in keiner Weise mit den tatsächlichen Verhältnissen überein, so wie wir sie hier angeführt haben.

Wir stellen daher in dieser Berufung den Antrag, die Bescheide in Bezug auf die Zuschätzung der Chiropraktik sowohl auf der Umsatzsteuerseite als auch auf der Einkommensteuerseite zu stornieren."

A.2.4.3.2.2. Zur Tätigkeit als Vermittler:

"Herr K. hat neben seiner Tätigkeit als *Chiropraktiker* Vermittlungen für ein russisches Unternehmen durchgeführt. Das Unternehmen T. 2 von P hat in diesen Jahren alte Linienbusse der V. und anderer Fuhrunternehmen in Österreich und in Deutschland gekauft.

Herr K. hat diese Geschäfte vermittelt und auch geldmäßig abgewickelt. Herr K. hat für diese Tätigkeit eine minimale Provision von rd. Rubel 2.000,00 und Kostenersatz bekommen.

Die Firma T. 2 hat sich aus einem staatlichen Taxiunternehmen mit ca. 500 Fahrzeugen heraus entwickelt. Aufgrund des politischen Umsturzes ist das staatliche Unternehmen plötzlich auf sich alleine gestellt gewesen und wäre in Konkurs gegangen, wenn nicht Geld zum Kauf von Bussen aufgetrieben worden wäre.

Der Kauf der Busse wurde folgendermaßen abgewickelt:

Nach Abschluss der Verhandlungen und dem Zuschlag zum Kauf wurde eine Faktura an die Firma T. 2 nach P ausgestellt. Die Finanzierung wurde zunächst über Kredite durchgeführt, da keinerlei Bargeld vorhanden war. Die Bezahlung selbst erfolgte über P. Kredit. Die Firma F I. hat an T. 2 ca. 27 Busse geliefert. Die Firma I. hat keinen Vertrag mit Russland akzeptiert, da die Garantie auf Zahlung nach Meinung dieser Firma nicht gewährleistet war. Daher musste P. Kredit eine Garantie gegenüber der Abwicklungsbank Bank G übernehmen. Dies war nur möglich, da Herr K. ca. ATS 2,5 Mio. bei P. Kredit einbezahlt hat. P. Kredit hat auch den Verkauf von Stockbussen der Firma Ag. Hamburg finanziert. Es wurde dann keine zweite Rechnung von P. Kredit an T. 2 ausgestellt, wie die Finanzverwaltung die Einvernahme des Herrn K. ausgelegt hat, sondern es wurde eine Mitteilung an T. 2 über die vorgenommenen Zahlungen und über den Betrag der rückgezahlt werden muss geschickt. Da T. 2 kein Geld hatte und vor dem Konkurs stand, war es gar nicht möglich einen zweiten Betrag an P. Kredit zu bezahlen. Die Rückzahlung des Betrages wird erst dann sein, wenn das Unternehmen ordnungsgemäß läuft und

Gewinne erzielt. Momentan werden die erwirtschafteten Gewinne noch zum Kauf von anderen Bussen verwendet.

Die Finanzverwaltung steht nun auf dem Standpunkt, dass die Tätigkeit des Herrn K. ohne Provision nicht im Entferntesten den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, da zwischen fremden Geschäftspartnern es wohl nicht vorkommt, dass Vermittlungsleistungen für Geschäfte sozusagen gratis erbracht werden. Dazu muss man aber den politischen Hintergrund des Herrn K. beleuchten, um diese Vorgangsweise zu verstehen. Herr K. war in jungen Jahren Südtirolaktivist und wurde als solcher in Italien verurteilt. Die Strafe in Italien in Höhe von 24 Jahren Haft ist nach wie vor offen und könnte jederzeit vollstreckt werden. Mit dem EU-Beitritt von Österreich wurde das 1. Schengener Abkommen EU-weit verhandelt (Anlage 4a - 4d, Zeitungsausschnitte). In dem Entwurf, der ratifiziert werden sollte, war ein Auslieferungsabkommen enthalten, das den Staaten der EU ermöglicht, Rechtsangelegenheiten im anderen Staat zu verfolgen und zu exekutieren. Das hätte bedeutet, dass Herr K. für die Haftstrafe von 24 Jahren ab Abschluss des Abkommens von Italien herangezogen hätte werden können. Das war für Herrn K. ein gewaltiger Schock und es war für ihn undenkbar dagegen nichts zu unternehmen. Dass dies alles hochbrisant war, bezeugt der Artikel in Anlage 4e, der berichtet, dass die Aktivistin C. von der italienischen Polizei von Österreich nach Italien entführt worden ist.

Herr K. hat seine Beziehungen genutzt, um sich eine Existenz und Basis in Russland aufzubauen. Dies war für Herrn K. mehr wert als jede Provisionszahlung, denn diese Beziehung hätte für ihn 24 Jahre geschenkte Freiheit bedeutet. Vom Prüfer wurde der Hinweis auf seine Vergangenheit als Südtirolaktivist und die damit verbundenen Aktivitäten des Herrn K. als äußerst abenteuerlich und demnach in höchstem Maße unglaublich eingestuft. Diese politische Tatsache kann von einem Prüfer nicht einfach vom Tisch gewischt werden. Es war für Herrn K. undenkbar, sich in seinem Alter für eine längst abgehakte Vergangenheit in der jetzigen Zeit nochmals 24 Jahre in Haft zu begeben. Man kann sich vorstellen, dass eine solche Aussicht außergewöhnliche Handlungen nach sich ziehen, um dieses Übel abwenden zu können. Der Entwurf des Schengener Abkommens von damals kann auch heute noch nachgelesen werden.

In Bezug auf die Vermittlungstätigkeit stehen wir auf dem Standpunkt, dass diese Einkünfte nicht steuerbar sind, da sie unter keine der sieben Einkunftsarten fallen.
Begründung:

Gewerbliche Einkünfte liegen nur vor, wenn eine Betätigung selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird. In unserem Fall liegt die Gewinnerzielungsabsicht deshalb nicht vor, weil Herr K. niemals beabsichtigt hat, aus seiner Vermittlungstätigkeit von Bussen einen Gewinn zu erzielen. Es ist ihm ausschließlich darum gegangen, für den Fall des Inkrafttretens des Schengenabkommens (in der zunächst geplanten Version) einer Auslieferung an Italien (wegen seiner Südtirolaktivitäten) zu entgehen. Es musste also dafür vorgesorgt werden, dass Herr K. in einem Land eine Aufenthaltsbewilligung bekommen würde, aus dem keine Auslieferung in ein EU-Land (insbesondere Italien) drohte. Die Wahl eines möglichen Exillandes

fiel auf Russland. Die Bedingungen für eine Aufenthaltsbewilligung in Russland sind allerdings so, dass sie nur denjenigen Personen zusteht, die für Russland gewisse Verdienste erbracht haben. Da Autobusse in Russland dringend benötigt wurden und in Österreich von der V. Autobusse ständig ausgemustert wurden, kam Herr K. auf die Idee, diese Autobusse nach Russland zu vermitteln. Motiv dafür war ausschließlich, dass er nach Inkrafttreten des Schengenabkommens eine Auslieferung an Italien dadurch verhindern wollte, indem er die für diesen Fall zugesicherte Aufenthaltsbewilligung in Russland annehmen würde. Gegenleistung für die Vermittlungstätigkeit von V. Bussen des Herrn K. was also ausschließlich die Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung. Diese Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung stellt aber keinen geldwerten Vorteil dar, sondern einen ideellen Vorteil der Freiheit im Vergleich zu einem Gefängnisaufenthalt in Italien (für ein in Österreich nicht strafbares Delikt wegen Südtirolaktivitäten in den Sechziger Jahren). Dass schlussendlich die Auslieferung von Südtirolaktivisten im letzten Moment durch "Entschärfung des Schengenabkommens" doch noch verhindert wurde, konnte Herr K. zum Zeitpunkt der Aufnahme der Vermittlungstätigkeit von V. Bussen nicht wissen und sich schon gar nicht darauf verlassen. Er musste also die ihm gegebene Chance der Verhinderung der Auslieferung an Italien unbedingt nutzen. Es wurde der Finanzverwaltung ein Schreiben vorgelegt, in dem die Firma T. 2 bestätigt, dass es zu keiner Provisionszahlung gekommen ist (Anlage 5a, 5b). Dieses Schreiben wurde vom Generaldirektor mit Rundsiegel unterzeichnet. Die Finanzverwaltung hat dieses Schreiben als Gefälligkeitsbestätigung abgetan.

Wenn nun seitens der Betriebsprüfung trotz unserer umfangreichen Darstellung der Motive des Herrn K. behauptet wird, dass die Vermittlungstätigkeit von Postbussen mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wurde, so wird auf die während der Betriebsprüfung vorgelegte, mit Rundsiegel beglaubigte Bestätigung und angebotener Zeugeneinvernahme verwiesen, aus denen eindeutig hervorgeht, dass Herr K. aus dieser Tätigkeit keine Provisionen erhalten hat. Der von den russischen Auftraggebern in geringen Umfang gewährte Spesenersatz ist ein Hinweis dafür, dass die Beschaffung der Autobusse direkt von der russischen Firma erfolgte und Herr K. lediglich Gefälligkeitsdienste (für ideelle Vorteile) geleistet hat. Diese Gefälligkeitsdienste sind aber weder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, noch als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu qualifizieren. Sie sind steuerlich unbeachtlich. Auch für die Vorfinanzierung der Autobusse waren für Herrn K. ausschließlich die gleichen Motive maßgebend wie für seine Vermittlungsleistungen. Auch diese Vorfinanzierung ist steuerlich als unbeachtlicher Gefälligkeitsdienst zu werten.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde von der Finanzverwaltung behauptet, dass die Liechtensteinsche Anstalt P. Kredit dem Herrn K. gehört. Die Firma P. Kredit ist eine Anstalt mit Inhaberpapier. Herr K. weiß nicht, wer dieses Papier besitzt, hat der Finanzverwaltung gegenüber nur die Vermutung geäußert, dass es Herrn Y. gehören könnte. Diese Aussage wurde ihm sehr negativ angekreidet. Es wurde aufgrund dieser Vermutung von der österreichischen Behörde über Interpol gegen Herrn Y. und Herrn K.

in Bezug auf Geldwäsche ermittelt. Das hat sehr große Verärgerung in Russland nach sich gezogen. Die Konsequenz daraus ist, dass keine Busse in Österreich mehr gekauft werden. Das Verfahren selbst wurde übrigens wegen Erfolglosigkeit eingestellt (Anlage 6). Repräsentant der P. Kreditanstalt war Herr Gilbert Fb.. Diesbezüglich liegen Unterlagen in den beschlagnahmten Akten bei der Finanzverwaltung auf. Herr Fb. hat mit der Bank G einen Kreditvertrag ausgehandelt mit einem Zinssatz von 18 %. Garantie übernahm die P. Kreditanstalt. Herr Fb. hat die Konten der Firma P. Kredit geplündert und musste deshalb die Geschäftsanteile zurücklegen (Unterlagen bei Finanzbehörde). Der Zinssatz selbst ist auch nicht zur Anwendung gekommen, da der Finanzpartner bei der Bank G entlassen wurde. Kreditnehmer bei der P. Kreditanstalt war T. 2, Kreditnehmer gegenüber G war P. Kreditanstalt (Ausfallhaftung gegenüber T. 2). Unterlagen liegen bei der Finanzbehörde auf.

Herr K. hat neben anderen Personen in die Anstalt P. Kredit Geld eingezahlt. Dieses Darlehen wird erst rückgezahlt, wenn die wirtschaftliche Möglichkeit gegeben ist und wurde außerdem zinsenlos eingeräumt. Warum sollte Herr K. Geld, das er in Österreich gut veranlagt hat, in eine von ihm gegründete Liechtensteinsche Firma transferieren, die dann nachweislich Buskäufe finanziert hat, wobei man nicht weiß, ob diese Kredite rückgezahlt werden und keine Zinsen dafür verrechnet werden. Unklar ist, warum die Firma T. 2 den Kaufpreis zwei Mal bezahlen sollte, wo die Firma T. 2 kein Geld zum Kauf von Bussen hat und diesen Kauf fremdfinanzieren musste. Warum sollte T. 2 denselben Preis an P. Kredit nach Liechtenstein überweisen, die angeblich Herrn K. gehört. Wer hätte dann einen Vorteil aus diesem Geschäft von rd. ATS 6 Mio.? Das alles wäre aber nicht sinnvoll und zum Teil auch undenkbar.

Weiters muss beachtet werden, dass T. 2 öffentliche Linien mit Sozialtarifen fährt und zumindest wöchentlich kontrolliert wird. Von öffentlichen Inspektoren werden der Kauf, die Wartung und die Abwicklung der Linienfahrten mit den entsprechenden Erlösen genauestens überprüft.

Wenn man die Niederschrift und die Protokolle durchgeht, so kann man feststellen, dass der Gesamtbetrag des zur Verfügung gestellten Geldes max. ATS 6 Mio. ausmacht und nicht, wie in der Niederschrift, ATS 8 Mio. Weiters muss festgestellt werden, dass P. Kredit von T. 2 noch keine Rückzahlung des Kredites bekommen hat, so dass dadurch auch kein Ertrag auf Herrn K. weitergeführt werden konnte.

Die Betriebsprüfung wirft Herrn K. vor, bei der Aufklärung des Sachverhaltes nicht mitgewirkt zu haben. Diese Behauptung muss entschieden zurückgewiesen werden. Wir waren bereit, jedmögliche Beweise vorzulegen, die von der Finanzverwaltung angesprochen wurden. So zB. Bestätigung von T. 2 über Provisionen bei Busgeschäften. Die Finanzverwaltung hat diese Bestätigung als Gefälligkeitsbescheinigung abgetan. Vorlage von Tatsachen über Südtirolaktivitäten wurden als abenteuerlich und unglaubwürdig abgetan. Weiters wurde die Depotnummer in Bezug auf den Nachweis des Vermögens von Herrn K. vorgelegt. Die Finanzverwaltung hat Herrn K. angekreidet, dass er nicht selbst gegenüber der Bank tätig geworden ist. Es wurde eine Vereinbarung

in Russisch vorgelegt, worin keine Provisionszahlung vereinbart worden ist, Herr K. wollte dieses russische Schreiben nicht um teures Geld übersetzen lassen, da sonst die Finanzbehörde wieder den Inhalt und die Glaubwürdigkeit angezweifelt hätte. So sind wir bereit, jeden verlangten Beweis vorzulegen, auch nach Liechtenstein zu fahren um dort alles aufzuklären. Da Herrn K. die P. Kreditanstalt nicht gehört, kann diese Klärung nur über die Behörde geschehen.

Abgesehen davon muss festgestellt werden, dass eine Vermittlungsprovision in Höhe von 20 % des Umsatzes für gebrauchte Busse mit Sicherheit nirgendwo bezahlt wird. In einem sehr rentablen Geschäft wird eine Provision vom Umsatz max. 5 % ausmachen. Dies kann auch in tatsächlichen Fällen nachgewiesen werden.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass abgesehen davon, dass nach den vorgelegten und angebotenen Beweismitteln keine positiven Einkünfte vorliegen, mangels Gewinnerzielungsabsicht überhaupt keine der Einkommensteuer unterliegende Tätigkeit ausgeübt worden ist. Reine Gefälligkeitsvermittlungen sowie Vermittlungsleistungen für ideelle Zwecke fallen unter keine der sieben Einkunftsarten und sind deshalb nicht steuerbar.

Herr K. hat in den Jahren 1969 und danach gute Geschäfte gemacht. 1969 war er in Südafrika und danach in Österreich als Unternehmer tätig. In dieser Zeit hat er nachweislich ein Vermögen von rd. ATS 12 Mio. angesammelt (incl. Geschäftsverkäufen). Diese ATS 12 Mio. wurden 1988 von den einzelnen Veranlagungen auf die Sparkassa übertragen, da der Haftbefehl in Österreich 1987 endgültig aufgehoben worden ist. Davon hat er rd. ATS 6 Mio. in die Firma P. Kredit einbezahlt, damit diese Firma die Finanzierung der Busse übernehmen konnte. Privat hat er in dieser Zeit ein Haus und ein, zwei Autos gekauft, Reparaturen im Haus erledigt (zB. im Haus N. bei Linz) und sonstige Ausgaben neben dem Einkommen als *Chiropraktiker* abgedeckt. Es ist daher nicht mehr so viel Vermögen da und es kann daher auch die Nachforderung von € 567.500,00 (ATS 7,8 Mio.) in keinsten Weise abgedeckt werden. Die von der Finanzverwaltung geschätzten Einnahmen von ATS 9,6 Mio. für die Jahre 1996 - 2001 und € 162.000,00 für 2002 und € 141.600,00 für 2003 sind illusorisch. Diese Beträge sind in keinsten Weise eingegangen und es ist daher unmöglich, den von der Finanz geforderten Betrag in irgendeiner Weise zu begleichen.

Die beschlagnahmten Unterlagen haben wir trotz Urgenz bis heute nicht erhalten. Wir würden diese Unterlagen dringend brauchen, da auch Belege und Schriftstücke zu unserer Entlastung darin enthalten sind, die wir für den weiteren Ablauf dringend brauchen.

Wir stellen daher den Antrag, den zweiten Teil der Zurechnung der Provision in Höhe von ATS 3,2 Mio, aufgeteilt auf den Zeitraum 1996 bis 2003, also jährlich ATS 400.000,--, ersatzlos zu streichen bzw zu stornieren."

A.2.4.3.3. Stellungnahme vom 29. März 2005:

Dem Anbringen vom 29. März 2005 reichte der Bf. Unterlagen nach, die in der Stellungnahme vom 11. Februar 2005 zwar erwähnt, jedoch nicht beigelegt wurden. Er führte aus, dass er beschlagnahmte Unterlagen bisher noch nicht erhalten habe. Diese Unterlagen würden zur Entlastung dringend gebraucht.

A.2.4.4. Berufung vom 23. Jänner 2006:

In der Berufung wurde ausgeführt:

"Auf Grund der Niederschrift vom 2. Dezember 2004 und des Berichtes (ohne Datum) wurden die Bescheide über die Einkommensteuer und Umsatzsteuer von 1996 bis 2002 erlassen. Gegen diese Bescheide haben wir mit 19. Jänner 2005 und in einer Ergänzung mit 21. Jänner 2005 Berufung eingelegt. Es wurden auch Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen über die Jahre 2000 bis 2002 erlassen, gegen die wir ebenfalls Berufung eingelegt haben.

Auf Grund der Berufungsvorentscheidung, in der der Berufung nicht stattgegeben worden ist, haben wir die Vorlage an den UFS mit Antrag auf mündliche Verhandlung eingebracht. Dies wurde uns auch bestätigt mit 2. November 2005. Gegen die oben angeführten Bescheide vom 9. Jänner 2006 erheben wir das Rechtsmittel der Berufung mit derselben Begründung, die wir schon bei den anderen Bescheiden vorgebracht haben. Als zusätzliche Begründung muss angeführt werden, dass Herr K. ab Februar eine schwere Herzmuskelentzündung hatte und so nur sehr wenige Patienten betreuen konnte. Diesbezüglich gibt es auf seinem Kalender Aufzeichnungen. Herr K. war mit seiner Herzmuskelentzündung in Behandlung bei Herrn Dr. ES von A. Eine Herzmuskelentzündung ist eine sehr schwere Erkrankung, die in den meisten Fällen tödlich oder mit einer Herztransplantation endet. Juli und August konnte Herr K. aus gesundheitlichen Gründen gar nicht arbeiten. Erst nach einer wesentlichen Besserung hat er dann ab September bei Herrn Dr. ES in seiner Ordination Patienten behandelt, aber hauptsächlich, um diese anstrengende Tätigkeit unter Aufsicht eines Arztes zu machen.

Herr Dr. ES hat als Arzt auch die Ausbildung als *Chiropraktiker* gemacht, aber nie ausgeübt. Herr K. hat daher gleichzeitig Herrn Dr. ES in die Arbeit des *Chiropraktikers* eingewiesen und eingeschult. Auf Grund der Aufzeichnungen ist ersichtlich, dass in der Regel alle 30 Minuten ein Patient behandelt wurde. Dies ist der Zeitraum, den wir in der Berufung immer wieder angegeben haben, zusätzlich hat er noch langjährige Patienten behandelt aber nur mehr in sehr eingeschränkter Zahl. Diese wurden selbstverständlich ebenfalls angesetzt und sind auch in Kalender vermerkt. Herr K. wollte zwar noch weiter als *Chiropraktiker* arbeiten, aber in einer sehr eingeschränkten Anzahl. Leider musste er zur Kenntnis nehmen, dass er durch die Krankheit und zusätzlich durch sein Wirbelsäulenleiden nicht mehr im Stande war, diese Tätigkeit in auch nur in eingeschränkter Anzahl durchführen zu können. Herr K. hat daher diese Tätigkeit mit Ende 2004 eingestellt.

Wir erstellen den Antrag, diese Berufung sofort beim UFS vorzulegen, damit sie mit der anderen Berufung behandelt werden kann. Wir stellen daher auch hier den Antrag auf mündliche Verhandlung zusammen mit der ersten Berufung."

A.3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Die Berufung vom 19. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 21. Dezember 2004 und 9. Jänner 2006 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002, Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002, sowie Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 wurde am 4. November 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Berufung vom 23. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 und Umsatzsteuer 2003 wurde am 14. März 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

A.3.1. Mängelbehebungsverfahren

A.3.1.1. Mängelbehebungsbescheide vom 21. Juli 2006:

Mit den Bescheid vom 21. Juli 2006 wurde der Bf. aufgefordert, die Erklärung, welche Änderungen in Zusammenhang mit den Umsatzsteuerbescheiden 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 und mit dem Einkommensteuerbescheid 2003 beantragt werden, nachzuholen.

A.3.1.2. Mängelbehebung vom 2. August 2006:

Mit dem Anbringen vom 2. August 2006 wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben, da die Zuschätzungen zur Gänze angefochten werden.

A.3.2. Erörterungstermin am 17. September 2009

A.3.2.1. Zur Tätigkeit als *Chiropraktiker*

A.2.2.1.1. Zum Beginn und Ende der Tätigkeit:

Der Bf. gab an, bis März 1994 als Angestellter tätig gewesen zu sein. Ab April 1994 sei die Tätigkeit als *Chiropraktiker* aufgenommen. Wenn in der Einvernahme vom 23. Oktober 2003 angegeben wurde, dass der Bf. die Tätigkeit ab 1992 ausgeführt habe, dann führe er dazu an, dass dies nur im Bekanntenkreis und nicht in einem gewerblichen Rahmen durchgeführt wurde. Der Bf. gab an, dass in der Steuererklärung des Jahres 2004 ca. 30.000,00 S nicht berücksichtigt wurden. Der Bf. korrigierte nach Vorhalten des Referenten, wonach die Tätigkeit im Jahr 2003 eingestellt worden wäre, dass im Jahr 2003 Erlöse in Höhe von 30.000,00 S nicht in den Steuererklärungen berücksichtigt wurden.

A.3.2.1.2. Zu den Aufzeichnungen betreffend die Tätigkeit als *Chiropraktiker*:

Als einzige Aufzeichnungen sind Tischkalender vorgefunden worden. Der Bf. gab an, dass die Unterlagen (Tischkalender) damals von seiner Mutter geführt wurden. Die Mutter

des Bf. hätte auch die Vorzimmer­tätigkeit durchgeführt. Nach Vorhalt des Vertreters des Finanzamtes, wonach der Verdacht bestehe, dass die Aufzeichnungen nachträglich oder im Vorhinein von ein und derselben Person angefertigt wurden, führte der Bf. aus:

Die Mutter hätte in Kurrentschrift geschrieben, die Unterlagen seien im Nachhinein umgeschrieben worden. Nach Vorhalt des Referenten, wo diese Originalaufzeichnungen seien, warf der Bf. ein, dass diese nicht mehr vorhanden seien. Der Bf. räumte ein, dass keine Kassenbelege vorliegen und meint, dass keine Belegausstellungspflicht vorgelegen hätte. Im Übrigen gab der Bf. an, dass die Aufzeichnungen von einer ehemaligen Bekannten transkribiert wurden. Auf Befragen des Referenten nach dem Namen dieser ehemaligen Bekannten gab der Bf. an, dass er diesen derzeit nicht bekannt geben will.

A.3.2.1.3. Zu den Observationen des Finanzamtes:

Der Vertreter des Bf. hat eingewendet, dass am 28. März 2002 und am 5. April 2002 Observationen beim Bf. stattgefunden hätten. Aufgrund dieser Beobachtungen hätte sich ergeben, dass am 28. März 2002 (in der Zeit von 13.15 bis 15.15 Uhr) 13 Personen und am 5. April 2002 (in der Zeit von 10.30 bis 13.00 Uhr) 18 Personen das Haus des Bf. betreten hätten. Der steuerliche Vertreter gab zu Bedenken, dass die Anzahl der Personen, die das Haus betreten haben, nichts darüber aussagt, wie viele Personen tatsächlich behandelt wurden.

A.3.2.2. Zur Tätigkeit für Y., V. AG:

Der Bf. gab an, dass die "Vermittlertätigkeit" hinsichtlich der gebrauchten Busse zwischen der V. AG und Herrn Y. bereits seit 1994 durchgeführt hat. Die Angaben laut Einvernahme vom 27. 10. 2003, wonach der Bf. mehrmals für einige Tage nach Russland fuhr, um einen Teil des Bargeldes für diese Ankäufe abzuholen, bestätigte er. Darüber hinaus bestätigte der Bf., dass man jedoch bei einer Einreise nur € 15.000,00 in bar mitnehmen darf und der Rechnungsbetrag wesentlich höher war. Der Rest in bar sei von einem russischen Geschäftsmann, welcher in Wien ein Handelshaus besitzt, bei ihm zu Hause übergeben worden. Dieses Bargeld das der Bf. dann zur Verfügung hatte, sei aufbewahrt und nach Kaufabschluss an die V. AG mittels Postanweisung einbezahlt worden. Eine diesbezügliche Rechnung wurde von der V. AG an die russische Firma Y. ausgestellt und eine weitere Rechnung in gleicher Höhe wurde von der Firma P. Kreditanstalt an die russische Firma Y. gelegt. Somit sei von den Russen durch doppelte Rechnungen Kapital in Liechtenstein angelegt worden. Herr Y. hätte das Inhaberpapier der liechtensteinischen Anstalt P. Kreditanstalt besessen. Es seien insgesamt drei gleichartige Geschäfte in der gleichen Form abgewickelt worden.

Der Bf. bestätigte auch, dass von seiner Seite ca. 8 Mio. S zur Verfügung gestellt worden seien. Mit den ca. 8 Mio. S seien aus dem Kapital des Bf. die Busse angekauft worden, in weiterer Folge ist das Geld an die V. AG überwiesen worden. Dann sollten die Busse nach Russland verbracht werden, was auch passiert sei, aus dem Ertrag der Busse sollten weitere Busse finanziert werden. Bei der P. Kreditanstalt sei ein Konto eingerichtet gewesen, zu dem Zweck, weitere Busankäufe zu finanzieren. Der Erstankauf waren

27 Busse in Italien. Der Bf. behauptet, er hat um ca. 8 Mio. S Busse finanziert, abgewickelt sei das teilweise über die liechtensteinische P. Kreditanstalt bzw. direkt über Österreich worden. Es hätte kein Rückfluss stattgefunden. Das heißt, die Vorfinanzierung sei eine verlorene Investition gewesen. Die während der Hausdurchsuchung vorgefundenen 167.200,00 € seien als weitere Finanzierung gedacht gewesen.

In der Einvernahme vom 5. Februar 2004 wurden Vermittlungsprovisionen der Fa. T. 2 für Busankäufe in Österreich oder/und Deutschland von ca. 10.000,-- Rubel für den Zeitraum von 1996 bis 2003 einbekannt. Das vermittelte Einkaufsvolumen hätte in diesem Zeitraum ca. ATS 8 Mio. betragen. Davon seien auf die V. AG ca. ATS 5 - 6 Mio. und die deutsche Fa. Ag. bei Hamburg der Rest entfallen. Die 10.000,00 Rubel hätten etwa den Gegenwert von etwa 3 bis 4 Mittagessen.

A.3.2.3. Zur P. Kredit Anstalt, Vd.:

A.3.2.3.1. P. Kreditanstalt als Domizilgesellschaft:

Dem Bf. wurde vorgehalten, dass es sich laut KSV-Abfrage vom 2. 12. 2003 bei der P. Kreditanstalt um eine Domizilgesellschaft handelt.

Dazu wurde vom Bf. vorgebracht, dass die P. Kreditanstalt zur Abwicklung der russischen Geschäfte eingeschaltet wurde.

Dem Bf. wurde vorgehalten, dass an der Geschäftsadresse der Jc. Treuunternehmen reg. in Vd. über 40 Gesellschaften domiziliert sind. Es handle sich daher bei dieser Adresse um ein - für die bekannte Steueroase Liechtenstein - typisches Massendomizil.

Der Bf. sieht das nicht so, da auch russische Firmen vertreten wie ua. die russische GP vertreten gewesen wären.

