



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 1. Dezember 2006 der damaligen Bw., beendet am 31. Juli 2007, nunmehr: [5Personen] als ehemalige Gesellschafter, vertreten durch Vert., gegen die Bescheide des Finanzamtes FAes, und zwar

- Bescheid vom 3. November 2006 betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002
- Bescheide vom 6. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003 und Sachbescheide Umsatzsteuer für 2001 bis 2004 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004,

nach der am 7. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 und Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Die genannten Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2004 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die genannten Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Feststellung der Einkünfte 2004, die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2004 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Umsatzsteuerzahllast des Jahres 2001 beträgt umgerechnet € 9.243,55 (S 127.184,00).

Entscheidungsgründe

a) Bescheide

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 20. November 1995 und Nachtrag vom 13. Dezember 1995 gegründete Kommanditerwerbsgesellschaft (KEG) bestehend aus folgenden Familienmitgliedern:

2001:

Komplementäre:	Kommanditisten:
MW (MW), Ehefrau	HW (HW), Mutter von Dipl. Ing. WW,
Dipl. Ing. WW (WW), Ehemann	Haftsumme S 50.000,00

ab 2002:

Komplementäre:	Kommanditisten:
MW	Mag. MaW (MaW), Sohn, Haftsumme € 5.800,00
Dipl. Ing. WW	RW (RW), Sohn, Haftsumme € 17.500,00

Die Kommanditerwerbsgesellschaft wurde am 31. Juli 2007 beendet.

Die vorliegenden Berufungen wurden vor Beendigung von der damals noch bestehenden KEG eingebracht. Die nach Beendigung der KEG ergangene vorliegende Berufungsentscheidung des UFS war daher an die Gesellschafter zu richten.

Den angefochtenen Bescheiden liegt eine Außenprüfung zu Grunde:

Dipl. Ing. WW gab während dieser Außenprüfung in einem **Schreiben vom 18. Juli 2006** (Arbeitsbogen Seite 207ff) an das Team des Finanzamtes (FA) an: Was sei der Grund für die Betriebsprüfung? Wer seien die Prüfer (der eine Prüfer sei [namentlich genannt], wer sei der andere?) und wer habe den Auftrag dazu gegeben? Was rechtfertige diesen für einen Betrieb dieser Größe ungewöhnlichen Aufwand? Dipl. Ing. WW erwarte eine schriftliche Stellung-

nahme. Zu einer Frageliste der Prüfer betreffend die Bw. [von den Prüfern ohne Angabe des akademischen Titels im Firmenwortlaut angegeben] könnten keine Auskünfte erteilt werden, da Dipl. Ing. WW eine solche Firma nach wie vor nicht bekannt sei. Wenn diese Frageliste aber die Bw. betreffen sollte, könnten folgende Auskünfte gegeben werden: Der Betriebsgegenstand der Bw. sei im Gesellschaftsvertrag festgelegt, der dem FA vorgelegt worden und damit bekannt sei. Die Bw. werde durch die beiden Geschäftsführer Frau MW und Dipl. Ing. WW vertreten. Betriebsgegenstand sei die Forschung und Entwicklung auf den Gebieten "Radiästesie", Geomantie, konventionelle und unerforschte Strahlung der Handybasisstationen, Wasseraufbereitung und -verbesserung, Lärm und Lärmminderung, Energieeinsparung, "Energethik", Verbesserung der Lebensenergie und -qualität sowie die Bekanntmachung und Vermarktung der Forschungsergebnisse. Die Aufgabe der Kommanditisten sei Mitarbeit und Mithilfe bei den Forschungsprojekten und bei der Vermarktung sowie der Kundenberatung und -betreuung. Die Preise der Leistungen der Bw. würden kundenorientiert gestaltet, also nach Aufwand, Entfernung vom Betriebsstandort und der finanziellen Potenz der Kunden. Eine Betriebsbesichtigung könne nur für den von der Bw. gemieteten Teil der "Firma MW" erfolgen. Eine Besichtigung sei erst wieder nach einem Urlaub ab 23. August 2006 möglich. Privaträume seien nicht zu besichtigen. Die sonstigen Erlöse zB Massagen und Handelsartikel würden unter Berücksichtigung des Eigenverbrauches elektronisch aufgezeichnet. Es gebe kein betriebliches Bankkonto. Es habe ursprünglich ein betriebliches Konto bei einer genannten Bank bestanden, das aber aufgelöst worden sei, da die Konditionen immer schlechter geworden und von der Bank unverschämte Forderungen gestellt worden seien. Seit damals werde das persönliche Bankkonto von Dipl. Ing. WW für den Zahlungsverkehr verwendet, da dieses günstige Konditionen und einen brauchbaren Überziehungsrahmen habe. Überweisungen und Eingänge auf diesem Konto, die die Bw. betreffen würden, seien auf den Belegen deutlich gekennzeichnet. Die gesamten Kontoauszüge würden nicht vorgelegt, da darauf auch der private Zahlungsverkehr zu sehen sei, der keinen Beitrag zur Betriebsprüfung leisten könne. Wenn Überweisungen oder Eingänge darauf angezweifelt würden, möge man bekannt geben, welche man überprüfen möchte, diese würden dann herausgesucht und könnten überprüft werden. Dipl. Ing. WW halte dies aber für einen absolut übertriebenen und unnötigen Aufwand. Terminvereinbarungen mit Kunden würden in der Regel persönlich, telefonisch oder per E-Mail erfolgen. Es seien von allen Kundenbesuchen, die Erlöse zur Folge hätten, Belege vorhanden. Eine eigene Kundenkartei werde nicht geführt, da sich alle notwendigen Daten auf den Belegen befinden würden. Besuche von Interessenten oder Kunden, die keine Erlöse zur Folge hätten, würden in der Regel nicht verrechnet. Kostenvoranschläge würden in der Regel mündlich erstellt und die Kosten dafür "der Firma" nicht in Rechnung gestellt. Wenn in der Folge Aufträge erteilt würden, würden Rechnungen ausgestellt, die sich in den Unterlagen

