



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., St.Nr. 0, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des zuvor genannten Finanzamts betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 nach der am 28. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998, Einkommensteuer für das Jahr 1998, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1997 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.  
Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 wird abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 7. Jänner 1999 zu entnehmen, die insoweit als Teil dieses Bescheidspruches gelten.
3. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid und den Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben.  
Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe dieser Abgaben sind den als Beilage

angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

4. Der angefochtene gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wird insoweit abgeändert, als er gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt wird.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. ist ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Transport, Deichgräberei, Großhandel mit Waren aller Art, Installation von Gas-, Wasser- Heizung und sanitäre Anlagen.

Mit den ursprünglichen Abgabenbescheiden für die Jahre 1997 und 1998 wurden die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer für die in Rede stehenden Jahre abgabenerklärungsgemäß festgesetzt; Mit Bescheid vom 07. Jänner 1999 wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 1999 schätzte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer für das letztgenannte Jahr gemäß § 184 BAO und setzte die Abgaben mit Bescheiden vom 16. Oktober 2000 fest.

Mit der Berufung gegen die beiden oben genannten Bescheide für das 1999, welcher die Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 beigelegt worden waren, beantragte der Bw. u. a. die abgabenerklärungsgemäße Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer im Wesentlichen mit der Begründung, dass die angefochtenen Bescheide weder eine nachvollziehbare Begründung, noch einen Hinweis betreffend der Schätzungsart enthalten würden, womit die Bescheide zufolge erheblicher Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie mangels nachvollziehbarer Begründung inhaltlich rechtswidrig seien.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung, deren Gegenstand die Umsatz- und die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 1999 und die "Umsatzsteuernachschau 1/2000 bis 3/2001" beinhaltet hatte, wertete die Bp die Aufzeichnungen als mangelhaft und schätzte die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO durch Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 5 % auf die für die Streitjahre erklärten Umsätze.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsmeinung der Bp an und erließ auf Grundlage des Prüfungsberichts Bescheide, mit denen u. a. die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1997 und 1998 wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1998 und 2000, die

Einkommensteuer für das Jahr 1997 und 1998 festgesetzt und über die oben angeführte Berufung gegen die das Jahr 1999 betreffenden Abgabenbescheide in Form einer Berufungsvorentscheidung abgesprochen wurde. Auf den Vorlageantrag gemäß § 276 BAO betreffend der beiden letztgenannten Abgaben für das Jahr 1999 sowie die Berufung gegen die sonstigen - oben genannten - Bescheide folgte die Stellungnahme der Bp vom 12. Februar 2002, zu der sich der Bw. mit Schreiben vom 31. Juli 2002 äußerte. Der mit 31. August 2005 datierte Vorhalt der Abgabenbehörde zweite Instanz zu den Rechtsmitteln wurde vom Bw. mit jenem Schreiben vom 23. September 2005 beantwortet, dem anlässlich der Berufungsverhandlung vom 28. Oktober 2005 die Belegsammlung der Wareneingänge, die die Prüferin laut Meinung des Bw. nicht beachtet hatte, sowie ein Wechsel vom 27. Dezember 1995 hinzugefügt wurde.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

1) Schätzung unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages
--

Mittels Aktenvermerks betreffend Termin per 15. Oktober 2001 hielt die Bp u. a. fest, per 16. Oktober 2001 ein Konvolut von Ausdrucken und Kopien postalisch erhalten zu haben, und führte als weitere Vorgangsweise die Würdigung

a)	der nachweislichen Nichterklärung von Einnahmen in Höhe von S 89.000 im Jahr 1999,
b)	der fehlenden Wareneingangsbücher,
c)	der teilweise ungeklärten Geldherkunft von rd. S 300.000 p.a.,
d)	der ungeklärten Preisreduzierung von Anbot zu Rechnung von rund S 180.000,
e)	der Vorlage von Unterlagen, die sowohl formelle als auch sachliche Unrichtigkeiten aufweisen,
f)	der vier "Variationen" von Umsatzsteuervoranmeldungen und dergleichen,
g)	der fehlenden Bankkontoauszüge,
h)	der Nachreichung von veränderten Unterlagen,
i)	Ausgaben, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind...)

in Form der Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 5 % p. a. vom erklärten bzw. berichtigten Umsatz (unter Beibehaltung der Bruttomethode im Jahr 1999 lt. Antrag des Bw.) an.

Mit dem Prüfungsbericht vom 6. Dezember 2001 (=PB) beschrieb die Prüferin die Führung der Aufzeichnungen mit den Schlagworten "*Gesetzlicher Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches nicht nachgekommen; fehlende Bankkontoauszüge; Vorlage von nachträglich mehrmals geänderten Unterlagen; Nichtvorlage von Unterlagen*" (vgl. Tz 12 PB) und würdigte ihre Feststellungen wie die ungeklärte Geldherkunft, die nachweisliche Nichterklärung von Einnahmen, die ungeklärten Preisreduzierungen von Anbot zu Rechnung,

die Nichterfüllung von diversen Aufzeichnungsverpflichtungen, die Vorlage von Unterlagen, die sowohl formelle als auch schwerwiegende sachliche Mängel aufweisen, die Nichterteilung von erforderlichen Auskünften zur Sachverhaltsaufklärung in Form von Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 5% p. a. vom erklärten Umsatz (vgl. zur Umsatzsteuer: Absatz 1 der Tz 16 PB, zur Gewinnermittlung: Tz 24). Mit Absatz 2 der Tz 16 PB teilte die Bp dem Bw. mit, dem Berufungsbegehren betreffend des Jahres 1999 insofern, als die Bemessungsgrundlage laut Erklärung von der BP herangezogen worden sei, entsprochen zu haben; für das Jahr 2000 sei eine vorläufige Veranlagung durch die BP erfolgt.

Gegen die obigen Ausführungen, die zur Hinzurechnung von Nettobeträgen in Höhe von S 156.410,12 für das Jahr 1997, S 166.838,37 für das Jahr 1998, S 141.113,90 für das Jahr 1999 sowie S 124.049,28 für das Jahr 2000 zu den erklärten Umsätzen in den angefochtenen Umsatzbescheiden für die Jahre 1997 bis 2000 bzw. von Bruttobeträgen in Höhe von S 187.692,14 für das Jahr 1997, S 200.206,04 für das Jahr 1998 und S 169.336,68 für das Jahr 1999 zu den erklärten Gewinnen in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 bis 1999 sowie zur Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 geführt hatten, brachte der Bw. in der Berufung im Wesentlichen vor, seit vielen Jahren ein Einzelunternehmen, insbesondere ein Transportgewerbe, zu betreiben, bei dem er sich mit Subarbeiten und Erdbewegungen beschäftige. Diese Leistungen, die die Haupteinnahmequelle darstellen würden, würden an Auftraggeber, die diese Leistungen genau kontrollieren würden, verrechnet. Im Falle, dass ihm diesbezüglich ein Fehler unterlaufen sein sollte, werde von den Auftraggebern sofort reklamiert und nicht bezahlt. Weiters habe der Bw. auch Installationsarbeiten verrichtet und als Händler geringe Erlöse mit Materialverkäufen gehabt.

*Bezüglich der Abweichungen der angefochtenen Steuerbescheide von den abgegebenen Erklärungen behauptete der Bw. das Fehlen einer Begründung in den Bescheiden, äußerte die Vermutung, dass sich diese auf den Betriebsprüfungsbericht vom 6. Dezember 2001 beziehen würde, und vermeinte, dass die im letztgenannten Bericht dargestellten Ergebnisse einer im Zeitraum vom 4. Juli 2001 bis 6. Dezember 2001 durchgeführten Betriebsprüfung über Umsatzsteuer 1997 bis 1999, Einkommensteuer 1997 bis 1999, Straßenverkehrsbeitrag 1997 bis 1999 und Kraftfahrzeugsteuer 1997 bis 1999 sowie eine Umsatzsteuernachschau Jänner/2000 bis März/2001 teilweise unrichtig erschienen und teilweise nicht nachvollziehbar begründet seien; so sei der Betrieb des Bw. als Klein- und nicht als Mittelbetrieb zu klassifizieren. Die von der Bp festgestellten Mängel seien entweder geringer oder unbedeutender Natur oder überhaupt nicht gegeben.*

*Weiters bestritt der Bw. den Fehlbestand eines Wareneingangskontos und erklärte, dass eine zusätzliche Aufstellung der eingekauften Waren bei dem geringen Geschäftsumfang nicht*

*erstellt worden sei; die einzelnen Waren seien aus den wenigen Einkaufsrechnungen jederzeit und ohne vermehrten Aufwand zu ermitteln gewesen.*

*Bezüglich der Bankauszüge verneinte der Bw., dass solche gefehlt hätten bzw. fehlen würden, und gab an: Die Bankauszüge seien in verschiedenen Ordnern abgelegt worden; alle seien bei der BP vorgelegt worden. Nur Richtigstellungen, die materiell keine Veränderung bewirkt hätten, seien nachträglich gebucht worden. Entgegen der Prüfungsfeststellung seien der Prüferin alle gewünschten Unterlagen vorgelegt worden, die Bp habe die Einsichtnahme in manche Unterlagen (Sparbuch usw.) abgelehnt.*

*Der Feststellung der Bp betreffend des Bestands ungeklärter Geldzuflüsse bzw. des Vorkommens von ungeklärten Preisreduktionen widersprach der Bw. und brachte nach dem Verweis darauf, dass nur die bei ihm bestellten bzw. in Auftrag gegebenen Leistungen erfüllt und verrechnet werden könnten, im Wesentlichen vor, die Tatsache, wie die Prüferin zur Ansicht gelange, dass ein anderer Leistungsumfang eine Preisreduktion beinhalte, auch im Prüfungsbericht nicht begründet zu haben.*

*Die Bp habe die Nichterfüllung von Aufzeichnungsverpflichtungen bzw. die Vorlage von Unterlagen, die sowohl formelle als auch sachliche Mängel aufweisen, behauptet, ohne jedoch im Einzelnen solche Mängel anzuführen. Desgleichen sei die Nichterteilung von erforderlichen Auskünften behauptet worden, ohne die gewünschten Auskünfte näher zu bezeichnen. Seien dem Bw. bisher keine schwerwiegenden sachlichen Mängel taxativ aufgezählt worden, so könne eine Stellungnahme zu dieser unqualifizierten Feststellung nicht abgegeben werden.*

*Der Festsetzung des Sicherheitsvorschlages hielt der Bw. in der Berufung nach Zitierung des zweiten Absatzes der Tz 16 PB im Wesentlichen entgegen: Der einzige dem Bw. unterlaufene Irrtum betreffe das Jahr 1997. Bei einem irrtümlich nicht der Umsatzsteuer unterworfenen (und auch nicht als Einnahme verbuchten) Bankeingang über drei Rechnungen, welche insgesamt S 66.061 (inkl. 20 USt) ausmachen würden, habe die BP nur für dieses Wirtschaftsjahr eine Anhebung der Umsatzsteuer um S 11.010 und bei der Einkommensteuer um ca. S 18.000 vorzunehmen gehabt; bei einem Fehler im Jahr 1997 von unter 2 Prozent des Gesamtumsatzes sei lediglich diese Richtigstellung vorzunehmen. Mangels einer nachvollziehbaren Begründung sei die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages für die Jahre 1998 bis 2000 rechtswidrig.*

*Mit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 12. Februar 2002 entgegnete die Bp dem Bw.: Fr. A habe der Bp bereits beim ersten Anmeldeversuch per 6. Juni 2001 mitgeteilt, dass eine Betriebsprüfung frühestens im Herbst stattfinden könne, da nicht alle Unterlagen zur Verfügung stünden. Um die Prüfung beginnen zu können, habe die Bp um einen früheren Termin - mit der Zusage, die vorhandenen Unterlagen zu überprüfen und für jene, die noch fehlten, eine ausreichende Frist zu deren Vorlage zu gewähren - ersucht. Fr. A habe*

angegeben: Nur Termine, die für sie einen ungestörten Dienst bei der EFLIH gewährleisten, könnten vereinbart werden. Der Bw. werde sich mit der Bp betreffend eines Termins in Verbindung setzen.

Nachdem kein Anruf des Bw. erfolgt sei, habe die Bp bis 11. Juni 2001 vergeblich (nur Mailbox) versucht, den Bw. zu erreichen. Per 13. Juni 2001 habe der Prüfungsbeginn für 4. Juli 2001 fixiert werden können. Bei Prüfungsbeginn sei der Bw. anwesend gewesen. Da sich der Bw. nach eigenen Angaben "damit" überhaupt nicht auskenne, sei die eigentliche Ansprechperson Fr. A (gewesen).

Bei Prüfungsbeginn seien von Fr. A - wie sich im Laufe der Bp herausgestellt habe - sehr widersprüchliche Angaben betreffend Führung der Aufzeichnungen u. dgl. geäußert worden, was für die Bp von Beginn an eine erhebliche Erschwernis für die Ermittlung des Sachverhalts und dessen Beurteilung dargestellt habe. Einmal habe es geheißen, Fr. A habe sämtliche Buchungen von 1997 bis Juli 2000 vorgenommen, für den laufenden Zeitraum sei Dr. M zuständig (keine Namhaftmachung gegenüber der Behörde), die Buchungen von Jänner 2000 seien von einer Fr. B - dies aber falsch - neu vorgenommen worden. Dann tauche ein Hr. C auf, der Fr. B berate - dies aber auch falsch-. Ein anderes Mal habe Fr. A angegeben, dass ihre Buchungen von einer E Treuhand Kanzlei (der Behörde gegenüber nicht namhaft gemacht) kontrolliert worden seien und sie die Korrekturempfehlungen umgesetzt habe. Am Freitag, den 27. Juli 2001 sei angeblich Fr. A in Donaurast gewesen, um Hr. C wegen Übergabe von Unterlagen zu treffen, habe aber nur alte unbrauchbare Ausdrücke erhalten. "Weiters sollte Hr. B Unterlagen, die sich angeblich in seinem Auto befanden, nicht herausgeben wollen " (Zitat Ende).