Zum Vorhalt, dass die Konten der P. Kreditanstalt bei der Lk in Deutsche Mark geführt wurden, hat der Bf. nichts vorgebracht.

A.3.2.3.2. Zur Stellung des Bf. als (Mit-) Gesellschafter der P. Kreditanstalt:

Nachfolgende bei der Hausdurchsuchung beim Bf. vorgefundene Dokumente, welche nach Ansicht der Betriebsprüfung auf die (Mit-)Eigentümerstellung des Bf. an der P. Kreditanstalt hinweisen, wurden dem Bf. vorgehalten:

A.3.2.3.2.1. anonymer Vertrag über den Kauf einer Gesellschaft (3-seitig):

Die Verträge hätte laut Bf. damals der Dkfm. Fb. gemacht.

A.3.2.3.2.2. Formulierungsmuster (Seite 4),

worin es ua. heißt dass

".. abweichend von der normalen Gewinnverteilung entsprechend der Gesellschaftsanteile werden Gewinne und Provisionen aus Leasing- und/oder Kaufverträgen von/oder anderen Fahrzeugen, die durch Investitionen aus Privatmitteln von Herrn erzielt werden, im Verhältnis hälftig (50:50) an die Gesellschafter ... und ausbezahlt. Die investierte Summe

wird aus den entsprechenden Einnahmen an Herrn ... zurückgeführt. Hierzu wird eine entsprechende gesonderte Abrechnung in der Buchhaltung erstellt."

Dabei handle es sich laut Bf. um einen Standardtext.

A.3.2.3.2.3. Die Abrechnung über den Kaufpreis von der Jc.. Treuhandunternehmen, FL aus dem Jahr 1996 (datiert 5.3.1996) an der P. Kreditanstalt:

Der Bf. gab an, dass er von einer Namensänderung nichts wisse. Der Bf. gab nach Vorhalt der Quittung vom 5. März 1996 betreffend Kaufpreis P. Kreditanstalt (380.000,00 S) an, die Belege bzw. Unterlagen seien von Herrn Fb. erstellt worden. Er könne dazu keine näheren Auskünfte geben.

A.3.2.3.2.4. Quittungen iVm. Einzahlungen auf das Geschäftskonto der P. Kreditanstalt:

Dazu wurden dem Bf. mehrere Quittungen der Jc. Treuunternehmen reg. (unterzeichnet vom Treuhänder Silvio V) über Einzahlungen des Bf. auf das Geschäftskonto der P. Kreditanstalt in Millionenhöhe (ATS) vorgelegt.

Der Bf. gab an, dass diese Quittungen Geldflüsse betreffen, wonach Kreditverbindlichkeiten von der T. 2 gegenüber der Bank G abgedeckt werden sollten.

A.3.2.3.2.5. Zahlreicher Schriftverkehr der P. Kreditanstalt aus den Jahren 1996 -2003:

Zum Schreiben vom 4. November 1997, in dem der Bf. als (Mit-)Gesellschafter bezeichnet werde, gab der Bf. an, dass es bei der P. Kreditanstalt keine Gesellschafter gäbe. Es seien Inhaberpapiere ausgegeben worden. Die Eigentümer der Inhaberpapiere seien dem Bf. unbekannt.

Zur Unterlage vom 14. Februar 1997, wonach die P. Kreditanstalt 24 % der Anteile an der T. 2 SAC (Wert 2.016.000,- Rubel) halte und Herr Fb. bei der Hauptversammlung der russ. Gesellschaft 1997 anwesend gewesen sei, führte der Bf. aus, er wisse nicht, ob die P. Kreditanstalt noch existiert. Diese Geschäftsbeziehung sei beendet.

A.3.2.3.2.6. Zum Schriftverkehr mit Fb. & Partner Consulting 97/98:

Der Bf. führte aus, dass gedacht gewesen sei, er erhalte eine Beteiligung an der T. 2 (St. P), dazu sei es jedoch nie gekommen.

A.3.2.3.2.7. Zu den Eigentumsverhältnisse an der P. Kreditanstalt (1996 bis 2003):

Der Bf. nahm an, dass Herr Fb. und Herr Y. hinter dieser Gesellschaft gestanden seien. Nähere Angaben dazu könne er nicht machen.

A.3.2.4. Zu den laut Betriebsprüfung ungeklärten Vermögensflüssen:

A.3.2.4.1. Zahlung des Bf. vom 5. März 1996 in Höhe von 110.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der P. Kreditanstalt bei der Lk AG (Vaduz) eingezahlt:

Zur Frage nach der Mittelherkunft gab der Bf. an, dass er bereits im Jahr 1988 ein Vermögen von ca. 12 Mio. S gehabt hat.

Auf die Frage nach einem Nachweis führte der Bf. aus, dass er dem Finanzamt die Konto-Nr. in diesem Zusammenhang bekannt gegeben hätte.

Auf die Frage wie dieses angeblich vorhandene Vermögen erwirtschaftet worden sei, gab der Bf. an, dass er in den Jahren 1969, 1970 in Südafrika ein Speditionsunternehmen geführt hätte bzw. ein zweites Unternehmen namens MM Ltd..

Zur Frage nach einem Nachweis gab der Bf. an, dass er im Dezember 1970 aus Südafrika ausgewiesen worden wäre und aufgrund dessen die Betriebe verkaufen musste. Er hätte diesbezüglich keine Unterlagen mehr.

Bezüglich des behaupteten Bankkontos gab der Bf. an, dass es sich bei dem behaupteten Konto um ein auf Inhaber lautendes Konto handelt. Die Unterlagen betreffend dieses Konto seien im Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch vorhanden gewesen. Diese wären jedoch ihm nicht ausgehändigt worden, weil das Kennwort nicht gestimmt hätte.

Auf die Frage wie die Finanzverwaltung auf das Konto Zugriff bekommen sollte, führte er aus, der Finanzverwaltung sei die Kontonummer bekannt gewesen. Der Bf. legte in diesem Zusammenhang ein Schreiben des Dr. Ka. vom 10. April 2004, gerichtet an den Bf. vor, wonach in der Angelegenheit, Depotschein-Nr. x/ Se Linz, er sich an die EB AG gewendet hätte. Das Schreiben wurde in Kopie zum Akt genommen.

Zum Verwendungszweck der Zahlung führte der Bf. aus, es hätte sich um eine Ratenzahlung betreffend die Bank G (Wien) gehandelt.

Zur Frage warum die Zahlungsabwicklung über Liechtenstein erfolgt sei, gab der Bf. an, dass die Kreditabwicklung über die liechtensteinische P. Kreditanstalt gelaufen ist.

A.3.2.4.2. Zur Zahlung des Bf. vom 5. 3. 1996 in 380.000 ATS (43.500 SFR) an die Jc. (Vaduz):

Der Bf. führte aus, dass die Herkunft der Mittel nicht nachgewiesen werden kann.

Der Referent hat dem Bf. den Verwendungszweck laut Beleg vorgehalten, demnach handle es sich um den Kaufpreis P. Kreditanstalt 35.000 SFR, die Kapitalerhöhung 3.500 SFR, die Gesellschaftsteuern 1.000 SFR und das Repräsentanz- und Verwaltungshonorar 4.000 SFR.

Der Bf. gab nach Einsichtnahme in den Quittungsbeleg an, dass es der Ankauf der Firma P. Kreditanstalt gewesen sein könnte.

A.3.2.4.3. Darlehen des Bf. an die Fa. P. Kreditanstalt, Vaduz vom 5. März 1996 in Höhe von 2.400.000,00 ATS eingeräumt.

Zweck dieses Darlehens sei die Finanzierung von Investitionen in Taxis und Busse für die St. Petersburger Taxigesellschaft, T. 2 gewesen.

Auf die Frage nach der Mittelherkunft führte der Bf. aus, diese stammten aus dem Konto aus der EB, welches 1988 aufgelöst worden sei.

Auf die Frage, was mit den Geldern im Zeitraum von 1988 bis 1996 geschehen ist, führte der Bf. aus, diese seien bei der B. in Tr gelegen.

Auf die Frage nach einem Nachweis führte der Bf. an, dass es keinen gäbe. Sämtliche Unterlagen seien in diesem Zusammenhang entsorgt worden.

A.3.2.4.4. Zur Zahlung des Bf. vom 26. 1. 1998 in Höhe von 1.065.000,00 ATS und DEM 5000 auf das Geschäftskonto der P. Kreditanstalt:

Der Bf. konnte keine Angaben machen, ob die Mittel von ihm gekommen sind oder bloß einen Durchlaufposten darstellten. Es gäbe keinen Nachweis dafür.

Zum Verwendungszweck führte der Bf. aus, dass es sich wahrscheinlich um die Zahlung an die Bank G handelte.

A.3.2.4.5. Zur Zahlung des Bf. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000 ATS auf das Geschäftskonto der P. Kreditanstalt bei der Lk AG (Vaduz):

Was die Mittelherkunft anlangt, verwies der Bf. auf vorige Angaben. Auch was den Nachweis anlangt, verwies er auf vorige Angaben. Zum Verwendungszweck führte er aus, dass es die letzte Einzahlung für die Bank G gewesen sei.

A.3.2.4.6. Zur Bareinzahlung vom 5. Mai 1999 i.H.v. ATS 800.000,00 auf das Konto des Bf. (Kto.Nr. bei der Hausbank)

Zur Mittelherkunft führte der Bf. aus, es seien die Mittel umgeschichtet und auf das Konto der Hausbank eingezahlt worden.

Zur Frage nach einem Nachweis, gab der Bf. an, dass das Geld teilweise bar in seinem Hause deponiert war und bei der B.. Die Konten seien aufgelöst worden. Nachweise lägen nicht mehr vor.

A.3.2.4.7. Zur Bareinzahlung vom 1. Juni 1999 i.H.v. ATS 400.000,00 auf das Konto des Bf. (Kto.Nr. bei der Hausbank)

Der Bf. verweist bezüglich der Mittelherkunft und des Nachweises auf die vorigen Ausführungen.

A.3.2.4.8. Zur Bareinzahlung vom 21. September 1999 i.H.v. ATS 60.000,00 auf das Konto des Bf. (Kto.Nr. bei der Hausbank)

Der Bf. verweist bezüglich der Mittelherkunft und des Nachweises auf die vorigen Ausführungen und gab an dass die Mittel nicht von der Chiropraktik kommen konnten.

Der Referent hat dem Bf. vorgehalten, dass er im Zuge einer Einvernahme am 27. November 2003 zu der Bareinzahlung am 21.9.1999 (60.000,00 S) angegeben hätte, es könnte durchaus sein, dass sich dieser Betrag aus den Einnahmen aus seiner Tätigkeit als *Chiropraktiker* zusammensetzt. Auch bei den Beträgen unterhalb dieser Höhe werde es sich mit hoher Wahrscheinlichkeit um Umsätze aus dieser Tätigkeit handeln. Ich ersuche um Stellungnahme.

Der Bf. führte dazu aus, diese Angaben vom 27. November 2003 seien richtig. Einen Nachweis gäbe es nicht.

A.3.2.4.9. Zur Zahlung des Bf. vom 25. 7. 2001 in Höhe ATS 420.000,00 auf das Konto der P. Kreditanstalt:

Zur Mittelherkunft verwies der Bf. auf vorige Angaben. Zum Verwendungszweck führte er aus, dass der Kredit bei der Bank G bedient worden sei.

A.3.2.4.10. Zu dem am 27. Oktober 2003 beim Bf. im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld in Höhe von 167.000 € und 380 USD:

Zur Herkunft der Mittel verwies der Bf. darauf, dass es keinen Beleg über einen Zahlungseingang gäbe. Der Bf. legte in cyrilisch abgefasste Schriftstücke vor. Damit soll bewiesen werden, dass die Gelder die beim Bf. im Tresor vorgefunden worden sind, von russischen Geschäftspartnern an ihn übergeben worden sind.

Auf die Frage, ob der Betrag in Einem übergeben worden sei, führte der Bf. aus, dass dies in Teilbeträgen erfolgt sei.

Der Bf. übergab die Unterlagen (10 Schriftstücke) im Original zum Akt.

Auf den Vorhalt des Vertreters des Finanzamtes, wie es sein könne, dass sich im Tresor 167.200,00 S in Euro-Scheinen gefunden hätten, wo doch die Euroumstellung mit 31.12.2001 stattgefunden hat, gab der Bf. an, er hätte das Geld, das teilweise in Schilling und in Dollar übergeben worden wäre, in Euro umgetauscht.

Auf die Frage nach einem Nachweis über den Umtausch gab der Bf. an, dass er das Geld bei verschiedenen Banken umtauschen hat lassen. Nachweise über den Umtausch seien nicht vorhanden.

Der Bf. führte noch aus, dass dieses Geld für Ankäufe von Autobussen gewesen sei. Es gäbe Anfragen bei der V. AG.

A.3.2.5. Zu den Geschäften mit russischen Geschäftspartnern:

Der Referent hielt dem Bf. vor, dass er ca. 8 Mio. S in diese Bustransaktionen investiert und bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Rückzahlungen erhalten habe.

Das Motiv für weitere Geschäfte sei nach den Angaben des Bf. der Geldtransfer nach Russland gewesen, damit dort eine Existenz aufgebaut werden kann. Der Bf. sei als Südtirolaktivist in Florenz rechtskräftig in Abwesenheit zu 24 Jahren Haft verurteilt worden. In Zusammenhang mit den Verhandlungen der Republik Österreich betreffend den Beitritt zum ersten Schengenabkommen befürchtete er die Auslieferung nach Italien.

Auf die Frage, warum das Geld nach Liechtenstein transferiert worden sei, hat der Bf. darauf hingewiesen, dass die Geschäftsbeziehungen mit den russischen Geschäftspartnern über die liechtensteinische P. Kreditanstalt abgewickelt wurden.

A.3.2.6. Schätzungsvorschlag des Referenten des UFS

Der Referent übermittelte den Parteien einen konkreten Schätzungsvorschlag.

A.3.3. Stellungnahme des Finanzamtes:

Mit e-mail vom 21. September 2009 teilte der Vertreter des Finanzamtes mit, unter der Voraussetzung, dass der Berufungswerber mit den vom Referenten bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen einverstanden ist, und einen entsprechenden Vorlageverzicht abgibt, erkläre sich das Finanzamt bereit eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

A.3.4. Stellungnahmen des Berufungswerbers:

A.3.4.1. Stellungnahme vom 29. September 2009:

A.3.4.1.1. Vollmachtsbekanntgabe:

Der Bf. hat Frau MH, Rechtsanwältin, RA-Straße, beauftragt und bevollmächtigt. Eine Zustellvollmacht wurde der Vertreterin erteilt.

A.3.4.1.2. Stellungnahme zur Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermines vom 17. September 2009 und Einwendungen hiezu gemäß § 87 BAO:

A.3.4.1.2.1. Zur Niederschrift

Wenn in der Niederschrift vermerkt sei, dass gegen den Bf. im Vorfeld Anzeigen vorgelegen seien, wonach er seine Tätigkeit als *Chiropraktiker* in größerem Umfang ausgeführt hätte, sei hiezu Folgendes festzustellen:

"Es lagen nicht mehrfache Anzeigen vor, sondern nur eine einzige die überdies noch anonym war, denn wie sich aus der Aktenlage ergibt, wurde ich am 9. November 1997 auf Grund eines anonymen Hinweises, dass ich in HS, die Tätigkeit als *Chiropraktiker* ohne eine gültige Gewerbeberechtigung ausüben würde, bei der Bezirkshauptmannschaft Linz-Land angezeigt und wird in der anonymen Anzeige dem (damaligen) GPK Hs. mitgeteilt, dass ich an Donnerstagen und Freitagen je zwischen 30 und 40 Personen chiropraktisch behandeln würde. Näheres wusste der Anzeiger nicht zu berichten."

Es handle sich um eine globale Anschuldigung, die durch nichts untermauert wurde und es hätte der anonyme Anzeiger mangels Kenntnis seiner Identität auch hiezu nicht einvernommen werden können.

A.3.4.1.2.2. Zu Aufzeichnungen "im Vorhinein"

Der Vertreter des unabhängigen Finanzsenates vertrete auf Seite 3 der Niederschrift die Ansicht, dass anlässlich der Hausdurchsuchung mit anschließender Betriebsprüfung umfangreiche Unterlagen aufgefunden worden seien, die für die Ermittlung der einzelnen Bemessungsgrundlagen heranzuziehen gewesen wären, wobei die Aufzeichnungen "im Vorhinein" erfolgt wären.

Diesbezüglich sei abermals darauf hinzuweisen, dass meine chiropraktische Tätigkeit ausschließlich in Kalendern notiert worden sei und die weiteren Unterlagen - näheres zum Punkt unrechtmäßige Schätzung - keinesfalls zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen heranzuziehen seien.

Anlässlich der am 27.10.2003 im Wohnhaus des Bf. in M. sowie in HS, durchgeführten Hausdurchsuchung, die damit begründet worden wäre, dass eine Behandlung ATS 600,00 kosten, jeweils 10 Minuten dauern würde, der Bf. sohin pro Woche etwa ATS 50.000,00 "schwarz" verdient hätte, sodass sich der begründete Verdacht einer Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in noch zu bestimmender Höhe ergäbe und damit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG bewirkt wäre, all dies jedoch weder dem Akteninhalt noch der anonymen Anzeige zu entnehmen war, seien beim Bf. Laptop samt Zubehör, Disketten, sämtliche vorliegenden Belege, der Terminkalender 2003, der Reisepass, die Visitenkarten, diverse Ordner, Bankauszüge, etc. sowie im Tresor vorgefundenes Bargeld in Höhe von € 167.200,00, USD 380,00 und ein Wechsel über ATS 100.000,00 sichergestellt worden.

Schon damals hätte der Bf. betreffend der sichergestellten Barschaft zu Protokoll gegeben, dass er als Vermittler für ein russisches Unternehmen fungiere, für dieses in Österreich ausgemusterte Busse ankaufe und für ein weiteres geplantes Geschäft sukzessive Bargeld aus Russland mitgenommen habe bzw. ihm dieses überbracht wurde und die diesbezüglichen Rechnungen direkt von der V.-BUS AG an die russische Fa. Y. gestellt worden wären.

Schon am 27.10.2003 hätte der Bf. zu Protokoll, dass er für diese Vermittlungstätigkeit keine Provisionen erhalten hätte, ihm lediglich der entstandene Aufwand (Flug, Hotel, etc.) ersetzt worden wäre.

Dies hätte der Bf. bereits damals damit begründet, dass ihm folglich seiner Vergangenheit als Südtirolaktivist und der durch die ursprüngliche Fassung des Schengener Übereinkommens drohenden Auslieferung an Italien in Russland eine neue Existenz aufbauen hätte wollen und aus diesem Grunde der Kontakt mit einem russischen Unternehmen bestanden hätte. Der Bf. hätte aus den erwähnten Gründen - auch wenn die Abgabenbehörde vermeine, dass der Bf. durch Ostgeschäfte beträchtliche Einnahmen erzielt hätte - für seine Tätigkeit weder ein Honorar verlangt, noch sei ihm ein solches ausbezahlt worden. Lediglich seien die ihm entstandenen Aufwendungen ersetzt worden.

Ferner hätte der Bf. schon damals angegeben, dass er sich folglich seiner Vergangenheit als Südtirolaktivist im Zeitraum 1969 bis 1970 in Südafrika aufgehalten hätte, dort eine Spedition betrieben hätte, und in Österreich keinen Wohnsitz gehabt hätte. Daher sei er im erwähnten Zeitraum in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen. Aus dem Verkauf der Spedition in Südafrika sowie einem Import-Export Handel mit Fleischwaren, den er in Wien in den Jahren 1972/1973 betrieben hätte, hätte er Ersparnisse von rd. ATS 12 Mio besessen.

Hievon hätte er sein Einfamilienhaus erworben, Umbauarbeiten finanziert, sich Wertpapiere angeschafft und seinen bescheiden gehaltenen Lebensunterhalt finanziert. Weiters hätte er bereits damals Auskunft über seine seit den 70er-Jahren bestehenden Konten gegeben (vgl. Niederschrift vom 27.10.2003).

Nachdem der Abgabenbehörde bereits seit dem Jahre 2003 bekannt sei, dass er beträchtliche Ersparnisse durch den Verkauf seines Unternehmens im Ausland, wo er auch lebte, erzielt hätte, diese in weiterer Folge veranlagt worden wären, hätten seitens der Abgabenbehörde diesbezügliche Erhebungen angestellt werden müssen, woraus sich ergeben hätte, dass die seinerseits aus den Ersparnissen getätigten Einzahlungen auf seine Konten, der hiermit finanzierte Ankauf von Wertpapieren udgl. keinesfalls aus seiner Tätigkeit als *Chiropraktiker* stammen hätte können. Dies lasse sich auch wertmäßig nicht mit einer solchen manuellen Tätigkeit in Verbindung bringen und die jeweiligen Einzahlungen stellen somit keinen "Umsatz", der zu den jeweiligen Bemessungsgrundlagen zu addieren sei, dar.

Hinsichtlich der dem Bf. unterstellten "Aufzeichnungen im Vorhinein" sei - wie bereits mehrfach dargelegt - auszuführen, dass ihm seine Mutter in HS, ihr Wohn- als Wartezimmer zur Verfügung gestellt hätte und sie trotz ihres fortgeschrittenen Alters von dort aus die Ordination geführt hätte. Da sie damals schon über 80 Jahre alt gewesen wäre, hätte sie einen "normalen Ordinationsbetrieb" von täglich mehr als 8 oder 9 Stunden nicht mehr ausgehalten und es sei schon hiedurch widerlegt, dass der Bf. eine dementsprechende Zeitdauer pro Behandlungstag tätig gewesen sein soll.

Weiters wären sämtliche Aufzeichnungen der Mutter des Bf. in Kurrentschrift erfolgt. Da sie überdies auch zittrig gewesen wäre, sei es erforderlich gewesen, dies rein zu schreiben, um gesammelte und vor allem nachvollziehbare Aufzeichnungen zu haben.

Überdies sei es auch mit der allgemeinen Lebenserfahrung nicht in Einklang zu bringen, wenn ihm unterstellt werde, dass Daten Jahre im Voraus aufgezeichnet worden wären, denn hiezu hätte er hellseherischer Fähigkeiten bedurft, die gegenständlich nicht vorlägen.

A.3.4.1.2.3. Zur Tätigkeit als *Chiropraktiker*

Hinsichtlich der am 28. März 2002 erfolgten Observationen wurde festgehalten, die im Wege der Observationen festgestellte Personenzahl korrespondiere nicht mit der behandelten Patientenzahlen und es sei völlig unrealistisch anzunehmen, dass eine einzige Person, in einer Stunde 5 bis 9 Personen behandeln könnte. Es verfügten nicht einmal niedergelassene Ärzte, die jedoch täglich ordinierten, über das dem Bf. seitens der Abgabenbehörde zuerkannte Einkommen. Die seitens der Abgabenbehörde ermittelte Personenanzahl lasse sich damit erklären, dass viele Personen gebrechlich, gehbehindert, etc. waren, nicht mehr oder nicht Auto fahren konnten und daher Begleitpersonen bedurften und gemeinsam mit dem Patienten die Praxis betreten haben. Die Begleitpersonen seien jedoch nicht therapiert worden. Es sei auch vorgekommen, dass Patienten aus anderen Bundesländern angereist kamen, nicht alleine unterwegs waren und ihre jeweiligen Begleitungen schon um die voraussichtliche Dauer, wie lange sich der Patient in meinen Räumlichkeiten aufhalten wird, zu erheben, mit in die Praxis kamen. Auch diese Personen seien nicht behandelt worden. Zu all dem seien auch Patienten vorbei gekommen, um einen Termin zu vereinbaren und diese seien erst zu

einem späteren Termin behandelt worden. Daher könnten auch diese nicht fiktiv in die Zahl der behandelten Patienten einbezogen werden.

In diesem Zusammenhang übersehe die Abgabenbehörde auch, dass alleine für die Vorbereitung der Behandlung (Besprechung mit dem Patienten, welche Beschwerden dieser hat, das An-/Auskleiden desselben) mehr als 10 Minuten je Patient aufzuwenden gewesen wären. Dieser hätte dann behandelt werden müssen und pro Behandlung sei jedenfalls ein Zeitaufwand von zumindest 30 Minuten erforderlich gewesen. Weiters wäre es mangels der räumlichen Gegebenheiten auch nicht möglich gewesen, dass zB schon mit einem Patienten besprochen wurde, während sich der zuletzt behandelte wieder ankleidete, sondern all dies nacheinander erfolgen müssen. Daher sei es nicht möglich gewesen, die seitens der Abgabenbehörde fiktiv ermittelte Personenzahl von 40 an einem Behandlungstag der überdies nur 4,5 Stunden dauerte, zu behandeln. Die Abgabenbehörde übersehe auch, dass die zu behandelnden Personen pro Behandlungstag nicht konstant gewesen wären, sondern einmal einige, dann wieder mehrere und zB an manchen Behandlungstagen sporadisch nur vereinzelt Patienten erschienen wären, sodass die jeweiligen Behandlungstage mangels Patienten schon früher als eigentlich geplant hätten geschlossen werden müssen.

Überdies hätte bei der Hochrechnung der Abgabenbehörde auch berücksichtigt werden müssen, dass auch der Bf. über körperliche Grenzen verfüge und auch diese wären einzukalkulieren gewesen. Bei jener Personenanzahl, die ich nach Ansicht der Abgabenbehörde behandelt haben soll, hätte der Bf. jedoch "am laufenden Band" behandeln müssen. Dies wäre bei der von ihm ausgeübten Tätigkeit, die sehr anstrengend und auch Kräfte raubend sei, nicht möglich gewesen. Da der Bf. nicht bewusst seine Gesundheit für andere aufs Spiel setzen hätte wollen, hätte er zwangsläufig Pausen einlegen müssen. Derartiges sei ihm seitens der Abgabenbehörde nicht zugestanden worden. Es seien seine körperlichen Gegebenheiten (Lendenwirbelsäulendeformation, Wirbelsäulenschaden durch einen Verkehrsunfall im Jahre 1991, Herzmuskelentzündung), die der Abgabenbehörde durch sein Vorbringen bekannt waren, negiert worden. Weiters sei nicht berücksichtigt worden, dass der Bf. viele Personen gratis behandelt hat und viele Behandlungen auch unentgeltlich durchgeführt hat. Tatsache und für jedermann nachvollziehbar sei, dass man mit eigenen körperlichen Beschwerden keinesfalls "am laufenden Band" Patienten behandeln könne.

Die die Verantwortung des Bf. untermauernden und ihn dadurch entlastenden Aspekte seien jedoch unberücksichtigt geblieben.

Aus den obigen Gründen ist es daher völlig unmöglich an zwei pro Woche abgehaltenen Behandlungstagen, die eine reine Behandlungsdauer von maximal 4,5 Stunden umfassten, die seitens der Abgabenbehörde angenommene Patientenzahl (gesamt 80 Personen) zu behandeln, da sich bereits im Wege einer einfachen Rechnung hieraus ergeben würde, dass man pro Patient dann nur 6,75 Minuten zur Verfügung hätte. In einer solchen kurzen Zeitdauer könne der Patient nicht einmal seine Leiden schildern,

geschweige denn, könne er in 6,75 Minuten behandelt werden und es widerspreche eine solche Hochrechnung jeglicher Logik.

Ferner sei erwähnenswert, dass dem Bf. zwar alle möglichen Aspekte ohne Prüfung ob ihm die Behandlung der von der Abgabenbehörde geschätzten Personenzahl überhaupt möglich gewesen wäre, wie lange eine Behandlung zeitmäßig in Anspruch nimmt, ob er zwischen den Behandlungen Pausen benötige, ob es sich bei der Chiropraktik um eine leichte oder anstrengende Tätigkeit handelt, etc. angelastet worden wären. Es seien jedoch sämtliche seiner vorgebrachten und entlastenden Argumente völlig unberücksichtigt geblieben und zudem als "abenteuerlich" abgetan worden. Dadurch sei das Verfahren jedoch mit einem Verfahrensmangel belastet.

A.3.4.1.2.4. Zur Tätigkeit als Vermittler:

Zur Tätigkeit für Y., V. AG hat der Bf. auf seine bisherigen Angaben verwiesen. Überdies führte er an, dass es sich bei dem als "Vermittlungsprovisionen" für die Fa. T. 2 ausgewiesenen Betrag von RUB 10.000,00, der überdies den Zeitraum 1996 bis 2003 betreffe, um einen Aufwendersatz gehandelt hätte. Der Gegenwert entspreche rd. EUR 200,00.

A.3.4.1.2.5. Zu den ungeklärten Vermögensflüssen:

Betreffend der lt. Betriebsprüfung "ungeklärten Vermögensflüsse" hat der Bf. auf seine bisherigen Angaben verwiesen. Überdies führte er aus, dass es sich hierbei keinesfalls um ungeklärte Vermögensflüsse gehandelt hat, sondern diese Beträge aus seinen Ersparnissen, die er durch die Firmenauflösung in Südafrika, etc. hatte, stammten.