befinden würden. Die Bw. sei primär ein Forschungs- und Entwicklungsbetrieb und kein Handels- oder Dienstleistungsbetrieb. Zahlungseingänge von Lieferungen oder Aufträgen seien auf den Rechnungen vermerkt, auch ob die Zahlung bar (Betrag dankend erhalten) oder auf das Konto (erhalten am ...) erfolgt sei. Für die wenigen Handelsprodukte seien die Aufzeichnungen elektronisch geführt worden. Stundenaufzeichnungen des Kommanditisten RW würden elektronisch geführt. Dessen Aufgabe sei die Mithilfe bei der Vorbereitung und Durchführung von Schulungen, Beratungen und Messungen, Bau der Entstöreinrichtungen und Testgeräten, weiters Besorgungen und Internetrecherchen. Massagen und Magnetfeldbehandlungen für Kunden der Bw. würden nur in sehr geringem Umfang durchgeführt werden. Die im Betriebsvermögen befindlichen Kfz würden von den beiden Geschäftsführern und dem Mitarbeiter und Kommanditisten RW verwendet. Zweck seien betriebliche Fahrten zum Kundenbesuch- und –betreuung, Besorgungen, Fahrten zu Weiterbildungen und Forschungsvorhaben. Es würden keine Fahrtenbücher geführt, da die Bw. diese überhaupt nicht benötige. Ein Privatanteil sei zwar geschätzt und angesetzt worden, sei aber im Prinzip nicht notwendig, da für Privatfahrten immer 2 bis 3 private Fahrzeuge zur Verfügung stünden und auch so genutzt würden. Die betrieblichen und privaten Fahrzeuge würden auch für Forschung und die Weiterentwicklung von Entstörgeräten für die elektrischen Netze in Kraftfahrzeugen verwendet. Auf Grund des massiven Zuwachses von elektronischen Steuerungen würden die dadurch verursachten Störzonen im Fahrzeug eine große Rolle auf das persönliche Wohlbefinden spielen. Diese Entstörgeräte würden auf einem mit Nummer angegebenen Patent der Bw. basieren und müssten an verschiedenen Fahrzeugtypen und -arten getestet und weiterentwickelt werden. Ein Inverkehrbringen dieser Produkte sei erst nach ausreichender Testphase möglich, da sie absolut praxistauglich und betriebssicher sein müssten. Nur damit könnten eventuelle Regresszahlungen vermieden werden. Daher würden immer wieder meist gebrauchte Fahrzeuge angeschafft und nach einiger Zeit wieder verkauft werden. Die Testfahrten mit den Privatfahrzeugen würden der Bw. nicht in Rechnung gestellt. Dafür seien als kleine Gegenleistung sehr selten kleine Aufwendungen für private Fahrzeuge von der Bw. bezahlt worden. Zahlungsbelege für die Versicherungsprämien seien nicht vorhanden, da die Prämienhöhe im Versicherungsvertrag festgelegt sei und monatlich über Abbuchungsauftrag vom Privatkonto geleistet werde. Der Versicherungsvertrag sei bereits vorgelegt worden.

Dipl. Ing. WW habe nach einer überschlägigen Rechnung in den letzten 31 Jahren Bruttoeinkünfte von ca. € 1,280.000,00 gehabt, mit denen die Immobilien, die Kfz, getätigten Einlagen und die privaten Lebenshaltungskosten mit Leichtigkeit hätten finanziert werden können. Die Unterlagen dafür würden dem FA vorliegen. Die Einlagen von MW, Mag. MaW und RW seien mit Bausparguthaben getätigt worden (unter Anführung von 9 Vertragsnum-

mern). Die Dipl. Ing. WW gehörende Wohnung in Wien, H-Gasse sei 1973 erworben worden. Es habe sich dabei um eine renovierungsbedürftige Substandardwohnung in der Größe von ca. 30m² gehandelt. Die Wohnung sei von Dipl. Ing. WW renoviert und instand gesetzt und zu Wohnzwecken genutzt worden und würde jetzt von seinem Sohn [Mag.] MaW genutzt.

Die ebenfalls Dipl. Ing. WW gehörende Wohnung in Wien, Q-Straße mit einer Größe von ca. 40m² sei 1990 erworben und mit 2 Bausparkrediten finanziert worden. Diese Wohnung habe erst von Dipl. Ing. WW renoviert und instand gesetzt werden müssen und sei nur angeschafft worden, um einer sehr bedürftigen Arbeitnehmerin der W-KG (W-KG) [es handelt sich um eine andere aus den Ehepaar Dipl. Ing. WW und MW bestehende Personengesellschaft] aus Jugoslawien eine menschenwürdige Behausung zu bieten. Deshalb sei damals ein Mietvertrag mit der W-KG abgeschlossen worden, der nach wie vor aufrecht sei. Dipl. Ing. WW bekomme nur seine laufenden Kosten. Das sei vom FA schon geprüft worden.

Das Haus an der Betriebsstätte der Bw. [zugleich Wohnsitz des Ehepaars Dipl. Ing. WW und MW] sei von Dipl. Ing. WW geplant und gebaut worden. Es sei mit Wohnbauförderung und Bausparkrediten finanziert und 1981 fertig gestellt worden.

Das Ferienhaus in MR sei von Dipl. Ing. WW geplant und gebaut worden. Es sei mit Eigenmitteln finanziert und 1995 fertig gestellt worden und werde "von uns" [offenbar gemeint die Familie von Dipl. Ing. WW] genutzt.

Betreffend das Ersuchen der Prüfer, Mietvertrag bzw. Zahlungsbelege der verbuchten Mietaufwendungen der Bw. vorzulegen gab Dipl. Ing. WW an, es bestünde nur eine mündliche Mietvereinbarung mit der W-KG mit Sitz an derselben Adresse wie die Bw. und das private Wohnhaus des Ehepaars Dipl. Ing. WW und MW, wonach die Räumlichkeit, die Einrichtungen und das notwendige Material für die Massagen und Magnetfeldbehandlungen durch RW genutzt werden könnten. Die Mieten würden bar bezahlt.

Zur Frage der Prüfer, wo sich die Geschäftsräumlichkeiten der Bw. (Büro, Lager, Verkaufs- bzw. Behandlungsräume) befinden würden, gab Dipl. Ing. WW an es würden die privaten Räumlichkeiten im Haus von Dipl. Ing. WW in X [Niederösterreich] und in MR [Kärnten] unentgeltlich genutzt. Da die angebotenen Leistungen in der Regel beim Kunden erbracht würden, seien eigene Geschäftsräumlichkeiten nicht unbedingt erforderlich. Die Verrechnung von Mieten für Büros, Lager und Behandlungsräume würde nur zu einer höheren Belastung auf der Ausgabenseite führen.