Laut den ursprünglichen Angaben von Fr. A seien die für das Jahr 1999 eingereichten Erklärungen samt Beilagen erstellt worden, die Bp habe aber festgestellt, dass die dazu gehörigen Aufzeichnungen nicht vorhanden gewesen seien. Die Aufzeichnungen hätten auch nicht vorgelegt werden können, da "diese Hr. C erstellt hätte" und sie nicht herausgebe. "Laut Angaben vom Bw. sei Hr. C nicht erreichbar." Fr. A habe dann Aufzeichnungen vorgelegt, die allerdings nach der Bruttomethode (wie auch die Jahre davor) und nicht wie lt. Beilagen zur Erklärung 1999 nach der Nettomethode erstellt gewesen seien. Letztendlich habe der Bw. entschieden, dass die Bruttomethode weiterhin beibehalten werden sollte, und dazu angegeben: Hr. C hätte die Ermittlungsmethode eigenmächtig geändert und dem Bw. die Information, ab 2000 bestünde Buchführungspflicht, erteilt.

Die Bp habe dann wieder längere Zeit darauf warten müssen, bis die entsprechenden Ausdrücke von Fr. A vorgelegt worden seien. Diese seien aber wieder teilweise nicht vollständig bzw. verändert oder in mehrfacher Variation vorhanden gewesen.

Nach Lage der Dinge sei es für die Bp äußerst schwierig bis unmöglich festzustellen gewesen, welche der unterschiedlichen Angaben und welches Zahlenmaterial als zutreffend einzustufen seien/sei. Ein kontinuierlicher Fortgang bzw. eine verfahrensökonomische Vorgangsweise sei einerseits durch Rücksichtnahme seitens der Bp auf den Dienstplan von Fr. A bei der Niederösterreichischen EFLIH, andererseits - hauptsächlich im Abschlusstadium - durch Nichterreichbarkeit des Bw. und Fr. A (das Telefon sei von Fr. A einfach auf Fax und das Handy des Bw. auf Mailbox umgeschaltet worden) mehrfach und intensiv verhindert worden. In der Beilage 1 seien weitere Details über Terminverzögerungen, Terminverschiebungen sowie Nichterreichbarkeit und Nichtwahrnehmen von Terminen ersichtlich.

Aufgrund obiger Ausführungen hielt die Bp zusammenfassend fest, eine Kommunikationsbereitschaft des Bw. - zum Abschluss der Bp zu kommen - sei nur in geringstem Ausmaß vorgelegen; der Eindruck, den Abschluss der Bp zu verzögern, sei entstanden. Die lapidaren Aussagen des Bw. hätten immer wieder gelaute: "Das gibt es nicht, das kann nicht sein."

Die Bp habe dem Bw. immer wieder die Möglichkeit gegeben, Aufklärung über die von der Bp aufgeworfenen Fragen zu leisten. Der Bw. habe immer wieder versichert, er würde "etwas" bringen. Im Endeffekt habe die "Klärung" in wiederholten widersprüchlichen Aussagen bestanden.

Nachdem die Bp eine gewisse Aussichtslosigkeit betreffend der Klärung der aufgeworfenen Fragen zur Kenntnis nehmen habe müssen, habe sie das Prüfungsverfahren mit Verhängung eines Sicherheitszuschlages (5% der erklärten Umsätze) abgeschlossen.

Mit der Gegenäußerung vom 31. Juli 2002 brachte der Bw. in Ergänzung bzw. Berichtigung der Stellungnahme der Bp vor: Fr. A habe anlässlich der Vereinbarung des Prüfungsbeginnes mitgeteilt, dass die Betriebsprüfung frühestens im Herbst stattfinden könne. Dies deshalb, weil saisonbedingt erst ein Prüfungstermin im Herbst zweckmäßig sei, um die betriebliche Leistungserstellung nicht zu beeinträchtigen. In den Sommermonaten sei der Hauptgeschäftszweig Transporte und Erdarbeiten besonders unter Zeitdruck durchzuführen. So fänden auf den Straßen in den Sommermonaten die meisten Rohrverlegungen statt. Die Gemeinden seien bemüht, nach den Sommerferien die durchgehende Benützung der Straßen zu gewährleisten.

Darüber hinaus habe Fr. A ab dem 5. September einen Urlaub von der Dienstgeberin bewilligt erhalten. Ohne schwere Beeinträchtigung bei der betrieblichen Leistungserstellung habe daher die Möglichkeit bestanden, die Prüfung ab Oktober 2001 durchzuführen. Erschwerend für die am 4. Juli 2001 tatsächlich begonnene Prüfung sei der Personalmangel dazugekommen. Insbesondere seien zu wenige Kraftfahrer beschäftigt gewesen. Weitere Kraftfahrer hätten zufolge der zu Unzeit begonnenen Prüfung nicht gesucht und in ein Probeverhältnis

aufgenommen werden können. Dass unbedeutend einzelne Unterlagen Anfang Juli 2001 nicht zur Verfügung gestanden seien und erst wieder beschafft werden hätten müssen, habe keinen Grund für eine Verschiebung des Termins für den Prüfungsbeginn dargestellt. Vielmehr seien es die existenzgefährdeten Beeinträchtigungen in der Hauptsaison gewesen, die zu einer Verschiebung Anlass gegeben hätten.

Der Bw. sei als Unternehmer auch für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten voll verantwortlich. *"Wäre der Prüfungsbeginn nicht zu Unzeit erfolgt, hätte" der Bw. "nahezu ununterbrochen der Prüfung beiwohnen und alle erforderlichen Auskünfte sofort erteilen können"*. Auch wenn er nicht mit der Datenverarbeitung umgehen könne, seien ihm doch die wesentlichen betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten des Gewerbebetriebes gut bekannt. *"Auch wäre" der Bw. "im Sinne" seiner "Verpflichtung zur Offenlegung jederzeit gerne bereit gewesen und hätte fast alle Vorteile sofort entkräften können. Somit hätte "der Bw. seiner "Mitwirkungspflicht entsprechen können"*.

Fr. A habe neben dem Büro des Bw. ursprünglich einen Büroraum, den sie als Schreibbüro nutzen habe dürfen, gehabt. Nachdem die enge Beziehung auseinander gegangen sei, habe sich Fr. A bereit erklärt, seinerzeitige Fehler, die der Abgabenbehörde aus einem Strafverfahren hinreichend bekannt seien, wieder gut zu machen. Nur der Umstand, dass der Bw. ihre unentgeltlich erbrachten Dienste für Datenverarbeitung gerne in Anspruch genommen habe, erkläre, dass die Prüferin vorwiegend mit Fr. A zu tun gehabt habe. Leider habe die Prüferin auf die Befindlichkeit von Fr. A nicht die geringste Rücksicht genommen; diese sei nämlich leider physisch und psychisch krank, ihre Behandler könnten dazu befragt werden. Die Prüferin, welche auch auf eine akute Erkrankung keine Rücksicht genommen habe, habe versucht, Fr. A in der Ordination des behandelnden Arztes telefonisch zu erreichen und zu befragen.

Zu den Aufzeichnungen brachte der Bw. im Wesentlichen vor: Fr. A habe hinsichtlich der Führung der Aufzeichnungen gegenüber der Prüferin die Wahrheit gesagt, womit es zu keinen widersprüchlichen Angaben gekommen sein könne. Bei der Buchhaltung der Einzelfirma für das Jahr 2000 und teilweise 1999, welche von der Familie B überarbeitet und teilweise neu anhand der vom Bw. übergebenen Unterlagen erstellt worden sei, sei auf Anraten des Werbeberaters C die Verrechnung auf die Nettomethode umgestellt worden, was von der Prüferin beanstandet worden sei. Der Grund für die Anhaltung der Fr. A, die Buchhaltung neuerlich nach der Bruttomethode zu erstellen, sei die Meinung der Prüferin gewesen, nicht zur Nachrechnung gewillt zu sein.

Nach wiederholter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Sachverhalt bis an die Grenzen der Zumutbarkeit ermittelnd festzustellen.



Trotzdem die Um- und Nachbuchungsliste für das Jahr 1999 bis heute nicht aufgetaucht sei, seien alle Geschäftsfälle auf Grund der vorgelegten Buchhaltung und des Abschlusses ohne besonderen Aufwand und ohne besondere Schwierigkeiten nachvollziehbar gewesen; auch sei die Eröffnung 2000 ausgehend vom Abschluss 1999 lückenlos aufgezeichnet. *"Der Übergang auf die Nettomethode hätte nur eine temporäre Verschiebung von Umsatzsteuern ergeben"*. Leider sei es verabsäumt worden, bei Änderung der Gewinnermittlungsart, nämlich von Überschussrechnung auf Betriebsvermögensvergleich eine Übergangsgewinn- bzw. Verlustermittlung zu erstellen.

Darüber hinaus habe die Bp auch die Neubuchung von den ersten Monaten 2001 nach der Bruttomethode verlangt und gesagt, auch für 2001 keinen Wechsel für die Gewinnermittlungsart zu wünschen. *"Zum Beginn 2001 wäre auch noch Zeit, einen Übergangsgewinn bzw. Verlust ordnungsgemäß zu ermitteln, gewesen."*

Da Fr. A als Heimhelferin bei der EFLIH voll berufstätig gewesen sei und so nur zusätzlich zu Haushalt und Kinderbetreuung die von der Prüferin gewünschten Änderungsarbeiten durchführen habe können, hätten die entsprechenden Ausdrücke nicht von einem Tag auf den anderen vorgelegt werden können. Durch diesen besonderen Druck, der auf Fr. A gelastet habe, habe sich ihr Gesundheitszustand erheblich verschlechtert. Trotzdem seien ihr keine nennenswerten Fehler unterlaufen.

Inhaltlich seien weder vor der Änderung, noch danach unterschiedliche Angaben gemacht worden. Die Geschäftsfälle seien verhältnismäßig leicht nachvollziehbar und die Zahlenmaterialien zutreffend.

Die Prüferin sei zeitgerecht darüber, dass während der Urlaubszeit die Telefone umgestellt würden und die Kontaktaufnahme jederzeit und ungehindert mittels Fax erfolgen könne, informiert worden. Darüber hinaus habe die Prüferin Fr. A auf deren Diensthandy erreicht. Die Absicht, den Prüfungsabschluss zu verzögern, müsse entschieden zurückgewiesen werden. Auch eine weitere erhebliche Erkrankung von Fr. A ab 11. September habe bei der Prüferin keine Berücksichtigung gefunden.

In der allgemeinen Zusammenfassung der Stellungnahme der BP sei angeführt, dass der Bw. immer wieder Aufklärung zu aufgeworfenen Fragen in Aussicht gestellt habe, die sie jedoch nur in widersprüchlicher Art erfüllt habe und somit eine Klärung aussichtslos "sei". Die Auszählung, welche Fragen keiner ausreichenden Klärung zugeführt worden seien, scheine leider nicht auf.

Der besseren Verständlichkeit halber wird den in Punkten gegliederten Ausführungen der Bp die diesbezügliche Gegenäußerung des Bw. gegenübergestellt:

1. Betreffend des in der Stellungnahme der Bp angeführten Vorhalts, demzufolge von einem der Hauptauftraggeber (X & Y) vier (und nicht drei wie in der Berufung angegeben)

Zahlungen an den Bw. geleistet worden seien, die aber nachweislich erlösmäßig nicht erfasst worden seien, was der Beilage ad 1.4 zu ersehen sei, bestätigte der Bw. in seiner Gegenäußerung, ein Auftraggeber (X & Y) habe tatsächlich irrtümlicherweise vier Rechnungen an den Bw. bezahlt. Dieser Fehler sei nie bestritten worden und liege weit unter der Geringfügigkeitsgrenze, sodass auf Grund dieses Fehlers ein Sicherheitszuschlag von 0,5 bis 1% begründbar "wäre". Nachdem nahezu sämtliche Leistungen für Großkunden und für öffentliche Aufträge erfolgen, sei eine weitere Fehlleistung bei der Umsatz- und Gewinnermittlung auszuschließen. Vielmehr seien von den Auftraggebern die Rechnungen und Auftragsscheine derart genau kontrolliert worden, dass sogar 0,25 Stunden manchmal herausreklamiert worden seien.

2. Dem Vorhalt der Bp in der Stellungnahme,

- a) sämtliche Abweichungen gegenüber den abgegebenen Erklärungen mehrmals mündlich und letztendlich in der Niederschrift in schriftlicher (zusammengefasster) Form erläutert zu haben,
- b) bereits bei der Ermittlung des Sachverhalts mehrmals auf die sich entsprechend der Feststellungen der Bp ergebenden Rechtsfolgen ausführlich hingewiesen zu haben, weshalb die Ergebnisse (der von der Bp festgestellte Sachverhalt führe zur Rechtsfolge in Form einer Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 5 % des erklärten Umsatzes) nach Ansicht der Bp richtig und ausreichend begründet seien,
- c) die Klassifizierung des Unternehmens als Mittelbetrieb sei entsprechend den von der Bp ermittelten Gewinnen in den geprüften Jahren 1997 bis 1999 (rd. S 334.000; S 778.000; S 577.000) korrekt,

konterte der Bw. in seiner Gegenäußerung:

Es habe keine weiteren schwerwiegenden Mängel gegeben. Auch ein Hinweis auf Rechtsfolgen könne die Ermittlungspflicht der BP nicht ersetzen. *"So hätte z.B. die BP hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer 1999 die irrtümlich zu hoch erklärte Steuer herabsetzen müssen. Dies hätte auch der Besteuerungsmoral und der Verpflichtung, auch Tatbestände zu Gunsten des Steuerpflichtigen festzustellen, entsprochen".*

3. In der Stellungnahme hielt die Bp dem Bw. vor:

Auf die Anforderung der Betriebsprüfung im Juli 2001 der Wareneingangsbücher sei handschriftlich "keine vorhanden" vermerkt worden.

Der Geschäftsumfang sei für die gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Wareneingangsbüchern kein Kriterium; eine Bewilligung über Erleichterungen sei nicht vorgelegen. An den vorliegenden und im Zuge der Bp nachgereichten Unterlagen (verschiedene Variationen ohne dazugehörige Detailangaben) seien mindestens zwei bis fünf Personen in nicht bekanntem Zeitausmaß als Verfasser beteiligt gewesen, weshalb die

Annahme, es könne von einer sachlichen Richtigkeit der Buchungen ausgegangen werden, für die Bp nach Lage der Dinge nicht gerechtfertigt gewesen sei. Allerdings sei gegenüber der Bp nur eine Person (Fr. A - im gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. lebend) aufgetreten, welche sich als die ursprüngliche Verfasserin eines Teils der Unterlagen (Ausmaß sei nicht zur Gänze eruierbar) bezeichnet hätte. Bei stichprobenartiger Durchsicht der von Fr. A geführten Konten hätten diese u. a. Mängel wie überhöhte Buchung im Vergleich zu vorhandenen Beleg oder Verbuchung ein und desselben Betrages auf zwei verschiedenen Konten (doppelte Ausgabe) aufgewiesen; die Belegzuordnung sei teilweise nicht möglich gewesen.