Er sei im Jahre 1969 nach Südafrika geflüchtet, wo er eine Spedition aufgebaut hätte. Nach seiner Zeit in Südafrika hätte der Bf. in den Jahren 1972/1973 ein Import-Export-Geschäft, dessen Betriebsgegenstand im Handel mit Fleisch lag, betrieben. Nachdem im Jahre 1987 die Fahndung in Österreich nach den Südtirolaktivisten offiziell eingestellt und dies bekannt gegeben worden war, hätte er seine Konten, die bis dahin auf fremde Personen angelegt gewesen wären, und die seine Ersparnisse von rd. ATS 12 Mio, aus der Auflösung des in Südafrika geführten Unternehmens etc, umfasst hätten, auf das Depot bei der Se (Depotschein Nr. x - dies sei bereits mit der Stellungnahme seines ehemaligen Rechtsvertreters, Herrn Dr. Josef Ka., am 24.9.2004 bekannt gegeben) angelegt. Obwohl der Abgabenbehörde diese Ersparnisse bekannt gegeben worden wären, hätte es diese unterlassen einerseits dieses Vermögen bzw. die hierfür eingerichteten Konten nachzuprüfen und in weiterer Folge eine Vermögensrechnung aufzustellen. Es werde immer nur behauptet, dass der Bf. alle Geldbewegungen im Zusammenhang mit der P. Kreditanstalt oder im Zusammenhang mit dem Hauskauf bzw. Um-/Zubau und den Wertpapierdepotveranlagungen aus der Tätigkeit als *Chiropraktiker* erzielt hätte, was keinesfalls den Tatsachen entspreche. Von seinen Ersparnissen wären rd. ATS 8 Mio. an die P. Kreditanstalt bezahlt, der Kauf des Hauses in M. (1992 rd. ATS 1 Mio.), etc finanziert worden. Bis zum Jahre 1996 hätte der Bf. Teile seiner Ersparnisse bei der B. in Tr veranlagt, danach hätte er diese bei der Hausbank angelegt (Depotauszug

Nr. y € 277.331,00, lt. vorhandenem Sparbuch € 40.000,03 - ergäbe insgesamt einen Betrag von € 317.331,00 = umgerechnet ATS 4.366.300,00). Es wären seine Ersparnisse durch die 1993 eingeführte Kapitalertragsteuer bzw. durch die Abschaffung der anonymen Sparbücher, etc. einerseits versteuert und andererseits auch offenkundig auf den Namen des Bf. lautend. Auch die der Abgabenbehörde erlegte Bankgarantie gehe auf das Depot der Hausbank mit der Nr. y zurück.

Wäre eine solche Vermögensrechnung aufgestellt worden, hätte die Abgabenbehörde die Verantwortung des Bf. auch nachvollziehen können.

Obwohl die Nummer des bei der Se Linz im Jahre 1988 bestehenden Depots bekannt gegeben worden wäre, sei dem Bf. trotzdem unterstellt worden, alles aus Südafrika mitgebrachtes und in weiterer Folge in Österreich investiertes Geld aus der Tätigkeit als *Chiropraktiker* erzielt zu haben. Es sei abermals unberücksichtigt geblieben, dass er die Tätigkeit als *Chiropraktiker* erst 1994 aufgenommen hätte. Da der Bf. die Praxis neu eröffnet hätte, hatte er keinesfalls von Anfang an einen regen Zustrom, sondern es hätte sich der Patientenstamm langsam über Jahre entwickelt. Auch dies hätte im Rahmen der Beweiswürdigung einbezogen werden müssen.

Der Bf. kommt zum Schluss, wäre die Abgabenbehörde der ihr obliegenden amtswegigen Ermittlungspflicht nachgekommen, hätte all dies nachvollzogen werden können, allenfalls auch eine Anfrage bei der österreichischen Botschaft in Südafrika zu seinem Wohnsitz im Jahre 1969 bzw. seinem Unternehmen vorgenommen werden können, und hätte dies dann nicht mit einer "abenteuerlichen Geschichte" abgetan werden müssen. Weiters hätte sich auch seine Vergangenheit als Südtirolaktivist leicht an Hand der Geschichte nachvollziehen lassen. Dies müsse jedoch ebenfalls unterblieben sein, denn ansonsten hätte die Abgabenbehörde die Verantwortung des Bf. nicht als "abenteuerlich" eingestuft.

Nachdem somit das politische Engagement des Bf. als Südtirolaktivist in den 60iger Jahren ausreichend dokumentiert sei, und er in Italien in Abwesenheit zu einer Haftstrafe verurteilt worden war, hätte das Schengener Abkommen in seiner ursprünglichen Fassung eine erneute Existenzbedrohung bedeutet. Dieses hätte für ihn die Auslieferung an Italien bedeutet. Da der Bf. zu diesem Zeitpunkt bereits 52 Jahre alt war und sich nicht vorstellen konnte, für 20 Jahre oder mehr eingesperrt zu werden, hätte er eine Absicherung im Ausland in Erwägung gezogen. Nachdem Russland voraussichtlich nie der europäischen Union beitreten werde und ich somit dort keine Auslieferung zu erwarten hätte, hätte der Bf. sich dort die der Abgabenbehörde bereits bekannten Kontakte aufgebaut. Daher sei diese Situation weder abenteuerlich noch unglaubwürdig und auch für jedermann, der mit einer solchen konfrontiert ist, nachvollziehbar. Es ergäbe sich hieraus auch keinesfalls die mir obendrein unterstellte Steuerunredlichkeit.

A.3.4.1.2.6. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

Der Bf. stellte die Schätzung laut Besprechungsprogramm der Betriebsprüfung vom Jahre 2004 dar und äußerte sich dazu wie folgt:

Es sei angeführt worden, dass die vom Bf. im Ausland erwirtschafteten Ersparnisse am Finanzamt vorbeigeschleust worden wären. Die Angaben des Bf. würden nicht im Entferntesten den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, da er nach Ansicht der zuständigen Prüfer jedenfalls für Vermittlungsleistungen Provisionszahlungen erhalten haben müsse und er Auszüge über aus den 70iger Jahren stammende Wertpapierdepots nicht vorgelegt hätte. Daher würden die so veranlagten Gelder nach Ansicht der Prüfer aus "offensichtlich nicht versteuerten Einkünften" stammen und seine Hinweise, dass er anonyme Wertpapierdepots lediglich auf Grund seiner Vergangenheit als "Südtirolaktivist" angelegt habe, seien als äußerst abenteuerlich und demnach in höchstem Maße unglaubwürdig eingestuft worden. Gleiches sei betreffend der Angaben des Bf. zur Abwicklung der Geschäftsbeziehungen mit dem russischen Geschäftspartner bzw. der P. Kreditanstalt ausgeführt worden. Diese Vermutungen bzw. Rückschlüsse seien bislang durch kein einziges Beweismittel untermauert worden. Schon damals sei hinsichtlich der Schätzung vorgebracht worden, dass von der Abgabenbehörde auch diesbezüglich eine einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlage erhoben und dies auch ordnungsgemäß begründet werden müsse. Der Bf. hätte in diesem Zusammenhang nähere Details zu einem Depot mit einer Einlage von ATS 12 Mio., das 1996/1997 gelöscht wurde, bekannt gegeben.

In einer Niederschrift über die Schlussbesprechung sei seitens der Abgabenbehörde dargelegt worden, dass der Bf. pro Behandlungstag 5 Behandlungen/Stunde durchgeführt hat. Angaben zu den jeweiligen Behandlungspreisen und dass eine Vielzahl von Behandlungen gratis erfolgt war, seien vollends negiert worden, trotzdem sei mit einer Schätzung vorgegangen worden. Ungeklärt gebliebene Beträge seien einfach einer Einkommensart zugeschlagen wodurch ein Gesamtrückstand an USt, ESt, Anspruchszinsen, etc. von rd. € 560.000,00 im Wege einer "Hochrechnung" ermittelt worden wären.

Wenn nun der Niederschrift über das Erörterungsgespräch vom 17. 9. 2009 zu entnehmen sei, dass der Bf. in den Jahren 1996 bis 2003 als *Chiropraktiker* und Vermittler von Geschäften tätig gewesen sei und im Jahre 1996 einen Umsatz von ATS 1.445.000,00, im Jahre 1997 einen solchen von ATS 1.210.000,00, in den Jahren 1998 bis 2000 um die ATS 1,2 Mio., 2001 ATS 1,1 Mio., 2002 und 2003 je 91.850,00 erzielt hätte, so übersehe die Abgabenbehörde, dass der Bf. zwar Geschäfte vermittelt hätte, hieraus jedoch nur die ihm entstandenen Aufwendungen ersetzt worden wären. Somit seien aus dem letzterem keine Einnahmen erzielt worden. Überdies seien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Jahre 1996 bis 2003 Teile der Ersparnisse des Bf. dazu addiert worden, die keine Umsätze darstellen. Daraus ergäben sich die erwähnten, jedoch mit den tatsächlichen Umsätzen keinesfalls korrespondierenden Beträge.

Wenn die Abgabenbehörde davon ausgehe, dass Aufzeichnungen des Bf. per Tischkalender mangelhaft wären, stelle dies eine rein subjektiv gefärbte Ansicht dar. Weiters sei hinsichtlich der Einkommenssituation und der Verdienstmöglichkeit des Bf. erneut darauf zu verweisen, dass sich der Bf. in seiner Bundesheerzeit als

Fallschirmspringer eine Lendenwirbeldeformation zugezogen hat, die es ihm nicht erlaubt hätte, die ihm seitens der Abgabenbehörde unterstellte Personenanzahl von 40 pro Tag zu behandeln, da jede Behandlung eine große Kraftanstrengung und auch Belastung für seinen Körper darstelle.

Überdies hätte der Bf. bei einem Verkehrsunfall im Jahre 1991 eine Wirbelkörperkantenabspaltung bei Thorax 11 links erlitten. Es sei noch zu einer starken Überdehnung des Rückengelenks Thorax 11 links gekommen. In der Folge hätte sich eine röntgenologisch nachweisbare Spangenbildung Thorax 10/Thorax 11 links im Sinne einer Spondylosis hyperostotica entwickelt, die auch an Hand der von im Jahre 2005 angefertigten Röntgenbilder deutlich zu erkennen sei. Daher sei dem Bf. schon aufgrund der Lendenwirbeldeformation sowie der im Jahre 1991 erlittenen Wirbelverletzung eine körperlich anstrengende Tätigkeit nur unter entsprechenden Beschwerden möglich und er sei im Jahre 2003 an einer Herzmuskelentzündung erkrankt.

Daher sei widerlegt, dass der Bf. 40 Personen pro Tag behandeln hätte können und es wäre dies mit seinen körperlichen Gegebenheiten keinesfalls in Einklang zu bringen gewesen. All dies sei mehrfach vorgebracht worden, jedoch ebenso wenig zur Kenntnis genommen bzw. wurden auch die seitens des Bf. beantragten Sachverständigengutachten nicht eingeholt.

Wenn die Abgabenbehörde ferner darlegt, dass es ihr unmöglich wäre die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und es daher unumgänglich wäre, mit einer Schätzung vorzugehen, sei auch hiezu nachstehendes einzuwenden:

Gemäß § 115 BAO hätten die Abgabenbehörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die amtswegige Ermittlungspflicht bestehe innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes, wobei nach Abs. 3 dieser Gesetzesbestimmung die Abgabenbehörden auch Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen hätten. Es seien daher die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse soweit sie überhaupt abgaben rechtlich relevant sind, zu ermitteln und hat sich der Aufwand an den Geboten der Zweckmäßigkeit, Sparsamkeit und Schnelligkeit zu orientieren.

Der Bf. vermeinte noch, dass auch für die Abgabenbehörde entsprechend § 39 Abs. 2 AVG die Officialmaxime gelte und das Ermittlungsverfahren vom Grundsatz der materiellen Wahrheit geleitet sei. Er zog das bisherige Ermittlungsverfahren in Zweifel, negierte eine Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde und zog die Schätzungsmethode in Zweifel.

A.3.4.1.2.7. Beweisanträge:

Folgende Beweisanträge wurden gestellt:

"Weiters beantrage ich zum Beweis dafür, dass

- ich seit meiner Bundesheerzeit an einer Lendenwirbeldeformation leide, die es mir nicht ermöglicht hätte, die mir seitens der Abgabenbehörde unterstellte Personenanzahl von 40 pro Tag zu behandeln,
- ich im Jahre 1991 einen Verkehrsunfall erlitt, bei dem es zu einer Wirbelkörperkantenabsprengung bei Thorax 11 links gekommen ist, zusätzlich dazu noch eine starke Überdehnung des Rückengelenkes Thorax 11 links eintrat, sich in der Folge auch eine röntgenologisch nachweisbare Spangenbildung Thorax 10/Thorax 11 links entwickelte, die auch an Hand der im Jahre 2005 angefertigten Röntgenbilder deutlich erkennbar ist, und ich auch aufgrund dieser Verletzung keinesfalls 40 Personen pro Tag hätte behandeln können,
- bei mir im Februar 2003 eine schwere Herzmuskelentzündung festgestellt wurde und ich aus diesem Grunde ab diesem Zeitpunkt auch nur mehr sehr wenige Patienten behandeln konnte, dies auch mit meinen Kalenderaufzeichnungen übereinstimmt, ich wegen der Herzmuskelentzündung auch bei Herrn Dr. ES, A in Behandlung stand, es sich bei einer Herzmuskelentzündung um eine schwere Erkrankung handelt, die in den meisten Fällen tödlich oder mit einer Herztransplantation endet, ich im Juli und August 2003 aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr arbeiten konnte,
- sich die ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten in einem sehr alten Haus in HS, befanden, welches im Erdgeschoss über einen kleinen Flur, ein kleines Wohnzimmer, ein kleines Behandlungszimmer und eine Küche verfügt, sich daher in kurzen Zeitabständen weder im Flur noch im ehemaligen Wohnzimmer (späteres Wartezimmer) bis zu 20 Personen oder mehr aufhalten können, sondern zB im Wartezimmer nur max. 4 Personen Platz fanden und am Gang allenfalls noch max. drei warten hätten können,
- auf dem Wertpapierdepot Nr. x bei der Se Linz, nunmehr EB AG, im Jahre 1988 Ersparnisse von ATS 12 Mio. erlagen (Kennwort ersten oder letzten vier Nummern des Depots somit o, p oder q),
- ich im Jahre 2003 über ein Depot bei der BG, B., Tr, im Gegenwert von € 73.954,56 verfügte
- ich im Jahre 2001 und 2002 Wertpapiere veräußerte und neue erwarb,
- auch bei der H zur Depot Nr. r ein Wertpapierdepot mit einem Einlagenstand zum 31.10.2003 von € 47.49400 bestand,
- ich meine Ersparnisse in weiterer Folge bei der Bank veranlagt habe und es auch möglich war, von den Erträgen (Zinserträge, Dividenden von Aktien) meinen Lebensunterhalt zu bestreiten,
- die seitens der Abgabenbehörde nun fälschlich als "Umsatz" in die Berechnungen ab dem Jahre 1996 aufgenommenen Beträge aus meinen Ersparnissen und nicht meiner Tätigkeit als *Chiropraktiker* stammten, weiters aus der Tätigkeit als *Chiropraktiker* keinesfalls ein Jahresumsatz von ATS 2,89 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1996 betreffend) bzw. ATS 1,10 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das

Jahr 1997 betreffend), etc. erzielt werden kann, zumal ich meine Praxis erst im Jahre 1994 eröffnet und keine Werbemaßnahmen etc. diesbezüglich getätigt hatte,

- meine Betriebsausgaben viel höher als die seitens der Abgabenbehörde ausgemittelten 12% waren,

- meine Verantwortung hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit (Busse) sowie der Firma T. 2 korrekt ist, allfällige Provisionszahlungen jedenfalls im Rahmen des gegen mich wegen des Verdachts der Geldwäsche geführten Verfahrens der Staatsanwaltschaft Wels offenkundig geworden wären, derartiges jedoch nicht der Fall war, und dieses Verfahren eingestellt wurde,

- meine Verantwortung hinsichtlich meiner Vergangenheit auch in den italienischen Medien nachvollzogen werden kann, daher keinesfalls "abenteuerlich" ist, sondern den Tatsachen entspricht,

hiermit die Einholung nachstehender Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in nachstehend erwähnte und unter einem vorgelegte bzw. der Abgabenbehörde bereits vorliegende Beweismittel:

- Erg Einvernahme des Berufungswerbers

- ZV Herr Dr. med. Erich ES , HStr.

- ZV Herr George Y, pA Fa. T.-2 JSC, L pr. 151, Russland

- ZV Herr Dipl.-Kfm. Gilbert Fb., Deutschland

- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens

- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens (zur Frage wie viele Patienten seitens eines gesunden *Chiropraktikers* in 4,5 Stunden behandelt werden können sowie wie viele Patienten seitens eines *Chiropraktikers* mit eine Lendenwirbelsäulendeformation, einem Wirbelsäulenschaden sowie einer Herzmuskelentzündung behandelt werden können)

- Vornahme eines Lokalaugenscheins in den vom EG des Hauses HS, umfassten Räumlichkeiten

- Beischaffung des Aktes Gz St der Staatsanwaltschaft Wels

- Beischaffung der Depotauszüge zu Depot-Schein Nr. x der (vormals) Se Linz, nunmehr EB AG (EB AG, Rechtsbüro, Hr. Mag. Bb.) aus dem Jahre 1968

- Einsichtnahme in die unter einem vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005

- Einsichtnahme in den unter einem vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris, NM vom 14.10.2008

- Einsichtnahme in die bereits vorliegenden Röntgenbilder

- Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge. etc.
- Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Depot-/Kontoauszüge der BG Aktiengesellschaft zu Depot-Nr.: s (Zeitraum 2001 - 2003), der BG Aktiengesellschaft zu Kto.-Nr.: t (Zeitraum 2001 2003), der OL Aktiengesellschaft zu Depot-Nr.: u (Zeitraum 2003), der Hausbank zu Kto.-Nr.: 17 (Zeitraum 1999-2003)
- Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapierdepots Nr. y
- Einsichtnahme in die noch vorzulegenden Aufstellungen/Belege der Hausbank
- Einsichtnahme in einen Medienbericht vom 3. 8. 2007 (Begnadigung durch Präs. N), in welchem ich namentlich erwähnt wurde"

A.3.4.2. Stellungnahme vom 1. Oktober 2009:

In der Stellungnahme vom 1. Oktober 2009 wurde vorgebracht:

"In obiger Angelegenheit nehme ich Bezug auf den am 29.9.2009 erhobenen Beweisantrag und lege der Abgabenbehörde in Ergänzung desselben sowie zum Beweis dafür, dass mein Mandant

- im Jahre 1999 Wertpapiere im Gegenwert von € 116.438,48, im Jahre 2000 Wertpapiere im Gegenwert von € 24.268,96 kaufte, per 31.12.1999 auf seinem Depot-Nr.: y bei der Bank Wertpapiere im Gegenwert von € 151.213,00 erlagen, die Erträge hieraus € 4.360,37 betrugen, per 29.12.2000 auf dem erwähnten Depot Wertpapiere im Gegenwert von € 155.248,00 erlagen, die Erträge € 5.430,00 betrugen, und sich der Gegenwert der auf dem Depot per 31.12.2001 erliegenden Wertpapiere auf € 158.014,60, die diesbezüglichen Erträge auf € 5.437,50 beliefen, die hierfür erforderliche Barschaft aus den Ersparnissen meines Mandanten stammte und derartige Beträge mit chiropraktischen Leistungen nicht erlöst werden können,

nachstehende Urkunden vor:

- Wertpapierkaufabrechnungen je vom 3.5.1999, 14.5.1999, 28.5.1999, 21.7.1999, 17.8.1999, 1.12.1999, 29.11.2000, 9.1.2002,
- Auszüge per 31.12.1999, 29.12.2000, 31.12.2001 zu Depot Nr. y der Bank

wobei auch hinsichtlich des obigen Beweisantrages die ergänzende Einvernahme meines Mandanten, die Einholung der bereits beantragten Sachverständigengutachten sowie die Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Urkunden beantragt wird."

A.4. Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009, RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06, RV/0710-L/06:

Mit der Berufungsentscheidung vom 22.10.2009 wies der UFS die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2002

als unbegründet ab und änderte die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2003 ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich nach Darlegung des Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen, die Beweisanträge des Bf. auf eine Vielzahl von Tatsachen beziehen würden, die nach Ansicht des Bf. zu erheben seien. Zu welchem Tatsachenkomplex aber welcher Beweis konkret aufgenommen werden solle, habe der Bf. nicht konkret dargelegt und könne höchstens erahnt werden. Eine ergänzende Befragung des Bf. scheide insbesondere auch deswegen aus, weil er schon wiederholt Gelegenheit gehabt habe, zu den einzelnen Sachfragen eine Stellungnahme abzugeben. Bei Vorliegen von Sachverhalten mit Wurzeln im Ausland und bei Behauptung ungewöhnlicher Verhältnisse treffe den Abgabenschuldigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Gleiches gelte in jenen Fällen, in denen die Abgabenbehörde etwa in Folge des Bankgeheimnisses Behauptungen nicht nachgehen könne. Der Beweisantrag diene insoweit bloß einer weiteren Verzögerung des Berufungsverfahrens und sei daher auch aus diesem Grunde abzulehnen. Von einer Verfahrensverschleppung sei auszugehen, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können, erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt würden und aus dem Vorbringen nicht erkennbar sei, warum die Anträge nicht früher gestellt worden seien. Zur beantragten Beischaufung der Depotauszüge zu einem vom Bf. genannten Depotschein werde darauf verwiesen, dass infolge des Bankgeheimnisses die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt seien. Der Bf. sei hiezu im Zuge des Erörterungstermins auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht hingewiesen worden.

Der Bf. sei in den Jahren 1996 bis 2003 als Chiropraktiker tätig gewesen; strittig sei bloß der Umfang dieser Tätigkeit. Der Bf. verweise im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker auf Aufzeichnungen auf Tischkalendern, die ursprünglich von seiner Mutter in Kurrentschrift erstellt worden seien und sodann von einer nicht namentlich genannten Bekannten in Reinschrift übertragen worden wären. Den Abgabenerklärungen seien jeweils Zusammenstellungen über die Einnahmen und Unterlagen, die offenbar Namen und vereinnahmte Beträge enthalten hätten, beigelegt worden. Die angeblichen Grundaufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Eine Abschrift erfülle aber nicht die Kriterien des § 131 Abs. 1 Z 1 BAO. Auch die Vollständigkeit der Aufzeichnungen liege nicht vor, habe doch der Bf. selbst zugestanden, dass im Jahr 2003 Erlöse in Höhe von 30.000 S nicht berücksichtigt worden seien.

Die Aufzeichnungen des Bf. seien sohin mangelhaft. Das Vorliegen nicht ordnungsgemäßer und unvollständiger Aufzeichnungen sei ein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Die Erheblichkeit des Wiederaufnahmegrundes ergebe sich schon daraus, dass offenbar wesentliche Einnahmen des Bf. nicht Eingang in dessen Aufzeichnungen gefunden hätten.

Da die Aufzeichnungen des Bf. formell und inhaltlich mangelhaft seien, ergebe sich die Verpflichtung der Abgabenbehörde, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Weder aus den vorgelegten Unterlagen des Bf. noch aus den Observationen des Finanzamtes an vier Tagen im März und April 2002 ließen sich seriöse Schlüsse auf die Umsätze und Einnahmen des Bf. für die Jahre 1996 bis 2003 ziehen. Die vom Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung aufgestellte Hochrechnung sei nicht als Schätzungsmethode geeignet. Im Erörterungstermin am 17. September 2009 sei dem Bf. eine andere Berechnungsmethode vorgehalten worden. Diese gehe nicht davon aus, wie viele Behandlungen der Bf. in bestimmten Zeiteinheiten durchgeführt habe, sondern ziehe die ungeklärten Geldtransfers nach Liechtenstein oder Bareinzahlungen auf die Bankkonten als Grundlage für eine Schätzung heran. Einziger Anhaltspunkt für die Schätzung sei die von der Betriebsprüfung und vom Finanzamt festgestellte Vermögensentwicklung beim Bf.. Einer Vermögenszuwachsrechnung liege der Gedanke einer die betriebliche und private Sphäre umfassenden Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben eines bestimmten Zeitraumes zugrunde. Während dieses Berechnungszeitraumes müsse der Abgabepflichtige vom berechneten Gesamteinnahmen- bzw. Gesamtausgabenüberschuss seinen und den seiner Familie zu gewährenden Lebensunterhalt getätigt haben. Ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter Vermögenszuwachs rechtfertige die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrühre.

Der Bf. behaupte, dass er ein Vermögen von etwa S 12 Mio im Zeitraum 1969 bis 1970 in Südafrika sowie in den Jahren 1972 und 1973 durch den Betrieb eines Import-Export-Handels mit Fleischwaren erworben habe. Der Bf. sei in diesem Zusammenhang jeden Sachbeweis schuldig geblieben, obwohl er mehrmals auf die erhöhte Mitwirkungspflicht in Zusammenhang mit Sachverhalten mit Wurzeln im Ausland und mit ungewöhnlichen Sachverhalten hingewiesen worden sei. Da der Bf. keinen Nachweis über ein angeblich zu Beginn des Prüfungszeitraumes vorhandenes Wertpapier- oder Barvermögen erbracht habe und ein derartiges Vermögen auch nicht glaubhaft gemacht worden sei, sei die diesbezügliche Verantwortung als bloße Schutzbehauptung zu werten.

Der Bf. habe weiter behauptet, ihm seien von seinen russischen Geschäftspartnern Geldmittel zum Ankauf von Bussen zur Verfügung gestellt worden; diese Geldmittel seien beim Bf. reine Durchlaufposten und seien ihm daher nicht zuzurechnen. Insbesondere bei dem im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld handle es sich um ihm treuhändig übergebenes Geld. Es widerspreche aber jeglichen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass eine Bargeldtransaktion in einem Ausmaß von 167.200 EUR ohne Quittungen über die Bargeldübergabe stattfinden würde. Der Bf. habe es unterlassen, entsprechende Beweise vorzulegen. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich bei dem im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld um Vermögen handle, das dem Bf. zuzurechnen sei.

Die Betriebsprüfung habe nicht feststellen können, dass tatsächlich Geldmittel von russischen Geschäftspartnern des Bf. an diesen geflossen seien. Daraus ergebe sich, dass nicht erwiesen sei, sondern nur vermutet werden könne, dass der Bf. aus der behaupteten Vermittlertätigkeit Einkünfte erzielt habe. Mangels eines Hinweises eines

Geldflusses von den russischen Geschäftspartnern an den Bf. gehe der UFS davon aus, dass in diesem Zusammenhang keine Einkunftsquelle des Bf. vorliege.

Andererseits verweise der Bf. darauf, dass er aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage gewesen wäre, die von der Betriebsprüfung behaupteten Umsätze mit der Tätigkeit als Chiropraktiker zu erwirtschaften.

Ein Vermögenszufluss vor dem Jahr 1996 habe nicht glaubhaft gemacht werden können, im Berufszeitraum sei aber ein erhebliches Vermögen vorgelegen (Geldtransferierungen nach Liechtenstein, Wertpapierankäufe, vorhandenes Bargeld). Eine treuhändige Verwaltung von Vermögen Dritter habe nicht glaubhaft gemacht werden können.

Da die Tätigkeit als Chiropraktiker die einzige gewinnorientierte Tätigkeit im Berufszeitraum gewesen sei, die der Bf. eingestanden habe, lasse dies den einzigen logischen Schluss zu, dass die Mittel, die für die Vermögenstransaktionen verwendet worden seien, vom Bf. im Zuge dieser Tätigkeit erwirtschaftet worden seien. Die Einwendungen des Bf., die Zweifel an der tatsächlichen physischen Möglichkeit der Erwirtschaftung dieser Umsätze darlegen sollten, hätten in den Hintergrund zu treten, da der Bf. keine plausible alternative Erklärung für das Vorhandensein jener Mittel vorgebracht habe, die Gegenstand seiner Transaktionen gewesen seien. Als einzig logischer Schluss ergebe sich damit, dass sämtliche zu schätzenden Umsätze der Tätigkeit als Chiropraktiker zuzurechnen seien.

Bei der P. Kreditanstalt in Liechtenstein handle es sich um eine für die Steueroase Liechtenstein typische Domizilgesellschaft. Der UFS gehe davon aus, dass der Bf. an dieser Anstalt beteiligt gewesen sei; diese sei ihm wirtschaftlich zuzurechnen. Es sei davon auszugehen, dass der Bf. inländisches Vermögen nach Liechtenstein transferiert habe und nach wie vor Zugriff auf dieses Vermögen habe.