Zur Frage, wie die Geschäftsanbahnung und die Zahlung erfolgt sei, gab Dipl. Ing. WW an, die Geschäftsanbahnung sei auf den üblichen Wegen, durch persönliche und telefonische Kontakte und über Vermittlungen von zufriedenen Kunden sowie "andere Wege" erfolgt. Die

auf den Rechnungen angegebenen Leistungen seien beim Kunden erbracht worden. Die Zahlung sei in bar oder durch Überweisung auf das Privatkonto von Dipl. Ing. WW erfolgt, was aber auf den Rechnungen vermerkt sei. Ob die Auftraggeber Privatpersonen oder Firmen seien, sei auf den Rechnungen vermerkt. Wenn nicht ausdrücklich Fa. stehe, handelt es sich um eine Privatperson. Eine Angabe einer UID-Nr. sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht erforderlich gewesen. Das FA habe aber leichter Zugang zu den UID-Nummern wie Dipl. Ing. WW.

Das Q-Gerät sei ein Rechner mit angeschlossener Diode und einer speziellen Software zur Forschung und Entwicklung speziell auf dem Gebiet der Energetik und Radionik, der Wasseraufbereitung sowie der morphischen Felder. Dipl. Ing. WW möchte aber ausdrücklich darauf hinweisen, dass diese Daten großteils Eigenentwicklungen seien und in keiner Weise verwendet oder weitergegeben werden dürften. Ein Missbrauch werde strafrechtlich verfolgt. Eine Reise Hamburg sei zur Geschäftsanbahnung zur Firma CP erfolgt.

Die Veranlassung für eine Betriebsfeier am 16. Oktober 2001 sei das 6-jährige Bestehen der Bw. gewesen, bei alle Firmenmitglieder, einige Vertreter der [BerufsvertretungKammer] Y, der Gemeinde X und langjährige Kunden wie die Familien M, St, Mü, B und S (S) anwesend gewesen.

Allgemeines: Auf Grund des bisherigen Verhaltens des FAes gegenüber Dipl. Ing. WW und seiner Familie sei klar, dass gerade hier sicher sehr penibel, genau, aufwändig und kleinlich geprüft werde. Der Vergleich dieser Betriebprüfung mit dem Vorgehen der Finanz beim Konsum und 12345 abc Skandal sei skandalös und lasse einem als hoch belasteten Steuerzahler die Zornesröte ins Gesicht steigen. In diesem Fall, wo offensichtlich Millionen und Milliarden Euro an der Finanz vorbeijongliert würden und persönliche Bereicherung nicht ausgeschlossen werden könne, werde von der Finanz nicht oder nur sehr verzögert und schaumgebremst erst auf Druck der Öffentlichkeit reagiert. Wann finden und fanden denn die Steuerprüfungen für "G.", V., W., Z., E., F. und den gesamten Vorstand des abc "usw." statt? Bei der Bw. werde dagegen ohne für Dipl. Ing. WW erkennbaren Grund alles und jedes in Frage gestellt und hinterfragt, obwohl praktisch alles klar sei und der zweifelhafte Nutzen für das FA in keinem Verhältnis zum Aufwand und den Kosten stehe. Es werde hier die Regel der Verhältnismäßigkeit offensichtlich überhaupt nicht beachtet, der Bw. würden über Gebühr die Kosten erhöht und seine ohnehin kostbare Zeit in Anspruch genommen. Wenn man die Betriebe des abc und der 1234 mit derselben Intensität prüfe, würden dutzende Beamte und die betroffenen Mitarbeiter jahrelang zu tun haben. Diese Ungleichbehandlung könne nicht toleriert werden. Dipl. Ing. WW verlange dafür eine ausführliche Erklärung, da das Vorgehen des FAes bei dieser Betriebsprüfung geprägt sei von unbewiesenen Vermutungen und unzumutbaren Vorhaltungen, die Dipl. Ing. WW sicher nicht hinnehme. Es werde hier der

Gleichbehandlungsgrundsatz nach der Verfassung überhaupt nicht beachtet. Es werde durch diese Vorgangsweise bewiesen, dass das FA bei Klein- und Mittelbetrieben ganz penibel und genau prüfe, bei großen Betrieben oder einflussreichen Persönlichkeiten aber genau gegenteilig agiere. Das sei unzumutbar. Wenn man von Seite des FAes der Meinung sei, dass die Vorgehensweise richtig und korrekt sei, werde man das und die eigenen Meinungen und Auffassungen bis zu den Höchstgerichten genau erklären müssen. Die Bw. werde dann sicher auch alles genau hinterfragen.

Der **Niederschrift vom 24. Oktober 2006** über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung (Dauerbelege 2 Seite 15f) ist zu entnehmen:

1. Handelswaren O (O), H (H) bzw. Dienstleistungsumsätze:

Laut Angaben der Bw. seien von allen Kundenbesuchen, die Erlöse zur Folge hätten, Belege vorhanden. Es seien aber keine Paragons o.ä. vorgelegt worden. Die vorgelegten elektronischen Aufzeichnungen in Form von pdf-Dateien bzw. Excel-Tabellen, welche in zwei betragsmäßig unterschiedlichen Versionen vorgelegt worden seien, würden nach Ansicht der Prüfer auf Grund der jederzeitigen Manipulationsmöglichkeit keine ordnungsgemäße Losungsermittlung darstellen. Die Handelswarenumsätze seien immer nur am Monatsende erfasst worden. Es handle sich dabei zumeist um gleich lautende Beträge. Der tägliche Umsatz sei nicht in geeigneter Art und Weise festgehalten worden. Der einzelne Umsatz bzw. Eigenverbrauch sei auf Grund der kumulierten Beträge nicht nachvollziehbar. Eine Nachkalkulation habe Differenzen ergeben, die von der Bw. nicht ausreichend aufgeklärt worden seien. Betreffend der Massage- bzw. Magnetfeldtherapieumsätze seien ebenso keine Belege vorhanden, die den einzelnen Umsatz abrechnen würden. Es sei nur die Gesamtzahl der Behandlungen bzw. der kumulierte Tagesumsatz angegeben. Die geringe Auslastung von 10% bis maximal 30% des Masseurs an Hand der eingetragenen Stundenzahl in der elektronischen Liste sei nicht glaubhaft. Auf Grund der von den Prüfern festgestellten Mängel sei die sachliche Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung nicht gegeben. Daher würden folgende Zurechnungen zu den erklärten Umsätzen vorgenommen:

	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €
a) Handelswaren:				
durchschnittlicher Rohaufschlag laut Prüfung				
O-Produkte	100,00	100,00	100,00	100,00
H-Produkte	60,00	60,00	60,00	60,00
kalkulierter Wareneinsatz H ohne Eigenverbrauch bzw. mit Abgrenzung		2.337,27	2.594,37	2.892,86
kalkulierter Umsatz H laut Prüfung gerundet		3.000,00	4.000,00	4.000,00
erklärter Umsatz ohne Eigenverbrauch		2.459,45	1.861,49	1.514,63
<u>ergibt Umsatzdifferenz laut Prüfung</u>		540,55	2.138,51	2.485,37
kalkulierter Umsatz O gerundet	7.000,00	3.000,00	5.000,00	1.011,00
erklärter Umsatz O	5.639,77	1.385,29	2.612,29	1.011,04

ergibt Umsatzdifferenz laut Prüfung	1.360,23	1.614,71	2.387,71	0,00
b) Dienstleistungen:				
Stundenanzahl laut Aufzeichnungen	828,00	568,00	912,00	912,00
Auslastung in % geschätzt laut Prüfung	40,00	40,00	40,00	40,00
kalkulierte Stundenzahl laut Prüfung	331,20	227,20	364,80	364,80
kalkulierter Umsatz pro Stunde	36,00	36,00	42,00	42,00
kalkulierter Umsatz laut Prüfung brutto	11.000,00	8.000,00	15.000,00	15.000,00
kalkulierter Umsatz laut Prüfung netto	9.166,67	8.666,67	12.500,00	12.500,00
erklärter Umsatz ohne Eigenverbrauch	5.450,46	7.063,46	4.942,09	4.344,03
ergibt Umsatzdifferenz laut Prüfung	3.716,21	0,00	7.557,91	8.155,97

2. Kfz-Aufwand:

a) Vorsteuer Opel Zafira:

Nach Ansicht der Prüfer handle es sich bei dem gegenständlichen Kfz weder um einen Klein-Lkw noch um einen Kleinbus im Sinne der Verordnung BGBI II Nr. 193/2002 und daher sei die geltend gemachte Vorsteuer bzw. die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie (IZP) nicht anzuerkennen:

	2002 €	2003 €	2004 €
Kürzung Umsatzsteuer Anlagenverkauf			-400,00
Vorsteuer Anschaffung	3.532,72		
Vorsteuer laufender Aufwand	557,25	779,24	683,12
nicht anerkannte Vorsteuer laut Prüfung	4.089,97	779,24	683,12
nicht anerkannte IZP laut Prüfung	1.622,50		

b) Privatanteil Kfz:

Mangels vorhandener Fahrtenbücher oder sonstiger Belege könne die Kilometerleistung der im Betriebsvermögen befindlichen Kfz nicht genau ermittelt werden. Eine Trennung zwischen betrieblich bzw. privat gefahrener Kilometer sei ebenso nicht möglich. Der Komplementär der Bw., Dipl. Ing. WW, fahre dienstlich für seinen namentlich genannten Arbeitgeber [Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit] und mache dort Kilometergelder, nämlich mindestens für 22.442 km im Jahr 2004 und maximal 27.552 km im Jahr 2001 geltend. Nachdem im Prüfungszeitraum nur für die Zeit März bis Juni 2004 ein im Privatvermögen befindliches Kfz vorhanden gewesen sei, seien nach Ansicht der Prüfer die für den Arbeitgeber des Komplementärs gefahrenen Kilometer mit Kfz aus dem Betriebsvermögen der Bw. gefahren worden. Aus diesem Grund werde der Privatanteil aller Kfz von den Prüfern im Schätzungswege mit 40%, der dem höchsten Privatanteil laut Erklärungen entspricht, angesetzt.

	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €
Kfz-Aufwand gesamt	12.572,70	18.995,29	14.754,35	16.586,52
davon 40% Privatanteil laut Prüfung	5.029,08	7.598,12	5.901,74	6.634,61
Privatanteil laut Erklärung	0,00	750,00	1.958,18	2.250,00
Differenz laut Prüfung	5.029,08	6.848,12	3.943,56	4.384,61
Vorsteuerkürzung Lkw Chrysler	340,52	85,21		

3) Sonstige Spesen:

Die unter sonstiger Werbeaufwand im Jahr 2001 verbuchte Betriebsfeier über S 18.231,55 netto werde von den Prüfern gemäß § 20 EStG nicht anerkannt, da eine private Mitveranstaltung, nämlich der 50. Geburtstag der Komplementärin Frau MW gegeben gewesen sei. Die diesbezüglich geltend gemachte Vorsteuer über S 1.900,85 werde ebenfalls nicht anerkannt.

4) Steuerfreie Umsätze:

Der Umsatz an Georg S (S) in La Palma über € 2.850,00 aus dem Jahr 2004 sei nach Ansicht der Prüfer gemäß § 3a Abs. 9 b UStG 1994 in Österreich steuerpflichtig, daher werde die Umsatzsteuer aus dem vereinnahmten Betrag herausgerechnet und vorgeschrieben.

	€
Umsatzsteuerbasis laut Prüfung	2.375,00
UST	475,00

Dem **Bericht über die Außenprüfung vom 30. Oktober 2006** (Dauerbelege 2 Seite 1ff) ist zu entnehmen:

- Tz 1 Handelswaren O- und H-Produkte:

Zur Ermittlung der Umsätze aus Handelswaren seien von der Bw. keine ausreichenden Grundaufzeichnungen vorgelegt worden. Im Zuge einer durchgeführten Nachkalkulation hätten sich dabei Umsatzdifferenzen im nachfolgenden Ausmaß ergeben. Die Umsatzdifferenzen seien im Zuge der Schlussbesprechung besprochen worden. Die Aufteilung der Umsatzdifferenzen erfolge zur Hälfte in Umsatz 10% und 20%. Weitere Einzelheiten seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Oktober 2006 (siehe oben) zu entnehmen.

	2001	2002	2003	2004
	€	€	€	€
H-Produkte				
kalkulierter Umsatz laut Prüfung		3.000,00	4.000,00	4.000,00
erklärter Umsatz		-2.459,45	-1.861,49	-1.514,63
Umsatzdifferenz netto laut Prüfung		540,55	2.138,51	2.485,37
Erfolgsveränderung				
davon Umsatz 10%		270,28	1.069,26	1.242,69
davon Umsatz 20%		270,27	1.069,25	1.242,68
O-Produkte				
kalkulierter Umsatz laut Prüfung	7.000,00	3.000,00	5.000,00	
erklärter Umsatz	-5.639,77	-1.385,29	-2.612,29	
Umsatzdifferenz netto laut Prüfung	1.360,23	1.614,71	2.387,71	
	= S	18.717,18		
Erfolgsveränderung				
davon Umsatz 10%		680,12	807,36	1.193,86
	= S	9.358,66		
davon Umsatz 20%		680,11	807,35	1.193,85
	= S	9.358,52		
[Hinzurechnungen laut Prüfer:]	S	€	€	€
H-Produkte		540,55	2.138,51	2.485,37