Die Vorlage der Bankkontoauszüge sei erst nach mehrmaliger Urgenz und letztendlich nicht vollständig erfolgt, beispielsweise seien 20/97 und 116/99 nicht vorgelegt worden. Nachträgliche Buchungen seien von verschiedenen Personen in unterschiedlichster und mehrfacher Form vorgenommen worden - *"laut Anlagen klar dokumentierte Änderungen, die sehr wohl eine erfolgsmäßige Auswirkung haben"*.

Betreffend Vorlage von Unterlagen und Ablehnung einer Einsichtnahme verweise die Bp auf die Anlagen.

Dem oben Gesagten erwiderte der Bw. in der Gegenäußerung: Aus dem Hauptgeschäftszweig Transport (für den keine Waren benötigt würden -solche würden allenfalls befördert-) ergebe sich, dass überhaupt nur geringste Warenmengen gekauft worden seien; diese Waren und Materialien seien zumindest einmal wöchentlich verbucht worden. Scheine auch in der Stellungnahme keine hinreichende Begründung dafür, dass die sachliche und inhaltliche Richtigkeit der Buchhaltung zu verwerfen wäre, auf, so erscheine das Waren- und Materialkonto lückenlos und richtig. Sämtlichen Waren und Materialbuchungen seien entsprechende Lieferscheine und Rechnungen zugrunde gelegen; letztere seien der Prüferin vorgelegt worden. Auch für mindestens zwei bis fünf Verfasser von betrieblichen Aufzeichnungen fehle jeder Hinweis.

Zur Behauptung betreffend überhöhter bzw. doppelter Buchungen hielt der Bw. fest: Das Buchhaltungsprogramm nehme wohl die negative Buchungen an, berücksichtige aber diese nicht. Seit einem neueren Up - Date sei ein solcher Fehler ab Beginn 2000 nicht mehr gegeben; diese Fehler seien ebenfalls nur geringfügig. Es habe sich im Wesentlichen um einen Sessel im Wert von ca. S 3.000 gehandelt, der ausgebucht werden "sollte".

Die Bankauszüge seien bei Prüfungsbeginn vorhanden gewesen und seien im Zuge der Betriebsprüfung wunschgemäß vorgelegt worden. Tatsache sei, dass die Kontoauszüge 20/97 und 116/99 nach wie vor nicht vorhanden seien; diese seien offensichtlich bei der Bank verloren gegangen. Die Anforderung von Duplikaten "hätte sich erheblich verzögert und wären dafür bedeutende Gebühren - mindestens ca. S 60 pro Auszug - zu entrichten.

Die Anforderung sei auch deshalb nicht zweckmäßig gewesen, weil auch trotz dieser beiden fehlenden Auszüge die Buchhaltung lückenlos nachvollziehbar gewesen sei bzw. sei. So handle es sich beim Auszug 20/97 um einen Eingang von S 2.928 für die Rechnung 970005/20042. Die Kopien der Rechnung, des Buchungsjournals sowie der Kontoauszüge 19/97 und 21/97 werde zum Beweis beigelegt. Ebenso verhalte es sich beim fehlenden Kontoauszug 116/99, wo der Eingang von S 3.756 für die Rechnung 990130/20177 erfolgt sei. Auch hier werde die Journalseite 11/99, die Rechnung und die Kontoauszüge 115/99 und 117/99 zum Beweis beigelegt. Da diese Einnahmen sowohl umsatzsteuerrechtlich, als auch Einnahmen erhöhend verbucht worden seien, sei ein inhaltlicher Mangel klar auszuschließen.

Zur Behauptung, von nachträglichen Buchungen verschiedener Personen in unterschiedlichster Form brachte der Bw. vor: eine nähere Darstellung sei nicht vorhanden. Wie schon aus den fehlenden beiden Kontoauszügen ersichtlich hätten auch mögliche formelle Mängel keine erfolgsmäßige Auswirkung.

4. In der Stellungnahme brachte die Bp vor, bei der Bank- und Kassaüberprüfung (entsprechend den jeweils vorhandenen Unterlagen) Geldeingänge in Bank und Kassa festgestellt zu haben, deren Herkunft für die Bp nicht ersichtlich gewesen sei. Der Bw., welcher bei der Besprechung per 25. September 2001 in Anwesenheit des Gruppenleiters zum wiederholten Mal zu diesem Sachverhalt befragt worden sei, habe beispielsweise (auch zum wiederholten Mal) behauptet, sich Geld ausgeborgt zu haben (, ohne bereit gewesen zu sein, dazu nähere Angaben betreffend Geldgeber, Beträge und dergleichen zu machen). *"Weiters, dass sich die Bp dabei etwas Schönes ausgedacht hätte (was aber alles falsch sei) und das auf keinen Fall so gehe. Die nach den vorhandenen Unterlagen von der Bp erstellte Berechnung betreffend Eigenerläge sei einfach falsch"*. Dazu habe der Bw. aber keine Angaben machen können, die eine Änderung der Berechnung gerechtfertigt hätten.

Zur Preisreduktion hielt die Bp dem Bw. vor, zu zwei acto - Zahlungen (ges. S 143.000) von einem Kunden die entsprechenden Fakturen (Teil-, Schlussrechnung(en)) sowie das dazu gehörige Anbot abverlangt zu haben. Auf einem weiteren Bankkonto (A-OEG) sei eine Überweisung in Höhe von S 100.000 für Installationen, ohne die dazugehörige Erlösbuchung in der OEG, vom gleichen Kunden vorgefunden zu haben. Der Vergleich Anbot - SR (TR seien keine vorgelegt worden) habe ergeben, dass die Arbeiten offensichtlich laut Anbot durchgeführt worden seien, der Rechnungsbetrag vom Anbotsbetrag sei aber um rund S 180.000 niedriger gewesen. Laut Anbot seien Maurer-, Grabe-, Stemm-, Verputz- oder sonstige Neben- oder Professionistenarbeiten sowie Schuttabfuhr oder Transport noch nicht enthalten gewesen. Der im Anbot enthaltene

Zahlungsmodus sei mit zwei acto-Zahlungen und einer Restzahlung festgelegt worden. Die Bp habe mehrmals - vergeblich - um Er-/ Klärung dieses Sachverhalts ersucht. Obwohl dieser Erlös in der OEG nicht aufscheine, sei ein Zusammenhang mit der Überweisung auf dem Bankkonto der OEG lediglich verneint worden. Eine genaue Darstellung über den Ablauf des Geschäftsfalles sei bis dato ausständig. Dem oben Gesagten erwiderte der Bw. in seiner Gegenäußerung, trotz Arbeitsüberlastung höchstmöglich bemüht gewesen zu sein, seiner Mitwirkungspflicht zu entsprechen. Zum Beweis dafür, auch über die Einlagen Auskunft erteilt zu haben, lege der Bw. sein Sparbuch vor, das später in ein Konto umgewandelt worden sei und aus diesem einige der Geldflüsse, die in den Betrieb des Bw. als Einlage nach Abhebung aufscheinen, ersichtlich gewesen seien.

Ob der Bw. das abgehobene Geld einige Zeit bei sich gehabt habe und erst dann nach Notwendigkeit in seinen Betrieb einfließen habe lassen, sei der freien Disposition des Bw. anheim gestellt. *"Diese Dispositionsmöglichkeit dürfte auch von der Abgabenbehörde dann nicht bezweifelt werden"*, wenn der Bw. auf der einen Seite über Geldvermögen verfüge und auf betrieblicher Seite Kredit und Überziehungszinsen bezahle. Da für weitere Einlagen, die aus privaten Wechseldarlehen stammen, ebenfalls Beweise angeboten worden seien, könne von einem ungeklärten Vermögenszuwachs keine Rede sein. Die Nichtaufnahme der entsprechenden Beweise über diese Geldzuflüsse sei als Zweckbehauptung zu qualifizieren, um einen Sicherheitszuschlag zu rechtfertigen. Zum Beweis, dass auch nach dem 25. September, nämlich am 15. Oktober und 16. Oktober 2001 keine weiteren Bemühungen zur Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes betreffend die Vermögenseinlagen erfolgt sei, legte der Bw. seine Aktennotizen in Kopie bei und erklärte sich zur Erbringung eines Nachweises der entsprechenden Geldflüsse jederzeit bereit. Was die auf die Preisreduktion Bezug habenden Ausführungen in der Stellungnahme der Bp anbelangt, bestritt der Bw. in seiner Gegenäußerung, dass eine Preisreduktion erfolgt sei bzw. dass die von der Bp festgestellten zwei Zahlungen von zusammen S 143.000 Akontozahlungen gewesen seien und ein Schuldverhältnis begründet hätten, mit der Erklärung, dass es sich dabei um eine Teilzahlung und eine weitere Zahlung nach der Schlussrechnung gehandelt habe; der Kunde habe nur einen Auftrag in Gesamtbetrag von etwa S 143.000 an den Bw. erteilt. Ein weiterer Teilauftrag sei vom selben Kunden (D) an die A-OEG erfolgt, von der weitere Installationsarbeiten erbracht und dafür S 100.000 und S 80.000 bezahlt worden seien. Trotzdem diese S 180.000 fälschlicherweise nicht als Teil- bzw. Schlussrechnung, sondern als Akontozahlungen bezeichnet worden seien, seien diese Zahlungen ordnungsgemäß der Umsatzsteuer unterworfen und als Erlöse berücksichtigt

worden. Es liege wie Eingangs erwähnt keine Preisreduktion vor, es sei der Auftrag geändert und teilweise an die Einzelfirma, andererseits an die OEG erteilt worden. Ob dazugehörige Buchungen vorgefunden worden seien, sei nicht Sache des zu Prüfenden, sondern Angelegenheit der BP. Da bei einiger Sorgfalt sofort und ohne zusätzlichen Aufwand eine Klärung durch die Bp erfolgen hätte können, werde zum Beweis das Bankjournal der OEG Seite 2 und 3 in Kopie beigelegt.

Auf den Vorhalt des UFS vom 31. August 2005 folgte das Schreiben des Bw. vom 23. September 2005. Der besseren Übersichtlichkeit halber werden die im Vorhalt genannten Punkte zitiert und die auf den jeweiligen Punkt bezügliche Antwort aus dem Schreiben vom 23. September 2005 zusammengefasst dargestellt:

1. UFS: *"Nach Lehre und Rechtsprechung (des Verwaltungsgerichtshofes) dient das Wareneingangsbuch primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses zB der Nachkalkulation durch die abgabenbehördliche Prüfung. Ihm kommt für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 1 zu § 127, samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1960, 502/59). Die Verletzung der Verpflichtung des § 127 u.a. ist für § 184 BAO (Schätzungsberechtigung) bedeutsam (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 6 zu § 128, samt dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. März 1984, 83/14/0173). Nach dem letztzitierten Erkenntnis beruhen die Bestimmungen über die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung. Sie gelten für jedermann und erfahren durch die etwaige berufliche Verschwiegenheitspflicht eines Steuerpflichtigen keinerlei Einschränkung.*

*Was die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit des Aufbewahrungswesens anbelangt, verlangen diese, dass Bücher, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen grundsätzlich im Original (vgl. VwGH 7. Oktober 1960, 2237/59) nach einer zeitlichen und sachlichen Ordnung derart abgelegt werden, dass sie ohne zumutbaren Zeitaufwand an Hand bei der Ablage zu beobachtenden Ordnungsprinzipien auffindbar sind. Da vollständig und wahrheitsgemäß offen legen im Sinne des § 119 BAO heißt, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen, hat der Abgabepflichtige auch bei der Ermittlung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken und die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen, ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht des § 115 BAO.*

*Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1960, 0502/59, ist das Wareneingangsbuch abgesehen von dem Falle, dass der Steuerpflichtige von dessen*

*Führung befreit ist- nicht nur ein Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung, sondern es kommt ihm auch für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu. Wurden die Aufzeichnungen im Wareneingangsbuch unvollständig geführt, dann sind die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben!*

*Mit der Berufung vom 8. Jänner 2002 wurde unter Bezugnahme auf das vorhandene Wareneingangskonto vorgebracht, dass eine Auflistung der eingekauften Waren bei dem geringen Geschäftsumfang nicht erstellt worden sei, weil die einzelnen Waren aus den wenigen Einkaufsrechnungen jederzeit und ohne vermehrten Aufwand ermittelt werden könnten. Um Vorlage von Aufgliederungen, anhand dieser die Ihren "Wareneingangsbüchern" anhaftenden "Mängel" feststellbar wären, wird ersucht."*

Mit dem an den UFS adressierten Schreiben vom 23. September 2005 bestätigte der Bw.: Es sei *richtig*, dass in den Jahren 1997, 1998 und 1999 kein Wareneingangsbuch geführt worden sei, und fügte in Ergänzung seiner Berufung hinzu, dass der Waren- und Materialeinkauf sehr wohl sorgfältig und vollständig im Warenkonto erfasst worden seien. Seien die wenigen Rechnungen, die in der jeweiligen Abschlussperiode nicht bezahlt worden seien, in einer eigenen Liste erfasst worden, die in der Belegsammlung der Wareneingänge beigelegt gewesen seien und seien, so sei auch eine Verprobung der Ergebnisse aus den Warenverkäufen bzw. der verwendeten Materialien in den Ausgangsrechnungen jederzeit ohne besonderen Aufwand möglich. Habe die Bp es trotz des Vorbringens des Bw., demzufolge die Belegsammlung über bezahlte Wareneingänge für das jeweilige Kalenderjahr und die wenigen noch nicht bezahlten, auf der zusätzlichen Liste ausgewiesenen Wareneingangsrechnungen vorhanden gewesen seien, unterlassen, die angebotenen Unterlagen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen, so könne aus diesem formellen Gebrechen keine Schätzungsberechtigung abgeleitet werden, weil die materielle Richtigkeit gegeben erscheine.

Zu der als "gewünschte Aufgliederungen der Wareneingangsrechnungen" bezeichneten Beilage fügte der Bw. die Bitte hinzu, im Fall des Wunsches der Vorlage der von der Prüferin nicht beachteten Belegsammlung der Wareneingänge dies ehest möglich mitzuteilen.