Bei den Zahlungen und Darlehensgewährungen des Bf. vom 5. März 1996 (110.000 S, 380.000 S sowie 2,4 Mio S), 26. Jänner 1998 (1,065 Mio S und 5.000 DM), 6. Mai 1998 (1,4 Mio S) und 25. Juli 2001 (420.000 S) handle es sich jeweils um Vermögen, das im Zuge der Geschäftstätigkeit des Bf. als Chiropraktiker erwirtschaftet worden sei. Da nicht auszuschließen sei, dass ein Teil des den Zahlungen vom 5. März 1996 zugrunde liegenden Vermögens vor dem Jahr 1996 erwirtschaftet worden sei, gehe die belangte Behörde davon aus, dass lediglich die Hälfte dieses Vermögens im Jahr 1996 dem Bf. zugeflossen sei.

Auf Grund der mangelhaften Mitwirkung des Bf. sei davon auszugehen, dass ein Teil der im Berufszeitraum auf Grund seiner Tätigkeit als Chiropraktiker erzielten Vermögenszuflüsse unentdeckt geblieben sei. Da etwa Kosten für Reparaturen am Haus ebenfalls hätten verdient werden müssen, sei ab dem Jahr 1997 "wohl" jährlich ein Betrag von etwa 250.000 S den Einkünften hinzuzurechnen. Im Zuge des Erörterungsgesprächs sei in diesem Zusammenhang von einem Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10% des Vermögenszuwachses die Rede gewesen. Tatsächlich handle es sich aber nicht

um einen Sicherheitszuschlag, sondern um einen gesondert in der Globalschätzung ausgewiesenen Posten für Lebenshaltungskosten und Aufwendungen, die der Bf. nach eigenen Angaben im Berufszeitraum getätigt habe. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es sachgerechter, in den Jahren, in denen Vermögenstransaktionen oder Vermögenszuwächse festgestellt worden seien, etwa 250.000 S (bzw. 18.000 EUR) für den Lebensaufwand und notwendige Ausgaben hinzuzurechnen, als einen Prozentsatz des nunmehr ermittelten Vermögenszuwachses anzunehmen. Im Jahr 1996 entfalle eine derartige Hinzurechnung, da in diesem Jahr überdurchschnittlich hohe Vermögenstransaktionen festgestellt worden seien und die Schätzung mittels Abschlag von diesen festgestellten Transaktionen erfolgt sei. Für die Jahre 2000 und 2001 entfalle ebenfalls diese Hinzurechnung, da sich die Schätzung an den geschätzten Erlösen der Vorjahre orientiere und damit eine Hinzurechnung sich doppelt auswirken würde. Für das Jahr 2003 werde nur ein Betrag von 9.000 EUR hinzugerechnet, da ab Mitte dieses Jahres die Tätigkeit als Chiropraktiker auf Grund einer Krankheit habe reduziert werden müssen.

Über Betriebsausgaben seien weder Aufzeichnungen geführt noch Belege vorgelegt worden; die Betriebsausgaben seien zu schätzen, und zwar mit 12% der im Schätzungsweg ermittelten Erlöse.

Ausgehend von diesen Vermögenszuwächsen seien die Gewinne und die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer (5/6 der Bruttoerlöse) zu schätzen.

Ein Chiropraktiker, der kein Medizinstudium absolviert und auch in anderer Weise keine gesamtmedizinischen Kenntnisse nachgewiesen habe, übe keine freiberufliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit aus. Die Einkünfte seien demnach als gewerbliche Einkünfte zu beurteilen.

Die Tätigkeit als Chiropraktiker sei eine Tätigkeit, die mit jener eines Heilmasseurs oder Heilpraktikers vergleichbar sei; diese würden ohne medizinisches Studium keine Tätigkeit als Arzt ausüben. Demnach sei für den Zeitraum ab 1. Jänner 1997 die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht anzuwenden. Es lägen steuerpflichtige Umsätze vor, die dem Steuersatz von 20% unterliegen würden. Da der Bf. keinen einzigen Beleg vorgelegt habe, der zu einem Vorsteuerabzug berechtigen würde und auch in seinen Stellungnahmen keine Anhaltspunkte dafür vorgebracht habe, dass eine Berechtigung zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bestanden habe, unterbliebe der Ansatz eines solchen.

Der Bf. habe in der Berufung vom 19. Jänner 2005 keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung oder Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt; diese Anträge seien erst im Schriftsatz vom 21. Jänner 2005 nachgeholt worden. Eine mündliche Berufungsverhandlung sei demnach nicht durchzuführen gewesen; die Entscheidung sei dem Referenten obliegen.

Die Erklärung in der Berufung vom 23. Jänner 2006 sei so zu verstehen, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter der Voraussetzung erfolgen soll, dass die Berufungsverhandlung über die Berufung vom 23. Jänner 2006

gemeinsam mit der früher eingebrachten Berufung erfolgen solle. Es handle sich demnach um eine bedingte Prozesserklärung, welche den Antrag auf Durchführung einer Berufungsverhandlung betreffend die Berufung vom 23. Jänner 2006 von der Durchführung einer Berufungsverhandlung in einem anderen Verfahren abhängig mache. Derartig bedingte Prozessklärungen seien unwirksam. Es sei daher auch betreffend diese Berufung keine Berufungsverhandlung durchzuführen. Im Übrigen habe der Bf. ausreichend Gelegenheit gehabt, seinen Standpunkt im Zuge eines Erörterungsgespräches darzulegen.

A.5. Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

A.5.1. Bescheidbeschwerde an den VwGH

Am 4.12.2009 erhob der Bf. Bescheidbeschwerde gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG und §§ 26ff VwGG beim Verwaltungsgerichtshof.

Der Bf. machte (zusammengefasst) geltend, dass zur Entscheidung über die Berufung vom 19.1.2005 (ergänzt mit Schreiben vom 21. Jänner 2005) der Senat 3 der Außenstelle Linz, nicht aber der Senat 11, der in der Geschäftsverteilung vom 1. Jänner 2005 nicht aufscheine, zuständig gewesen sei.

Weiters führte der Bf. an, dass sich seine Berufung ausschließlich gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1996 bis einschließlich 2002 (sowie gegen die Wiederaufnahme der diesbezüglichen Verfahren) gewandt habe. Wenn die belangte Behörde auch über Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2003 entscheide, so entscheide sie über mehr als Gegenstand der erstinstanzlichen Entscheidungen war.

Der Bf. brachte vor, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen unzulässig sei, da die Voraussetzungen der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, die in den zu Grunde liegenden Verfahren nicht geltend gemacht worden wären, nicht vorlagen.

Der Bf. machte weiters geltend, seine Umsätze seien unecht steuerbefreit. Als Chiropraktiker habe er eine fundierte wissenschaftliche Ausbildung genossen.

Der Bf. rügte, die Schätzungen seien zu Unrecht vorgenommen worden; es seien ausreichende Beweismittel vorgelegen, um die Umsätze des Bf. aus seiner chiropraktischen Tätigkeit nachzuvollziehen. Es sei auch höchst unwahrscheinlich und gehe völlig an der allgemeinen Lebenserfahrung vorbei, dass der Bf. die geschätzten Umsätze bzw. Einkünfte aus der chiropraktischen Tätigkeit erzielt hätte. Dazu rügte der Bf. auch, der UFS habe den Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt. Es wurden insbesondere die vom Bf. beantragten Beweise nicht aufgenommen. Weiters habe die belangte Behörde keine zusammenhängenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

Als Aktenwidrigkeit machte der Bf. geltend, die im Wege der Schätzung ermittelten jährlichen Gewinne (bzw. Umsätze) würden sich weder aus dem Akt noch in der angegebenen Weise ergeben und rügte weiters die Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes.

Der Bf. rügte weiters, er habe eine mündliche Berufungsverhandlung und auch die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Auch machte der Bf. eine Verletzung des Überraschungsverbotes geltend. Erst im Erörterungstermin vom 17. September 2009 sei eine neue Schätzungsmethode bekannt gegeben worden; hiezu sei eine völlig unzureichende Stellungnahmefrist bis zum 30. September 2009 eingeräumt worden. In einem Telefonat habe der Referent der belangten Behörde bekannt gegeben, einem Fristverlängerungsantrag "eher nicht" zu entsprechen, sodass kein Antrag auf Fristverlängerung eingebracht worden sei. Die Erhöhung der Zurechnung im angefochtenen Bescheid sei nicht einmal vorgehalten worden. Hätte der Bf. ausreichend Gelegenheit gehabt, zu der veränderten Schätzungsmethode Stellung zu beziehen, hätte er darauf noch entsprechend eingehen können.

Weiters machte der Bf. einen Verstoß gegen die Oficialmaxime geltend. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt sei weder seitens der Abgabenbehörde I. noch II. Instanz vollständig erhoben, sondern sei aufgrund von bloßen Vermutungen der Abgabenbehörde, die durch nichts belegt wurden, Schätzungen zum Einkommen des Bf. vorgenommen worden.

Auch habe die Abgabenbehörde I. und II. Instanz die vom Bf. ergangenen Beweisanträge als auch die vorgelegten Beweismittel negiert bzw. seien diese unberücksichtigt geblieben. Die II. Instanz habe die Beweisanträge mit der Begründung der „Verschleppungsabsicht“ abgelehnt.

Schließlich rügte der Bf., der UFS habe im Spruch des angefochtenen Bescheides weder den Namen des Bf. noch die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten gesetzlichen Bestimmungen angeführt.

A.5.2. Gegenschrift der belangten Behörde vom 31.3.2010

In der Gegenschrift vom 31.3.2010 äußerte sich der UFS in einer umfassenden Stellungnahme und beantragte die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen, da nach Ansicht der belangten Behörde die Beschwerdeausführungen keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Berufungsentscheidung aufzuzeigen vermögen.

„Zur behaupteten Unzuständigkeit des erkennenden Senates:

Als unabhängige Verwaltungsbehörde für das gesamte Bundesgebiet (§ 1 Abs. 1 UFSG) ist die Aufgabenverteilung innerhalb des UFS und somit auch auf seine sieben Außenstellen (§ 1 Abs. 3 UFSG) nicht auf Gesetzesstufe zu regeln. Die von der Vollversammlung des UFS, den Außenstellenversammlungen (§ 7 Abs. 8 UFSG) oder Ausschüssen (§ 8 UFSG) zu beschließende Geschäftsverteilung (§ 11 Abs. 1 UFSG) hat Verordnungsrang (zB Renner, UFSaktuell 2005, 14). Welches Gremium (Vollversammlung, Ausschuss oder Außenstellenversammlung) für die Beschlussfassung zuständig ist, ergibt sich aus den Grundsätzen der Geschäftsverteilung und der Geschäftsordnung des UFS, welche die Vollversammlung beschließt. Rechtsgrundlage hierfür bildet § 11 Abs. 3 UFSG. In Angelegenheiten von nicht grundsätzlicher

Bedeutung, die nur eine Außenstelle betreffen und für die nicht bereits ein Ausschuss gebildet wurde, beschließt die Versammlung der hauptberuflichen Mitglieder dieser Außenstelle (Außenstellenversammlung) die Geschäftsverteilung (§ 8 Abs. 8 UFSG). Die Vollversammlung hat den jeweiligen Außenstellenversammlungen insbesondere die Zuständigkeit für die Einrichtung der Berufungssenate im Geschäftsbereich Steuern- und Beihilfen übertragen (vgl. Pkt. 3.1.3.b GV-UFS, Pkt. 3.1.7. GV-UFS, Pkt. 3.2.1. GV-UFS). Diese Grundsätze waren seit Bestehen des UFS (1. Jänner 2003) im Wesentlichen gleich.

Der Inhalt der für den Geschäftsbereich Steuern- und Beihilfen zu beschließenden Geschäftsverteilung ergibt sich aus § 270 Abs. 1 und 2 BAO. Das Prinzip der festen Geschäftsverteilung auf Senatsebene ist aus § 270 Abs. 1 und 2 BAO nicht ableitbar, da anders als in § 68 Abs. 1 FinStrG keine Festlegung der Geschäftsverteilung im Vorhinein vorgesehen ist. Der in § 1 Abs. 1 UFSG enthaltene Begriff der „Unabhängigkeit“ bedeutet nicht auch zwingend eine feste Geschäftsverteilung bzw. ist diese beim UFS verfassungsrechtlich nicht geboten (VfGH 27.9.2004, B 20/04; Ablehnung der Behandlung einer Beschwerde, in der mangels „entsprechender Geschäftsverteilung im Voraus“ eine Verletzung im Recht auf den gesetzlichen Richter behauptet wurde). Es ist keine Verfassungsbestimmung ersichtlich, die im Bereich der Verwaltung allgemein Ähnliches verlangen würde wie Art. 87 Abs. 3 B-VG im Bereich der Gerichtsbarkeit. Art. 6 EMRK, aus dem allenfalls Derartiges abzuleiten wäre, findet auf die Abgabenerhebung keine Anwendung. Soweit das Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter auf die zuständige staatliche Behörde als solche bezogen ist, garantiert es nicht bestimmte Organwalter, sondern das Verfahren vor eben dieser Behörde (VfGH 8.6.1999, B 1148/98).

§ 270 Abs. 1 Z 1 BAO normiert, dass die Zuständigkeit des Vorsitzenden eines Berufungssenates bestimmt werden muss. Es ist zulässig, dass ein Vorsitzender in mehreren Senaten den Vorsitz führt. Dem Vorsitzenden wird für den jeweiligen Senat grundsätzlich eine sachliche und örtliche Zuständigkeit zugewiesen. Auch die Zuweisung konkreter Einzelfälle und die Änderungen der Geschäftsverteilung betreffend eine bestimmte Rechtssache im Nachhinein kann erfolgen.

Aus § 270 Abs. 1 Z 2 BAO geht hervor, dass der Begriff „Senat“ für die Festlegung der Geschäftsverteilung als „Personalpool“ zu verstehen ist (Ritz, RdW 2002, 440; Renner, UFS aktuell 2005, 15; Niedermaier, Finanzsenat, 72). Dieser in der Geschäftsverteilung festzulegende Senat ist nicht ident mit dem aus vier Personen bestehenden „Berufungssenat“ iSd § 270 Abs. 5 (Ritz, BAO³, § 270 Tz. 6). Der „Personalpool“ besteht aus dem Vorsitzenden und maximal neun weiteren hauptberuflichen Mitgliedern.

Die Bestellung des Referenten (§ 270 Abs. 3 BAO) erfolgt anlässlich der Vorlage der Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz (§ 276 Abs. 6 BAO), des Einlangens einer Vorlageerinnerung (§ 276 Abs. 6 BAO), einer Berufung oder der Vorlageantrages. Damit ergibt sich schon aus dem Gesetz, dass eine Festlegung der Zuständigkeit frühestens mit Einlangen des Rechtsmittels beim UFS erfolgen kann.

Die Neubestellung des Referenten hat zu erfolgen, wenn bei einer anhängigen Rechtssache die Zuständigkeit in Folge der Änderung der Geschäftsverteilung von einem Senat an einen anderen Senat übergeht und bei rückwirkender Änderung der Bestellung gemäß § 270 Abs. 4 BAO. Dem Vorsitzenden obliegt die Auswahl des Referenten unter Beachtung der Gleichmäßigkeit der Arbeitsbelastung und der Verwaltungsökonomie, wobei er sich auch selbst im entsprechenden Ausmaß bei der Zuteilung berücksichtigen soll.

Nach § 270 Abs. 4 BAO ist die rückwirkende Änderung der Referentenbestellung im Interesse der Gleichmäßigkeit der Arbeitsbelastung und bei lang andauernder Verhinderung des Referenten zulässig. Eine rückwirkende Änderung der Referentenbestellung im Interesse der Gleichmäßigkeit der Arbeitsbelastung bedarf der Zustimmung des bisher bestellten Referenten und des Präsidenten.

Zu einer faktischen rückwirkenden Änderung der Referentenbestellung kann es bei Änderungen der Zuständigkeiten des Senats kommen, dessen Mitglied der Referent im Zeitpunkt der Fallzuteilung war. Auch ist die Zuweisung des Referenten zu einem anderen Senat unter Beendigung der Zugehörigkeit zum sachlich zuständigen Senat zulässig. In beiden Fällen ist weder die Zustimmung des Präsidenten noch des Referenten erforderlich. Die entsprechenden Änderungen der Geschäftsverteilung erfolgen durch Beschluss des zuständigen Gremiums (Vollversammlung, Ausschuss oder Außenstellenversammlung).

Im Lichte dieser Rechtslage gehen die Ausführungen des Bf., wonach die Geschäftsverteilung des UFS im Zeitpunkt der Einbringung der gegenständlichen Berufung maßgeblich sei, ins Leere. Vielmehr ist für die Begründung der Zuständigkeit eines konkreten Berufungssenates jener Zeitpunkt maßgeblich, in dem die Entscheidung erfolgt ist.

Die Berufung des Bf. vom 19. Jänner 2005 (OZ 38), eingelangt beim Finanzamt am 20. Jänner 2005, betreffend „Einkommensteuerbescheide 1996 - 2002“ und „Umsatzsteuerbescheide 1996 - 2002“, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat [Senat (Linz) 3] vom Finanzamt am 4. November 2005 zur Entscheidung vorgelegt und unter RV/0946-L/05 protokolliert (OZ. 45 bzw. OZ. 65). Der Senat (Linz) 11 wurde durch den Beschluss der Außenstellenversammlung am 15. Dezember 2005 (OZ: 59) neu eingerichtet und dem Senat neben anderen hauptberuflichen Mitgliedern Ri. als Referent zugewiesen. Auf Grund des Beschlusses der Außenstellenversammlung vom 22. Juni 2006 (OZ. 62) wurde das unter RV/0946-L/05 protokollierte Rechtsmittel dem Senat (Linz) 11 zugewiesen. Die Geschäftsverteilung wurde am 1. Juli 2006 verlautbart. Auf Grund der Verfügung der Senatsvorsitzenden vom 10. Juli 2006 (OZ. 65) wurde die gegenständliche Berufung Ri. als Referenten zugeteilt. Am 21. Juli 2006 erfolgte insoweit eine Änderung der Protokollierung als für die Berufung betreffend „Einkommensteuerbescheide 1996 - 2002“ eine eigene Geschäftszahl, nämlich RV/0709-L/06 (OZ. 79) als Folge der Änderung der Geschäftsordnung des Unabhängigen Finanzsenates in der Fassung der Verlautbarung vom 30. Mai 2006 vorzunehmen war (vgl. OZ. 60 Punkt A.2.2.1. GO).

Für die Beurteilung der Zuständigkeit des Senates (Linz) 11 ist die am 1. Oktober 2009 verlautbarte Geschäftsverteilung maßgeblich (OZ. 64). In Punkt 1.3.1. zur Zuständigkeit des Senates (Linz) 11 ist die Geschäftszahl RV/946-L/05, unter der die Berufung vom 19. Jänner 2005 erstmals protokolliert worden ist, konkret angeführt. Die Zulässigkeit des Zuständigkeitsüberganges vom Senat (Linz) 3 an den Senat (Linz) 11 und die Zuständigkeit des Ri. als Referent ergibt sich aus der geschilderten Rechtslage.

2) Zur behaupteten Unzuständigkeit des UFS in Zusammenhang mit der Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuer 2003:

Die Berufung des Bf. vom 23. Jänner 2006 (OZ 53), welche sich gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für 2003 vom 9. Jänner 2006 richtete, wurde am 15. Mär 2006 dem Senat (Linz) 11 des Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung vorgelegt (OZ. 55 bzw. 75) und unter RV/0247-L/06 protokolliert.

Worauf sich die behauptete Unzuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates gründen soll, ist somit nicht nachvollziehbar.

3) Zur behaupteten Unzuständigkeit des Referenten zur Einzelentscheidung:

Der Bf. räumte selbst ein, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) nicht schon in der Berufung vom 19. Jänner 2005 (OZ. 38) betreffend „Einkommensteuerbescheide 1996 - 2002“ und „Umsatzsteuerbescheide 1996 - 2002“, sondern in einem ergänzenden und berichtigenden Schriftsatz vom 21. Jänner 2005 (OZ. 39) eingebracht wurden.

Im vorliegenden Fall wurde in der Berufung weder ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) noch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt. Demnach vermittelt auch die diesbezügliche Antragstellung im Rahmen eines ergänzenden Vorbringens zur Berufung weder ein subjektives Recht auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat noch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. Ritz, BAO³, § 282 Tz 4 und § 284 Tz 2, sowie beispielsweise die VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156; VwGH 17.10.2007, 2004/13/0180; VwGH 27.3.2008, 2004/13/0141).

4) Zum behaupteten Verstoß gegen die Begründungspflicht:

Die Begründung einer Berufungsentscheidung muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (ZB VwGH 28.2.2002, 99/15/0078, 0079, 0158).

Die Begründung hat sich mit dem Berufungsbegehren in der erforderlichen Weise auseinander zu setzen und vor allem den für die rechtliche Beurteilung notwendigen Sachverhalt festzustellen (zB VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066). Begründungsmangel führen nur dann zur Aufhebung durch den VwGH, wenn die Unzulänglichkeit der

Begründung zur Folge hat, dass einem Bf. damit die Verfolgung seiner Rechte vor dem VwGH oder diesem die inhaltliche Prüfung des Bescheides verwehrt bleibt (zB VwGH 19.1.2005, 2001/13/0185). Grundsätzlich sind Verweisungen in der Begründung der Berufungserledigung zulässig, etwa auf die Begründung eines der Partei bereits bekannten Bescheides (zB VwGH 26.11.1998, 96/1610205; 12.9.2001, 96/13/0043, 0044) oder den Inhalt des im Vorverfahren durchgeführten Schriftverkehrs.

Nach Ansicht der belangten Behörde enthält der angefochtene Bescheid sehr wohl eine diesen Kriterien entsprechende Begründung. Warum durch die „Abarbeitung einzelner Punkte“ und insbesondere die Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (vgl. Punkt 3.2. der Berufungsentscheidung), die Darstellung der Rechtsgrundlagen etwa für die Wiederaufnahme des Verfahrens (Pkt. 3.2.1.2. der angefochtenen Berufungsentscheidung OZ. 56 bzw. 73 in der Folge kurz: BE), die Schätzung der Bemessungsgrundlagen (Pkt. 3.2.1.3. BE), die Festsetzung der Einkommensteuer (Pkt. 3.3. BE) und der Umsatzsteuer (Pkt. 3.4. BE) nicht der Begründungspflicht nachgekommen wurde, ist für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar.

Insbesondere fehlt auch der Hinweis, dass durch welchen konkreten vermeintlichen Begründungsmangel die Verfolgung der Rechte des Bf. vor dem VwGH oder diesem die inhaltliche Prüfung des Bescheides verwehrt bleibt.

5) Zur behaupteten Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mit der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 hat sich die belangte Behörde ausreichend in Punkt 3.2.1.2. BE (Seite 71f) auseinander gesetzt; Wiederaufnahmegründe waren die festgestellten massiven formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel und nicht etwa wie in der Beschwerde unzutreffend ausgeführt wird, etwaige Ergebnisse der Observationen im April 2002.

6) Zur behaupteten Verjährung von Abgabenansprüchen:

Die Behauptung des Eintrittes der Verjährung in Zusammenhang mit der Einkommensteuer 1996 und 1997, sowie der Umsatzsteuer betreffend die Jahre 1996 bis 2000 wurde erstmals in der gegenständlichen Beschwerde vorgebracht. Bereits aus den Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz geht unzweifelhaft hervor, dass Gewinne und Umsätze als Chiropraktiker nicht zur Gänze gegenüber dem Finanzamt erklärt und somit hinterzogen wurden (Pkt. 1.1.1. BE und OZ. 54). Den gleichen Schluss hat die belangte Behörde im Wesentlichen in den Punkten 3.2.1.4.3. BE, und konkret für die Jahre 1996 und 1997 in Punkt 3.2.1443. BE und in Punkt 3.2.1.4.4.4. BE (ungeklärte Mittelherkunft) gezogen. Damit enthält der angefochtene Bescheid eindeutige und ausdrückliche Feststellungen zum Vorliegen einer Abgabenhinterziehung. Aus der Begründung ergibt sich, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Voraussetzung ist nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat. Somit reicht nach Ansicht der

belangten Behörde die Feststellung aus, dass die ungeklärten Vermögenszuflüsse aus nicht einbekannten Einkünften herrühren (vgl. Pkt. 3.2.1.4.3. BE, insbesondere Seite 78), um von hinterzogenen Abgaben auszugehen.

Im Übrigen übersieht der Bf. offenbar die Bestimmung des § 209 BAO idF. vor dem BGBl. I Nr. 180/2004, wonach mit Ablauf des Jahres, in dem eine zur Durchsetzung des Abgabeananspruches, nach außen erkennbare Amtshandlung gesetzt wurde, die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen hat. Unterbrechungshandlungen in Zusammenhang mit der Einkommensteuer 1996 und 1997 waren etwa die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1996 vom 18. April 1997 (OZ 3), die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1997 vom 30. März 1998 (OZ 9) und die Prüfungshandlungen durch den Erhebungsdienst im April 2002, insbesondere die in Punkt 1.1. BE und in der Beschwerde erwähnten Observationen (OZ 57, Seite 4) auf Grund der Anzeige des Gendarmeriepostens Hs vom 9. 11. 1997 (OZ 57, Seite 1a-3) und die Erhebung der Versicherungsdaten vom 25. April 2002 (OZ 57, Seite 8-10), sowie der Beginn der Prüfungshandlungen der Prüfungsabteilung Strafsachen auf Grund der Hausdurchsuchungsbefehle vom 30. September 2003, die am 27. Oktober 2003 ausgefolgt wurden (OZ 57, Seiten 58-61). In diesem Zusammenhang ist auch die oben schon erwähnte längere Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben insbesondere in Zusammenhang mit der Einkommen- und Umsatzsteuer 1996; sowie der Umsatzsteuer 1997 zu beachten (§ 207 Abs. 2 BAO). In Hinblick auf die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO und unter Berücksichtigung von § 209a Abs. 1 BAO war die Abgabefestsetzung zulässig.

Die Rechtsansicht, wonach die Umsatzsteuer der dreijährigen Verjährungsfrist für Verbrauchsteuern unterliege, kann nicht nachvollzogen werden, zumal nach hA die Umsatzsteuer der fünfjährigen Verjährungsfrist unterliegt (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz. 11 mit mehreren Literaturhinweisen).

7) Zur behaupteten unechten Umsatzsteuerbefreiung:

Es wird auf die Ausführungen in Punkt 3.4.1. BE hingewiesen. Ergänzend wird bemerkt, dass § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme, als freiberuflich Tätiger iSd § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl 1961/102 idF BGBl 1992/872 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl 1992/460 befreit und die Aufzählung taxativen Charakter hat. Eine generelle Einbeziehung arztähnlicher Berufe erfolgt nicht (vgl. Ruppe, UStG³ § 6 Tz 417/1; Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG-Kommentar 1.06, § 6 Rz. 503).

Auch die Anwendung der unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) kommt nicht in Betracht. Bei der Berechnung der Umsatzgrenze ist von der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften auszugehen. Die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 stellt auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab und ist als Nettobetrag zu werten. Aus den Einnahmen ist folglich zur Ermittlung der

Umsatzgrenze die Umsatzsteuer (bei unterstellter Steuerpflicht) herauszurechnen (vgl. Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG- Kommentar 1.06 § 6 [Rz 660]). Nicht maßgeblich ist daher ein allenfalls erklärter Umsatz, sondern der festgestellte Umsatz. Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall keine Umsatzsteuererklärungen beim Finanzamt abgegeben wurden, hat die belangte Behörde die Feststellung getroffen, dass die ungeklärten Vermögenszuflüsse aus nicht einbekannten Einkünften herrühren (vgl. Pkt. 3.2.1.4.3. BE, insbesondere Seite 78) und diese für die Beurteilung der Steuerpflicht maßgeblich seien (vgl. Pkt. 3.4.1. letzter Absatz BE).

8) Zur behaupteten Unzulässigkeit der Schätzung:

Aus Punkt 3.2.1.1. BE geht klar hervor, dass die Aufzeichnungen des Bf. nicht für eine Abgabebemessung geeignet waren. Der Bf. negierte in den Jahren 1996 bis 2003 notorisch die gesetzlichen Vorschriften über Aufzeichnungspflichten, Formvorschriften, Belegwesen etc.. Die Behauptung des Bf. entbehrt somit jeglicher sachlicher Grundlage.

Was die Behauptung anbelangt, dass die Methode der Schätzung zu einem höchst unwahrscheinlichen Ergebnis geführt hätte, ist zu erwidern, dass der Bf. sämtliche Fragen nach dem tatsächlichen Hintergrund seines festgestellten Vermögens und der festgestellten Vermögenstransaktionen im Dunkeln gelassen hat. Er hat trotz mehrmaliger Aufforderung keine Nachweise für seine Behauptungen erbracht und bloß Beweisanträge gestellt, die entweder mangels konkreten Beweisthemas unzulässig waren oder in offener Verschleppungsabsicht gestellt wurden.

9) Zur behaupteten Aktenwidrigkeit:

Das Beschwerdevorbringen beschränkt sich auf die teilweise Wiedergabe der Feststellungen der belangten Behörde und geht von der allgemeinen Behauptung aus, dass sich die jährlichen Gewinne und Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen nicht aus dem Akt ergeben. Offen lässt die Beschwerde, in welchem konkreten Punkten die Feststellungen der belangten Behörde nicht der Aktenlage entsprechen. Der behauptete Verfahrensmangel liegt somit nach Ansicht der belangten Behörde nicht vor.