O-Produkte	18.717,18	1.614,71	2.387,71	
	18.717,18	2.155,26	4.526,22	2.485,37

steuerliche Auswirkungen:	2001	2002	2003	2004
Umsatzsteuer	S	€	€	€
steuerbarer Umsatz	18.717,18	2.155,26	4.526,22	2.485,37
20% Normalsteuersatz	9.358,52	1.077,62	2.263,10	1.242,68
10% ermäßiger Steuersatz	9.358,66	1.077,64	2.263,12	1.242,69
einheitliche u. gesonderte Gewinnfeststellung:				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	18.717,18	2.155,26	4.526,22	2.485,37

▪ Tz 2 Dienstleistungen (Massagen und Magnetfeldtherapie):

Zur Ermittlung der Umsätze aus Dienstleistungen (Massagen; Magnetfeldbehandlungen) seien von der Bw. keine ausreichenden Grundaufzeichnungen vorgelegt worden. Im Zuge einer durchgeführten Nachkalkulation hätten sich dabei Umsatzdifferenzen im nachfolgenden Ausmaß ergeben. Bei der Zuschätzung auf Grund der kalkulierten Umsatzdifferenzen sei eine Auslastung des Masseurs von 40% angenommen worden. Weitere Einzelheiten seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Oktober 2006 zu entnehmen.

	2001	2003	2004
Dienstleistungen	€	€	€
kalkulierter Umsatz netto laut Prüfung	9.166,67	12.500,00	12.500,00
erklärter Umsatz	-5.450,46	-4.942,09	-4.344,03
Umsatzdifferenz netto laut Prüfung =			
Erfolgsveränderung	3.716,21	7.557,91	8.155,97
(= S 51.136,16)			
steuerliche Auswirkungen:	2001	2003	2004
Umsatzsteuer	S	€	€
steuerbarer Umsatz	51.136,16	7.557,91	8.155,97
20% Normalsteuersatz	51.136,16	7.557,91	8.155,97
10% ermäßiger Steuersatz			
einheitliche u. gesonderte Gewinnfeststellung:			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	51.136,16	7.557,91	8.155,97

▪ Tz 3 Kraftfahrzeug Opel Zafira:

Für den Opel Zafira sei sowohl für die Anschaffungskosten als auch die Betriebskosten Vorsteuer geltend gemacht worden. Der Verkauf sei im Jahr 2004 "verustet" worden. Beim gegenständlichen Opel Zafira handle es sich weder um einen Klein-Lkw noch um einen Kleinbus in Sinne der Verordnung BGBl. Nr. 193/2002. Die geltend gemachte Vorsteuer für dieses Fahrzeug werde von der Betriebsprüfung daher nicht anerkannt. Die nicht anerkannte Vorsteuer aus den Anschaffungskosten erhöhe den Anschaffungspreis und werde verteilt auf die Nutzungsdauer berücksichtigt.

2002	2003	2004
€	€	€

Kürzung Umsatzsteuer Anlagenverkauf			-400,00
Vorsteuer Anschaffung	3.532,72		
Vorsteuer laufender Aufwand	557,25	779,24	683,12
nicht anerkannte Vorsteuer laut Prüfung	4.089,97	779,24	683,12
steuerliche Auswirkungen:			
Umsatzsteuer			
steuerbarer Umsatz			-2.000,00
20 % Normalsteuersatz			-2.000,00
Vorsteuern ohne EUSt	-4.089,97	-779,24	-683,12
einheitliche u. gesonderte Gewinnfeststellung:			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Vorsteuer			
Betriebskosten	-557,25	-779,24	-683,12
Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Vorsteuer			
Anschaffung	-1.177,57	-1.177,57	-1.177,57
Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Verkauf Kfz			400,00

▪ Tz 4 Privatanteil Kfz:

Der Privatanteil für die Kfz sei von der Betriebsprüfung mit 40% festgesetzt worden. Die für den Lkw Chrysler Voyager geltend gemachte Vorsteuer sei im Ausmaß des festgesetzten Privatanteiles gekürzt worden. Weitere Einzelheiten seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Oktober 2006 zu entnehmen.

	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
Privatanteil laut Prüfung	69.200,00	7.598,12	5.901,74	6.634,61
Privatanteil bisher		-750,00	-1.958,18	-2.250,00
Erfolgsänderung durch Prüfung	69.200,00	6.848,12	3.943,56	4.384,61
Vorsteuerkürzung Lkw Voyager	4.685,66	85,21		

steuerliche Auswirkungen:

Vorsteuern ohne EUSt	-4.685,66	-85,21
einheitliche u. gesonderte Gewinnfeststellung:	69.200,00	6.848,12

▪ Tz 5 Werbeaufwand:

Die im Jahr 2001 unter sonstiger Werbeaufwand im Jahr 2001 Betriebsfeier von S 18.231,55 netto werde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt, da eine private Mitveranlassung, nämlich der 50. Geburtstag der Komplementärin Frau MW gegeben gewesen sei. Die diesbezüglich geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 1.900,85 werde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt.

steuerliche Auswirkungen:	2001
Umsatzsteuer	S
Vorsteuern ohne EUSt	-1.900,85
einheitliche u. gesonderte Gewinnfeststellung:	18.231,55

▪ Tz 6 steuerfreier Umsatz:

Der im Jahr 2004 an Georg S in La Palma/Spanien ausgeführte Umsatz über € 2.850,00 brutto werde von der Betriebsprüfung gemäß § 3a Abs. 9 b UStG 1994 in Österreich steuerpflichtig behandelt. Die Umsatzsteuer werde aus dem vereinnahmten Betrag herausgerechnet. Die Umsatzsteuer betrage € 475,00.

	2004
	€
steuerliche Auswirkungen:	
Umsatzsteuer:	
steuerbarer Umsatz	2.375,00
20 % Normalsteuersatz	2.375,00
einheitliche u. gesonderte Gewinnfeststellung:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-475,00

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 3. November 2006 den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 (abgelegt im Arbeitsbogen Seite 362) und am 6. November 2006 die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahren und Sachbescheide Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001 bis 2003 sowie erstmalig die Bescheide Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 2004 (vgl. Akt 2001 Seite 36f, Akt 2002 Seite 42f, Akt 2003 Seite 27f, Akt 2004 Seite 26ff).