2. UFS: *"Die Seiten 160 und 162 des Arbeitsbogen dokumentieren, dass in Verbindung mit Zahlungen von S 62.226, S 64.404, S 52.000 und S 66.061, das sind insgesamt S 244.691, folgende Buchungen auf dem Konto 405 Erlöse Transporte feststellbar waren:*

Konto	B-Nr	Datum	Buchungstext	Zugang	Abg.	Mwst %	Umsatzsteuer	Vorst.
200	000689	02.12.97	X 970167	16.800,00		20,00	2.800,00	
200	000691	02.12.97	X 970169	21.417,00		20,00	3.569,50	

200	000769	16.12.97	X 970189	17.250,00		20,00	2.875,00	
200	000770	16.12.97	X 970190	15.684,00		20,00	2.614,00	
200	000811	29.12.97	X 970195	19.758,00		20,00	3.293,00	
200	000812	29.12.97	X 970194	21.790,00		20,00	3.631,67	
200	000838	31.12.97	X 970180	20.370,00		20,00	3.395,00	
200	000839	31.12.97	X 970179	21.790,00		20,00	3.631,67	
Erlösmäßig erfasst insgesamt				154.859,00				

*Um Abgabe einer Erklärung zu dem sich nach Abzug der o.a. Erlösen (S 154.859) von den Zahlungen in Höhe von S 244.691 ergebenden Differenzbetrag in Höhe von S 89.832 samt Erbringung eines Nachweises dafür, dass die Einnahmen dem Finanzamt erklärt wurden, wird ersucht. Sämtliche Blätter zum Wareneingangskonto sowie alle Bankkontoauszüge sind vorzulegen."*

Zu diesem Punkt brachte der Bw. im Schreiben vom 23. September 2005 vor: Die Erlösdifferenz von S 89.832 sei vermutlich zufolge Programmfehler oder Stromausfällen während der Buchungsarbeiten entstanden. Nur so sei es zu erklären, dass in einem einzigen Monat, nämlich Dezember 1997, bei der Buchung von vier Überweisungen jeweils eine Rechnung nicht mehr aufscheine; die Firma Z habe dieses Kassenprogramm offensichtlich wegen Fehlerhaftigkeit nicht mehr weiter vertrieben. Den Bw. treffe an der Minderumsatz- bzw. Minderertragserklärung kein Verschulden, weil die Bankauszüge vollständig und mit den richtigen Überweisungsbeträgen der Firma X + Y vorhanden und der Prüferin vorgelegt worden seien. Da sich die dazu gehörigen Ausgangsrechnungen in der Belegsammlung befunden hätten bzw. befänden und auch von der Bp eingesehen worden seien, ergebe sich folgendes Bild:

2.12.1997	BA 98	ATS	62.226,00	Eingang
		(ATS	16.800,00)	Re. 970167, hier wurde irrtümlich der Rechnungsbetrag, nicht aber
		ATS	16.296,00	der Zahlbetrag gebucht.
		ATS	- 504,00	Skonto, nicht berücksichtigt
		ATS	24.513,00	Re. 970168
		ATS	21.417,00	Re. 970169
10.12.1997	BA 101	ATS	64.404,00	Eingang
		ATS	21.790,00	Re. 970179
		ATS	20.370,00	Re. 970180
		ATS	22.244,00	Re. 970182
16.12.1997	BA 104	ATS	52.000,00	Eingang
		ATS	15.684,00	Re. 970190
		ATS	17.250,00	Re. 970189
		ATS	19.066,00	Re. 970188
29.12.1997	BA 107	ATS	66.061,00	Eingang
		ATS	21.790,00	Re. 970194
		ATS	19.758,00	Re. 970195
		ATS	24.513,00	Re. 970196

Bereits im Zuge der Bp habe der Bw. mit der Prüferin auch die Mangelhaftigkeit des Programms festgestellt und das Mehrergebnis von S 89.832 akzeptiert; Kopien dieser



Bankauszügen und Ausgangsrechnungen würden nochmals vorgelegt. Habe es sich um reine Transportleistungen gehandelt, so habe es Wareneingänge im Zusammenhang mit diesen Ausgangsrechnungen nicht gegeben.

3. Auf das auf die Seite 205 des Arbeitsbogens Bezug nehmende Ersuchen des UFS *um nähere Erläuterung der Notizen zum Punkt "Lieferanten" (BLA, BLB, A - Saustall, BLC Rechnung nicht eingebucht!!; LS in Höhe rd. S 200.000 gar nicht fakturiert (waren nicht vom betreffenden Monat!?), "Kontendrucke fehlen", "Kaution W?!)) samt Vorlage von entsprechenden Dokumenten als Nachweis für die Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Bw.* folgte die Äußerung des Bw. in dessen Schreiben vom 23. September 2005: Nähere Ausführungen würden sich hier erübrigen, weil die Bp die doppelte Buchhaltung verworfen habe; diese aufgezählten Mängel würden aus der Arbeitsliste von Fr. A stammen, die im Zuge der Neuaufstellung der Buchhaltung erfolgt seien.
4. UFS: *"Aus dem Arbeitsbogen Seite 57 ("Kassabuch 1999") ist die Verbuchung eines Teils des Anlagevermögens (LKW) zu ersehen. Der Inhalt dieser Seite steht in Widerspruch zu den Angaben (auf der Seite 55 des Arbeitsbogens) zum selben Sachkonto per 31.8.2000."* Diesbezüglich bestätigte der Bw. mit dem Schreiben vom 23. September 2005, dass tatsächlich eine Verwechslung zweier LKWs erfolgt sei, und fügte dem Gesagten hinzu, dass diese vor Abschlusserstellung bemerkt und berichtigt worden sei, was sich aus den vom Bw. übersandten Kopien feststellen lasse. Somit handle es sich nicht um zwei Varianten, sondern lediglich um eine Richtigstellung der Anlagebuchungen.
5. UFS: *"Aus dem Vermerk der Bp zur ersten schriftlichen Aufforderung, die Geldherkunft von "EE/ GS" per 18. Juli 2001 zu klären, indem sämtliche Bankkontoauszüge vorzulegen und der Nachweis über die Geldherkunft (mit dazugehörigen Belegen) zu erbringen wären (Arbeitsbogen (=AB), Seite 190 und 195), ist zu ersehen, dass es kein weiteres (Bankkonto) gebe und keine Wareneingangsbücher für die Jahre 1997 bis 1999 vorhanden seien. Das Schreiben der Bp vom 22. August 2001 (AB, Seiten 201 und 202), mit dem um Abgabe einer Stellungnahme zu diversen Punkten (samt Vorlage von entsprechenden Unterlagen als Nachweis der Richtigkeit der Ausführungen) ersucht worden war, von denen der Punkt 1 "Eigenerläge Bank + Kassa - Geldherkunft" lautete, blieb unbeantwortet.*

Mit der "letztmaligen" schriftlichen Aufforderung der BP per Fax vom 5.10.2001 (AB S 363 ff.), die Geldherkunft der Eigenerläge in Bank und Kassa nachzuweisen, führte die Bp aus, dass jene Kassa- und Bankeingänge aufzuklären seien, die weder einer Ausgangsrechnung/GS, noch einer Abhebung vom Bankkonto/ Sparbuch/ Abschöpfungskonto und im umgekehrten Fall einem Kassaausgang zuzuordnen seien. Dabei sei zu beachten, dass zwischen den Aus- und Einzahlungen der zeitliche Konnex

gegeben sein müsse und dass die durch Barzahlungen nicht frei verfügbaren Geldmittel von den Bankabhebungen bzw. Kassaausgängen auszuscheiden seien. Als Nachweis würden nur Unterlagen akzeptiert, die für die Bp eindeutig und zweifelsfrei nachvollziehbar seien.

*Im Gefolge des oben zitierten Fax wurden der Bp seitenweise Journalbuchungen vorgelegt, denen Angaben betreffend das Erstellungsdatum nicht zu entnehmen waren. In den der Bp vorgelegten Kassajournalen fehlten Buchungen wie "31.12.1997 - S 280.000", "17.12.1998 - S 5.000", 27. 12.1998 - S 10.000" und "2000 - S 108.000"; die Buchung "18.8.1997 S 200.000 lt. urspr. Kassajournal" stimmt mit dem Betrag S 20.000 nicht überein.*

*Um Abgabe einer Stellungnahme, anhand dieser die Herkunft der Gelder eindeutig geklärt werden könnte, sowie um Vorlage jener Beweismittel, die den Ausführungen zugrunde liegen, wird ersucht."*

Zum o.a. Punkt des Vorhalts brachte der Bw. mit dem Schreiben vom 23. September 2005 im Wesentlichen vor, zu Jahresbeginn über flüssige Mittel von rund S 200.000,00 verfügt zu haben; von (diesem Betrag) seien aus vorherigen Entnahmen rund S 168.000 im Privatvermögen des Bw. gewesen. Die Herkunft dieser S 200.000 könne klar nachgewiesen werden. Infolge unzureichender Betriebserfolge in den Vorjahren habe der Bw. ein Wechseldarlehen in Höhe von S 300.000,00 aufnehmen müssen; darüber hinaus habe der Bw. nur kurzfristige Kontenüberziehungen benötigt.

Wann immer größere betriebliche Ausgaben beabsichtigt gewesen seien, habe der Bw., wenn notwendig aus den gehorteten privaten Mitteln (die vorher entnommen worden waren) Einlagen getätigt - ein zeitlicher Konnex zwischen den Einlagen für beabsichtigte oder notwendige Ausgaben sei klar gegeben. Dabei dürfe es sich um keinen unmittelbaren Zusammenhang handeln, nämlich, dass an dem Tag der beabsichtigten Ausgabe die Einlage erfolge, weil sonst die unternehmerische Dispositionsfähigkeit untergraben wäre. So seien auch ein Teil der privat gelagerten Geldmittel auf ein Sparbuch gelegt worden; letzteres sei der Prüferin zum Nachweis über Geldflüsse vorgelegt worden. Später sei dieses Sparbuch wegen höherer Verzinsung in ein Sparkonto umgewandelt worden; die Bewegungen auf diesem Sparkonto seien in der Buchhaltung erfasst worden.

Falls gewünscht, würde der Bw. den Wechselremittenten um eine Kopie des Wechsels vom 27. Dezember 1995 bitten, damit auch dieser Nachweise erbracht werden könne.

Da die Geldmittel im gesamten Prüfungszeitraum immer zur Verfügung gestanden seien, sei ein gesonderter Nachweis der Herkunft entbehrlich, womit für die Betriebsprüfung die Geldflüsse eindeutig und zweifelsfrei nachvollziehbar gewesen seien.

Am Anfang der Betriebsprüfung habe die Bp die für das Jahr 2000 vorhandene Buchhaltung nicht akzeptiert, weil es sich um eine doppelte Buchhaltung gehandelt habe.

Da eine Erfolgsrechnung (zum Übergang auf die doppelte Buchhaltung) bereits für 1999 zwingend erfolgen hätte müssen und eine solche nicht vorhanden gewesen sei, habe ein Übergangsgewinn oder - Verlust nicht festgestellt werden können. Die Bp habe den Bw. genötigt, wie bisher auch für 2000 eine einfache Buchhaltung zu erstellen; letzteres sei unter großem Zeitdruck während des Prüfungszeitraumes erfolgt. Auch in diesem Zeitraum seien die fehlerhaften Auflistungen (Journalseiten) erstellt worden. Die Erstellerin A habe die von der Prüferin gewünschten Unterlagen neben der schweren Heimhilfetätigkeit und trotz erheblicher gesundheitlicher Beeinträchtigungen jeweils am Abend und in der Nacht, zwischen den einzelnen Prüfungsterminen, erstellt. Bei diesen Fehlern, die bei solchen, unter großer Beeinträchtigung und Zeitdruck erfüllten Leistungen passiert seien, handle es sich um die angeführten fehlenden Buchungen wie: 31. Dezember 1997 Entnahme S 280.000; 17. Dezember 1998 Entnahme S 5.000, 27. Dezember 1998 Entnahme S 10.000 und der Eingabe vom 18. August 1997: S 20.000 statt S 200.000 an Einlage. Da der Bw. den von der Bp beanstandeten fehlenden Entnahmebetrag von S 108.000 im Jahr 2000 mangels genaueren Angaben nicht nachvollziehen könne, bitte der Bw. um detaillierte Aufklärung darüber, *"wie sie zur Ansicht gelangten, dass eine solche Buchung fehle"*.

In diesem Zusammenhang beantragte der Bw. die Zeugeneinvernahme von Fr. A in der mündlichen Verhandlung.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung gab die in Entsprechung des unter dem Punkt 5 angeführten Beweisantrags als Zeugin einvernommene Fr. A zu Protokoll, für die Erfassung der Buchhaltungsbelege, für die Ablage derselben, fürs Rechnungen schreiben, für die Erfassung der Stundenlisten der Arbeitnehmer, für alle Tätigkeiten, die in einem Büro anfallen, zuständig gewesen zu sein. Im gesamten Zeitraum seien die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht von der Zeugin bzw. vom Computerprogramm erstellt worden, weil die Zeugin zu Prüfungsbeginn ab dem Jahr 2000 nicht mehr für die Buchhaltung zuständig "sein sollte"; vor dem Jahr 2000 sei das die Tätigkeit der Zeugin gewesen. Ab dem Jahr 2000 "sollte" Fr. B die Buchhaltung und alle Agenden, die mit dem Büro zusammenhängen, machen. Hr. M, der in der E Kanzlei arbeite - glaube die Zeugin -, sei für die Lohnverrechnung zuständig gewesen und (habe) mit Beraterischen Auskünften (gedient). Die Abgabenerklärungen für die Jahre 1997, 1998, 1999 seien von der Zeugin erstellt worden. Soweit erinnerlich "sollte Ende 1999 auf das Jahr 2000 auf Bilanzierung umgestellt werden"; diese Erklärungen habe die Zeugin nicht erstellt.

Die Zeugin, welche die Abgabenerklärungen unmittelbar nach Jahresende erstellt habe, könne sich nicht erinnern, ob Fristverlängerungsanträge eingereicht worden seien. Im Konzept seien die Abgabenerklärungen von der Zeugin erstellt worden; nach Vorlage der Konzepte habe die

Zeugin mit dem Bw. Rücksprache gehalten und je nach den Fragen des Bw. gewisse Konten angeschaut und abgeklärt. *"Die Erklärung wurde unterschrieben und unterfertigt."* Über Frage des UFS nach dem Grund für das Treffen mit jener Person im Juli 2000 in Donaurast antwortete die Zeugin, *"Ich sollte Unterlagen erhalten"*. Ab dem Jahr 2000 habe Fr. B die Agenden übernommen. Wie es zur Prüfung gekommen sei, sollte die Zeugin sich kümmern, die Unterlagen zu beschaffen bzw. übernehmen, um sie auf Vollständigkeit für die Prüfung überprüfen zu können.