10) Zur behaupteten Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes (Pkt. D 1 der Beschwerde):

Die belangte Behörde hat sich in den Punkten 3.1.1. bis 3.1.18. BE ausführlich mit den Beweisanträgen des Bf. auseinandergesetzt. Soweit der Bf. nun versucht, einzelne Beweisthemen nachzuholen, wird auf das Neuerungsverbot hingewiesen. Die behauptete grundlose Verweigerung der vom Bf. beantragten ergänzenden Beweisaufnahme liegt aus den jeweils konkret angeführten Gründen nach Ansicht der belangten Behörde nicht vor.

Der Bf. hebt die bestehende Offizialmaxime immer wieder hervor, vergisst aber dabei offenbar, dass er seiner erhöhten Mitwirkungspflicht in Zusammenhang mit den festgestellten Auslandsachverhalten und seiner ungewöhnlichen Rechtfertigungen nicht einmal ansatzweise nachgekommen ist. Geforderte Nachweise für Behauptungen

wurden nicht vorgelegt, sondern lediglich auf die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde verwiesen. Schon aus diesem Verhalten ergibt sich die Schlüssigkeit der Beweiserhebung und Beweiswürdigung der belangten Behörde.

Geradezu absurd ist die Ansicht des Bf., die belangte Behörde hätte die seit dem Jahr 1996 geleisteten Einkommensteuern als „Abzugsposten“ bei der Schätzung der Bemessungsgrundlagen berücksichtigen müssen. Daraus einen vermeintlichen Verfahrensmangel zu konstruieren, ist nicht nachvollziehbar.

11) Zum behaupteten Verstoß gegen das Überraschungsverbot (Pkt. D 3.3. der Beschwerde):

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0158) ergibt sich nicht, dass sich eine Schätzung nicht ausschließlich auf die Schätzungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung oder der Geldverkehrsrechnung stützen dürfe. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO³, 5 184 Tz 12; VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0158). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent und, wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 25. 10. 2006, 2004/15/0065). Im Schätzungsverfahren besteht eine Mitwirkungspflicht der Partei (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz. 19). Dieser Mitwirkungspflicht ist der Bf. im vorangegangenen Verwaltungsverfahren in keiner Weise nachgekommen. Dem Bf. wurden die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen und die angewandte Schätzungsmethode im Erörterungstermin am 17. September 2009 - also rechtzeitig vor der Erlassung der Berufungsentscheidung am 22. Oktober 2009 - zur Kenntnis gebracht. Warum eine Frist von vierzehn Tagen zur eingehenden Auseinandersetzung nicht ausreichend sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Wenn der Bf. nach dem Erörterungstermin nun einen weiteren berufsmäßigen Parteienvertreter hinzuzieht, dann ist dies nicht der belangten Behörde zuzurechnen. Ein Verstoß gegen das Überraschungsverbot liegt somit nach Ansicht der belangten Behörde nicht vor.

Im Übrigen hat der Bf. so wie im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat auch in der gegenständlichen Beschwerde nicht vorgebracht, in welchen konkreten Punkten die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu einem anderen Ergebnis hätte kommen müssen, da die Schätzungsberechtigung ohne triftigen Grund an sich in Frage gestellt wird. Der Bf. hat es somit verabsäumt die Wesentlichkeit des behaupteten Verfahrensmangels darzustellen, sodass der Aufhebungsgrund nach § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG nach Ansicht der belangten Behörde nicht vorliegen dürfte.

12) Zum behaupteten Verstoß gegen die Oficialmaxime:

Wie schon im Verfahren vor den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz negiert der Bf. seine erhöhten Mitwirkungspflichten, die ihm auf Grund der festgestellten und behaupteten Auslandssachverhalte und der behaupteten ungewöhnlichen Sachverhalte

oblagen. Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen. Der Bf. hat das Vorliegen von Sachverhalten behauptet (Geschäftsbeziehungen im Ausland, lang zurück liegende Sachverhalte, etc.), die zu verifizieren ohne entsprechende Mitwirkung des Bf. faktisch unmöglich war. Wie aus der Verantwortung des Bf. im Zuge des Erörterungstermins am 17. 9. 2009 (vgl. Pkt. 2.2. BE) hervorgeht, gab er auf konkrete sachverhaltsbezogene Fragen sehr vage Auskunft. Er konnte keine einzige Behauptung mit einem Nachweis belegen. So waren vorgelegte Unterlagen in kyrillischer Schrift abgefasst oder er gab bekannt, dass er keine Nachweise mehr hätte. Somit war die belangte Behörde an die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht gestoßen, zumal der Bf. anstatt Nachweise lediglich im Wesentlichen unsubstantiierte Beweisanträge vorgebracht hat. Der behauptete Verfahrensmangel liegt somit nach Ansicht der belangten Behörde nicht vor.

13) Zum behaupteten Verstoß gegen die Beweiserhebungspflicht:

Die Bf. geht in der gegenständlichen Beschwerde auf die Bestimmungen des § 138 BAO über die Beweisaufnahme nicht ein. Der Bf. geht davon aus, dass seinen im Wesentlichen mangelhaften Beweisanträgen jedenfalls zu entsprechen gewesen wäre. Damit übersieht er, dass § 183 Abs. 3 BAO die Grenzen der Beweiserhebungspflicht klar vorgibt.

Beweisanträge sind abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen, wenn bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, wenn für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, wenn sie als richtig anerkannt werden, wenn sie unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, und bei offenkundiger Absicht der Partei, das Verfahren zu verschleppen (Ritz, BAO³, § 183 Tz. 3). Es lag nicht im Ermessen der belangten Behörde, die vom Bf. geltend gemachten Beweisanträge abzulehnen. Dass die belangte Behörde gegen diese Bestimmung im Einzelnen verstoßen hat, wurde in der Beschwerde nicht konkret behauptet. Insofern ist das Beschwerdevorbringen nach Ansicht der belangten Behörde unsubstantiiert.

Im Übrigen muss der Partei die beabsichtigte Würdigung der Beweise vor Bescheiderlassung nicht vorgehalten werden (VwGH 25.3.1992, 86/13/0055). Insoweit der Bf. in diesem Zusammenhang einen Verfahrensmangel ortet, ist die Beschwerde nach Ansicht der belangten Behörde unberechtigt.

14) Zum behaupteten Fehlen eines Bescheidadressaten:

Der beim Verwaltungsgerichtshof angefochtene Bescheid enthält im Spruch den Namen und die Anschrift des Bf. und seines Vertreters. Woraus der Bf. einen Mangel des Bescheidadressaten iSd. § 288 Abs.1 lit. a BAO, der für die Ausfertigung von Berufungserledigungen einschlägig ist, ableitet, ist nicht nachvollziehbar.“

A.5.3. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.02.2014, 2009/15/0212

Am 27.2.2014 erging das Erkenntnis des VwGH mit dem der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde:

„1. Der Bf. macht zunächst geltend, zur Entscheidung über die Berufung vom 19. Jänner 2005 (ergänzt mit Schreiben vom 21. Jänner 2005) sei der Senat 3 der Außenstelle Linz, nicht aber der Senat 11, der in der Geschäftsverteilung vom 1. Jänner 2005 nicht aufscheine, zuständig gewesen.

Die Berufung vom 19. Jänner 2005 wurde - wie sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt - am 4. November 2005 der belangten Behörde vorgelegt. Entsprechend der zum damaligen Zeitpunkt wirksamen Geschäftsverteilung wurde sie (wie auch der Bf. vorbringt) dem Senat 3 zugeteilt.

Mit Beschluss der Außenstellenversammlung vom 15. Dezember 2005 wurde die Geschäftsverteilung geändert und insbesondere der Senat 11 neu geschaffen.

Nach den allgemeinen Bestimmungen der Geschäftsverteilung (Außenstelle Linz) gehören die vor dem Inkrafttreten einer Änderung der Geschäftsverteilung angefallenen Rechtssachen - soweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist - weiterhin zum Geschäftskreis des bis zu diesem Zeitpunkt hierfür zuständigen Senates in der zum Zeitpunkt der Entscheidung gültigen Zusammensetzung, auch wenn die betreffende Angelegenheit nach der geänderten Geschäftsverteilung einem anderen Senat zukommt. Betreffend den Senat 11 wurde angeführt, dieser sei auch für weitere, im Folgenden einzeln angeführte Rechtsmittel zuständig. Mit Beschluss der Außenstellenversammlung vom 22. Juni 2006 wurde die Aufzählung der in dieser Weise genannten Rechtsmittel ergänzt; u. a. wurde die Geschäftszahl der Berufung des Bf. angeführt. Mit Verfügung des Vorsitzenden des Senates 11 vom 10. Juli 2006 wurde diese Berufung dem Referenten zugeteilt. In dieser Weise blieb die Geschäftsverteilung auch bis zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides aufrecht.

Gemäß § 11 Abs. 1 UFSG hat die Vollversammlung der hauptberuflichen Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates (§ 7 Abs. 1 UFSG) die Geschäftsverteilung zu beschließen, wobei sie sich auf die grundsätzliche Regelung der Geschäftsverteilung beschränken und die näheren Regelungen den Außenstellenversammlungen (§ 7 Abs. 8 UFSG) oder Ausschüssen (§ 8 UFSG) überlassen kann (§ 11 Abs. 3 UFSG).

Nach § 270 Abs. 1 BAO (Bestimmungen der BAO jeweils in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) hat die Geschäftsverteilung insbesondere die Zuständigkeit der Vorsitzenden (Z 1) und welche (höchstens neun) hauptberufliche Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates dem Vorsitzenden je Senat zugewiesen sind (Z 2) zu regeln. Nach § 270 Abs. 3 BAO hat der Vorsitzende anlässlich der Vorlage oder des Einlangens der Berufung oder des Vorlageantrages für die Erledigung der Berufung unter Beachtung der Gleichmäßigkeit der Arbeitsbelastung und der Verwaltungsökonomie ein hauptberufliches Mitglied oder sich selbst zum Referenten zu bestellen. Rückwirkende Änderungen der Bestellung sind nach § 270 Abs. 4 BAO unter dort näher genannten Voraussetzungen zulässig.

Eine feste Geschäftsverteilung (nach dem für Gerichte geltenden Muster: Art. 87 Abs. 3 B-VG) ist beim unabhängigen Finanzsenat (anders als etwa für Spruchsenate nach § 68 Abs. 3 FinStrG: Verteilung für jedes Jahr im Voraus) verfassungsrechtlich nicht geboten (vgl. Ritz, BAO⁴, § 270 Tz 15; vgl. hierzu auch Renner, SWK 2005, 44 ff). Auch ist die Abnahme eines Aktes im Falle der Verhinderung (§ 270 Abs. 4 BAO) zu unterscheiden von einer Änderung der Geschäftsverteilung, mit der bereits zugewiesene Rechtssachen einem neuen Mitglied zugewiesen werden (vgl. - zur Geschäftsverteilung eines Unabhängigen Verwaltungssenates - das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Juni 2013, B 823/2012). Eine derartige Änderung der Geschäftsverteilung, welche dazu führt, dass ein neuer Senat für eine bereits beim unabhängigen Finanzsenat anhängige Rechtssache zuständig wird und in der Folge ein neuer Referent bestellt wird, ist zulässig, da eine Aufteilung der Geschäfte "im Voraus" nicht geboten ist und § 270 BAO eine solche Änderung der Geschäftsverteilung nicht verbietet. Damit wird auch keine "Rückwirkung" angeordnet, da sich die Zusammensetzung des Senates sodann nach der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung geltenden Geschäftsverteilung richtet (vgl. VfGH 7.6.2013, B 172/2013). Mit dem Beschluss der Außenstellenversammlung vom 22. Juni 2006 wurde sohin zulässigerweise und wirksam die Rechtssache dem Senat 11 zugewiesen und in der Folge der Referent vom Vorsitzenden bestimmt. Eine Unzuständigkeit liegt nicht vor.

Lediglich ergänzend ist darauf zu verweisen, dass die weitere Berufung des Bf. vom 23. Jänner 2006 der belangten Behörde am 15. März 2006 vorgelegt wurde. Zu diesem Zeitpunkt war bereits der Senat 11 errichtet und dieser (u.a.) zur Entscheidung über Rechtsmittel gegen Bescheide des hier erstinstanzlichen Finanzamtes zuständig.

2. Weiters macht der Bf. geltend, seine Berufung habe sich ausschließlich gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1996 bis einschließlich 2002 (sowie gegen die Wiederaufnahme der diesbezüglichen Verfahren) gewandt. Wenn die belangte Behörde auch über Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2003 entscheide, so entscheide sie über mehr als Gegenstand der erstinstanzlichen Entscheidungen war.

Mit diesem Vorbringen übersieht der Bf., dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid nicht nur über die Berufung vom 19. Jänner 2005, sondern auch über die Berufung vom 23. Jänner 2006, welche sich gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2003 wandte, entschieden hat. Eine Überschreitung der Sache des Berufungsverfahrens liegt daher nicht vor.

3. Der Bf. rügt weiters, er habe eine mündliche Berufungsverhandlung und auch die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, es sei denn, es wird (u.a.) in der Berufung oder im Vorlageantrag die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt (Z 1). Nach § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es (u.a.) in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt wird. Anträge, die erst in

einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, genügen hiezu nicht (vgl. Ritz, aaO, § 282 Tz 4 und aaO, § 284 Tz 2); dies gilt auch dann, wenn diese Ergänzung noch innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0071). Da betreffend die Berufung vom 19. Jänner 2005 eine Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat erst in einer Berufungsergänzung beantragt wurden, wurde kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (bzw. auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat) begründet.

Betreffend die Berufung vom 23. Jänner 2006 wurde jedoch eine Berufungsverhandlung (nicht aber eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat) bereits im Berufungsschriftsatz beantragt. Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde ist nicht ableitbar, dass dieser Antrag lediglich bedingt (nur für den Fall, dass auch mit der ersten Berufung eine Verhandlung wirksam beantragt worden sei) gestellt worden sei. Sollte insoweit das Vorbringen des Bf. zweifelhaft sein (wofür schon kein Anhaltspunkt ersichtlich ist), so wäre jedenfalls dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. Ritz, aaO, § 85 Tz 1).

Der angefochtene Bescheid wurde noch vor Inkrafttreten der EU-Grundrechte-Charta erlassen. Eine Verletzung der Verhandlungspflicht führt sohin nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides, wenn der Verfahrensmangel relevant im Sinne eines möglichen Einflusses auf den angefochtenen Bescheid sein konnte (vgl. VwGH 23.1.2013, 2010/15/0196, mwN).

4. Als Aktenwidrigkeit macht der Bf. geltend, die im Wege der Schätzung ermittelten jährlichen Gewinne (bzw. Umsätze) würden sich weder aus dem Akt noch in der angegebenen Weise ergeben.

Aktenwidrigkeit liegt vor, wenn sich die Abgabenbehörde bei der Darstellung ihrer Entscheidungsgrundlagen mit dem Akteninhalt in Widerspruch gesetzt hat, nicht jedoch, wenn die Behörde aus dem Inhalt der Akten vermeintlich unrichtige Schlüsse gezogen hat (vgl. - unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH- Ritz, aaO, § 300 Tz 8). Die belangte Behörde hat die jährlichen Gewinne (Umsätze) anhand einer Vermögenszuwachsrechnung geschätzt; es handelt sich dabei um eine (allenfalls unrichtige oder mit Verfahrensmängeln behaftete) Schlussfolgerung. Ein Widerspruch zum Akteninhalt kann damit aber nicht aufgezeigt werden.

5. Der Bf. rügt, die Schätzungen seien zu Unrecht vorgenommen worden; es seien ausreichende Beweismittel vorgelegen, um die Umsätze des Bf. aus seiner chiropraktischen Tätigkeit nachzuvollziehen. Es sei auch höchst unwahrscheinlich und gehe völlig an der allgemeinen Lebenserfahrung vorbei, dass der Bf. die geschätzten Umsätze bzw. Einkünfte aus der chiropraktischen Tätigkeit erzielt hätte. Dazu rügt der Bf. auch, die belangte Behörde habe den Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt. Sie habe insbesondere die vom Bf. beantragten Beweise nicht aufgenommen. Weiters habe die belangte Behörde keine zusammenhängenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

Auch macht der Bf. eine Verletzung des Überraschungsverbotes geltend. Erst im Erörterungstermin vom 17. September 2009 sei eine neue Schätzungsmethode bekannt gegeben worden; hiezu sei eine völlig unzureichende Stellungnahmefrist bis zum 30. September 2009 eingeräumt worden. In einem Telefonat habe der Referent der belangten Behörde bekannt gegeben, einem Fristverlängerungsantrag "eher nicht" zu entsprechen, sodass kein Antrag auf Fristverlängerung eingebracht worden sei. Die Erhöhung der Zurechnung im angefochtenen Bescheid sei nicht einmal vorgehalten worden. Hätte der Bf. ausreichend Gelegenheit gehabt, zu der veränderten Schätzungsmethode Stellung zu beziehen, hätte er darauf noch entsprechend eingehen können.

6. 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. Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung insbesondere auch 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 wesentlich sind. Nach Abs. 3 leg. cit. ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Unstrittig erzielte der Bf. Einnahmen als Chiropraktiker. Ebenfalls unstrittig wurden Grundaufzeichnungen (angeblich von seiner Mutter auf Kalenderblättern in Kurrentschrift verfasst) vom Bf. nicht vorgelegt. Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen begründet aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberechtigung (vgl. VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155, mwN).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226, mwN). Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Zudem muss die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0158, mwN).

Bei der Schätzung an Hand des Vermögenszuwachses oder des Geldverkehrs handelt es sich um Schätzungsmethoden, die als solche zur Feststellung der den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerungsgrundlagen geeignet sind (vgl. neuerlich VwGH 18.12.2008, 2006/15/0158, mwN). Wird in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, ist die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten

Vermögenszuwachs 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 (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, mwN).

Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass im Hinblick auf die festgestellten Vermögenstransaktionen (Zahlungen, Darlehensgewährungen, Anschaffung von Wertpapieren) ein Vermögenszuwachs vorliegt, der - mangels anderweitiger Aufklärung - aus den Einkünften des Bf. aus seiner chiropraktischen Tätigkeit resultiert.

Der Bf. wendet insoweit im Wesentlichen ein, diese Vermögenstransaktionen stammten aus Ersparnissen, welche bereits in den Jahren 1970 bis 1972 angesammelt worden seien und welche er in der Folge insbesondere in einem Wertpapierdepot angelegt habe.

Strittig ist demnach im Verfahren im Wesentlichen, ob das unstrittig im Streitzeitraum vorhandene Vermögen des Bf. (aus welchem die unstrittigen Zahlungen geleistet wurden) bereits vor dem Streitzeitraum vorhanden war oder erst im Streitzeitraum - als Vermögenszuwachs - entstanden ist.

Der Bf. legte hiezu im Verfahren zum einen Depotauszüge und Kontoauszüge vor, welche aber ausschließlich aus dem Streitzeitraum stammen. Damit wird sohin lediglich die unstrittige Tatsache belegt, dass im Streitzeitraum Vermögen vorhanden war; zur Klärung der strittigen Frage, ob dieses Vermögen bereits vor dem Streitzeitraum erworben wurde, können diese Urkunden aber nichts beitragen.

Zum anderen beantragte der Bf. die Beischaffung von Unterlagen zu einem vor dem Streitzeitraum bestehenden Wertpapierdepot. Insoweit ist daher die strittige Frage betroffen.

Der Bf. brachte hiezu vor, er habe die aus früheren Zeiträumen stammenden Ersparnisse auf einem bestimmten - mit Depotnummer genannten und mit einem ihm nicht mehr präzise erinnerlichen Losungswort versehenen - Wertpapierdepot angelegt. Bei diesem Wertpapierdepot handelte es sich offenkundig um ein Wertpapierkonto, welches von der Bank geführt wurde, ohne die Identität des Kunden festzuhalten (vgl. § 40 Abs. 1 Z 1 BWG idF vor BGBl. Nr. 446/1996 und hiezu die Erläuterungen 128 BlgNR 20. GP, 2 ff). In einem derartigen Fall sind aber die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde von vornherein beschränkt. Es liegt - worauf bereits die belangte Behörde den Bf. hingewiesen hat - ein Fall der erhöhten Mitwirkungspflicht der Partei vor (vgl. - unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH - Ritz, aaO, § 115 Tz 11). Die Partei trifft insoweit eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht. Es war daher nicht Aufgabe der Behörde, insoweit Konto- oder Depotauszüge von der Bank zu beschaffen, es war vielmehr Aufgabe des Bf., entsprechend vorzusorgen (also nicht - wie von ihm vorgebracht - die Unterlagen zu entsorgen; auch war es an ihm gelegen, das Losungswort

in einer Weise festzuhalten, dass er es in der Folge bekannt geben könnte) und die entsprechenden, sein Vorbringen belegenden Urkunden der Behörde vorzulegen.

Eine derartige Urkundenvorlage erfolgte nicht. Auch in der Beschwerde wird nicht dargetan, dass derartige Urkunden (allenfalls in der mündlichen Berufungsverhandlung) hätten vorgelegt werden können. Der Umstand, dass die belangte Behörde die vom Bf. beantragte Beischaffung von Urkunden zu diesem Thema unterließ, begründet sohin keinen Verfahrensmangel.

Die Schätzmethode der Vermögenszuwachsrechnung setzt einen festgestellten Vermögenszuwachs im zu prüfenden Zeitraum voraus. Im vorliegenden Fall stützt die belangte Behörde den Vermögenszuwachs auf näher angeführte Zahlungen bzw. Wertpapierkäufe des Bf..

Entscheidend ist im vorliegenden Verfahren, ob es im zu prüfenden Zeitraum, sohin ab Anfang 1996 zu einem Vermögenszuwachs gekommen ist. Die ersten Vermögenstransaktionen, aus denen die belangte Behörde auf einen Vermögenszuwachs schließt, stammen bereits vom 5. März 1996 und weisen einen Umfang von etwa S 2,9 Mio auf. Die belangte Behörde führt aus, es sei nicht auszuschließen, dass ein Teil des Vermögens, das diesen Zahlungen zu Grunde liege, bereits vor dem Jahr 1996 erwirtschaftet worden sei und berücksichtigt lediglich die Hälfte dieser Zahlungen als im Jahr 1996 zugeflossenes Vermögen.

Wie bereits ausgeführt muss das Ergebnis der Schätzung, das in der Feststellung der Bemessungsgrundlagen besteht, mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Da die Zahlungen bereits Anfang März 1996 erfolgten, wäre davon auszugehen, dass das entsprechende Vermögen bereits in den Monaten Jänner und Februar 1996 zugeflossen sei (dass es sich bei den Zahlungen allenfalls um kreditfinanzierte Vorgriffe auf die noch im Laufe des Jahres zu erzielenden Einnahmen handeln würde, wird nicht geltend gemacht). Dass aber (aus einer idR bar entlohten Betätigung) bereits in zwei Monaten Einnahmen in einer derartigen Höhe (S 1,45 Mio) erzielt worden seien, bedürfte - unter dem Blickwinkel des Übereinstimmens mit der Lebenserfahrung - näherer Begründung.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass Vermögenstransaktionen, aus denen die belangte Behörde den Vermögenszuwachs ableitet, nicht für alle Jahre des Streitzeitraumes vorliegen. Insbesondere für das Jahr 2000 und (zum Teil) für das Jahr 2001 ermittelte die belangte Behörde die Erlöse ausgehend von den Vorjahren mit einem Durchschnittswert. Ein derartiges Vorgehen wäre aber - als Vermögenszuwachsrechnung - nur dann zulässig, würde man annehmen, dass insoweit ein weiterer Vermögenszuwachs vorläge, der nicht bereits durch die festgestellten Vermögenstransaktionen abgebildet wäre. Dass ein derartiger - weiterer - Vermögenszuwachs vorliege, wird aber von der belangten Behörde nicht dargelegt. Auch insoweit erweist sich daher die Schätzung nicht als schlüssig.

Weiters wird die belangte Behörde zu klären haben, ob bei der Hausdurchsuchung am 27. Oktober 2003 Bargeld in Höhe von 167.200 EUR oder lediglich von 167.200 S in Euro-Scheinen vorgefunden wurde.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich nicht, dass sich eine Schätzung nicht ausschließlich auf die Schätzungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung oder der Geldverkehrsrechnung stützen dürfe. Die belangte Behörde ist daher nicht zu einer Kombination mehrerer Schätzungsmethoden gezwungen (vgl. neuerlich VwGH 18.12.2008, 2006/15/0158). Jeder Schätzung ist auch eine gewisse Ungenauigkeit immanent; wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. - unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH - Ritz, aaO, § 184 Tz 3).

Jedes Schätzungsergebnis - auch jenes im Rahmen einer Vermögenszuwachsrechnung (vgl. Punkt 3.5 des Erkenntnisses des VwGH vom 28.2.2012, 2008/15/0005) - muss freilich auch mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Der Bf. hatte stets vorgebracht, Einnahmen in einer Höhe, wie sie im Rahmen der Prüfung, im erstinstanzlichen Bescheid aber auch im Berufungsverfahren von der Behörde angenommen worden sei, seien im Hinblick auf seine räumlichen, zeitlichen und gesundheitlichen Einschränkungen nicht erzielbar. Dieses Vorbringen behandelte die belangte Behörde nur mit dem Hinweis, diese Einwendungen "hätten in den Hintergrund zu treten". Die belangte Behörde war aber nach dem Gesagten dazu verpflichtet, zu prüfen, ob die Höhe der von ihr geschätzten Einnahmen mit der Lebenserfahrung in Übereinstimmung gebracht werden könne. Dies umso mehr, als diese Einwendungen auch Auswirkungen darauf haben, ob überhaupt von einem Vermögenszuwachs im Streitzeitraum auszugehen ist. Hiezu hätte die belangte Behörde, die eine weitere Einkunftsquelle als nicht erweislich angesehen hat, insbesondere abzuwägen gehabt, ob es überwiegend wahrscheinlich war, dass das unstrittig vorhandene Vermögen erst im Beurteilungszeitraum aus der von ihr festgestellten Tätigkeit stammen konnte oder dieses entsprechend dem - wenn auch nicht belegten - Vorbringen des Bf. aus früheren Zeiträumen stammte.

7. Soweit der Bf. geltend macht, die belangte Behörde habe die bereits beglichenen Einkommensteuern für die betroffenen Zeiträume unberücksichtigt gelassen, so erfolgte mit dem angefochtenen Bescheid lediglich eine Festsetzung der Einkommensteuer für die betroffenen Kalenderjahre; über die Entrichtung der Abgaben wurde nicht abgesprochen.

8. Der Bf. macht weiters geltend, seine Umsätze seien unecht steuerbefreit. Als Chiropraktiker habe er eine fundierte wissenschaftliche Ausbildung genossen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 erster Satz UStG 1994 sind die Umsätze von Ärzten, Dentisten, Psychotherapeuten, Hebammen sowie diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste steuerfrei (vgl. hiezu und zum Folgenden näher VwGH 28.4.2011, 2008/15/0224, mwN). Eine generelle Einbeziehung arzähnlicher Berufe, was nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern möglich wäre, erfolgte nicht. Es ist Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates, in seinem innerstaatlichen Recht die arzähnlichen Berufe zu bestimmen, wobei aber gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen würde, wenn

nachgewiesen werden kann, dass Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen (vgl. das Urteil des EuGH vom 27. April 2006, C-443/04, Solleveld, Rn. 41).

Der Bf. hat im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht, dass er über derartige Qualifikationen verfügen würde; er hatte lediglich ausgesagt (Niederschrift vom 27. Oktober 2003), er habe von seinem Vater das Wissen über Chiropraktik erworben; nach dem Tod seines Vaters (1977) habe er versucht, Chiropraktik auszuüben, seit 1992 oder 1993 beschäftige er sich ausschließlich mit seiner Tätigkeit als Chiropraktiker. Auch wenn die belangte Behörde ausführt, die Tätigkeit des Bf. sei mit jener eines Heilmasseurs oder Heilpraktikers zu vergleichen, so liegen aber keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass der Bf. eine einem Heilmasseur vergleichbare Ausbildung (vgl. nunmehr §§ 50 ff MMHmG) absolviert hätte (vgl. hiezu § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 112/2012, und die Erläuterungen 1960 BlgNR 24. GP, 39 f). Wenn der Bf. in der Beschwerde vorbringt, er habe eine fundierte wissenschaftliche Ausbildung genossen, so liegt insoweit eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche und überdies unkonkrete Neuerung (§ 41 Abs. 1 VwGG) vor.

9. Schließlich rügt der Bf., die belangte Behörde habe im Spruch des angefochtenen Bescheides weder den Namen des Bf. noch die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten gesetzlichen Bestimmungen angeführt.