Umsatzsteuer laut FA:	2001	2002	2003	2004
	S	€	€	€

▪ steuerbarer Umsatz:

vor Prüfung	925.380,20	56.960,40	38.042,86	32.452,43
Tz 1 Handelswaren	18.717,18	2.155,26	4.526,22	2.485,37
Tz 2 Dienstleistungen	51136,16		7.557,91	8.155,97
Tz 3 Kfz				-2.000,00
Tz 6 steuerfreier Umsatz				2.375,00
nach Prüfung	<u>995.233,54</u>	<u>59.115,66</u>	<u>50.126,99</u>	<u>43.468,77</u>

▪ 20% Normalsteuersatz:

vor Prüfung	835.002,80	54.340,48	30.859,71	31.486,37
Tz 1 Handelswaren	9.358,52	1.077,62	2.263,10	1.242,68
Tz 2 Dienstleistungen	51.136,16		7.557,91	8.155,97
Tz 3 Kfz				-2.000,00
Tz 6 steuerfreier Umsatz				2.375,00
nach Prüfung	<u>895.497,48</u>	<u>55.418,10</u>	<u>40.680,72</u>	<u>41.260,02</u>

▪ 10% ermäßigter Steuersatz:

vor Prüfung	90.377,40	2.619,92	2.667,32	966,06
Tz 1 Handelswaren	9.358,66	1.077,64	2.263,12	1.242,69
nach Prüfung	<u>99.736,06</u>	<u>3.697,56</u>	<u>4.930,44</u>	<u>2.208,75</u>

▪ Vorsteuern ohne EUSt:

vor Prüfung	66.122,15	7.870,81	3.804,33	4.001,40
Tz 3 Kfz		-4.089,97	-779,24	-683,12
Tz 4 Privatanteil Kfz	-4.685,66	-85,21		
Tz 5 Werbeaufwand	-1.900,00			
nach Prüfung	<u>59.536,49</u>	<u>3.695,63</u>	<u>3.025,09</u>	<u>3.318,28</u>

Einkünfte Gew. laut

FA:	2001	2002	2003	2004
	S	€	€	€
vor Prüfung	122.750,00	5.261,83	-18.043,23	-20.463,06
Tz 1 Handelswaren	18.717,18	2.155,26	4.526,22	2.485,37
Tz 2 Dienstleistungen	51.136,16		7.557,91	8.155,97
Tz 3 Kfz Vorsteuer Betriebskosten		-557,25	-779,24	-683,12
Tz 3 Kfz Vorsteuer Anschaffung		-1.177,57	-1.177,57	-1.177,58
Tz 3 Kfz Verkauf				400,00
Tz 4 Privatanteil Kfz	69.200,00	6.848,12	3.943,56	4.384,61
Tz 5 Werbeaufwand	18.231,55			
Tz 6 steuerfreier Umsatz				-475,00
nach Prüfung	280.034,89	12.530,39	-3.972,35	-7.372,81

b) Berufung

Die Bw. erhab die **Berufung vom 1. Dezember 2006** (Akt 2004 Seite 30ff) gegen - hier berufungsgegenständlich - die Bescheide

- Umsatzsteuer 2001 bis 2004,
- Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezüglich Umsatzsteuer 2001 bis 2003,
- Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004,
- Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2003,
- Investitionszuwachsprämie 2002:

und ersuchte das FA zur Nachrechnung einer Begründung um Fristverlängerung bis zum 31. Jänner 2007.

Im **Bescheid vom 14. Dezember 2006** (Akt 2004 Seite 33) gab das FA an, die Berufung vom 1. Dezember 2006 gegen Umsatzsteuer und Festsetzung der Einkünfte 2001 bis 2004 sowie Investitionszuwachsprämie 2002 vom 6. November 2006 weise hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) die nachfolgenden Mängel auf: Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, und welche Änderungen beantragt würden und Begründung. Die angeführten Mängel seien beim FA gemäß § 275 BAO bis zum 31. Jänner 2007 zu beheben.

Mit **Schreiben vom 25. Jänner 2007** (Akt 2004 Seite 35ff) brachte die Bw. vor, zuerst müsse festgestellt werden, dass die gegenständliche Betriebsprüfung für einen Betrieb dieser Art und Größe ungewöhnlich intensiv, langwierig und teuer gewesen sei. Dies sei auch für erfahrene Steuerpflichtige und Steuerberater äußerst ungewöhnlich und unerklärlich gewesen. Es seien durch die Betriebsprüfung bisher Kosten von über € 10.000,00 verursacht worden, was für einen Betrieb dieser Art und Größe einen unzumutbaren Tatbestand darstelle. Herr Dipl. Ing. WW hätte noch ein gewisses Verständnis gehabt, dass die Betriebsprüfer auf der

Suche nach Schwarzgeld gewesen seien, was es im gegenständlichen Fall jedoch unsinnig gewesen sei, da es kein Schwarzgeld gebe. Weniger bis gar kein Verständnis könne dafür aufgebracht werden, wenn Unbeteiligte gefragt würden, wie viel Schwarzgeld an Dipl. Ing. WW gezahlt worden sei und damit der Eindruck erweckt worden sei, als würde Steuer hinterzogen. Überhaupt kein Verständnis könne dafür aufgebracht werden, wenn Dipl. Ing. WW von einem namentlich genannten Finanzbeamten vor Unbeteiligten als linker Typ bezeichnet werde, der im FA einen sehr schlechten Ruf habe. Es müsse die Frage gestellt werden, wer solche Gerüchte verbreite und was der Grund dafür sei. Diese Aussage und die Tatsache, dass keine der schriftlich gestellten Fragen beantwortet worden seien und dem Vorbringen der Bw., auch wenn es schriftlich gewesen sei, von der Betriebsprüfung keinerlei Beachtung geschenkt und damit dem Recht auf Parteiengehör nicht einmal ansatzweise entsprochen worden sei, lasse diese Betriebsprüfung in ganz anderem Licht erscheinen. Man könne sich des Eindrucks nicht erwehren, dass die Art der Betriebsprüfung im Umgang mit den Betroffenen, den verursachten Kosten und die schlussendlich durchgeföhrten völlig irrealen Annahmen ausschließlich dazu dienen sollten, vor allem Herrn Dipl. Ing. WW hohe Kosten und damit möglichst großen Schaden zuzufügen.