Bei den auswärtigen Tätigkeiten (Transporttätigkeiten, Handel, Deichgräberei) habe es einen Personalmangel im Betrieb im Jahr 2001 gegeben; in diesem Zeitraum habe der Bw. vieles selber machen müssen.

In Anwesenheit des Bw. beantwortete die Zeugin die Frage des UFS, ob der Bw. die Buchhaltung kontrolliert habe bzw. ob er in der Lage "wäre", die Buchhaltung selbständig zu führen? mit *"Nein, er ist nicht in der Lage die Buchhaltung selbständig zu führen. Er muss sich bei den Kontrolltätigkeiten auf die Informationen verlassen, die er von mir bekommt."*

An Gründen dafür, dass Fr. B die Buchhaltung ab dem Jahr 2000 geführt habe, nannte die Zeugin, eine Stelle als Heimbefragerin angenommen zu haben und 170 Stunden im Schnitt bei den Patienten unterwegs gewesen zu sein.

Zum Grund der Zeugenladung gab Fr. A zu Protokoll: Die Frage bezüglich der Geldmittel und der Geldherkunft sei gegen Ende der Betriebsprüfung bzw. Mitte der Betriebsprüfung aufgekommen; damals habe sie nur soviel sagen können: Der Bw. *"hatte die Gewohnheit, das Geld bzw. die Einnahmen der Firma statt auf die Bank zu tragen privat bei sich zu behalten."*

Die Zeugin wisse nur, dass in diesen Zeitraum ein Sparsbuch existiert habe, zu dem sie keinen Zugriff gehabt habe und habe. Nachdem dieses Sparsbuch aber im Laufe der Zeit in ein Sparkonto umgewandelt worden sei, sei das Guthaben auf ein Konto übertragen worden, das in der Buchhaltung aufliege. Dieses Buch sei zum Zeitpunkt der Prüfung nicht griffbereit gewesen; gegen Ende der Betriebsprüfung sei es gefunden worden. Der Bw. habe gewollt, es der Bp zu zeigen; die Bp habe gesagt: *"Sie interessiert das nicht mehr."*

Zur Liste betreffend Abweichung der Beträge gab Fr. A im Wesentlichen zu Protokoll, diese erwähnte Listung sei im Zuge der Betriebsprüfung erstellt worden; sämtliche Abweichungen seien eindeutige Eingabefehler der Zeugin, welche zum Zeitpunkt der Erstellung der Listung schon krank gewesen sei; diese Erkrankung gehe bis zum heutigen Tag.

Des Weiteren bestätigte die Zeugin die Richtigkeit, ein extriges Wareneingangsbuch nicht geschrieben zu haben, und gab in Anwesenheit des Bw. zu Protokoll, der Bw. habe lieber die Belege, Rechnungsbelege, - kopien, Durchschläge oder Angebote in der Hand, wenn er auspreise, Angebote erstelle oder Ausschreibungen oder irgendwelche Kalkulationen ausstellen müsse. In den Jahren habe es immer einen Ordner gegeben, wo alle Rechnungen drinnen

gewesen seien und seien. Gleichzeitig parallel seien diese Belege verbucht. Weil alles in einen Ordner abgelegt sei und gewesen sei, sei kein Buch geschrieben worden. Die Frage nach diesen Ordnern habe sich während der Prüfung nicht gestellt, weil sich die Bp klar ausgedrückt hat: *"Ich will ein Buch, alles andere interessiert mich nicht."* Durch diese Aussage der Bp hätte sich die Zeugin nicht mehr getraut, diese Ordner vorzulegen, weil im Zeitpunkt der Betriebsprüfung so viele Ordner in Benützung gewesen seien. Die Bp habe immer diese Aussage wiederholt: *"Ich will ein Buch, alles andere interessiert mich nicht."*

Zur Abgabenerklärung für das Jahr 1999 und das Folgejahr sagte die Zeugin im Zuge der Berufungsverhandlung im Wesentlichen aus, dass der Bw. die Umstellung von Einnahmen-Ausgabenrechnung auf Bilanzierung vorgehabt habe bzw. dass die Unterlagen für das Jahr 2000 schon für die Bilanz vorbereitet, geschlichtet und aufgebucht gewesen seien. Für das Jahr 1999 und 2000 seien Erklärungen vorgelegen, die einer Bilanz zugrunde liegen würden oder zugrunde gelegen seien; doch das habe der Bp nicht gefallen. Die Bp habe gesagt: *"Das kann man mit ihr nicht machen. Man kann nicht die Gewinnermittlungsart umstellen"*; sie wolle die Buchhaltung so haben, wie die Zeugin sie vorher gemacht habe. So habe die Zeugin die gesamten Belege auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung umbuchen müssen, damit die Betriebsprüfung weitergehen habe können.

An Daten zur eigenen Person und zum Verhältnis der Zeugin zum Bw. in den Streitjahren teilte die Zeugin dem UFS im Wesentlichen mit, die Handelsschule (absolviert), beim Steuerberater gearbeitet, an Kursen einen Lohnverrechnungskurs sowie einen Bilanzbuchhalterkurs - letzteren irgendwann in den achtziger Jahren - besucht zu haben sowie ausgebildete Heimhilfe zu sein. Die Zeugin sei ab 1995 selbständig an selbiger Adresse tätig gewesen, habe das Gewerbe wegen Krankheit im Jahr 2001 ruhend gemeldet und wegen Anhaltung der Krankheit im Jahr 2002 zurückgelegt. Zwischenzeitlich sei die Zeugin beim Bw. angestellt gewesen; das Arbeitsverhältnis sei wegen Pensionierung gelöst worden.

Über Frage nach Angaben zur Person C gab die Zeugin dem UFS bekannt, C stehe immer mit Informationen und seinem Wissen zur Verfügung; seinerzeit sei er Fr. B zur Seite gestanden.

Auf die Frage nach der Person, welche die Abgabenerklärung 1999 effektiv erstellt hätte, antwortete die Zeugin: Die von ihr mit dem Bw. erstellte Erklärung sei übernommen worden.

Zum Abschluss der Einvernahme gab die Zeugin unter Bezugnahme auf das UFS-Schreiben vom 31. August 2005, zum Anhang aus diesem Schreiben, Konto 25 LKW aus dem Jahr 1999, zu Protokoll: Das sei ein Eingabefehler der Zeugin gewesen. Die Zeugin habe sich beim Lkw vertan und habe das falsche Fahrzeug genommen; dieser Zettel (mit Mausabdruck), diese Aufzeichnungen seien ihre privaten Aufzeichnungen betreffend der Bilanzkonten gewesen; Unterlagen, die von der Betriebsprüfung nicht akzeptiert worden seien.

Im Anschluss an die Zeugeneinvernahme beantwortete die Bp in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Oktober 2005 die Frage des UFS nach den neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sinngemäß mit dem in den Wiederaufnahmebescheiden enthaltenen Verweis auf den BP-Bericht (mit dessen Tz 16, 24, 25 und 27 PB) und die in der Tz 16 PB getroffenen Feststellungen, von denen jede (einzelne Feststellung) - die ungeklärte Geldherkunft; die nachweisliche Nichterklärung von Einnahmen; die ungeklärte Preisreduzierung von Anbot zu Rechnung; die Nichterfüllung von diversen Aufzeichnungsverpflichtungen; die Vorlage von Unterlagen, die sowohl formelle, als auch schwerwiegende sachliche Mängel aufweisen; die Nichterteilung von erforderlichen Auskünften zur Sachverhaltsaufklärung - eine neue Tatsache und daher einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen würde, und brachte unter Bezugnahme auf die herrschende Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, Ritz (Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 8 zu § 303) zitiere als eine Tatsache u. a. das Unterbleiben von Aufzeichnungen; laut Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 2002, 99/15/0175) seien in einem BP-Bericht festgestellte Umsatzdifferenzen als Wiederaufnahmegrund geeignet. Dieser wäre mit dem Wiederaufnahmegrund - ungeklärte Geldherkunft - qualitativ gleichzustellen. Genüge es, wenn der Wiederaufnahmegrund in der Begründung genannt werde, so sei diesem Erfordernis durch den Verweis auf den BP-Bericht mit seiner Tz 16 genüge getan. Zum Nachweis des tatsächlichen Vorliegens der Wiederaufnahmegründe seien keine besonderen Verfahrensvorgänge vorgesehen.

Nach Zitierung von Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 3 zu § 303 betreffend Vorrang der Rechtsrichtigkeit brachte die Bp vor, dass das Betriebsprüfungsverfahren ein näherungsweise richtigeres Ergebnis erbracht habe, und führte zu den neuen Tatsachen nach Zitierung von § 303 BAO ins Treffen, sich betreffend des Wiederaufnahmegrundes "ungeklärte Geldherkunft" auf die Zeugenaussage vom heutigen Tag zu beziehen. Die neue Tatsache betreffend diesen Punkt würden Zahlungen, die als Zugang beispielsweise im Kassabuch 1997 Kto Nr. 200 betitelt mit Kassa als Zugänge mit dem Text Einlage bzw. privat verbucht worden seien, darstellen. Woher diese Geldmittel stammen, habe bis zur Beendigung der Betriebsprüfung nicht geklärt werden können; derselbe Sachverhalt liege bei Bareinzahlungen auf das laufende Bankkonto vor.

Von der Bp sei das vorgelegte Sparbuch dahingehend, dass die Auszahlungen auf dem Sparbuch als mögliche Geldherkunft diene, berücksichtigt worden; allerdings habe sich herausgestellt, dass (diese) trotz Berücksichtigung aller möglichen Abhebungen vom Sparbuch sowie Entnahmen aus dem Bankkonto nicht geeignet gewesen seien, die entsprechenden Eigenerläge zur Gänze abzudecken.

Als Beispiel dafür nannte die Bp S 400.000, die insgesamt als Zugänge in Form von Einlagen in das Kassabuch im Zeitraum vom 3. Jänner bis 24. März 1997 verbucht worden seien. Im Zeitraum 18. März bis 24. Juni 1997 seien Bareinzahlungen in der Bank gewesen; die Entnahmen aus der Bank sowie eine Abhebung von Sparbuch, die in diesem Zeitraum stattgefunden hätten, seien diesen Einlagen Kassa/Bank zur Gänze gegenüber gestellt worden. Die erste Abhebung vom Sparbuch am 16. Juli 1997 heiße: Vor diesem Tag seien keine Abhebungen gewesen, die die Geldherkunft der Einlagen von S 400.000 in die Kassa bzw. S 600.000 auf das Bankkonto erklären könnten.

Von den gehorteten, privaten Geldmitteln auf der Seite 2 der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2005 sei der Bp nichts bekannt gewesen; auch das in dieser Vorhaltsbeantwortung angeführte Sparkonto sei der Bp nicht vorgelegen und liege der Bp (auch) nicht vor.

Bei dem der Bp bekannten Wechseldarlehen in Höhe von S 300.000 handle es sich um ein Kundenkonto mit einer Buchung per 27. Dezember 1995, der Darlehensstand per 31. Dezember 1996 sei nicht vorliegend. Sei das Journal, auf das in der Vorhaltsbeantwortung Bezug genommen werde, zugegebenermaßen fehlerhaft, diene es nach Ansicht der Bp nicht dem Nachweis der Richtigkeit der bisherigen Angaben.

Dem Vorhandensein von flüssigen Mittel von rd. S 200.000 könne die Bp mangels Nachvollziehbarkeit nicht folgen.

Den obigen Ausführungen der Bp hielt Fr. A, was das Sparkonto, von dem die Bp nichts gewusst habe, betrifft, entgegen: An einem der wenigen Tage, bei denen der Bw. bei der Bp anwesend gewesen sei, habe er die Bp persönlich vom Übergang des Sparbuchs auf das Sparkonto informiert und die Bp auf die höhere Verzinsung hingewiesen; bei einem Telefonat am 16. Oktober 2001 habe die Bp Fr. A nach den Kontoständen gefragt, der Stand des Sparkontos sei der Bp auch mitgeteilt worden.

Auf die Frage des Referenten, was Fr. A mit Privatgeld meine, wenn diese den Satz "*Was das Privatgeld anlangt, hat*" der Bw. "*das Geld selbst verwaltet.*" zu Protokoll gebe, antwortete Fr. A im Beisein des Bw., der Bw. sei ein sparsamer Mensch, die Bp sei von dem Sparkonto informiert worden.

Im Anschluss daran brachte der Bw. vor, ein Transportunternehmen mit 3 Autos im Jahr 1997 gegründet zu haben, wobei er der Behörde pro Auto S 200.000 als finanzielle Leistungsfähigkeit nachweisen habe müssen. Nachdem der Bw. das Konto überzogen, den Betrag auf das Sparbuch überwiesen und (das Sparbuch) der Behörde vorgelegt habe, habe er das Geld nach Vorlage bei der Behörde vom Sparbuch auf das Konto transferiert.

Nach dem Verweis der Bp auf Seite 359 des Arbeitsbogens bzw. zur Konkretisierung des Sachverhalts auf die Seiten 121ff, 88, 366, 386 und 387 des Arbeitsbogens stellte Fr. A die

rhetorische Frage *"Kann ich oder der Bw. sicher sein, dass alles berücksichtigt worden ist, weil bei einem Telefonat am 15. Oktober 2001, 10:46 Uhr, die Bp zu mir gesagt hat: 'Sie schaut sich diese Liste und Aufzeichnungen gar nicht an.'"* und bezeichnete die Erbringung des Nachweises dafür, dass das Geld im Haus gewesen sei und schon zu früheren Zeiten und Vorperioden und bei Bedarf für den Betrieb verwendet worden sei, heute für schwierig (und bei der Betriebsprüfung 2001 schwierig gewesen sei).

Zur Entkräftung der Aussage, die Bp hätte oder habe die Einsichtnahme in Listen, Aufzeichnungen verweigert, brachte die Bp vor:

Beim Prüfungsabschluss sei das angesprochene Journal (Listen) vorgelegt worden, das intensiv als Glaubhaftmachung bzw. Nachweiserbringung überprüft worden sei; sonst "hätte" die Bp nicht die Möglichkeit gehabt, zu den Feststellungen kommen" zu können, zu denen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2005 auf Seite 2 Stellung nehme. Der Umstand, *"dass die Bp sich geweigert hätte, in das Sparbuch Einsicht zu nehmen"*, sei auch früher und wiederholt in der Vorhaltsbeantwortung angesprochen worden; die Bp habe diese Zahlungsvorgänge auf dem Sparbuch bereits im Zuge des Prüfungsabschlusses sehr wohl in voller Höhe berücksichtigt.