Der Spruch hat zwar gemäß § 93 Abs. 2 BAO auch die Person zu nennen, an die der Bescheid ergeht. Wenn der Bescheidadressat aber nicht im normativen Text selbst, sondern - wie hier - nur am Kopf des Bescheides genannt ist, so schadet dies nicht (vgl. Ritz, aaO, § 93 Tz 6). Die Unterlassung der Anführung von Gesetzesbestimmungen im Spruch eines Abgabenbescheides stellt keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, wenn mit Rücksicht auf die Eindeutigkeit des Gegenstandes keine Zweifel darüber bestehen, welche gesetzlichen Vorschriften die Grundlagen des Bescheides gebildet haben (vgl. Ritz, aaO Tz 9). Derartige Zweifel werden in der Beschwerde nicht aufgezeigt und sind auch nicht ersichtlich.

10. Auf das weitere Beschwerdevorbringen (zur Zulässigkeit der Wiederaufnahme im Hinblick auf die Entscheidungswesentlichkeit; zur allfälligen Festsetzungsverjährung betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 sowie Umsatzsteuer 1996 bis 2000; sowie Überschreiten der Grenze als Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) war im Hinblick auf die Verfahrensmängel betreffend Ermittlung der Einkünfte derzeit nicht einzugehen.

11. Das Verwaltungsverfahren ist aus den in Punkt 6 angeführten Gründen mit einem wesentlichen Mangel belastet, der gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führt.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.“

A.6. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

A.6.1. Ablehnungsantrag wegen Befangenheit

Am 27.08.2014 stellte der Bf. den Antrag auf Ablehnung des Einzelrichters Herrn Ri. wegen Vorliegen eines absoluten Befangenheitsgrundes und eines sonstigen Befangenheitsgrundes nach § 76 Abs. 1 BAO.

Zum vorliegenden absoluten Befangenheitsgrund:

Ein solcher liegt gem. § 76 Abs. 1 lit. d BAO vor, wenn Organe der Abgabenbehörden und der Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten an der Erlassung des angefochtenen Bescheides oder der Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) mitgewirkt oder eine Weisung im betreffenden Verfahren erteilt haben oder wenn einer der in lit. a genannten Personen dem Beschwerdeverfahren beigetreten ist.

Gegenständlich liege ein solcher Fall des § 76 Abs. 1 lit. d BAO vor, der Herr Ri bereits im vorangegangenen Verfahren vor dem (damaligen) Unabhängigen Finanzsenat der zuständige Referent gewesen sei und zu den GZ RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06 und RV/0710-L/06, am 22.10.2009 die Berufungsentscheidung erlassen habe, die in weiterer Folge angefochten und vom Verwaltungsgerichtshof wegen einer vorliegenden Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde.

Weiters habe Herr Ri als zuständiger Referent des (damaligen) Unabhängigen Finanzsenates zur GZ RV/0255-L/04 am 10.12.2009 eine weitere Berufungsentscheidung erlassen.

Als Beweis dafür legte der Bf. in Kopie einen Auszug aus der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009 und einen Auszug aus der Berufungsentscheidung des UFS vom 10.12.2009 bei.

Da Herr Ri bereits in den o. a. Verfahren Berufungsentscheidungen erlassen habe, wovon eine folglich der Anfechtung und Aufhebung der erwähnten Entscheidung durch den VwGH nun zum fortgesetzten Verfahren führte, und er somit auch den in weiterer Folge vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Bescheid erlassen habe, hätte er sich nach Ansicht des Bf. bereits von Amtswegen für befangen erklären müssen.

Da dem Bf. hiezu bislang jedoch keine Informationen vorliege und davon auszugehen sei, dass Herr Ri bislang noch nicht seine Befangenheit angezeigt habe, wird Herr Ri hiermit in Entsprechung des § 253 BAO wegen Befangenheit abgelehnt, da er – wie oben erwähnt – nicht nur den angefochtenen Bescheid als Referent des (damaligen) UFS sondern noch weitere Berufungsentscheidungen erlassen habe und somit hinsichtlich des fortgesetzten Verfahrens jedenfalls ein absoluter Befangenheitsgrund vorliegend sei, sodass das Bundesfinanzgericht die Befangenheit des Herrn Ri im fortgesetzten Verfahren aussprechen und dessen Vertreter veranlassen möge.

Zu den vorliegenden sonstigen Befangenheitsgründen:

Auch wenn man davon ausginge, dass hinsichtlich der Person des Herrn Ri kein absoluter Befangenheitsgrund vorliegen würde, was aus Sicht des Bf. jedenfalls der Fall sei, so werde dieser aus prozessualer Vorsicht auch wegen vorliegender sonstiger Befangenheitsgründe im Sinne des § 76 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 268 BAO vom Bf. abgelehnt.

Dies deshalb, da in dem in weiterer Folge aufgehobenen Bescheid bereits ausreichende Anhaltspunkte dafür, dass Herr Ri keinesfalls die auch für das gegenständliche Verfahren erforderliche Objektivität walten habe lassen bzw. walten wird lassen, Verfahrensvorschriften - wie auch der VwGH ausgesprochen hat - negiert und zu befürchten sei, dass dies auch im fortgesetzten Verfahren der Fall sein werde, sodass keine objektive Entscheidung und schon gar kein faires Verfahren zu erwarten sei, da zB aus nicht nachvollziehbaren Gründen Beweisanträge abgelehnt wurden, die Verantwortung des Bf., ohne diese an Hand der Zeitgeschichte allenfalls nachgeprüft zu haben, sogar als „höchst abenteuerlich“ abgetan wurde, eine diesbezügliche Überprüfung sofern derartige Geschichtskennntnisse nicht bestehen, jederzeit möglich gewesen wäre, es hiefür sogar zeitgeschichtliche Abhandlungen wie zB SPECKNER, Zwischen Porze und Roßkarspitz - Der Vorfall vom 25. Juni 1967 in den österreichischen sicherheitsdienstlichen Akten, einem rd. 370 Seiten umfassenden Werk, in welchem der Bf. sogar 70 Mal (!) erwähnt werde, gäbe, jedoch auch dies unterblieb, woraus sich jedoch ableiten hätte lassen, dass die Verantwortung des Bf. keinesfalls „abenteuerlich“ und „an den Haaren herbei gezogen“ sei, sondern den Tatsachen entspreche, und wurden auch Angaben des Bf. zu den jeweils von ihm durchgeführten Behandlungen und der hierauf entfallenden Zeitdauer sowie, dass der Bf. selbst gesundheitlich beeinträchtigt sei, wonach es ihm auch nicht möglich gewesen wäre, an fünf Tagen pro Woche, sondern nur an zwei Tagen tätig zu sein, er folglich der eigenen, gesundheitlichen Probleme seine Praxis sogar 2003 auch aufgeben habe müssen, er auch eine Vielzahl von Personen gratis behandelt habe, die zu behandelnden Personen oft auch aus anderen Bundesländern und mit Begleitpersonen angereist wären, die auch seine Praxis betreten hätten, jedoch nicht behandelt wurden, völlig negiert habe.

Daher seien auch keine dem Bf. allenfalls entlastende Angaben bzw. Beweisanbote, die allenfalls ein Ergebnis zu seinen Gunsten erbracht hätten, zugelassen bzw. entsprechend gewürdigt worden und Beweisanträge, die bei Gericht keinesfalls beanstandet worden waren, aus nicht nachvollziehbaren Überlegungen abgelehnt worden, und es seien auch die Angaben des Bf. zu seiner Mittelherkunft, wofür er auch Kontoauszüge, Wertpapierabrechnungen, einen Depotschein eines Kreditinstituts, udgl. vorgelegt habe, offenbar ebenfalls völlig negiert worden, da sämtliche aus Sicht des nun abgelehnten Richters ungeklärte Beträge aus der chiropraktischen Tätigkeit des Bf. stammen sollten. Es hätte jedoch schon an Hand der allgemeinen Lebenserfahrung eine derartige Annahme, nämlich dass eine Einzelperson nicht in 2 Arbeitstagen und ohne jegliche Mitarbeiter derartige Einkünfte erzielen könne, verworfen werden müssen, da derartige

Annahmen völlig lebensfremd seien, jedoch wurden diese der Ausmittlung der vom Bf. zu leistenden Abgaben zu Grunde gelegt, wodurch sich wiederum Abgaben in astronomischen Höhen ergaben, die mit dem tatsächlichen Einkommen des Bf. jedoch nicht in Einklang zu bringen, somit völlig überhöht, waren, sodass die jeweilige Verantwortung des Bf. im Rahmen der Beweiswürdigung unberücksichtigt geblieben sei bzw. seien hiezu von Amts- wegen auch keine Erhebungen angestellt worden.

Diesbezüglich hätte sich angeboten, ein medizinisches Gutachten zum Gesundheitszustand des Bf. einzuholen, um hieraus in weiterer Folge beurteilen zu können, welche Arbeitsleistungen in welchem Umfang noch möglich gewesen wären, jedoch wurde eine solche Möglichkeit trotz Antrag nicht einmal in Erwägung gezogen, und es sei - ebenfalls trotz Antrag - auch kein berufskundliches Gutachten, das allenfalls eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Basis für weitere Überlegungen der Abgabenbehörde erbracht hätte, eingeholt worden.

Weiters sei auch das Vorbringen des Bf. zu seinen gesundheitlichen Problemen völlig unberücksichtigt geblieben, ebenso die seitens des Bf. zum Beweis seines schlechten Gesundheitszustandes vorgelegten Krankengeschichten und auch, dass es ihm folglich seines Gesundheitszustandes nur möglich gewesen sei, eine eingeschränkte Anzahl von Patienten, keinesfalls jedoch 5 Patienten pro Stunde, wovon der abgelehnte Richter in seinen Annahmen jedoch ausging, zu therapieren, und wäre dies nicht einmal einem gesunden Chiropraktiker möglich gewesen, der - verglichen mit einem Masseur - pro Stunde auch nur einen Patienten behandeln kann, jedoch habe der nun abgelehnte Richter auch hiezu keine Überlegungen angestellt und eine, mit den Tatsachen überhaupt nicht übereinstimmende Hochrechnung angestellt.

Zu all dem sei dem Bf. noch vorgeworfen worden, dass er am Verfahren nicht mitgewirkt habe und es sei ihm sodann auch noch zum Vorwurf gemacht worden, dass er die Buchhaltungsunterlagen, die, wie sich im Gerichtsverfahren herausstellte, auf Seiten der Abgabenbehörde doch noch vorhanden gewesen waren und die auch Stampiglien der Abgabenbehörde wie „gesehen“ und „in Ordnung“ trugen, sodass der Bf. folglich derartiger Vermerke zum Zeitpunkt der Abgabe der Unterlagen berechtigter Weise auch davon ausgehen durfte, dass seine Buchführung von der Abgabenbehörde auch als ordnungsgemäß angesehen werden. Er habe diese nach Ablauf der auf die jeweiligen Geschäftsjahre folgenden Behaltefrist von 7 Jahren entsorgt, da er nach diesen 7 Jahren auch nicht mehr davon ausging, dass er diese Unterlagen, die auch laufend geführt worden seien und die jeweiligen Steuererklärungen auch fristgerecht bei der Abgabenbehörde eingebracht habe, noch jemals benötigen würde, jedoch sei ihm auch dies - die gesetzliche Behaltefrist von 7 Jahren völlig negierend - sodann auch - rechtsirrig - zum Vorwurf gemacht worden.

Im Konkreten habe der nun abgelehnte Richter bei Erlassung der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009, welche vom Verwaltungsgerichtshof sodann wegen einer Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde, folgendes festgestellt:

a) ein Behandlungstag des Bf. hätte 8 Stunden gedauert und er hätte je Stunde 5 Behandlungen durchgeführt (siehe Seite 14 ff der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009)

Hiefür seien, der obigen Annahme widersprechende Angaben des Bf. vorgelegen, die jedoch negiert wurden, sodass seine Angaben und das hiezu erstattete Vorbringen unerörtert geblieben sei, es seien auch keine Sachverständigengutachten zum Gesundheitszustand des Bf. oder ein berufskundliches Gutachten eingeholt worden. Bei der Annahme, dass je Stunde 5 Patienten behandelt worden wären, handle es sich um eine reine Vermutung des damaligen Referenten, die jedoch völlig lebensfremd sei und obendrein undurchführbar gewesen wäre, da pro Patient zumindest eine Stunde aufgewandt werden musste, sodass auch nicht 40 Patienten pro Tag (!) behandelt werden konnten, und dies wiederum zu - ebenfalls lebensfremden - Einkünften des Bf. geführt habe, wonach dieser im Jahre 1996 Einkünfte von ATS 1,323.520,00 erzielt hätte, die annähernd das 10-fache des tatsächlichen Einkommens darstellten, und von niemanden in nur 2 Arbeitstagen und überdies noch mit einer körperlich anstrengenden Arbeit, dies bei einer angeschlagenen Gesundheit, derartige Einkünfte erzielt werden können, jedoch sei das hiezu erstattete Vorbringen ebenfalls unerörtert geblieben und habe den damals zuständigen Referenten und nun abgelehnten Richter schlichtweg formuliert - nicht interessiert, wobei auch die diesbezüglichen Verfahrensvorschriften samt Schätzungsvoraussetzungen unberücksichtigt geblieben sei.

Weiters seien die o. a. Berechnungsvarianten vom damaligen Referenten auch in den Jahren 1997 bis 2003 fortgeführt worden, woraus sich dann annähernd jeweils das 10-fache des tatsächlichen Einkommens des Bf. pro Jahr samt einer dementsprechenden Steuerbelastung, die jedoch ebenfalls nicht dem tatsächlichen: Einkommen des Bf. entsprach, ergeben habe.

b) weiters sei der Bf. als „wirtschaftlicher Mitberechtigter“ eines in Liechtenstein ansässigen Unternehmens angesehen worden (siehe Seite 20 f der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009)

Hiefür liegen keine Beweisergebnisse vor und es seien die Angaben des Bf., die wahren wirtschaftlichen Eigentümer der P. Kreditanstalt nicht zu kennen, damit abgetan worden, dass er seiner Mitwirkungspflicht nicht entsprochen habe.

c) hinsichtlich der Beweiswürdigung seien Zitate aus der Rechtsprechung entnommen worden (siehe Seite 21 der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009), mit einer Beweiswürdigung, die die Überlegungen des Organwalters in nachvollziehbarer Weise darlegen würden, habe dies nichts zu tun, da die dortige „Beweiswürdigung“ weder nachvollziehbar noch einer Überprüfung zugänglich sei, sodass dies einer Scheinbegründung gleichkomme.

d) dem Bf. seien tatsächlich nicht erhaltene Provisionszahlungen zugerechnet worden (siehe Seite 22 der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009) - auch hiefür sei kein einziges Beweismittel vorgelegen und er habe mehrfach dargelegt, dass er keine

Provisionen erhalten würde, wofür er auch die Gründe genannt habe, jedoch seien auch diese - ohne nähere Prüfung - (sinngemäß) als „abenteuerlich“ abgetan worden.

e) weiters wurde ihm auch vorgeworfen, dass er dazu, dass die Konten der P. Kreditanstalt bei einer Lk in DEM geführt worden seien, nichts habe sagen können (siehe Seite 38 der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009) - daher sei es für den Bf., der wahrheitsgemäß hiezu keine Angaben machen konnte, auch dies erneut nachteilig“ ausgelegt worden, jedoch ohne, dass hiefür weitere Beweismittel vorgelegen wären.

f) überdies sei dem Bf., da er keine genauen Aufzeichnungen mehr zur Mittelherkunft von ca. 12 Mio. ATS aus dem Jahre 1988 (!) machen bzw. Kontosauszüge vorlegen konnte (siehe Seite 37 der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009) auch dies nachteilig ausgelegt worden. Die diesbezügliche Verantwortung, dass diese Mittel aus einem Verkauf seines Unternehmens in Südafrika stammten seien erneut negiert worden.

Weiters habe der Bf. diesbezüglich auch eine KontoNr. bekanntgegeben, damit die Abgabenbehörde weitere Erhebungen anstellen könne. Solche seien - zumindest auf Grund des Wissensstandes des Bf. - jedoch ebenfalls - wiederum zu seinem Nachteil – unterblieben.

g) weiters seien ungeklärte Beträge einfach den Einkünften zugeschlagen worden (siehe Seite 41 ff der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.10.2009) - dies sei - auch lt. hiezu ergangener Judikatur - unzulässig, vom damals zuständigen Referenten jedoch erfolgt, es liege hiefür keine sachliche Grundlage vor und es dokumentiere dies - im Zusammenhalt mit den obigen Punkten - ebenfalls, dass sich der abgelehnte Richter keinesfalls von objektiven Überlegungen leiten lassen würde. Als Beweise dafür führte der Bf. die Einsichtnahme in die Berufungsentscheidung des UFS vom 10.12.2009, die Einsichtnahme in das Erkenntnis des VwGH vom 27.2.2014. Zi. 2009/1 510212-9 und die Einsichtnahme in die Abhandlung SPECKNER, Zwischen Porze und Roßkarspitz - Der Vorfall vom 25. Juni 1967 in den österreichischen sicherheitsdienstlichen Akten an.

Da sich aus den obigen Überlegungen zeige, dass sich der nun abgelehnte Richter bereits bei der Erlassung der angefochtenen und zwischenzeitlich vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Entscheidung von unsachlichen, mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang zu bringenden, somit keinesfalls unparteiischen und auch unsachlichen Überlegungen leiten habe lassen, auch Verfahrensvorschriften negierte und die Verantwortung des Bf. sowie seine Beweisanbote und vorgelegten Beweismittel folglich einer offenbar bereits vorgefertigten Meinung des abgelehnten Richters und einer damit einhergehenden vorgreifenden Beweiswürdigung völlig unberücksichtigt geblieben seien, und obendrein auch keine entlastenden Angaben zu Gunsten des Bf. berücksichtigt und gewürdigt worden waren, bestehe daher der begründete Verdacht und auch die Besorgnis, dass sich der abgelehnte Richter auch im fortgesetzten Verfahren von nicht objektiven Überlegungen wird leiten lassen, sodass auch im fortgesetzten Verfahren dem Recht auf ein faires Verfahren zuwider gehandelt werden würde, und sich auch eine in weiterer Folge ergebende Entscheidung keinesfalls an objektiven Überlegungen und

Beweismitteln, sondern erneut ausschließlich an - durch nichts untermauerten und auch nicht mit der Lebenserfahrung in Einklang zu bringenden - Vermutung und Annahme des Organwalters orientieren würde, sodass die Unbefangenheit des Organwalters, die gegenständlich jedoch vorliege, keinesfalls gegeben sei und auch schon der Anschein der Voreingenommenheit ausreiche, um von einer Befangenheit des betreffenden Organwalters auszugehen.

Daher werde Herr Ri hiermit in Entsprechung des § 268 BAO auch wegen sonstiger Befangenheitsgründe iSd. § 76 Abs. 1 lit. c BAO abgelehnt und möge das Bundesfinanzgericht die Befangenheit des Herrn Ri im fortgesetzten Verfahren aussprechen und dessen Vertretung veranlassen.

A.6.2. Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 1.10.2014, RV/5101449/2014:

Mit dem Beschluss vom 1.10.2014 wurde der Antrag auf Ablehnung des Richters Ri. wegen Befangenheit im fortgesetzten Verfahren als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, dass wenn der Bf. behauptet, *„dass gegenständlich ein Fall der absoluten Befangenheit nach § 76 Abs. 1 lit d BAO vorliegt, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Unter Mitwirkung an der Erlassung des angefochtenen Bescheides iSd § 76 Abs. 1 lit d BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof (zB 24.2.1997, 94/17/0344) die Teilnahme an der Erzeugung des den förmlichen Verwaltungsakt darstellenden Spruches, nicht aber eine bloße Beteiligung an dem der Erlassung des Bescheides vorangegangenen Verfahren. Eine solche Mitwirkung liegt zB bei jenen Organwaltern vor, die den angefochtenen Bescheid ausgefertigt oder approbiert haben (vgl. Ritz, BAO⁵ § 76 Tz 7). Eine Mitwirkung bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide - Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2003, Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 1996 bis 2002 und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 - hat seitens des Einzelrichters nicht stattgefunden. Damit ist der Befangenheitsgrund iSd § 76 Abs. 1 lit d BAO nicht gegeben. Die vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates sind beim Bundesfinanzgericht nicht angefochten, sodass diesbezüglich kein Befangenheitsgrund vorliegen kann.*

2. Vorliegende sonstige Befangenheitsgründe gemäß § 76 Abs. 1 lit c BAO:

Der Bf. behauptet einen sonstigen Befangenheitsgrund, da in dem in weiterer Folge aufgehobenen Bescheid bereits ausreichende Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass Ri keinesfalls die auch für das gegenständliche Verfahren erforderliche Objektivität walten ließ bzw. walten lassen wird, Verfahrensvorschriften - wie auch der VwGH ausgesprochen hat - negiert hat und zu befürchten ist, dass dies auch im fortgesetzten Verfahren der Fall sein wird, sodass keine objektive Entscheidung und schon gar kein faires Verfahren zu erwarten ist, da zB aus nicht nachvollziehbaren Gründen Beweisanträge abgelehnt wurden.

Dem ist Folgendes entgegen zu halten: Zu den sonstigen Befangenheitsgründen führt Ritz in seinem Kommentar zur BAO aus: „Sonstige wichtige Gründe sind Umstände,

die es nach objektiver Prüfung und Beurteilung rechtfertigen, die Unbefangenheit des Organwalters in Zweifel zu ziehen (OGH 8.3.1984, 7 Ob 523/84, RZ 1984, 252), (siehe Ritz, BAO⁵, 5 76 Tz 8). Dabei genügt die Besorgnis, dass bei der Amtshandlung andere als rein sachliche Überlegungen eine Rolle spielen könnten (vgl. zB OGH 21.4.1998, 4 Ob 117/98d). Es reicht, dass der Anschein einer Voreingenommenheit entstehen könnte (vgl. zB OGH 24.5.1989, 9 Ob A 135, 136/89, JBI 1990, 122). Die Befangenheit ist nicht restriktiv auszulegen, sodass im Zweifelsfall Befangenheit anzunehmen sein wird (OGH 7.10.2003, 4 Ob 193/033, JBI 2004, 325).“

Laut Ritz (siehe BAO⁵, § 76 Tz 11) führen „bloß sachliche Differenzen“ nicht zur Befangenheit (zB Publikation einer Rechtsmeinung in Fachzeitschriften, OGH 18.4.1989, 4 Ob 36/89, RZ 1989, 282; 19.5.2005, 6 Ob 90/05m; glA zB Ballon, in Fasching, Kommentar², § 19 JN Tz 10; aM nur LGZ Wien 22.1.1993, 47 R 643/92 ua, EFSlg 72.758). Rechtswidrige Vorgangsweisen wie insbesondere die Verletzung von Verfahrensvorschriften begründen im Allgemeinen keine Befangenheit (vgl. jedoch OGH 21.4.1998, 4 Ob 117/98d; Ballon, in Fasching, Kommentar², § 19 JN Tz 9; Mayr, in Rechberger, ZPO³, § 19 JN Tz 6).

Prüft und beurteilt man die vom Bf. vorgebrachten Umstände objektiv, so gelangt man zum Ergebnis, dass Richter Ri als zuständiger Referent sich bei seiner Entscheidungsfindung ausschließlich von sachlichen Überlegungen leiten ließ:

In der Begründung der Berufungsentscheidung vom 22.10.2009 setzte er sich in den Punkten 3.1.1. bis 3.1.19. (Seite 58 bis 68) mit allen vom Bf. gestellten Beweisanträgen ausführlich auseinander und begründete ebenso ausführlich, warum seiner – wie aus seinen Ausführungen hervorgeht - ausschließlich rechtlichen Meinung nach, die Beweisanträge abzulehnen sind.

Es ist in keiner Weise erkennbar, dass der Richter voreingenommen gehandelt hätte. Vielmehr führt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.2.2014 beispielsweise zum Beweisantrag des Bf. bezüglich Wertpapierdepot klar aus, dass die Partei insoweit eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht trifft und es nicht Aufgabe der Behörde ist, Konto- oder Depotauszüge von der Bank zu beschaffen, sondern dass es vielmehr Aufgabe des Beschwerdeführers war, entsprechend vorzusorgen.

Der Gerichtshof erkennt jedoch eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin, dass der Richter das Ergebnis seiner Schätzung nicht dahingehend überprüft hat, ob die so festgestellten Bemessungsgrundlagen mit den Lebenserfahrungen übereinstimmen.

Er gelangt zu der Feststellung, dass die Schätzung in folgenden Punkten nicht schlüssig ist:

„Da die Zahlungen bereits Anfang März 1996 erfolgten, wäre davon auszugehen, dass das entsprechende Vermögen bereits in den Monaten Jänner und Februar 1996 zugeflossen sei (dass es sich bei den Zahlungen allenfalls um kreditfinanzierte Vorgriffe auf die noch im Laufe des Jahres zu erzielenden Einnahmen handeln würde, wird nicht geltend

gemacht). Dass aber (aus einer idR bar entlohten Betätigung) bereits in zwei Monaten Einnahmen in einer derartigen Höhe (S 1,45 Mio.) erzielt worden seien, bedürfte - unter dem Blickwinkel des Übereinstimmens mit der Lebenserfahrung - näherer Begründung. Weiters ist zu berücksichtigen, dass Vermögensstransaktionen, aus denen die belangte Behörde den Vermögenszuwachs ableitet, nicht für alle Jahre des Streitzeitraumes vorliegen. Insbesondere für das Jahr 2000 und (zum Teil) für das Jahr 2001 ermittelte die belangte Behörde die Erlöse ausgehend von den Vorjahren mit einem Durchschnittswert. Ein derartiges Vorgehen wäre aber - als Vermögenszuwachsrechnung - nur dann zulässig, würde man annehmen, dass insoweit ein weiterer Vermögenszuwachs vorläge, der nicht bereits durch die festgestellten Vermögensstransaktionen abgebildet wäre. Dass ein derartiger - weiterer - Vermögenszuwachs vorliege, wird aber von der belangten Behörde nicht dargelegt. Auch insoweit erweist sich daher die Schätzung nicht als schlüssig.

Weiters wird die belangte Behörde zu klären haben, ob bei der Hausdurchsuchung am 27. Oktober 2003 Bargeld in Höhe von 167.200 EUR oder lediglich von 167.200 S in Euro-Scheinen vorgefunden wurde."

Daneben wies der Gerichtshof auch darauf hin, dass das Vorbringen des Beschwerdeführers - Einnahmen in einer Höhe, wie sie im Rahmen der Prüfung, im erstinstanzlichen Bescheid aber auch im Berufungsverfahren von der Behörde angenommen worden sei, seien im Hinblick auf seine räumlichen, zeitlichen und gesundheitlichen Einschränkungen nicht erzielbar - nur mit dem Hinweis, diese Einwendungen „hätten in den Hintergrund zu treten“, behandelt wurde. Entsprechend des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes hätte die belangte Behörde auch aufgrund dieses Vorbringens prüfen müssen, ob die Höhe der von ihr geschätzten Einnahmen mit der Lebenserfahrung in Übereinstimmung gebracht werden könne:

"Dies umso mehr, als diese Einwendungen auch Auswirkungen darauf haben, ob überhaupt von einem Vermögenszuwachs im Streitzeitraum auszugehen ist. Hiezu hätte die belangte Behörde, die eine weitere Einkunftsquelle als nicht erweislich angesehen hat, insbesondere abzuwägen gehabt, ob es überwiegend wahrscheinlich war, dass das unstrittig vorhandene Vermögen erst im Beurteilungszeitraum aus der von ihr festgestellten Tätigkeit stammen konnte oder dieses entsprechend dem - wenn auch nicht belegten - Vorbringen des Beschwerdeführers aus früheren Zeiträumen stammte."

Ein Ausfluss des Rechtsstaates ist, dass das Bundesfinanzgericht und damit der entscheidende Richter, an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gebunden ist. Diese Tatsache bewirkt, dass durch die Entscheidung des Gerichtshofes dem im fortgesetzten Verfahren zuständigen Richter für das Verfahren die weitere Vorgehensweise - sowohl in der Frage nach dem Zeitpunkt des Vermögenszuwachses als auch zum Thema Schlüssigkeit der Schätzung - vorgegeben ist.

Würde man der Mutmaßung des Bf. der Richter werde auch im fortgesetzten Verfahren die erforderliche Objektivität nicht walten lassen, folgen, würde damit dem Richter unterstellt werden, dass er dem rechtsstaatlichen Prinzip mutwillig zuwider handelt.

Dafür gibt es - wie bereits ausführlich begründet - keinerlei Anhaltspunkt.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass der Einzelrichter zum Bf. in keinerlei persönlicher Beziehung steht; dies wird im Übrigen auch von diesem nicht behauptet (siehe dazu Ritz, BAO⁵, § 76, Tz 9).

Der Antrag des Bf., den für das fortgesetzte Verfahren zuständigen Einzelrichter für befangen zu erklären, war somit abzuweisen. “

A.6.3. Beweisanträge des Bf.