Grundlegendes:

Betriebsgegenstand und Art der Tätigkeit der Bw. sei Forschung und Entwicklung, die Verwertung von bestehenden Patenten, Entwicklung neuer Patente sowie die Verwertung der Forschungsergebnisse und -erkenntnisse auf verschiedenen Gebieten. Alle Betriebe dieser Art hätten durchwegs Finanzierungsprobleme und würden fast nie Gewinn abwerfen, da ein Großteil der Mittel in Forschung und Entwicklung gesteckt werden müssten. Durch die Kosten der gegenständlichen Betriebsprüfung werde die Ertragslage eklatant verschlechtert, sodass mit Sicherheit in den nächsten Jahren beträchtliche Verluste gegeben sein würden. Es müsse noch einmal festgestellt werden, dass eventuelle äußerst geringfügige Unterschiede in den vorgelegten Unterlagen, zuerst pdf-Dateien und dann die originalen Excel-Tabellen, dadurch zu Stande gekommen seien, dass Fehler entstanden seien, die darauf zurückzuföhren seien, dass der Rechner der Bw. von einem Computervirus befallen worden sei, der erst 2006 entdeckt worden sei, der Daten verändert habe und schlussendlich die Festplatte unbrauchbar gemacht habe. Es habe der Rechner mit einer neuen Festplatte ausgestattet und neu aufgesetzt werden müssen.

1. Handelswaren:

Da der Betrieb ein reiner Forschungs- und Entwicklungsbetrieb sei, seien Handelswaren grundsätzlich nur geführt worden, um den Kunden der Bw. eine günstige Einkaufsquelle zu bieten und nicht um daraus wesentliche Umsätze zu erzielen. Das Verhältnis der Arten der

Umsätze zeige dies deutlich. Die Aufzeichnungen über die Verkaufserlöse seien in elektronischer Form mit Excel-Tabellen geführt worden, da alle Einzelverkaufserlöse für Handelswaren unter der Grenze des Betrages für die Rechnungslegungsverpflichtung gelegen seien. Diese Form der Aufzeichnung sei zu dieser Zeit durchaus zulässig gewesen, was von der Betriebsprüfung negiert worden sei. Die Bw. habe angegeben, dass von allen Kundenbesuchen, das seien die Besuche durch Vertreter der Bw. bei Kunden, die Erlöse zur Folge hätten, Belege vorhanden seien. Dies sei tatsächlich der Fall und werde von der Betriebsprüfung negiert. Tatsache sei, dass Besuche bei Kunden in ganz Österreich und im Ausland nur zum Zwecke der Schulung und Beratung, dem Verkauf von Magnetfeldgeräten und dem Verkauf von Wasserverbesserungsanlagen durchgeführt würden. Über alle diese Erlöse seien Rechnungen vorhanden. Dies werde von der Betriebsprüfung negiert. Für den Verkauf der gegenständlichen Handelswaren seien nie Kundenbesuche durchgeführt worden, sie seien ausschließlich am Firmenstandort verkauft worden. Die einzelnen Verkaufserlöse seien immer unter der Grenze der Rechnungslegungspflicht gelegen und seien elektronisch aufgezeichnet worden. Auch die täglichen Umsätze seien elektronisch aufgezeichnet und vorgelegt worden.

O-Produkte:

Diese seien Nahrungsergänzungsmittel für die Verbesserung der Ernährungssituation und zur Entschlackung. Sie seien auch im freien Handel und in Apotheken und Drogerien erhältlich. Es sei von der Bw. beim Lieferanten immer eine Mindestmenge gekauft worden, um einen Rabatt in Form von Naturalien zu bekommen. Dieser Naturalrabatt sei zum kleinen Teil selbst verwendet worden, um auch persönliche Erfahrungen damit zu sammeln und die Kunden informieren zu können, und zum größeren Teil an Kunden als Kostproben weitergegeben worden. Daher sei auch kein Privatverbrauch angegeben und in der Buchhaltung angesetzt worden. Die Kalkulation der Verkaufspreise sei so erfolgt, dass ein Aufschlag von durchschnittlich 50% auf die Einkaufspreise erfolgt sei. Ein höherer Aufschlag hätte dazu geführt, dass die Verkaufspreise in der Größenordnung der Verkaufspreise in Apotheken und Drogerien wäre. Damit wäre der Grund für das Führen dieser Produkte ad absurdum geführt. Ein Aufschlag von 100%, wie ihn die Betriebsprüfung angenommen habe, hätte Verkaufspreise zur Folge, die um etwa 20 bis 30% über den Verkaufspreisen in Apotheken und Drogerien liegen würde, was den Kunden der Bw. sehr schnell bekannt geworden wäre und zu berechtigten Beschwerden und dem Verlust der Kunden geführt hätte. Mit dem durchschnittlichen Aufschlag der Bw. von 50% sei diese mit ihren Verkaufspreisen um etwa 20% unter den Verkaufspreisen der Apotheken und Drogerien gelegen, was eines der wichtigsten Verkaufsargumente der Bw. gewesen sei. Diese Produkte seien so verkauft worden, dass immer am Monatsende von einer Gruppe von Kunden Teilbeträge kassiert und auch so verbucht worden seien. Daher die gleichen Beträge. Die Einzelbeträge pro Kunde seien dabei immer unter dem

Grenzbetrag der Rechnungslegungspflicht gelegen. All dies sei den Prüfern genau dargelegt und erklärt worden, sei aber ohne Angabe von Gründen negiert worden. Die Bw. habe überhaupt nichts gegen eine Schätzung einzuwenden, es müsse jedoch ein realer Aufschlag gewählt werden und nicht eine völlig irreale Größenordnung, die zu Verkaufspreisen geführt hätte, die nicht einmal in Apotheken verlangt würden. Diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung deute darauf hin, dass hier der Bw. und den Gesellschaftern möglichst großer Schaden zugefügt werden soll.

H-Produkte:

Diese seien Nahrungsergänzungsmittel zum Abnehmen und zur Verbesserung der Versorgung der Körpers und seien von der Lieferfirma über Berater vertrieben worden. Dabei sei die Preisgestaltung so, dass man pro Jahr eine gewisse Mindestsumme abnehmen müsse, um zum höchsten Rabatt zu kommen. Dieser werde von H mit 50% angegeben, sei aber in Wahrheit weniger. Diese Produkte seien an die Kunden der Bw. weitergegeben und mit einem Rabatt von ca. 25% verkauft worden. Dies sei der niedrigste Rabatt für Berater. Jeder, der diese Produkte über längere Zeit konsumiert habe, und nur das sei sinnvoll, sei als Berater eingestuft worden. Dies sei von allen Beratern, die H-Produkte führen würden, so gehandhabt worden, da die offiziellen Listenpreise sehr hoch seien. Über den Verkauf dieser Produkte sei genau Buch geführt worden, mit den Privatanteilen und sogar mit dem aktuellen Lagerstand. Dies sei von der Betriebsprüfung negiert worden. Die Erlöse für diese Produkte mit dem Privatanteil seien jeweils am Monatsende gebucht worden, da sie tatsächlich auch am Monatsende kassiert worden seien. Den Kunden sei dies so am Liebsten gewesen, da sie auch am Monatsende ihr Gehalt bekommen hätten. Diese Produkte seien großteils nicht in dem Jahr verkauft worden, wo sie angeschafft worden seien, was aus den Aufzeichnungen und den Lagerlisten ersichtlich sei. Auch das sei von der Betriebsprüfung negiert worden. Obwohl genaue Aufzeichnungen geführt und auch die der Buchhaltung zugrunde liegenden originalen Excel-Tabellen vorgelegt worden seien, seien von der Betriebsprüfung Schätzungen gemacht worden, die jeder realen Grundlage entbehren würden. Diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung deutet wieder darauf hin, dass hier der Bw. und den Gesellschaftern möglichst hoher Schaden zugefügt werden soll.