Zum Wiederaufnahmegrund *"Nachweisliche Nichterklärung von Einnahmen"* führte die Bp ins Treffen, dass dieser Punkt laut Seite 3 der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2005 nicht strittig sei; allerdings obliege es dem Bw. bei der Aussage, die nichtverbuchten Erlöse seien einem Programmfehler oder Stromausfall als Ursache zuzuordnen, bzw. Fr. A *"Betrifft den Zeitraum 2. bis 29. Dezember 1997"*.

Zum Wiederaufnahmegrund *"Ungeklärte Preisreduzierungen von Anbot zu Rechnung"* führte die Bp ins Treffen: Die letzte Frageliste, die die Bp an Fr. A übermittelt hätte, Punkt 3, Kunde D, beinhalte den Versuch, den Geschäftsfall von Anbot bis zur Schlussrechnung zu klären. Bei diesem Versuch habe die Bp festgestellt: Auf dem OEG Bankkonto sei eine Überweisung von einem Hrn. D in Höhe von S 100.000 erfolgt, ohne dass der Beleg bzw. die diesbezgl. Ausgangsrechnung eingesehen werden habe können; auf dem Erlöskonto der OEG finde sich keine erlösmäßige Erfassung. Nachdem dieser Geschäftsfall aber der Einzelfirma zuzuordnen sei (Einsichtnahme, Anbot, Rechnung: Bp), habe dieser Geschäftsfall (bei) der Frage, wie man von Anbot zur Ausgangsrechnung auf eine Preisminderung von S 180.000 komme, letztlich nicht zur Gänze rekonstruiert werden können. Zur Beantwortung dieser Frage habe Fr. A Zahlen angegeben, die eine Überzahlung ergeben, die nie rückgefordert worden sei. Wenngleich auch die Bp eine laut dem Bw. gerechtfertigte Ausführung der Leistungen gegenüber dem Angebot keinesfalls anzweifle, seien der Bp allerdings keine Angaben dazu gemacht worden, die zu einer restlosen Klärung des Sachverhalts dienen hätten können. Der Bp sei die Konstruktion von Geschäftsfällen über zwei Firmen nicht vorgegeben.



Auf die in der Ladung angeführten Beweismittel angesprochen legte der Bw. dem UFS drei Aktenordner sowie einen Wechsel in Kopie vor, woraufhin die Bp zur Protokoll gab:

Für den Fall, dass kein Wareneingangsbuch geführt werde, genüge die Führung entsprechender Unterlagen bzw. Aufzeichnungen, die den Formerfordernissen bzw. dem Inhalt eines Wareneingangsbuches widerspiegeln. Bei Einbuchung von Sammelbuchungen in derartigen Aufzeichnungen würden dazu auch Einzelaufzeichnungen, eben das angesprochene Wareneingangsbuch gehören; eine Sammlung der Belege werde nicht als ausreichend betrachtet. Während der Prüfung habe die Bp hinsichtlich der Betriebsausgaben festgestellt: Der überwiegende Teil der Belege sei nicht nummeriert, diese Belegnummern seien nicht mit den teilweise vorhandenen Nummerierungen ident. Das Wareneinkaufskonto beinhalte überwiegend nur die Bezeichnung der Firma, aber nicht der Ware selbst. Weiters seien Sammelbuchungen vorhanden, insbesondere BLA, wo auf das Erfordernis hinsichtlich Grundaufzeichnungen, zu denen auch das Wareneingangsbuch zähle, nicht entsprochen werde.

Im Zuge einer stichprobenartigen Überprüfung des Wareneingangskonto habe die Bp eine Doppelbuchung festgestellt, die laut Stellungnahme vom Bw. auch unbestritten sei; hinsichtlich der Summe des Wareneinkaufskonto Nr. 530 habe sich zwischen dem Einkaufskonto und dem Betrag in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Differenz von S 1.115 ergeben.

Während der Prüfung sei der Versuch, die angesprochene Doppelbuchung, zu der es eine Aufstellung des Materials gebe, die der Bp nicht vorliege, mittels einer Buchung vom 23. Juli 2001, zu korrigieren, zwar erfolgt, allerdings ergebnislos, was einem Programmfehler zugeordnet worden sei.

Der auf Seite 348 des Arbeitsbogens ersichtliche Wareneinkauf vom 17. Februar 1997 sei anstelle von wie im Beleg ausgewiesen S 16.705,92 mit S 19.705,92 eingebucht; diese Fehlbuchung werde einem Eingabefehler zugeordnet.

Nach Ansicht der Bp sei den Erfordernissen der Aufzeichnungen, dass sie vollständig, richtig und nicht irreführend seien, nicht genüge getan, weshalb diese Form der Aufzeichnungen den Mangel der Nichtvorlage von Wareneingangsbüchern nicht beseitigen könne. *"Wenn die Bp sich geweigert hätte, die Wareneinkaufsrechnungen einzusehen, hätte sie die Feststellungen betreffend der Differenz zwischen Faktura und eingebuchten Betrag nicht treffen können."*

Im Anschluss daran bestätigte Fr. A die Korrektheit, dass auf die Firmen Bezug genommen worden sei, mit der Begründung, dass diese Firma für den Bw. oder für Fr. A, wenn etwas gebraucht werde, leichter zum orientieren gewesen seien; auf dem Warenkonto seien aber zwei Buchungen, die mit Kennzeichen und mit Textkettengehänge versehen seien und (auf) dem Konto nichts zu suchen hätten: eindeutige Arbeitsmaterialien für die LKW. Beim Bezug

auf das Diebstahlsmaterial laut Aufstellung liege die genaue Aufstellung beim Polizeibericht im Buchhaltungsordner Juli 1997.

Auf die Frage "Wo ist dieser Ordner?" folgte die Wertung der Bp hinsichtlich der Aussage von Frau A - diese beiden Buchungen betreffend der Kettengehänge wären von der Bp zu beanstanden gewesen - als Bestätigung für die Aussagen der Bp, diese Aufzeichnungen seien in mehrfacher Weise fehlerhaft, und der an den Bw. gerichtete Vorhalt, dass eine mögliche Vorlage der Aufstellung des besagten Diebstahls betreffend der Doppelbuchung kein Anlass (dafür) sei, die Feststellung der Bp betreffend der fehlerhaften Aufzeichnungen abzuändern. "Ein noch möglicherweise aufzuklärender Sachverhalt würde nicht dazu beitragen, dass die Feststellung der Bp, dass derartige Aufzeichnungen ein Wareneingangsbuch ersetzen könnten, widerrufen werden könnte."

Nach Ergänzung der Ausführungen der Bp durch die Vertreterin des Finanzamts mit dem Satz *"Ein noch zu klärender Sachverhalt würde in seiner ermittelten Form auch nicht dazu führen, dass die Feststellung der Bp in diesen Punkt abgeändert werden würde."* verwies der Bw. auf drei Ordner, führte zu dem Ordner EK für das Jahr 1998 aus, dass in der Aufstellung vom 12. Jänner 1999 sämtliche Positionen, anhand der der Bw. in Verbindung mit den entsprechenden Belegen den Verwendungsort, Baustelle etc. feststellen könne, angeführt seien und wertete die drei Ordner für dreimal genauer als ein Wareneingangsbuch.

Daraufhin nahm die Bp Bezug auf die Auskunft von Fr. A (Seite 81 des AB), derzufolge Kunden- und Lieferantenkonten für den Betrieb erst ab dem Jahr 2000 von wem auch immer geführt würden, und hielt fest, die Monatslisten und die Listen mit Bezeichnung "offen" im Ordner "EK 99", welche der Bp nicht bekannt seien, in dieser Form nicht gesehen zu haben. Habe Fr. A zu diesen vorgelegten Rechnungen in Form der mehreren Ordnern in ihrer Stellungnahme von heute ausgesagt, dass die Frage nach den Ordnern seitens der Bp nie gestellt worden sei, und sich die Vorlage dieser Ordner nicht mehr getraut zu haben, so widerspreche diese Aussage nach Ansicht der Bp der Tatsache, dass eine Rechnungskopie für eine der Feststellungen zum Wareneinkaufskonto für das Jahr 1997 angefertigt worden sei.

Nach der Erklärung, Kopien vorgelegt zu haben, damit Fr. Musil die Echtheit der Originale nicht anzweifeln (die Bp habe Fr. A 100 Sachen zum Kopieren gegeben), gab Fr. A abschließend zu Protokoll: Es sei nie angezweifelt worden, dass man ein Wareneingangsbuch schreiben müsse. *"Wir waren der Meinung, wenn die Rechnungen chronologisch in Kopie abgelegt werden, dass man aus diesen Kopien mehr entnehmen kann, als aus einem Eintrag in das Wareneingangsbuch 'Installationsmaterial'".*

#### Rechtliche Würdigung

- Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände führen. Gemäß Abs. 2 des letztzitierten Paragraphen haben insbesondere Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 leg. cit. zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Gemäß § 127 Abs. 1 leg. cit. sind gewerbliche Unternehmer verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen. Von der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches (Abs. 1) sind gemäß Abs. 2 leg. cit. gewerbliche Unternehmer befreit,

a)	die nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind;
b)	die Bücher ohne gesetzliche Verpflichtung führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen;
c)	die durch eine gesetzliche Vorschrift zur Führung von dem Wareneingangsbuch im wesentlichen entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet sind.

Gemäß § 128 Abs. 1 leg. cit. sind in das Wareneingangsbuch (§ 127) alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten) einzutragen, die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, auf eigene oder auf fremde Rechnung erwirbt. Waren, die nach der Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, sind auch dann einzutragen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

Gemäß Abs. 2 des letztzitierten Paragraphen muss das Wareneingangsbuch für die im Abs. 1 bezeichneten Waren folgende Angaben enthalten:

a)	fortlaufende Nummer der Eintragung;
b)	Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung;
c)	Name (Firma) und Anschrift des Lieferanten;
d)	Bezeichnung, wobei eine branchenübliche Sammelbezeichnung genügt;
e)	Preis;
f)	Hinweis auf die dazugehörigen Belege.

Gemäß Abs. 3 des letztzitierten Paragraphen sind die Eintragungen in richtiger zeitlicher Reihenfolge vorzunehmen; die Beträge sind monatlich und jährlich zusammenzurechnen. Die Eintragungen sind zeitgerecht im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 zweiter Unterabsatz, bezogen auf den Zeitpunkt des Bekanntwerdens der eintragungspflichtigen Angaben, vorzunehmen. Gleichzeitig mit der Eintragung ist auf dem Beleg, wenn ein solcher erteilt worden ist, die fortlaufende Nummer, unter der die Ware im Wareneingangsbuch eingetragen ist, zu vermerken. Gemäß Abs. 4 des letztzitierten Paragraphen kann das Finanzamt unter Abweichung von den Bestimmungen des § 127 und der Abs. 1 bis 3 für einzelne Fälle Erleichterungen

bewilligen, wenn die übrigen Bücher und Aufzeichnungen des gewerblichen Unternehmens die Gewähr für eine leichte Überprüfbarkeit des Wareneinganges bieten.

Mit dem § 131 BAO, welcher für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen gilt, bestimmt der Gesetzgeber im Absatz 1, Ziffer 2, dass die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.

Soweit nach §§ 124 und 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Von den Ziffern 4 bis 6 des § 131 Abs. 1 BAO lautet die Ziffer 4: *"Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden."*

die Ziffer 5: *"Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist."*

die Ziffer 6: *"Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. ... Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen worden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder später vorgenommen worden sind."*

Gemäß § 132 Abs. 1 leg. cit. sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen

worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Wenn der Abgabepflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Aufzeichnungen schlicht unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. März 1984, 83/14/0173 beruhen die Bestimmungen über die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung. Sie gelten für jedermann und erfahren durch die etwaige berufliche Verschwiegenheitspflicht eines Steuerpflichtigen keinerlei Einschränkung. Was die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit des Aufbewahrungswesens anbelangt, verlangen diese, dass Bücher, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen grundsätzlich im Original (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 7. Oktober 1960, 2237/59) nach einer zeitlichen und sachlichen Ordnung derart abgelegt werden, dass sie ohne zumutbaren Zeitaufwand an Hand bei der Ablage zu beobachtenden Ordnungsprinzipien auffindbar sind. Da vollständig und wahrheitsgemäß offen legen im Sinne des § 119 BAO heißt, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen, hat der Abgabepflichtige auch bei der Ermittlung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken und die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen, ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht des § 115 BAO.

Nach Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 1 zu § 127, und dem dort zitierten VwGH-Erkenntnis vom 22. Jänner 1960, 502/59 dient das Wareneingangsbuch primär zur Kontrolle (Verprobung) des Betriebsergebnisses zB der Nachkalkulation durch die abgabenbehördliche Prüfung. Nach dem letztgenannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist das Wareneingangsbuch - abgesehen von dem Falle, dass der Steuerpflichtige von dessen Führung befreit ist- nicht nur ein Bestandteil einer ordnungsmäßigen Buchführung, sondern es kommt ihm auch für die Beurteilung der materiellen Richtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen eine besondere Bedeutung zu. Wurden die Aufzeichnungen im Wareneingangsbuch unvollständig geführt, dann sind die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

Auch wenn der Bw. in der Berufung behauptet, dass die Ergebnisse der Bp teilweise unrichtig und teilweise nicht nachvollziehbar erscheinen und die von der Bp festgestellten Mängel entweder geringer oder unbedeutender Natur oder überhaupt nicht gegeben seien, war es aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Beantwortung der Frage, ob der Bw. seine Verpflichtung nach § 127 Abs. 1 BAO verletzt hatte, entscheidend, dass ein Wareneingangsbuch im Streitzeitraum tatsächlich (den Bestimmungen des § 128 leg. cit. entsprechend) geführt wird und dieses - im Hinblick auf die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. - im Verwaltungsverfahren (das auch das Berufungsverfahren erfasst) vorgelegt wird (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 98/14/0072). Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bereits bei unvollständig geführten Aufzeichnungen im Wareneingangsbuch gegeben (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 22. Jänner 1960, 0502/59), so hatte die Bp im gegenständlichen Prüfungsfall keine andere Möglichkeit als die Grundlagen für die Abgabenerhebung des Bw. betreffend der Streitjahre gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen, wenn ihr überhaupt kein Wareneingangsbuch im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt wurde. Dass der Bw. kein Wareneingangsbuch in den Jahren 1997, 1998 und 1999 geführt hatte, hatte der Bw. dem UFS bereits mit seinem Schreiben vom 23. September 2005 bestätigt.