Am 15.12.2014 stellte der Bf. folgende Beweisanträge:

1. Zum Beweis dafür, dass der Bf. seit der Bundesheerzeit an einer Lendenwirbeldeformation leide, die es ihm nicht ermöglicht hätte, die ihm seitens der Abgabenbehörde unterstellten 40 Patienten pro Tag zu behandeln, wird die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- ZV Herr Dr. med. Erich ES, HStr.
- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens
- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens (zur Frage, wie viele Patienten von einem Chiropraktiker in 4,5 Std. behandelt werden können sowie wie viele Patienten von einem Chiropraktiker mit einer Lendenwirbelsäulendeformation, einem Wirbelsäulenschaden sowie einer Herzmuskelentzündung behandelt werden können)
- Einsichtnahme in den bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008
- Einsichtnahme in die bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.200

2. Zum Beweis dafür, dass der Bf. im Jahre 1991 einen Verkehrsunfall erlitten habe, bei dem es zu einer Wirbelkörperkantenabsprengung bei Thorax 11 links gekommen sei, zusätzlich dazu noch eine starke Überdehnung des Rückengelenkes Thorax 11 links eintrat, sich sodann auch eine röntgenologisch nachweisbare Spangenbildung Thorax 10/Thorax 11 links entwickelte, die auch aus den im Jahre 2005 angefertigten Röntgenbildern ersichtlich sei und der Bf. auf Grund einer solchen Verletzung keinesfalls 40 Patienten pro Tag, wie dies die Abgabenbehörde in dem angefochtenen Bescheid annahm, behandeln hätte können, wird die Einholung bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- ZV Herr Dr. med. Erich ES, HStr.
- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens
- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens
- Einsichtnahme in die bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005

- Einsichtnahme in den bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008

3. Weiters werde zum Beweis dafür, dass beim Bf. im Februar 2013 eine schwere Herzmuskelentzündung festgestellt worden sei und er auch aus diesem Grunde ab 2003 nur mehr sehr wenige Patienten behandeln habe können, dies auch mit seinen Kalenderaufzeichnungen überein stimmen würde, er wegen der Herzmuskelentzündung auch selbst bei Herrn Dr. ES, A, in Behandlung gestanden sei und es sich bei einer Herzmuskelentzündung um eine schwere Erkrankung gehandelt habe, die in den meisten Fällen tödlich oder mit einer Herztransplantation endet, der Bf. daher im Juli und August 2003 aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr arbeiten konnte, die Einsichtnahme bzw. die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- ZV Herr Dr. med. Erich ES, HStr.
- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens
- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens
- Einsichtnahme in die bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005
- Einsichtnahme in den bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008
- Einsichtnahme in die bereits vorliegenden Röntgenbilder

4. Zum Beweis dafür, dass sich die ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten des Bf. in einem sehr alten Haus in HS, befanden habe, das im Erdgeschoß über einen kleinen Flur, ein kleines Wohnzimmer, ein kleines Behandlungszimmer und eine Küche verfügt habe, sich daher in kurzen Abständen weder im Flur noch im ehemaligen Wohnzimmer (späteres Wartezimmer) bis zu 20 Personen oder mehr aufhalten hätten können, sondern zB im Wartezimmer nur maximal 4 Personen Platz fanden und am Gang allenfalls noch maximal 3 Personen warten hätten können, und schon hiedurch widerlegt sei, dass der Bf. pro Tag und in 4,5 Std. 40 Personen behandeln hätte können, da diese schon aus Platzgründen nicht therapiert hätten werden können, wobei ihm dies auch aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen wäre, wird die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- Vornahme eines Lokalaugenscheins in den vom Erdgeschoß des Hauses HS, umfassten Räumlichkeiten

5. Weiters werde zum Beweis dafür, dass auf dem Wertpapierdepot Nr. x bei der Se Linz, nun EB AG, im Jahre 1988 Ersparnisse vom ATS 12 Millionen erlangen (Kennwort: die ersten oder letzten vier Nummern des Depots somit o, p oder q), sodass sich durch Einholung einer diesbezüglichen Depotauskunft durch die Abgabenbehörde auch die Mittelherkunft nachweisen ließe, die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- Beischaffung der Depotauszüge zu Depot-Schein Nr. x der (vormals) Se Linz, nun EB AG (EB AG, Rechtsbüro, Herr Mag. Bb.) aus dem Jahre 1988

6. Weiters werde zum Beweis dafür, dass

- der Bf. im Jahre 2003 über ein Depot bei der BG, B., Filiale Tr, im Gegenwert von € 73.954,56 verfügte,
- er in den Jahren 2001 und 2002 Wertpapiere veräußerte und neue erwarb,
- er auch bei der H zur Depot Nr. r ein Wertpapierdepot mit einem Einlagenstand zum 31.10.2003 von € 47.494,00 hatte,
- er seine Ersparnisse in weiterer Folge bei der Bank veranlagte und es auch möglich war, von den Erträgen (Zinserträge, Dividenden von Aktien) seinen Lebensunterhalt zu bestreiten,
- die seitens der Abgabenbehörde des Bf. fälschlicherweise als „Umsatz“ in die Berechnungen ab dem Jahre 1996 aufgenommenen Beträge aus seinen Ersparnissen und somit nicht seiner Tätigkeit als Chiropraktiker stammten, weiters aus der Tätigkeit als Chiropraktiker, die er alleine und ohne jegliche Mitarbeiter und überdies in einem eingeschränkten Stundenmaß ausübte, keinesfalls ein Jahresumsatz von ATS 2,89 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1996 betreffend) bzw. ATS 1,10 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1997 betreffend), etc. erzielt werden konnte, da der Bf. seine Praxis erst im Jahre 1994 eröffnete, er keine Werbemaßnahmen undgl. Getätigt hatte, daher seine chiropraktische Tätigkeit erst durch Mundpropaganda bekannt wurde und somit die von der Abgabenbehörde errechneten Umsätze nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten in Einklang zu bringen sind, sondern die vom Bf. in den jeweiligen Jahren erklärten Umsätze den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, er daher keine darüber hinausgehenden Umsätze und schon gar keine bis zu 10-fach höhere Umsätze ins Verdienen bringen konnte, und ihm dies auch gesundheitlich nicht möglich wäre, die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:
- ergänzende Einvernahme des Bf.
- Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge, etc. insbesondere Einsichtnahme in die Depot-Kontoauszüge der BG Aktiengesellschaft zu Konto-Nr. t (Zeitraum 2001 bis 2003), der OL Aktiengesellschaft zur Depotnummer i (Zeitraum 2003), der Bank-Bank M. zu Konto-Nr. (Zeitraum 1999 bis 2003) sowie in die Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapier-Depots Nr. y und in die Aufstellungen/Belege der Bank Bank M..

7. Zum Beweis dafür, dass die Betriebsausgaben des Bf. in den inkriminierten Zeiträumen viel höher als die seitens der Abgabenbehörde ausgemittelten 12% gewesen seien, sodass die tatsächlichen Ausgaben, die der Abgabenbehörde auch aus den ihr vorliegenden Unterlagen bekannt seien, und nicht 12 % für Steuerbemessungszwecke

heranzuziehen gewesen wären, wird die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Berufungswerbers
- Vorliegende Buchhaltungsunterlagen
- Beischaffung des Aktes GZ St der Staatsanwaltschaft Wels

8. Weiters werde zum Beweis dafür, dass die Verantwortung des Bf. hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit (Busse) sowie der Fa. T. 2 korrekt sei, der Bf. diesbezüglich keine Provisionszahlungen und auch keine wie auch immer gearteten, sonstigen Leistungen hieraus erhalten habe, die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- ZV Herr George Y, p.A. Fa. T. 2 JSC, L, pr. 151, Russland
- ZV Herr Dipl. Kfm. Gilbert Fb., Adresse1, Deutschland

9. Überdies werde zum Beweis dafür, dass die Verantwortung des Bf. hinsichtlich seiner Vergangenheit auch in den italienischen Medien nachvollzogen werden kann, daher keinesfalls „abenteuerlich“ sei, wie dies von der Abgabenbehörde angenommen wurde, sondern den Tatsachen entspreche, diesbezüglich auch eine zeitgeschichtliche Abhandlung, erstellt von Hubert SPECKNER mit dem Titel „Zwischen Porze und Roßkarspitze....“ Der „Vorfall“ vom 25.6.1967 in den österreichischen und sicherheitsdienstlichen Akten existiert, der Bf. in diesem Werk auch 70-mal erwähnt werde, sodass sich bei Studium der Zeitgeschichte seine Verantwortung nachprüfen und keinesfalls als „abenteuerlich“ abzutun gewesen wäre, die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Einsichtnahme in einen Medienbericht vom 3.8.2007 (Begnadigung durch Präs. N), in welchem der Bf. namentlich erwähnt wurde,
- Einsichtnahme in die zeitgeschichtliche Abhandlung Hubert SPECKNER, Zwischen Porze und Roßkarspitz... – der „Vorfall“ vom 25.6.1967 in den österreichischen sicherheitsdienstlichen Akten.

10. Weiters werde zum Beweis dafür, dass der Bf. im Jahre 1999 Wertpapiere im Gegenwert von € 116.438,48, im Jahre 2000 Wertpapiere im Gegenwert von € 24.268,96 kaufte, per 31.12. 1999 auf seinem Depot-Nr. y bei der Bank Wertpapiere im Gegenwert von € 151.213,00 erlagen, die Erträge hieraus € 4.360,37 betragen haben, per 29.12.2000 auf dem erwähnten Depot Wertpapiere im Gegenwert von € 155.248,00 erlagen, die Erträge € 5.430,00 betragen haben und sich der Gegenwert auf dem Depot per 31.12.2001 erliegenden Wertpapiere auf € 158.014,60, die diesbezüglichen Erträge auf € 5.437,50, beliefen haben, und die hierfür erforderliche Barschaft auf den Ersparnissen meines Mandanten stammte und derartige Beträge mit chiropraktischen Leistungen niemals erzielt werden können, die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Der Abgabenbehörde bereits vorliegende Wertpapierkaufabrechnungen je vom 3.5.1999, 14.5.1999, 21.7.1999, 17.8.1999, 1.12.1999, 29.11.2000, 9.1.2002, sowie der Auszüge per 31.12.1999, 29.12.2000, 31.12.2001 zu Depot-Nr. y der Bank
- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens
- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens

11. Ferner werde zum Beweis dafür, dass chiropraktische Tätigkeiten auch für den Chiropraktiker selbst äußerst Energie bzw. Kräfte raubend und somit sehr anstrengend seien, daher nur wenige Patienten pro Tag und nicht mehr als 3 Patienten im Durchschnitt pro Tag behandelt werden können, die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens
- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens
- Einsichtnahme in einen Auszug Kurt LANGBEIN, Weißbuch Heilung, wenn die moderne Medizin nichts mehr tun kann.

A.6.3. Beschluss vom 08.01.2015 über die Zeugeneinvernahme

Am 8.1.2015 erging der Beschluss des BFG auf schriftliche Einvernahme der Zeugin 1, welche zur Frage, ob bei der Hausdurchsuchung am 27. Oktober 2003 Bargeld in Höhe von 167.200 EUR oder lediglich von 167.200 S in Euro-Scheinen vorgefunden wurde, Stellung nehmen sollte.

A.6.4. Stellungnahme der Zeugin 1

In der Stellungnahme der Zeugin 1 vom 19.01.2015 führte diese an, dass sie nach Rückfrage zwei weiterer STEUFA-Bediensteten, die ebenfalls am 27.10.2003 am Einsatzort waren, nämlich Peter D. und der zuständige Fallbearbeiter Friedrich R., kann nochmals angegeben werden, dass es sich bei dem vorgefundenen Bargeld in Höhe von € 167.200,-- um Euro gehandelt hat. Dies wurde auch in der Niederschrift vom 27.10.2003 dezidiert angeführt und auch der Bf. hatte dies in seiner Ersteinvernahme am 27.10.2003 selbst angegeben.

B) Beweiswürdigung

B.1. Zu den Beweisanträgen

B.1.1. Der Bf. leide seit der Bundesheerzeit an einer Lendenwirbeldeformation.

Zum Beweis dafür, dass der Bf. seit der Bundesheerzeit an einer Lendenwirbeldeformation leide, die es ihm nicht ermöglicht hätte, die ihm seitens der Abgabenbehörde unterstellten 40 Patienten pro Tag zu behandeln, wurde die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

Abgesehen davon, dass das Vorliegen der vom Bf. vorgebrachten Erkrankung als richtig anerkannt wird, ist zu den einzelnen Beweisanträgen festzustellen:

B.1.1.1. Ergänzende Einvernahme des Bf.:

Im Abgabungsverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.1.2. ZV Herr Dr. med. Erich ES, HStr.:

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24.1.1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem unterliegt ein Arzt der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht, von der der Bf. diesen erst entbinden müsste. Wird ein Beweisantrag gestellt, der auf Grund bestehender Verschwiegenheitspflichten nicht geeignet ist, liegt eine Verfahrensverschleppung vor.

Von der Einholung des beantragten Beweises wird Abstand genommen.

B.1.1.3. Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens:

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24.1.1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.1.4. Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens:

Diese Beweisaufnahme wurde zur Frage beantragt, wie viele Patienten von einem Chiropraktiker in 4,5 Std. behandelt werden können sowie wie viele Patienten von einem Chiropraktiker mit einer Lendenwirbelsäulendeformation, einem Wirbelsäulenschaden sowie einer Herzmuskelentzündung behandelt werden können.

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24.1.1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.1.5. Einsichtnahme in den bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008:

Die Unterlagen sind im Akt vorhanden und werden zur Kenntnis genommen.

B.1.1.6. Einsichtnahme in die bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005:

Die Unterlagen sind im Akt vorhanden und werden zur Kenntnis genommen.

B.1.2. Der Bf. habe im Jahre 1991 einen Verkehrsunfall erlitten:

Zum Beweis der Bf. habe im Jahre 1991 einen Verkehrsunfall erlitten, bei dem es zu einer Wirbelkörperkantenabspaltung bei Thorax 11 links gekommen sei, zusätzlich dazu noch eine starke Überdehnung des Rückengelenkes Thorax 11 links eintrat, sich sodann auch eine röntgenologisch nachweisbare Spangenbildung Thorax 10/Thorax 11 links entwickelte, die auch aus den im Jahre 2005 angefertigten Röntgenbildern ersichtlich sei und der Bf. auf Grund einer solchen Verletzung keinesfalls 40 Patienten pro Tag, wie dies die Abgabenbehörde in dem angefochtenen Bescheid annahm, behandeln hätte können, wird die Einholung bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

Abgesehen davon, dass das Vorliegen der vom Bf. vorgebrachten Erkrankung als richtig anerkannt wird, ist zu den einzelnen Beweisanträgen festzustellen:

B.1.2.1. Ergänzende Einvernahme des Bf.:

Im Abgabungsverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31. 3. 2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.2.2. ZV Herr Dr. med. Erich ES, HStr.:

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24.1.1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem unterliegt ein Arzt der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht, von der der Bf. diesen erst entbinden müsste. Wird ein Beweisantrag gestellt, der auf Grund bestehender Verschwiegenheitspflichten nicht geeignet ist, liegt eine Verfahrensverschleppung vor.

Von der Einholung des beantragten Beweises wird Abstand genommen.

B.1.2.3. Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens:

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24.1.1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.2.4. Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens:

Diese Beweisaufnahme wurde zur Frage beantragt, wie viele Patienten von einem Chiropraktiker in 4,5 Std. behandelt werden können sowie wie viele Patienten von einem Chiropraktiker mit einer Lendenwirbelsäulendeformation, einem Wirbelsäulenschaden sowie einer Herzmuskelentzündung behandelt werden können.

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.2.5. Einsichtnahme in den bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008:

Die Unterlagen sind im Akt vorhanden und werden zur Kenntnis genommen.

B.1.2.6. Einsichtnahme in die bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005:

Die Unterlagen sind im Akt vorhanden und werden zur Kenntnis genommen.

B.1.3. Der Bf. hätte im Februar 2013 eine schwere Herzmuskelentzündung gehabt:

Zum Beweis dafür, dass beim Bf. im Februar 2013 eine schwere Herzmuskelentzündung festgestellt worden sei und er auch aus diesem Grunde ab 2003 nur mehr sehr wenige Patienten behandeln habe können, dies auch mit seinen Kalenderaufzeichnungen übereinstimmen würde, er wegen der Herzmuskelentzündung auch selbst bei Herrn Dr. ES, A, in Behandlung gestanden sei und es sich bei einer Herzmuskelentzündung um eine schwere Erkrankung gehandelt habe, die in den meisten Fällen tödlich oder mit einer Herztransplantation ende, der Bf. daher im Juli und August 2003 aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr arbeiten konnte, wurde die Einsichtnahme bzw. die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Ergänzende Einvernahme des Bf.
- ZV Herr Dr. med. Erich ES, HStr.
- Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens

- Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens
- Einsichtnahme in die bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005
- Einsichtnahme in den bereits mit Schriftsatz vom 29.9.2009 vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008
- Einsichtnahme in die bereits vorliegenden Röntgenbilder

Beschwerdegegenständlich sind die Jahre 1996 bis 2002. Der Beweisantrag, der sich auf das Jahr 2003 bezieht, ist daher unerheblich.

B.1.4. Zu den ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten des Bf.:

Zum Beweis dafür, dass sich die ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten des Bf. in einem sehr alten Haus in HS, befunden habe, das im Erdgeschoß über einen kleinen Flur, ein kleines Wohnzimmer, ein kleines Behandlungszimmer und eine Küche verfügt habe, sich daher in kurzen Abständen weder im Flur noch im ehemaligen Wohnzimmer (späteres Wartezimmer) bis zu 20 Personen oder mehr aufhalten hätten können, sondern zB im Wartezimmer nur maximal 4 Personen Platz fanden und am Gang allenfalls noch maximal 3 Personen warten hätten können, und schon hiedurch widerlegt sei, dass der Bf. pro Tag und in 4,5 Std. 40 Personen behandeln hätte können, da diese schon aus Platzgründen nicht therapiert hätten werden können, wobei ihm dies auch aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen wäre, wird die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.4.1. Ergänzende Einvernahme des Bf.:

Im Abgabungsverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31. 3. 2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.4.2. Vornahme eines Lokalaugenscheins in den vom Erdgeschoß des Hauses HS, umfassten Räumlichkeiten

Im Abgabungsverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31. 3. 2011, 2009/15/0199).

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Im

Übrigen hätte der Bf. etwa durch Vorlage eines Bauplanes, gegenüber dem Gericht seine Behauptungen beweisen können. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen.

Der Beweisantrag wird daher abgelehnt.

B.1.5. Einholung einer diesbezüglichen Depotauskunft

Zum Beweis dafür, dass auf dem Wertpapierdepot Nr. x bei der Se Linz, nun EB AG, im Jahre 1988 Ersparnisse vom ATS 12 Millionen erlangen (Kennwort: die ersten oder letzten vier Nummern des Depots somit o, p oder q), sodass sich durch Einholung einer diesbezüglichen Depotauskunft durch die Abgabenbehörde auch die Mittelherkunft nachweisen ließe, wurde die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.5.1. Ergänzende Einvernahme des Bf.:

Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.5.2. Beischaffung der Depotauszüge zu Depot-Schein Nr. x der (vormals) Se Linz, nun EB AG (EB AG, Rechtsbüro, Herr Mag. Bb.) aus dem Jahre 1988:

Den Bf. traf insoweit eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht. Es war daher nicht Aufgabe der Behörde, insoweit Konto- oder Depotauszüge von der Bank zu beschaffen, es war vielmehr Aufgabe des Bf.s, entsprechend vorzusorgen (also nicht - wie von ihm vorgebracht - die Unterlagen zu entsorgen; auch war es an ihm gelegen, das Lösungswort in einer Weise festzuhalten, dass er es in der Folge bekannt geben könnte) und die entsprechenden, sein Vorbringen belegenden Urkunden der Behörde vorzulegen. (vgl. VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212).

Der Beweisantrag wird daher abgelehnt.

B.1.6. Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge

Zum Beweis dafür, dass

- der Bf. im Jahre 2003 über ein Depot bei der BG, B., Filiale Tr, im Gegenwert von € 73.954,56 verfügte,
- er in den Jahren 2001 und 2002 Wertpapiere veräußerte und neue erwarb,
- er auch bei der H zur Depot Nr. r ein Wertpapierdepot mit einem Einlagenstand zum 31.10.2003 von € 47.494,00 hatte,
- er seine Ersparnisse in weiterer Folge bei der Bank veranlagte und es auch möglich war, von den Erträgen (Zinserträge, Dividenden von Aktien) seinen Lebensunterhalt zu bestreiten,

- die seitens der Abgabenbehörde des Bf. fälschlicherweise als „Umsatz“ in die Berechnungen ab dem Jahre 1996 aufgenommenen Beträge aus seinen Ersparnissen und somit nicht seiner Tätigkeit als Chiropraktiker stammten, weiters aus der Tätigkeit als Chiropraktiker, die er alleine und ohne jegliche Mitarbeiter und überdies in einem eingeschränkten Stundenmaß ausübte, keinesfalls ein Jahresumsatz von ATS 2,89 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1996 betreffend) bzw. ATS 1,10 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1997 betreffend), etc. erzielt werden konnte, da der Bf. seine Praxis erst im Jahre 1994 eröffnete, er keine Werbemaßnahmen udgl. getätigt hatte, daher seine chiropraktische Tätigkeit erst durch Mundpropaganda bekannt wurde und somit die von der Abgabenbehörde errechneten Umsätze nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten in Einklang zu bringen sind, sondern die vom Bf. in den jeweiligen Jahren erklärten Umsätze den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, er daher keine darüber hinausgehenden Umsätze und schon gar keine bis zu 10-fach höhere Umsätze ins Verdienen bringen konnte, und ihm dies auch gesundheitlich nicht möglich wäre, die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.6.1. Ergänzende Einvernahme des Bf.:

Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.6.2. Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge, etc. insbesondere Einsichtnahme in die Depot-Kontoauszüge der BG Aktiengesellschaft zu Konto-Nr. t (Zeitraum 2001 bis 2003), der OL Aktiengesellschaft zur Depotnummer i (Zeitraum 2003), der Bank-Bank M. zu Konto-Nr. (Zeitraum 1999 bis 2003) sowie in die Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapier-Depots Nr. y und in die Aufstellungen/Belege der Bank Bank M..:

Die Unterlagen sind aktenkundig und werden zur Kenntnis genommen.

B.1.7. Zu den Betriebsausgaben.:

Zum Beweis dafür, dass die Betriebsausgaben des Bf. in den inkriminierten Zeiträumen viel höher als die seitens der Abgabenbehörde ausgemittelten 12% gewesen seien, sodass die tatsächlichen Ausgaben, die der Abgabenbehörde auch aus den ihr vorliegenden Unterlagen bekannt seien, und nicht 12 % für Steuerbemessungszwecke heranzuziehen gewesen wären, wird die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.7.1 Ergänzende Einvernahme des Beschwerdeführers:

Im Abgabungsverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31. 3. 2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.7.2. Vorliegende Buchhaltungsunterlagen:

Die Behauptung, dass eine Buchhaltung vorliegen sollte, wurde erstmals im gegenständlichen Verfahren vorgebracht. Die belangte Behörde hat im Zuge der Vernehmung des Bf. am 27. 10. 2003 festgestellt, dieser hätte angegeben, dass er nicht ausschließen könne, nicht die gesamten Einkünfte in seine Steuererklärung aufgenommen zu haben. Dabei dürfte es sich aber im einkommensstärksten Jahr 2002 lediglich um eine Gesamtsumme in Höhe von ATS 50.000,00 handeln, in den Vorjahren dürfte es sich um wesentlich geringere "Schwarzumsätze" handeln. Der Bf. hätte weiters zu Protokoll gegeben, dass er keine Ausgaben (wie z.B. Miete, Fahrtkosten, Betriebskosten) in Abzug brachte aber im Gegenzug dafür in etwa diesen Betrag "schwarz" vereinnahmte.

Die Aufzeichnungen über einen Großteil der Einnahmen seien in Form eines Tischkalenders geführt worden. Diesbezügliche Aufstellungen hätte der Bf. dem Finanzamt zu den jeweiligen Steuererklärungen vorgelegt. Aufzeichnungen über Ausgaben seien bis inklusive 1997 nicht geführt worden, da der Bf. bis dahin keine Ausgaben in Abzug gebracht hätte. Ab dem Jahr 1998 seien Ausgaben (Sozialversicherung, Wirtschaftskammer, Haftpflichtversicherung) geltend gemacht worden, die teilweise belegt wurden.

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.7.3. Beischaffung des Aktes GZ St der Staatsanwaltschaft Wels:

Was mit der Beischaffung des Aktes der Staatsanwaltschaft bezweckt werden soll, hat der Bf. nicht erhellt. Dem Vorbringen, die Betriebsausgaben des Bf. in den inkriminierten Zeiträumen seien viel höher als die seitens der Abgabenbehörde ausgemittelten 12% gewesen, ist entgegenzuhalten, dass ein solcher Antrag - mangels einer konkreten Behauptung des Vertreters über die tatsächliche Höhe der Ausgaben - auf einen Erkundungsbeweis hinausliefe. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen ist die Behörde nicht gehalten (vgl. VwGH 24.9.2002, 2000/14/0081).

Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.8. Zur Verantwortung des Bf. hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit (Busse) sowie der Fa. T. 2:

Weiters werde zum Beweis dafür, dass die Verantwortung des Bf. hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit (Busse) sowie der Fa. T. 2 korrekt sei, der Bf. diesbezüglich keine Provisionszahlungen und auch keine wie auch immer gearteten, sonstigen Leistungen hieraus erhalten habe, die Einholung der nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.8.1 Ergänzende Einvernahme des Beschwerdeführers:

Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31. 3. 2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

Von der Einvernahme des Bf. wird daher Abstand genommen.

B.1.8.2. ZV Herr George Y, p.A. Fa. T. 2 JSC, L, pr. 151, Russland:

Wird ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotene Zeugeneinvernahme erwiesen werden sollen, nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010). So hat ein nach § 183 Abs. 3 BAO beachtlicher Beweisantrag ein ausreichend präzisiertes Beweisthema anzugeben (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Bei dem vom Beschwerdeführer bekannt gegebenen Zeugen handelt es sich um eine im Ausland lebende Person und es ist Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144; VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0190).

Zudem wird angemerkt, dass der Beschwerdeführer die Einvernahme des Zeugen zum Beweis der Richtigkeit seiner Verantwortung beantragt hat. Damit ist aber ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Zeugeneinvernahmen hätten erwiesen werden sollen, nicht genannt worden, weshalb die belangte Behörde zu den solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahmen auch deswegen nicht verpflichtet war (vgl. VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144, VwGH 6. 7. 2006, 2003/15/0128, mwN). Insoweit stellt die Abstandnahme von den beantragten Zeugeneinvernahmen auch keine vorgreifende Beweiswürdigung dar.

Zudem liegt Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.8.3. ZV Herr Dipl. Kfm. Gilbert Fb., Adresse1 , Deutschland

Wird ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotene Zeugeneinvernahme erwiesen werden sollen, nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010). So hat ein nach § 183 Abs. 3 BAO beachtlicher Beweisantrag ein ausreichend präzisiertes Beweisthema anzugeben (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Bei dem vom Beschwerdeführer bekannt gegebenen Zeugen handelt es sich um im Ausland lebende Person und es ist Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190).

Zudem wird angemerkt, dass der Beschwerdeführer die Einvernahme des Zeugen zum Beweis der Richtigkeit seiner Verantwortung beantragt hat. Damit ist aber ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Zeugeneinvernahmen hätten erwiesen werden sollen, nicht genannt worden, weshalb die belangte Behörde zu den solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahmen auch deswegen nicht verpflichtet war (vgl. VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144, VwGH 6.7.2006, 2003/15/0128, mwN). Insoweit stellt die Abstandnahme von den beantragten Zeugeneinvernahmen auch keine vorgeifende Beweiswürdigung dar.

Zudem liegt Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.9. Beweisantrag zur Verantwortung des Bf. hinsichtlich seiner Vergangenheit

Überdies wurde zum Beweis dafür, dass die Verantwortung des Bf. hinsichtlich seiner Vergangenheit auch in den italienischen Medien nachvollzogen werden kann, daher keinesfalls „abenteuerlich“ sei, wie dies von der Abgabenbehörde angenommen wurde, sondern den Tatsachen entspreche, diesbezüglich auch eine zeitgeschichtliche Abhandlung, erstellt von Hubert SPECKNER mit dem Titel „Zwischen Porze und Roßkarspitze....“ Der „Vorfall“ vom 25.6.1967 in den österreichischen und sicherheitsdienstlichen Akten existiert, der Bf. in diesem Werk auch 70-mal erwähnt werde, sodass sich bei Studium der Zeitgeschichte seine Verantwortung nachprüfen und keinesfalls als „abenteuerlich“ abzutun gewesen wäre, die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

- Einsichtnahme in einen Medienbericht vom 3.8.2007 (Begnadigung durch Präs. N), in welchem der Bf. namentlich erwähnt wurde,

- Einsichtnahme in die zeitgeschichtliche Abhandlung Hubert SPECKNER, Zwischen Porze und Roßkarspitz... – der „Vorfall“ vom 25.6.1967 in den österreichischen sicherheitsdienstlichen Akten.

Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn diese schon nicht selbst erheblich (sachverhaltserheblich) ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche (sachverhaltserhebliche) Tatsache zu gewinnen (VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220). Beweise bei einem nur unbestimmten Vorbringen müssen nicht aufgenommen werden (VwGH 24.10.2001, 2000/17/0009).

Die Erheblichkeit des Beweisantrages ist nicht ersichtlich, sodass der Beweisantrag abzuweisen ist.

B.1.10. Kauf von Wertpapieren

Zum Beweis, dass die für den Wertpapierankauf erforderliche Barschaft aus den Ersparnissen stammte und derartige Beträge mit chiropraktischen Leistungen niemals erzielt werden können, die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.10.1. Einsichtnahme in bereits vorliegende Wertpapierkaufabrechnungen je vom 3.5.1999, 14.5.1999, 21.7.1999, 17.8.1999, 1.12.1999, 29.11.2000, 9.1.2002, sowie der Auszüge per 31.12.1999, 29.12.2000, 31.12.2001 zu Depot-Nr. y der Bank.

Die Unterlagen werden zur Kenntnis genommen.

B.1.10.2. Ergänzende Einvernahme des Bf.

Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

B.1.10.3. Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen

Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.10.4. Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.11. Zu chiropraktischen Tätigkeiten:

Zum Beweis dafür, dass chiropraktische Tätigkeiten auch für den Chiropraktiker selbst äußerst Energie bzw. Kräfte raubend und somit sehr anstrengend seien, daher nur wenige Patienten pro Tag und nicht mehr als 3 Patienten im Durchschnitt pro Tag behandelt werden können, wurde die Einholung der nachstehenden Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in die nachstehenden Beweismittel beantragt:

B.1.11.1.Ergänzende Einvernahme des Bf.

Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht (VwGH 31. 3. 2011, 2009/15/0199). Dem Bf. blieb es unbenommen seine Ausführungen schriftlich vorzubringen. Zudem hatte er im Verfahren ausreichend Gelegenheit aufklärend zur Feststellung des Sachverhaltes beizutragen.

B.1.11.2. Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.11.3. Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens

Verfahrensverschleppung iSd § 183 Abs. 3 BAO liegt vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0152).

Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, bereits während der Ermittlungen der Abgabenbehörde entsprechende Beweise zu seinen Behauptungen vorzulegen. Dies zu unterlassen, ist als Verfahrensverschleppung anzusehen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. nicht selbst ein entsprechendes Gutachten vorgelegt hat. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen.

B.1.11.4. Einsichtnahme in einen Auszug Kurt LANGBEIN, Weißbuch Heilung:

Der Auszug wurde zur Kenntnis genommen. Darin heißt es: "Mehr als drei Patienten am Tag sind es nie, für mehr reichen seine Energien nicht".

C . Rechtslage

C.1. Zum Verfahren

C.1.1. Allgemein

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

C.1.2. Zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung und zur Entscheidung durch den Senat

§ 272 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

"(1) Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so richtet sich das Verfahren, soweit gesetzlich nicht anderes angeordnet ist, nach den folgenden Bestimmungen.

(2) Die Entscheidung obliegt dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

(3) Ein Verlangen nach Abs. 2 Z 2 ist zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.

(4) Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2), von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 und von Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3) sowie die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1.

(5) Berichtigungen (§ 293, § 293a und § 293b) und Aufhebungen zur Klaglosstellung (§ 289) der vom Einzelrichter erlassenen Erkenntnisse und Beschlüsse obliegen dem Einzelrichter, wenn jedoch der Senat entschieden hat, dem Senat."

§ 274 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

"(1) Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

(2) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, so hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden,

1. wenn es der Senatsvorsitzende für erforderlich hält oder

2. wenn es der Senat auf Antrag eines Mitglieds beschließt.

(3) Der Senat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde

1. als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260),

2. als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist oder

3. wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

(4) Der Senatsvorsitzende hat den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung zu bestimmen. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

(5) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und 4 sowie § 273 Abs. 1, § 275 und § 277 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Senatsvorsitzenden dem Einzelrichter auferlegt bzw. eingeräumt."

C.1.3. Zur Verjährung

§ 207 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF. BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

"(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt."

§ 209a BAO idF. BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

"(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

(5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht."

§ 33 des Finanzstrafgesetzes idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"(1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

- a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder
- b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.
- (3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,
- a) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten,
- b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,
- c) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,
- d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,
- e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder
- f) wenn auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.
- (4) Der Abgabenhinterziehung macht sich ferner schuldig, wer vorsätzlich eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, daß er Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde, zu einem anderen als jenem Zweck verwendet, der für die Abgabenbegünstigung zur Bedingung gemacht war, und es unterläßt, dies der Abgabenbehörde vor der anderweitigen Verwendung anzuzeigen.
- (5) Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.
- (6) Betrifft die Abgabenhinterziehung eine Verbrauchsteuer, so ist auf Verfall nach Maßgabe des § 17 zu erkennen. Der Verfall umfaßt auch die Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen."

C.1.4. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 BAO idF BGBl I 2013/14 lautet:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen."

§ 303 BAO idF BGBl I 2013/14 lautet:

"Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist."

C.1.5. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen

§ 184 BAO 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."

D. Feststellung des Sachverhalts

D.1. Tätigkeit als Chiropraktiker

Unstrittig ist, dass der Bf. im Zeitraum von 1996 bis 2002 nach eigenen Angaben als "Chiropraktiker" für Entgelt tätig war. Die Chiropraktik ist eine alternativmedizinische Behandlungsmethode mit dem Ziel, die normale Beweglichkeit der Gelenke – besonders an der Wirbelsäule – wiederherzustellen (vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Chiropraktik>). Die Feststellungen der belangten Behörde in Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf. als Chiropraktiker (Punkt A.2.1.1.) sind jedenfalls dem Grunde nach schlüssig. Im Zuge der Vernehmung des Verdächtigen am 27. 10. 2003 hat der Bf. selbst angegeben, dass er nicht ausschließen könne, nicht die gesamten Einkünfte in seine Steuererklärung aufgenommen zu haben. Ordnungsgemäße Aufzeichnungen iSd § 163 BAO über den tatsächlichen Umfang der Tätigkeit liegen nicht vor. Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hierfür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0118). Dass derartige Aufzeichnungen nicht vorliegen, wurde von der belangten Behörde ausreichend dokumentiert.

Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit den Abgabepflichtigen nicht von seiner Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes (auch hinsichtlich einer Schätzung gemäß § 184 BAO) beizutragen (vgl. VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107). Zur Aufklärung des wahren Sachverhaltes, hat der Bf. kaum sachdienlich beigetragen. Einzig nachvollziehbar ist der Hinweis des Bf. seine eingeschränkte Leistungsfähigkeit auf Grund seiner gesundheitlichen Situation. Andererseits fehlen gänzlich schlüssige Aufzeichnungen über den tatsächlichen Umfang seiner Tätigkeit. Die Befugnis zur Schätzung allein beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Bei der Schätzung sollen abgabenrechtliche Sachverhalte mittels indirekter Beweisführung ermittelt werden (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 184 Anm 8). Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei,

doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 28.21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0201). Die jeder Schätzung immanente Ungenauigkeit muss die Partei, die zur Schätzung Anlass gegeben hat, hinnehmen (VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127).

Der Bf. hat keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen geführt und auch sonst nicht zur Aufklärung des Sachverhaltes beigetragen. Daher muss er es hinnehmen, wenn die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch eine Globalschätzung der belangten Behörde erfolgt ist. Dem Einwand der gesundheitlichen Beeinträchtigung des Bf. versuchte die belangte Behörde dadurch ausreichend Rechnung zu tragen, dass lediglich zwei Arbeitstage pro Woche berücksichtigt wurden. Zudem wurden dem Bf. pro Jahr mindestens vier Wochen zugebilligt, in denen die Praxis des Bf. geschlossen war. Die Annahme der belangten Behörde von etwa vierzig behandelten Personen pro Woche erscheint plausibel, wurde doch eine entsprechende Besucherfrequenz im Zuge von Beobachtungen festgestellt. Wenn der Bf. nun versucht darzustellen, ihm sei die Behandlung so vieler Personen schon aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen, ist dem entgegen zu halten, dass es an ihm gelegen wäre, durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen iSd § 163 BAO seine Behauptungen zu dokumentieren. Die vom Bf. beantragten Beweisaufnahmen wie etwa die Einholung von Sachverständigengutachten, können die Aufzeichnungen über die tatsächliche Kundenfrequenz nicht ersetzen. Vielmehr liegen Beobachtungen über die Besucherfrequenz seitens der belangten Behörde vor, die dem Bf. bekannt sind. Daran kann auch der vom Bf. beantragte Lokalausweis nichts ändern, weil sich dadurch nicht klären lässt, wieviele Kunden den Bf. im Beschwerdezeitraum tatsächlich aufgesucht haben. Der Bf. konnte nicht plausibel erklären, weshalb die belangte Behörde von der beobachteten Besucherfrequenz nicht auf eine bestimmte Kundenfrequenz schließen konnte. Zudem hat der Bf. selbst "Schwarzumsätze" eingestanden, jedoch in keiner Weise dazu beigetragen, diese Schwarzumsätze lückenlos aufzuklären. Lediglich für das "einkommensstärkste Jahr 2002" gestand der Bf. Schwarzzerlöse in Höhe von 50.000 ATS ein. Rechnet man diese Schwarzumsätze (3.633,64 Euro), den erklärten Erlösen (14.530 Euro) zu, ergeben sich Gesamterlöse von 18.165 Euro. Bei einem durchschnittlichen Behandlungssatz von 45 Euro kommt man etwa auf 404 Behandlungen pro Jahr. Ausgehend von 45 Arbeitswochen mit je 2 Arbeitstagen ergäben sich etwa 4-5 Kunden pro Tag. Unter Hinweis auf das "Weißbuch Heilung" von Kurt Langbein deutet der Bf. jedoch ohne konkrete Beweise an, dass mehr als drei Patienten am Tag nicht behandelt werden könnten. Damit widerspricht die Argumentation des Bf.

den tatsächlich einbekannten Erlösen. Daher schenkt das Gericht den Beobachtungen der belangten Behörde mehr Glauben, zumal es außer diesen Beobachtungen keine konkreten nachvollziehbaren Anhaltspunkte für die tatsächlich erzielten Umsätze aus der Tätigkeit als Chiropraktiker vorliegen. Für den von der belangten Behörde festgestellten Umfang der Tätigkeit des Bf. spricht auch das im Zuge der Hausdurchsuchung aufgefundene Barvermögen von 167.200 Euro, dessen Herkunft der Bf. in keiner Weise nachvollziehbar darstellen konnte. Zudem wurde die Mittelherkunft bezüglich der von der Betriebsprüfung festgestellten Geldtransaktionen (vgl. Punkt A.2.2.1.) seitens des Bf. nicht restlos aufgeklärt. Er hat auch an der Aufklärung kaum mitgewirkt, sondern lediglich umfangreiche, das Verfahren verschleppende Beweisanträge gestellt (vgl. B.1.5.). Aus den vorgelegten Unterlagen ist die Mittelherkunft über den gesamten Beschwerdezeitraum nicht lückenlos nachvollziehbar. Eine Würdigung der unvollständigen Unterlagen zu Gunsten des Bf. ist daher nicht sachgerecht, zumal die Vorlage ausgewählter Unterlagen nicht geeignet war, den vom Bf. behaupteten Sachverhalt glaubhaft zu machen. Das Gericht geht daher davon aus, dass die Feststellungen der belangten Behörde zutreffend sind.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben iSd § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO hinterzogen sind (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121). Die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121).

Die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen ist, hat anspruchsbezogen zu erfolgen. Das Vorliegen einer Strafbarkeit beim Abgabepflichtigen ist nicht Voraussetzung für die verlängerte Verjährungsfrist (vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 207, 572).

Hat der Abgabepflichtige durch seine unrichtige Abgabenerklärung vorsätzlich die zu niedrige Festsetzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe bewirkt, hat er dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Im gegenständlichen Fall wurden die Erlöse aus der Tätigkeit als Chiropraktiker in den Abgabenerklärungen nicht vollständig angegeben. Das Gericht geht davon aus, dass der Bf. seine Einnahmen und Umsätze aus der Tätigkeit als Chiropraktiker bewusst gegenüber

der belangten Behörde verschwiegen hat, zumal er dies in einer Einvernahme sogar selbst zugebilligt hat.

D.2. Vermittlungsleistungen

Die Feststellungen der belangten Behörde zu den Auslandsaktivitäten des Bf. (siehe oben Punkt A.2.1.2.) wurden von der belangten Behörde schlüssig ermittelt. Der Bf. räumte zwar ein, Vermittlungsleistungen erbracht zu haben, behauptete jedoch, dafür keine Provisionen erhalten zu haben.

Die amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insb. dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt. Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiert sich an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfährt (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292). Behauptet die Partei des Abgabenverfahrens das Vorliegen ungewöhnlicher Umstände, so unterliegt sie bei Feststellung dieser Verhältnisse einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051).

So ist es im Geschäftsleben durchaus ungewöhnlich, wenn Vermittlungsleistungen ohne Provision stattfinden. Den Bf. hätte in Zusammenhang mit den von der belangten Behörde festgestellten Auslandssachverhalten eine entsprechende Beweisvorsorgepflicht getroffen. Zudem wäre es an ihm gelegen, seine ungewöhnlichen Behauptung zu beweisen. In diesem Zusammenhang hat der Bf. lediglich unsubstantiierte Beweisanträge gestellt, ohne zur Aufklärung des Sachverhaltes konkret beizutragen.

Den Feststellungen der belangten Behörde, wonach die im BP-Zeitraum erbrachten "vermittelten Leistungen" somit ein Gesamtvolumen von rd. 16 Mio. ATS betragen hätten. Soweit die belangte Behörde davon ausgeht, dass für derartige Vermittlungsleistungen eine Provision in Höhe von 20 % und somit ein Provisionszufluss in Höhe von 3,2 Mio. ATS im Zeitraum von 1996 bis 2003 als fremdüblich anzusehen sei, kann dem nicht entgegen getreten werden. Dem Einwand, dass es sich bei der Vorfinanzierung um einen steuerlich als unbeachtlichen Gefälligkeitsdienst handle, kann nicht gefolgt werden. Vorfinanzierungen in dem von der belangten Behörde teilweise festgestellten Ausmaß werden im Wirtschaftsleben üblicher Weise nicht unentgeltlich durchgeführt. Für das Vorliegen einer derart unüblichen Vorgangsweise liegen keinerlei realistische Anhaltspunkte vor, zumal der Bf. keine Aufzeichnungen über seine Vermittlertätigkeit, insbesondere über die Vorfinanzierungen geführt hat. Soweit der Bf. die Unentgeltlichkeit seiner Vermittlungstätigkeit mit einer drohenden Haftstrafe im Ausland begründet, ist ihm entgegen zu halten, dass denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt (vgl. Punkt A.2.2.3.), die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen. Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu

beurteilende Geschehen in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Da im Verhältnis zu Liechtenstein keine Amts- oder Rechtshilfe in Abgabensachen besteht, kann der Abgabepflichtige schon deshalb nicht von der ihn treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht entbunden werden. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden (vgl. VwGH 28.10.2010, 2006/15/0326). Demnach reicht es nicht aus, wenn der Bf. die Motive für sein Handeln behauptet. Vielmehr wäre es an ihm gelegen, den wahren Sachverhalt durch konkrete Beweise restlos zu erhellen. Das Auffinden eines Barvermögens von 167.200 Euro (in Euro) bzw. des Wechsels über 100.000 ATS weisen auf eine umfangreiche Geschäftstätigkeit hin. Zudem wurde die Mittelherkunft bezüglich der von der Betriebsprüfung festgestellten Geldtransaktionen (vgl. Punkt A.2.2.1.) seitens des Bf. nicht restlos aufgeklärt. Er hat auch an der Aufklärung kaum mitgewirkt, sondern lediglich umfangreiche, das Verfahren verschleppende Beweisanträge gestellt (vgl. B.1.5.). Aus den vorgelegten Unterlagen ist die Mittelherkunft über den gesamten Beschwerdezeitraum nicht lückenlos nachvollziehbar. Eine Würdigung der unvollständigen Unterlagen zu Gunsten des Bf. ist daher nicht sachgerecht, zumal die Vorlage ausgewählter Unterlagen nicht geeignet war, den vom Bf. behaupteten Sachverhalt glaubhaft zu machen. Aus welcher Tätigkeit dieses Vermögen stammt, kann mangels Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Der Annahme der belangten Behörde, wonach dem Bf. jährlich 400.000,00 ATS an Provisionseinkünften zugeflossen sind, die nicht in der Steuererklärung erfasst wurden, ist durchaus plausibel. Zumal es im Geschäftsleben völlig unüblich ist Vermittlungstätigkeiten größeren Umfanges oder Vorfinanzierungen ohne Vereinnahmung von Provisionen durchzuführen. Daran vermag auch der Umstand nichts ändern, dass der Bf. bereits in den vor dem Prüfungszeitraum liegenden Jahren Vermögen ungeklärten Ausmaßes erworben hat.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben iSd § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO hinterzogen sind (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121). Die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs 1 BAO (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist in

Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121).

Die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen ist, hat anspruchsbezogen zu erfolgen. Das Vorliegen einer Strafbarkeit beim Abgabepflichtigen ist nicht Voraussetzung für die verlängerte Verjährungsfrist (vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 207, 572).

Hat der Abgabepflichtige durch seine unrichtige Abgabenerklärung vorsätzlich die zu niedrige Festsetzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe bewirkt, hat er dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Im gegenständlichen Fall wurden die Provisionen aus der Vermittlungstätigkeit in den Abgabenerklärungen nicht angegeben. Das Gericht geht davon aus, dass der Bf. seine Einnahmen aus der Vermittlungstätigkeit bewusst gegenüber der belangten Behörde verschwiegen hat, zumal der Umfang dieser Tätigkeit nicht unbedeutend ist.

E. Erwägungen

E.1. Zur Zuständigkeit des Einzelrichters

Zum Ablehnungsantrag vom 28.8.2014 wird auf den Beschluss unter Punkt A.6.2. wieder gegebenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 1.10.2014, RV/5101449/2014 und die dortigen Ausführungen verwiesen.

Zum in der Berufungsergänzung vom 21. Jänner 2005 vorgebrachten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bzw. auf Entscheidung durch den Senat wird bemerkt, dass eine Antragstellung im Rahmen eines ergänzenden Vorbringens zur Beschwerde kein subjektives Recht auf eine Senatsentscheidung vermittelt (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156). Dies gilt auch dann, wenn diese Ergänzung noch innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212). Kein Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung besteht, wenn der Antrag erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt wird (vgl. VwGH 21.12.2011, 2008/13/0098). Dies gilt auch dann, wenn diese Ergänzung noch innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212).

Da betreffend die Berufung vom 19. Jänner 2005 eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat erst in einer Berufungsergänzung beantragt wurden, wurde kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bzw. auf Entscheidung durch den Senat begründet.

E.2. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002

Die Bestimmungen über die Wiederaufnahme sind keine Normen des materiellen Rechts, sondern des Verfahrensrechts. Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111).

Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde in den angefochtenen Bescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0140).

Die belangte Behörde hat in einem einwandfrei durchgeführten Ermittlungsverfahren als Wiederaufnahmegrund das Neuhervorkommen bisher nicht offengelegter Erlöse herangezogen. Die Tatsache, dass keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen über die Betätigungen des Bf. vorlagen, ist erstmals im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen.

Der Bf. brachte im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vor, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unzulässig sei, da die Voraussetzungen der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, die in den zu Grunde liegenden Verfahren nicht geltend gemacht worden wären, nicht vorlagen.

Dieser Einwand ist in keiner Weise nachvollziehbar, sodass damit keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt wird.

E.3. Verjährung

Verjährungsbestimmungen sind keine Normen des materiellen Rechts, sondern des Verfahrensrechts. Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111).

Für die Umsatzsteuer gilt die fünfjährige Verjährungsfrist (VwGH 18. 10. 2007, 2005/15/0016). Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben iSd § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO hinterzogen sind (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121). Die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032).

Wie in Punkt D. bereits festgestellt wurde, handelt es sich bei den verkürzten Abgaben in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker und den Vermittlungsleistungen um hinterzogene Abgaben. Damit greift die gemäß § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist. Die mit den Bescheiden vom 21. Dezember 2004

erfolgte Festsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 erfolgte lange vor Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist. Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren über die Verjährung hinaus stehen gemäß § 209a Abs. 1 BAO einer Rechtsmittelerledigung (Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts – auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid – auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf.) nicht im Wege. Dies gilt auch für die absolute Verjährung (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; VwGH 28.4.2011, 2011/15/0073).

Damit erweisen sich die bezüglich des Eintritts der Festsetzungsverjährung vorgebrachten Bedenken des Bf. als unzutreffend.

E.4. Anerkennung von Betriebsausgaben

Tatsache ist, dass keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen über die gewerblichen Tätigkeiten des Bf. vorliegen. Durch unsubstantiierte Beweisanträge versuchte der Bf. darzulegen, dass die von der belangten Behörde angenommenen Betriebsausgaben zu gering seien. Das Fehlen zeitnaher Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen über seine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben berechtigt die Abgabenbehörde aus dem Grunde des § 184 Abs. 3 BAO zur Schätzung (VwGH 10.12.1997, 95/13/0082). Eine Aufteilung von Betriebsausgaben auf einzelne Einkunftsquellen obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Die Folgen einer mangels Mitwirkung erfolgten Pauschale und damit auch groben Schätzung muss der Steuerpflichtige in Kauf nehmen (VwGH 9.5.1989, 88/14/0100).

Für das Gericht ist die Annahme von Betriebsausgaben im Ausmaß von 12 % der Betriebseinnahmen schlüssig. Mit den diesbezüglichen Einwendungen konnte der Bf. keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzeigen.

E.5. Steuerpflicht der Vermittlungstätigkeit

In Bezug auf die Vermittlungstätigkeit vertrat der Bf. den Standpunkt, dass diese Einkünfte nicht steuerbar sind, da sie unter keine der sieben Einkunftsarten fallen. Der Bf. hätte niemals beabsichtigt, aus seiner Vermittlungstätigkeit von Bussen einen Gewinn zu erzielen. Es sei ihm ausschließlich darum gegangen, für den Fall des Inkrafttretens des Schengenabkommens (in der zunächst geplanten Version) einer Auslieferung an Italien (wegen seiner Südtirolaktivitäten) zu entgehen.

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht

(VwGH 21.2.2013, 2009/13/0077). Gewinnabsicht lässt sich als Willensakt auf Grund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhalts feststellen. Sie ist das Streben nach Vermögensmehrung. Dazu wird auf den diesbezüglich festgestellten Sachverhalt (D.2.) verwiesen, wonach es völlig lebensfremd ist, Auslandsgeschäfte (Vermittlungen) im von der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß und die vom Bf. behaupteten Vorfinanzierungen völlig unentgeltlich durchzuführen.

Zur Angst des Bf. vor einer Auslieferung auf Grund des Schengener-Abkommens wird auf folgendes hingewiesen:

Das erste Schengener Abkommen war das „Übereinkommen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen“, auch bekannt als „Schengen I“. In diesem **Schengener Übereinkommen** vereinbarten fünf europäischen Staaten, perspektivisch auf Kontrollen des Personenkreis an ihren gemeinsamen Grenzen zu verzichten. Das Abkommen sollte die Schaffung eines europäischen Binnenmarktes vorantreiben und ist nach der Gemeinde Schengen im Großherzogtum Luxemburg benannt, wo es unterzeichnet wurde. Zur praktischen Umsetzung der politischen Vereinbarungen wurde am 19. Juni 1990 ebenfalls in Schengen das „Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 ...“ oder „Schengen II“ unterzeichnet. Nach mehreren Verzögerungen, unter anderem auch verursacht durch den Beitritt der DDR zur Bundesrepublik Deutschland, wurde dieses kurz "Schengener Durchführungsübereinkommen (SDÜ)" genannte Abkommen erst am 26. März 1995 tatsächlich in Kraft gesetzt. Der „Vertrag über die Vertiefung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, insbesondere zur Bekämpfung des Terrorismus, der grenzüberschreitenden Kriminalität und der illegalen Migration“ (Prümer Vertrag) vom 27. Mai 2005 wird gelegentlich auch als „Schengen III“ bezeichnet, da er die mit dem SDÜ begonnene verstärkte polizeiliche und justizielle Zusammenarbeit einzelner Mitgliedsstaaten weiterführt (vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/Schengener_Abkommen). Signatarstaaten sind Belgien, Deutschland, Spanien, Frankreich, Luxemburg, die Niederlande und Österreich, dem Abkommen beigetreten sind bisher Finnland, Slowenien, Ungarn und Norwegen. Die anderen EU-Mitgliedstaaten können dem Vertrag beitreten; sie sind dazu jedoch nicht verpflichtet: Der Vertrag von Prüm ist kein EU-Abkommen. Folgende Staaten haben die Absicht erklärt, dem Prümer Vertrag beizutreten: Italien, Portugal, Bulgarien, Rumänien, Schweden und Griechenland (vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/Pr%C3%BCmer_Vertrag).

Nach den Ausführungen des Bf. hätte er die von der BP festgestellten Auslandsaktivitäten aus Angst vor einer Auslieferung nach Italien durchgeführt. Abgesehen davon, dass Italien dem Abkommen gar nicht beigetreten ist, wurde der „Vertrag über die Vertiefung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, insbesondere zur Bekämpfung des Terrorismus, der grenzüberschreitenden Kriminalität und der illegalen Migration“ (Prümer Vertrag) vom 27. Mai 2005, der allenfalls Anlass für diese Befürchtung sein konnte, lange nach

dem Beschwerdezeitraum (1996 bis 2002) abgeschlossen. Ein Zusammenhang mit den Auslandsaktivitäten erscheint daher als etwas weit hergeholt. Die vom Bf. ins Treffen geführte Begründung ist in diesem Zusammenhang als reine Schutzbehauptung anzusehen. Die Auslandsaktivitäten sind daher als normale Geschäftsbeziehungen mit Gewinnerzielungsabsicht anzusehen, die jedoch nicht den Abgabenvorschriften entsprechend aufgezeichnet wurden und daher nur im Schätzungswege von der belangten Behörde bei der Festsetzung der Abgaben berücksichtigt werden können.

E.6. Zur behaupteten Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 19 erster Satz UStG 1994:

Der Bf. macht weiters geltend, seine Umsätze seien unecht steuerbefreit. Als Chiropraktiker habe er eine fundierte wissenschaftliche Ausbildung genossen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 erster Satz UStG 1994 sind die Umsätze von Ärzten, Dentisten, Psychotherapeuten, Hebammen sowie diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste steuerfrei (vgl. hiezu und zum Folgenden näher VwGH 28.4.2011, 2008/15/0224, mwN). Eine generelle Einbeziehung arztähnlicher Berufe, was nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern möglich wäre, erfolgte nicht. Es ist Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates, in seinem innerstaatlichen Recht die arztähnlichen Berufe zu bestimmen, wobei aber gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen würde, wenn nachgewiesen werden kann, dass Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen (vgl. das Urteil des EuGH vom 27. April 2006, C-443/04, Solleveld, Rn. 41).

Der Bf. hat im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht, dass er über derartige Qualifikationen verfügen würde; er hatte lediglich ausgesagt (Niederschrift vom 27. Oktober 2003), er habe von seinem Vater das Wissen über Chiropraktik erworben; nach dem Tod seines Vaters (1977) habe er versucht, Chiropraktik auszuüben, seit 1992 oder 1993 beschäftige er sich ausschließlich mit seiner Tätigkeit als Chiropraktiker. Es liegen keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass der Bf. ein medizinisches Studium oder eine einem Heilmasseur vergleichbare Ausbildung absolviert bzw. eine Berufsbefugnis iSd Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes erworben hätte (vgl. hiezu § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 112/2012, und die Erläuterungen 1960 BlgNR 24. GP, 39 f). Wenn der Bf. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorbrachte, er habe eine fundierte wissenschaftliche Ausbildung genossen, so liegt insoweit ein unkonkretes Vorbringen vor. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem UFS wurde ausdrücklich dieses Thema behandelt, dennoch wurden keine Ausbildungsnachweise über eine fundierte Ausbildung vorgelegt. Das Gericht geht daher davon aus, dass eine Berufsbefugnis iSd Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes nicht vorliegt und daher die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 erster Satz UStG 1994 nicht anwendbar ist.

E.7. Zur behaupteten Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 erster Satz UStG 1994:

Kleinunternehmer war nach der im Zeitraum 1996 bis 2002 geltenden Rechtslage ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300 000 S bzw. 22.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Die von der belangten Behörde festgestellten Umsätze des Bf. übersteigen diese Grenze (300.000 S bzw. 22.000 Euro) erheblich, sodass die Kleinunternehmerbefreiung von der belangten Behörde zu Recht nicht angewendet wurde.

E.8. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. April 2016