Obwohl der Bw. die Anwendung der Schätzungsmethode bestreitet, geht diese Schätzungsmethode davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 17. Dezember 1993, 91/17/0196; 26. November 1996, 92/14/0212). Die Tatsache, dass der Bp die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei gestanden war (vgl. z.B. die VwGH-Erkenntnisse vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 15. Mai 1997, 95/15/0093; 22. April 1998, 95/13/0191, und 15. Juli 1998, 95/13/0286), ändert nichts an der Tatsache, dass die Bp jene Methode zu wählen hatte, die ihr im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erschienen war (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 2. Juni 1992, 87/14/0160; 22. Februar 1995, 95/13/0016, und 25. Juni 1998, 97/15/0218). Gehört ein Gefährdungs- bzw. oder Risikozuschlag zu den Elementen einer Schätzung (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 15. September 2003, 02/13/0004, und 26. November 1996, 92/14/0212), so war für den UFS die Anwendung eines Sicherheitszuschlages im gegebenen Anlassfall schlüssig.

Auch wenn der Bw. die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide behauptet, war die Verletzung von Aufzeichnungspflichten aus der Begründung (in der Berufung) für die unterlassene Erstellung der Auflistung der eingekauften Waren - die einzelnen Waren seien aus den wenigen Einkaufsrechnungen jederzeit und ohne vermehrten Aufwand zu ermitteln

gewesen - abzuleiten. Mit der Berufung bestätigte der Bw. nicht nur den Bestand zumindest eines Teils der von der Bp festgestellten Mängel, in dem er diese als solche geringer oder unbedeutender Natur wertete, sondern auch die Richtigkeit der Feststellung der BP, dass ein das Jahr 1997 betreffender Bankeingang über drei Rechnungen in Höhe von insgesamt S 66.061 (inkl. 20% USt) weder der Umsatzsteuer unterworfen, noch als Einnahme verbucht worden war. Dieser formelle Fehler der Aufzeichnungen in Verbindung mit den übrigen Ausführungen des Bw. im Rahmen des Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahrens, insbesondere das in der Gegenäußerung des Bw. enthaltene Zugeständnis des Bw., keine Wareneingangsbücher in den Jahren 1997 bis 1999 geführt zu haben, und den drei dem UFS in der Berufungsverhandlung vorgelegten Ordnern, welche lose Rechnungen beinhaltet hatten, gab Anlass zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der "Aufzeichnungen" und berechnete die Abgabenbehörde prinzipiell, die Abgabenbemessungsgrundlagen gemäß §184 BAO zu schätzen. Da das Fehlen des Wareneingangsbuches und die Mangelhaftigkeit der "Aufzeichnungen" es fragwürdig erschienen ließ, ob der Bw. alle seine Einnahmen steuerlich erfasst (und nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet) hatte, war die Abgabenbehörde berechtigt, diesem Umstand durch einen Sicherheitszuschlag Rechnung zu tragen.

Trotz des Vorbringens des Bw., demzufolge ihm Personen, was finanzrechtliche Angelegenheiten betrifft, behilflich gewesen wären, und der Tatsache, dass die Finanzbehörde dem Bw. nachgewiesen hatte, Einnahmen in seinen Erklärungen verschwiegen zu haben, konnte der Bw. zur Klärung des Umfangs seiner Steuerpflicht nur wenig beitragen (, was für die Glaubwürdigkeit der von Fr. A auf die Frage "*Hat*" der Bw. *"die Buchhaltung kontrolliert und wäre er in der Lage, die Buchhaltung selbständig zu führen?"* anlässlich der Berufungsverhandlung protokollierten Antwort "*Nein, er ist nicht in der Lage, die Buchhaltung selbständig zu führen*" und "*sich bei den Kontrolltätigkeiten auf die Informationen verlassen muss, die er von mir bekommt.*" sprach).

Der vom Bw. selbst noch in der Berufungsverhandlung offensichtlich vertretene Standpunkt, seine Geschäfte in der von der Bp festgestellten Form führen zu müssen und durch die Inanspruchnahme von Leistungen der Fr. A, Fr. B und Hr. C seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen auf die für ihn kostengünstigste Art und Weise nachgekommen zu sein, somit die Unterlassung, einen Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder oder Rechtsanwalt mit der Vertretung in abgabenrechtlichen Angelegenheiten zu beauftragen, die Nichtabgabe von Steuererklärungen für das Jahr 1999, die Abgabe von vier (!) Variationen von Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2000 sowie die Ausführungen des Bw. betreffend des Gesundheitszustands von Fr. A in der Gegenäußerung vom 31. Juli 2002 und dem an den UFS adressierten Schreiben vom 23. September 2005 ("*erhebliche gesundheitliche*

*Beeinträchtigungen*") sprachen dafür, dass sich der Bw. trotz der Möglichkeit einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung des Unternehmens zu der von der Bp im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Verhaltensweise gegenüber den Vertretern des Finanzamts entschlossen hatte, weil er auch einen solchen wie im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Ablauf der Ereignisse hinzunehmen gewillt war. Hatte der Bw. die aus dieser undurchsichtigen Form der "Buchführung" resultierenden Fragen der Bp im Betriebsprüfungsverfahren nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu beantworten vermocht, so hatte er das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen.

Auch wenn die Ablage von losen Rechnungen in Ordnern wie jene drei Ordner, die dem UFS als Beweismittel in der Berufungsverhandlung vorgelegt worden waren, dem Bw. für den Erhalt der für die Führung des Einzelunternehmens erforderlichen Übersicht zweifellos zweckdienlich ist, konnten die dem UFS im Zuge der Berufungsverhandlung als Beweismittel vorgelegten Ordner die Funktion eines Wareneingangsbuches nicht ersetzen, geschweige denn die von der Bp festgestellten Verletzungen jener Bestimmungen in der BAO, die den gewerblichen Unternehmer zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichten, rechtfertigen. Ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 15. Mai 1997, 95/16/0144; 23. April 1998, 97/15/0076, und 26. November 1998, 95/16/0222), so konnte der Bp bei diesem Verhalten des Bw. nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Umfang der nicht ermittelten Umsätze in Höhe von (nur) 5 % der festgestellten Umsätze angenommen hatte.

Aufgrund der obigen Ausführungen waren die Einwendungen der Berufung gegen den Sicherheitszuschlag dem Grunde und der Höhe nach samt all die übrigen Vorbringen des Bw. inkl. des als Beweismittel angebotenen Wechsels im gegenständlichen Berufungspunkt daher nicht begründet.

- Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000

Im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. März 2001 verwies die Bp in der Tz 14 PB auf die in der Tz 16 PB angeführten Feststellungen, die sich bei der Prüfung der UVAs ergeben hätten.

Mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde die Umsatzsteuer in Höhe von S 315.126 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Dies mit der Begründung, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei.

rechtliche Würdigung
----------------------

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber



wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Für den Fall, dass die Ungewissheit beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs. 2, 1. Satz BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist gemäß § 200 Abs. 2, 2. Satz BAO ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz im Berufungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Gemäß § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Sowohl nach der Lehre, als auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfen Abgabenbescheide nur vorläufig erlassen werden, wenn eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht. Da es sich um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln muss, rechtfertigt beispielsweise die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufsbehörde oder den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen gelöst werden würde, nicht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 1 zu § 200, Seite 554, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123; 21. Mai 1997, 96/14/0084; 29. Juli 1997, 95/14/0117; 16. November 1998, 94/17/0197; 30. August 1999, 99/17/0239; 10. Juni 2002, 2002/17/0039). Da § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen, war der vorläufige Abgabenbescheid insofern, als dem Prüfungsbericht die Erwägungen, aus denen die Behörde zur Einsicht gelangt war, dass noch "Ungewissheit" bestehe, gefehlt hatten, durch einen endgültigen Abgabenbescheid zu ersetzen.

2) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 7ff. zu § 303, Seite 727, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1998, 98/16/0158); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1994, 93/16/0096; 12. August 1994, 91/14/0018, 0042, und 23. April 1998, 95/15/0108). Solche Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind beispielsweise das Unterbleiben von Aufzeichnungen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 1996, 95/13/0018, und 26. Mai 1998, 93/14/0233) oder etwa ein Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Jänner 1989, 88/13/0075, 88/13/0077).

Wie schon in seiner Berufung, rügte der Bw. auch in der Berufungsverhandlung, dass dem Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung keine Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 zu entnehmen seien. Da die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 14. Dezember 2001 mit ihrer Begründung *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."* auf jenen Prüfungsbericht (vom 6. Dezember 2002) verwiesen hatten, in dem unter der Tz 34 hinsichtlich der Feststellungen betreffend der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 1999, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten, die Tz 16 bzw. 24, 25 und 27 genannt worden waren, war schon allein *"die Nichterfüllung von diversen Aufzeichnungsverpflichtungen"* als neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zu werten, die durch die Beschreibung der Führung der Aufzeichnungen mit den Schlagworten *"Gesetzlicher Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches nicht nachgekommen; fehlende Bankkontoauszüge; Vorlage von nachträglich mehrmals geänderten Unterlagen; Nichtvorlage von Unterlagen"* in der Tz 12. PB und durch die Nennung der Umstände, wie a) der ungeklärten Herkunft von Geldern, b) der nachweislichen Nichterklärung von Einnahmen, c) ungeklärten Preisreduzierungen von Anbot zu Rechnung, d) der Nichterfüllung von diversen Aufzeichnungsverpflichtungen, e) der Vorlage von Unterlagen, die sowohl formelle als auch schwerwiegende sachliche Mängel aufweisen, sowie f) der Nichterteilung von erforderlichen Auskünften zur Sachverhaltsaufklärung, unter der Tz 16 PB näher ausgeführt wurde.

Die Feststellung der Bp., der *gesetzlichen Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches nicht nachgekommen zu sein*, wurde durch die Erklärung von Fr. A im Beisein des Bw. anlässlich der Berufungsverhandlung *"Wir waren der Meinung, wenn die Rechnungen chronologisch in Kopie abgelegt werden, dass man aus diesen Kopien mehr entnehmen kann, als aus einem Eintrag in das Wareneingangsbuch "Installationsmaterial"."* bestätigt.

Die drei Ordner, auf welche sich der Bw. berief, wurden dem durch die Bp vertretenen Finanzamt erstmals zu einem Zeitpunkt vorgelegt, als die Veranlagungsverfahren der Jahre 1997 und 1998 bereits abgeschlossen waren. Ist erst (und schon allein) mit der Feststellung des Fehlens eines Wareneingangsbuches anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung eine Tatsache neu hervorgekommen, die das Finanzamt daran hinderte, bereits in den abgeschlossenen Verfahren zum gleichen Ergebnis wie in den wieder aufgenommenen Verfahren zu gelangen, und ist anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 der Umstand des Fehlbestands eines Wareneingangsbuches nicht bekannt gewesen, kann keine Rede davon sein, dass die Vorbringen des Bw. einer Feststellung des Fehlbestands eines Wareneingangsbuches in den Jahren 1997 und 1998 als neu hervorgekommene Tatsache entgegenzustehen geeignet wären. Da die Prüfungsfeststellungen, auf welche sich die Wiederaufnahme der Verfahren stützte, schon - nämlich durch einen Verweis auf die entsprechenden Textziffern - im Prüfungsbericht konkret angeführt waren und das Finanzamt anlässlich der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1997 und 1998 auf den Prüfungsbericht verwiesen hatte, liegt auch der in der Berufung behauptete Begründungsmangel nicht vor. Im Übrigen sei auf die Ausführungen im vorangegangenen Punkt verwiesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher die Berufung gegen die gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 289 Abs. 2 als unbegründet abzuweisen.

### 3) Korrektur der Gewinnermittlung

In der Anlage zur Berufung vom 17. November 2000, die u. a. gegen den Einkommensteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 1999 gerichtet gewesen war, wurde dem Finanzamt ein Jahresabschluss für das Jahr 1999 mit einer Überschussrechnung übermittelt, in der "die Betriebseinnahmen netto" den "netto Betriebsausgaben" gegenübergestellt wurden.

Unter der Tz 25 PB stellte die Bp fest, antragsgemäß - ausgehend von der Erklärungsbeilage (insoweit sei dem Berufungsbegehren stattgegeben worden) - die Ermittlung des Gewinnes für 1999 nach der Bruttomethode vorgenommen zu haben:

Einnahmen lt. BP	S
Erl. GWH	1.233.630,61
Erl. Transport	2.051.675,00
Erl. Anz. GWH	20.000,00
Erl. Handel	82.000,00
Gesamt	3.387.305,61
Ausgaben laut Bp	
Warenbezug	1.406.665,50
Warenbezug Handel	87.724,94
Werkzeug	7.346,72
Instandhaltung	11.141,39
Büromaterial	4.533,46
Porto, Telefon	13.801,25
Rechtskosten	5.300,00
Bewirtung	3.414,00
So. Aufwand	3.089,00
GWG	5.578,00
Zinsen	4.432,98
Reisespesen	22.112,00
Sozialversicherung der gew. Wirtschaft	33.007,40
Versicherung	26.087,00
Energie	10.435,58
Reisespesen	22.112,00
Sozialversicherung der gew. Wirtschaft	33.007,40
Versicherung	26.087,00
Energie	10.435,58
Personalkosten	772.759,61
Werbung 10%	6.128,01
Werbung 20%	26.202,33
Kfz-Kosten	476.367,23
Abgaben, Gebühren GWH	18.967,18
Abgaben, Gebühren Transport	1.556,57
Afa	99.696,00
Schadensfälle/RBW ausgesch. AV	28.458,00
Diäten Korunovic	42.143,75
Diäten Holinka	16.187,50
Gesamt	3.133.135,40
Gewinn lt. BP	254.170,21
Gewinn gerundet lt. BP	254.170,00
Gewinn lt. Erklärung	17.267,00
Gewinnerhöhung lt. BP	236.903,00

Gegen die obigen Ausführungen brachte der Bw. in seiner Berufung vor, dass die Ermittlung des Gewinnes 1999 nach der Nettomethode grundsätzlich richtig sei und auch den abgabenrechtlichen Vorschriften entspreche. Auch bei Anwendung der Bruttomethode ergebe sich kein anderes Betriebsergebnis, ausgenommen der Hinzurechnung der noch nicht abgeführten Umsatzsteuern. Sei letztere allenfalls zu entrichten, so stelle sie zum Zeitpunkt ihrer Entrichtung eine Betriebsausgabe bei der Bruttomethode dar. Sei der einzige Unterschied eine Verschiebung der Betriebsausgabe in einen anderen Zeitraum, ergebe das bei Blick über mehrere Jahre keinen Unterschied in der Gesamtheit der Besteuerungsgrundlagen.

Mit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme hielt die Bp der Berufung unter Bezugnahme auf die ihr vorgelegene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 1999 entgegen, die Unterlagen, welche der Bp zu der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 gefehlt hätten, angefordert zu haben. Laut Fr. A habe Hr. C diese Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Unterlagen wie Sachkonten erstellt. Nachdem Hr. C die Unterlagen nicht vorlegen hätte können, habe Fr. A ihre "Version" (Bruttomethode) vorgelegt. Die Entscheidung, die Bruttomethode wie bisher beizubehalten, habe der Bw. selbst getroffen.

Mit der Gegenäußerung erwiderte der Bw. der Stellungnahme der Bp: Die Entscheidung, die Bruttomethode beizubehalten, sei auf Drängen der Bp zurückzuführen.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Oktober 2005 folgte auf die von der Bp an Fr. A zum Zitat aus der Vorhaltsbeantwortung, Seite 2, "so hätte zwingend eine Erfolgsrechnung zur doppelten Buchhaltung ergehen müssen" gerichtete Frage: "Wie kommen Sie darauf?" die Antwort von Fr. A, dass ihr die Nettomethode notwendig erschienen sei. Die Nettomethode habe Fr. B, beraten von Hrn. C erstellt. Dass wieder bei der Bruttomethode weitergearbeitet worden sei, habe die Ursache in der Aussage der Bp.

In Ergänzung dessen fügte der Bw. hinzu: Dadurch, dass die Zeugin bei der Heimhilfe gearbeitet habe, habe der Bw. Fr. B und Hrn. C mit der Übernahme dieser Tätigkeiten beauftragt. Hr. C, Betriebsberater und Verfasser der Berufung, habe Fr. B dem Bw. empfohlen. Fr. B habe auf Honorarbasis Tätigkeiten einer Buchhaltungsangestellten erbracht.

rechtliche Würdigung
----------------------

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

"	Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. ... "
---	--

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1999, 95/14/0005, hat der Einkommensteuergesetzgeber das Wahlrecht, hinsichtlich der Verbuchung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der Umsatzsteuer die "Brutto- oder Nettomethode" anzuwenden, insofern an den Begriff des durchlaufenden Postens geknüpft, als dem Steuerpflichtigen freigestellt wurde, die geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten zu

behandeln. Ein derartiges Wahlrecht kann nur dann bestehen, wenn diese Beträge einkommensteuerneutral sind und insofern "durchlaufende Posten" vorliegen.

Wenn der Beantwortung der Frage, ob der Gewinn nach der Brutto- oder nach der Nettomethode zu ermitteln ist, zwei einander widersprechende Aussagen gegenüberstehen, so genügt es nach ständiger Rechtsprechung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. die beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 1995, 89/16/0186, und 25. April 1996, 95/16/0244).

Aus der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Oktober 2005 war die - im Beisein des Bw. getätigte - Erklärung von Fr. A, ihr sei die Nettomethode, welche die von Hr. C beratene Fr. B erstellt habe, notwendig erschienen; der Umstand, dass "**wir wieder** bei der Bruttomethode weitergearbeitet haben," habe "*ihre Ursache in der Aussage*" der Bp, und die Verneinung, die Nettomethode erstellt zu haben, ersichtlich. Mit der die Frage "*Hat der Bw. die Buchhaltung kontrolliert und wäre er in der Lage, die Buchhaltung selbständig zu führen?*" verneinenden Antwort von Fr. A war jene Feststellung im Betriebsprüfungsbericht, derzufolge die Ermittlung des Gewinns für das Jahr 1999 nach der Bruttomethode antragsgemäß vorgenommen worden sei, glaubhaft, wenn diese Feststellung mit der im Arbeitsbogen abgelegten handschriftlichen Notiz "*/t.*" Bw. "*p. 7. 8.01 entschieden, dass Bruttomethode beibehalten wird. Somit Var. 2, welche bereits vor Var. 1 erstellt wurde, maßgeblich*" übereinstimmt. Ist der jährliche Wechsel von der Ermittlung des Gewinns nach der Bruttomethode zur Nettomethode und wieder zur Bruttomethode retour gesetzlich zulässig, mit anderen Worten: bestand kein einmaliges Wahlrecht, so war dem Berufungsbegehren insofern zu entsprechen, als die Ermittlung des Gewinns für das Jahr 1999 ausgehend von der Erklärungsbeilage nach der Nettomethode vorgenommen wurde.

#### 4) Verlustvortrag und sonstige Feststellungen

Der von der Bp unter der Tz 27 PB getroffenen Feststellung, derzufolge der im Jahr 1998 geltend gemachte Verlustabzug in Höhe von S 1.246.683 mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Höhe nach unzulässig sei und von der Bp als Sonderausgabe in Höhe von - S 744.188 berücksichtigt worden sei, hielt der Bw. in seiner auf Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1998 im gegenständlichen Punkt gerichteten Berufung entgegen, dass der Verlustvortrag aus Zeiträumen vor 1997 in Höhe von S 1.246.683 resultiere; bei Abzug des Verlustvertrags sowohl bei der Veranlagung im Jahre 1998 als auch in den Folgejahren von den erzielten Einkünften verbleibe keine

Bemessungsgrundlage, die zu einer Einkommensteuerbelastung führe. Bestehe mangels Vorlage schwerwiegender Mängel, die die Richtigkeit der betrieblichen Verrechnung in Frage stellen, keine Veranlassung, die Vortragsfähigkeit von Verlusten abzulehnen, so würden u. a. die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Jahre 1998 und 1999, die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 und die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1999 ihren Inhalt nach rechtswidrig erscheinen, weil sie auf offensichtlich unrichtigen und unbegründeten BP-Feststellungen beruhen. Auch würden die vorerwähnten angefochtenen Bescheide erheblich Verfahrensvorschriften verletzen, weil dem Bw. im zu Grunde liegenden Prüfungsverfahren keine Mängel schriftlich vorgehalten worden seien und dem Bw. auch keine Möglichkeit zu einer eventuellen Mängelbehebung gegeben worden sei. Lediglich einer anwesenden dritten, nicht betriebsangehörigen Person seien fallweise Mängel mitgeteilt worden.

Unter Leitung und alleiniger Anwesenheit der Bp habe im Finanzamt am 30. November 2001 eine Schlussbesprechung stattgefunden, in deren Rahmen dem Bw. die erwähnten Beilagen über Sicherheitszuschlag 1997 bis 2000 zur Umsatzsteuer, den Sicherheitszuschlag 1997 bis 1999 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und die Korrektur Gewinnermittlung von Netto- auf Bruttomethode für das Jahr 1999 samt Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgefolgt worden seien. Die angeführten Prüfungsfeststellungen seien nicht mehr gesondert erörtert worden. Für den Prüfungszeitraum vom 1. bis 6. Dezember 2000 seien dem Bw. bisher keine gesonderten Berichte vorgelegt worden.

Am 27. November 2000 habe der Bw. mit Erlagschein die Kraftfahrzeugsteuer 1999 von S 38.080 und die Straßenbenützungsabgabe 1999 von S 38.490 bezahlt. Die Zahlung und diese Beträge seien lt. Verrechnungsanweisung von der Abgabenbehörde am 28. November 2000 gebucht worden und seien in der Mitteilung Nr. 15 vom 11. Dezember 2000 richtig aufgeschienen. Die selbe Straßenbenützungsabgabe 1999 (Fälligkeitsstichtag 17. Jänner 2000) sei dem Bw. zahlbar bis 21. Jänner 2002, neuerlich laut Buchungsmitteilung Nr. 43/1, vom 14. Dezember 2001 kontoblattmäßig zur Zahlung angelastet worden. Schon aus diesem abgabenbehördlichen Vorgehen sei zu vermuten, dass die Besteuerungsmoral klar verletzt worden sei und auch die Vermutung zulässig sei, dass nicht auch alle Feststellungen von der Bp getroffen worden seien, die zugunsten des Steuerpflichtigen notwendig gewesen wären.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Bp dem Bw. vor, dass der Verlustabzug für das Jahr 1998 im zulässigen Ausmaß als Sonderausgabe gewährt worden sei. Mit einer lediglich anwesenden dritten - nicht betriebsangehörigen - Person werde Fr. A, die laut eigenen Angaben die Lebensgefährtin vom Bw. sei, angesprochen. Da sie mit Kind im Haus vom Bw. bzw. dem Vater des Bw. wohne, sei sie es nach den Beobachtungen der Bp

nach wie vor. Das Büro, in dem die Betriebsprüfung durchgeführt worden sei, befinde sich im Wohnungsverband, der Ansprechpartner für die Bp sei von Beginn an Fr. A gewesen. Laut eigenen Angaben habe der Bw. "von dem ganzen" überhaupt keine Ahnung gehabt und habe bei Frage den Bp immer auf Fr. A verwiesen, die beispielsweise betreffend Klärung der Geldherkunft wieder auf den Bw. und dieser wieder auf Fr. A verwiesen habe.

Die bereits von der Bp erwähnten weiteren Personen (Fr. B und Hr. C) hätten beim Rechenwerk (in nicht feststellbarem Ausmaß) mitgewirkt, laut Angaben des Bw. und Fr. A Unterlagen zurückgehalten bzw. nicht retourniert. Laut Bw. bzw. Fr. A seien die von der Bp angeforderten Unterlagen (Belege, Konten, etc.) einmal bei Hr. C und dann wieder bei Fr. B gewesen. Die diesbezüglichen Angaben seien sehr widersprüchlich und absolut nicht nachvollziehbar gewesen. Die Bp habe nur aufgrund vom unterschiedlichen optischen Aussehen von Computerausdrucken erraten können, dass diese von einer anderen Person als Fr. A stammen. Fr. A, welche angegeben habe, dass sowohl Hr. C als auch Fr. B "alles" falsch gemacht hätten, habe von der Bp Zeit gefordert, um eine Richtigstellung vorzunehmen. Die Bp habe "neue" Unterlagen bekommen, die wiederum zu überprüfen gewesen seien. Dann sei beispielsweise der Bp ein Konvolut an Unterlagen (angeblich von Hr. C) mit einem handschriftlichen Vermerk von Hr. C, diese entsprechend ihrer Zugehörigkeit einzuordnen, vorgelegt worden.

Betreffend Kraftfahrzeugsteuer und Sonderausgaben 1999 habe die Bp eine erklärungskonforme Veranlagung durchgeführt.

Dem Gesagten entgegnete der Bw. in seiner Gegenäußerung, dass der den Gewinn des Wirtschaftsjahres 1998 übersteigende Verlustvortrag weiter zu rechnen, d.h. bei späteren Gewinnjahren abzuziehen sei, bestritt den Bestand einer Lebensgemeinschaft mit Fr. A und brachte zur Person A vor, diese mache die Computerarbeiten für den Bw. zur "Wiedergutmachung" bzw. lebe derzeit bittleihweise im Anwesen der Familie des Bw..

Die Darstellung, bei der Klärung der Geldherkünfte sei wechselseitig vom Bw. auf Fr. A und umgekehrt verwiesen worden, entspreche nicht der Wahrheit; nur der Bw. könne lückenlos Auskunft über die Geldflüsse erteilen.

Zu den weiteren Ausführungen über am Rechenwerk Mitwirkende hielt der Bw. fest: Sämtliche Unterlagen seien bei Prüfungsbeginn vorgelegen. Über die Richtigkeit und inhaltliche Vollständigkeit habe die Bp zu befinden gehabt, dies allerdings nach sorgfältiger Prüfung.

Zur Kraftfahrzeugsteuer brachte der Bw. vor: *"Insbesondere der Kraftfahrzeugsteuer 1999 war eine erklärungskonforme Veranlagung nicht durchzuführen, weil die Bp hätte ergeben müssen, dass die Kraftfahrzeugsteuer zu hoch erklärt worden war."*

rechtliche Würdigung
----------------------



Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Infolge der Übereinstimmung der Feststellung der Bp hinsichtlich des Fehlens eines Wareneingangsbuches mit der Erklärung des Bw. in dessen Gegenäußerung, keine Wareneingangsbücher in den Jahren 1997 bis 1999 geführt zu haben, waren zur Schätzung berechtigte "Aufzeichnungen", aber keine ordnungsgemäße Buchführung festzustellen. Insofern war dem mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 als Sonderausgabe geltend gemachten Verlustabzug in Höhe von S 1.246.683 die Anerkennung des Sonderausgabencharakters zu versagen und gemäß den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht zu entscheiden.

Was das Vorbringen des Bw. betreffend der Kraftfahrzeugsteuer betrifft, ist generell auf die Abgabenformulare des Finanzamts zu verweisen, welche den nachfolgend zitierten, unmittelbar über dem für das Datum und die Unterschrift des Abgabepflichtigen vorgesehenen Feld abgedruckten Text beinhalten:

*"Ich versichere, dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich feststellen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so werde ich meiner Anzeigepflicht gemäß § 139 BAO unverzüglich nachkommen."*

Fakt ist, dass der Bw. eine Berufung gegen den mit 14. Dezember 2001 datierten Bescheid über die (abgabenerklärungsgemäße) Festsetzung der Abgabe für die Benützung von Straßen für das Jahr 1999 nicht fristgerecht erhoben hat. Damit ist dieser Bescheid in formelle Rechtskraft erwachsen und hat Bindungswirkung für die Bp entfaltet. Hat der Bw. die Kraftfahrzeugsteuer 1999 aus wessen Verschulden auch immer zu hoch erklärt, so trifft ihn das Auswahlverschulden betreffend jener Person(en), die der Bw. mit der Erstellung der dem Bescheid zugrunde gelegenen Abgabenerklärung beauftragt hat. Damit war der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide auch im gegenständlichen Punkt der Erfolg zu versagen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998, Einkommensteuer für das Jahr 1998, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1997 und 1998 als unbegründet abzuweisen; der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 teilweise Folge zu geben; der gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid

für das Jahr 2000 insoweit, als er gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt wird, sowie der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 abzuändern.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Februar 2006