2. Dienstleistungen:

Es seien über die Tätigkeit von RW [Kommanditist, Sohn der beiden Komplementäre] genaue Aufzeichnungen geführt und der Betriebsprüfung auch die der Buchhaltung zu Grunde liegenden Exceldateien vorgelegt worden. Die Tätigkeit von RW sei trotz genauer Beschreibung von der Betriebsprüfung falsch eingeschätzt worden. Seine Hauptaufgabe sei, wie auch schriftlich dargelegt worden sei, die Mithilfe bei Schulungen und Beratungen sowie bei der Herstellung

und Weiterentwicklung der Patente und Entwicklungen der Bw. und keinesfalls Massagen und Magnetfeldtherapien. Diese seien nur in geringem Umfang durchgeführt worden und über die Einnahmen sei genau und tageweise Buch geführt worden. Ab 2004 hätten wegen der geänderten Rechtslage (Magnetfeldgeräte und -therapien dürften nur mehr auf ärztliche Anweisung durchgeführt werden) keine Geräte und auch kaum noch Therapien verkauft werden können. Es seien trotzdem von der Betriebsprüfung Schätzungen angestellt worden, die für Herrn RW eine Beschäftigung überwiegend als Masseur angenommen habe (eine 40% produktive Auslastung plus der unproduktiven Zeiten von mindestens 15% ergebe 55%, was absolut unreal sei). Es sei auch keine Befragung des Betroffenen, Herrn RW, durchgeführt worden. Auch diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung deute darauf hin, dass hier der Bw. und den Gesellschaftern möglichst großer Schaden zugefügt werden soll.

3. Kraftfahrzeug:

Der von der Bw. 2002 angeschaffte Opel Zafira sei ein Kleinbus mit kastenwagenähnlichem Aussehen und für 7 Personen zugelassen. Er entspreche damit genau den in Verordnung BGBI Nr. 193/2002 genannten Kriterien und daher bestehe zu Recht eine Vorsteuerabzugsberechtigung. Es seien von der Betriebsprüfung trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei Angaben gemacht worden, warum dieser Kleinbus nicht der Verordnung entspreche, obwohl alle in der Verordnung angegebenen Voraussetzungen erfüllt würden. Es sei von der Bw. einige Male darauf hingewiesen worden, dass im Internet bereits Aufrufe von renommierten Steuerberatern zu lesen seien, die alle Betroffenen davon informieren würden, solche ablehnenden Bescheide ja nicht rechtskräftig werden zu lassen, da diesbezüglich einige Verfahren laufen und knapp vor der Entscheidung stehen würden. Tatsache sei, dass seit der zweiten Septemberhälfte 2006 bereits eine Einscheidung des VwGH vorliege, die diesem Fahrzeug die Vorsteuerabzugsberechtigung bestätigen würde. Dieses Urteil sei bei der Schlussbesprechung bereits bekannt gemacht geworden und rechtskräftig gewesen und sei trotz mehrmaliger Hinweise von der Betriebsprüfung negiert worden. Auch diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung deute darauf hin, dass hier der Bw. und den Gesellschaftern möglichst großer Schaden zugefügt worden soll.

4. Privatanteil Kfz:

Es sei während der Betriebsprüfung einige Male angegeben worden, dass in der Familie Dipl. Ing. WW immer 2 bis 3 Privatfahrzeuge vorhanden seien und für Privatfahrten verwendet würden. Eines sei durchgehend auf Frau MW, eines durchgehend auf Mag. MaW und eines zeitweise auf Dipl. Ing. WW angemeldet. Alle Fahrzeuge könnten von Dipl. Ing. WW uneingeschränkt verwendet werden, da sie von ihm auch teilweise mitfinanziert worden seien. Es bestehe daher für ihn nicht einmal ein theoretischer Bedarf, Betriebsfahrzeuge für Privatfahr-

ten zu verwenden. Mit diesen privaten Fahrzeugen seien pro Jahr insgesamt etwa 50.000 km zurückgelegt worden. Allein diese Größenordnung zeige, dass die Annahmen der Betriebsprüfung, dass die Betriebsfahrzeuge für Dienstreisen verwendet würden, keinerlei Grundlage hätten. Es bestehe für Dipl. Ing. WW überhaupt kein Bedarf, die Betriebsfahrzeuge für Dienstreisen zu verwenden. Den durch nichts begründbaren Annahmen der Betriebsprüfung stehe auch eine Dienstanweisung der [öffentlicheVersicherungsanstalt] [Arbeitgeberin von Dipl. Ing. WW] entgegen, die besage, dass für Dienstreisen nur Privatfahrzeuge des Dienstnehmers oder seiner engsten Familienangehörigen verwendet werden dürfen. Für das zweite betriebliche Fahrzeug sei für Herrn RW die kleine Pauschale für Privatnutzung angesetzt, was auch von der Betriebsprüfung negiert worden sei. Das Führen eines Fahrtenbuches sei nicht erforderlich, da der Chrysler und der Opel ausschließlich für betriebliche Fahrten verwendet würden und der Toyota eine Jahresgesamtfahrleistung von maximal 6.000 km gehabt habe, weshalb sich auch für Herrn RW der Nachweis von maximal 500 km Privatfahrten pro Monat erübrige. Die von Dipl. Ing. WW für die [öffentlicheVersicherungsanstalt] zurückgelegten Fahrkilometer für Dienstreisen würden weit über dem mit den Betriebsfahrzeugen zurückgelegten Fahrkilometern liegen, sodass die Annahme der Betriebsprüfung allein deshalb schon falsch und nicht begründbar sei. Es seien mit den Betriebsfahrzeugen betriebliche Fahrten zu Kunden und Forschern in ganz Österreich und ins Ausland durchgeführt worden. Mit dem von der Betriebsprüfung geschätzten geringen Anteil von 60% an der Gesamtfahrleistung der betrieblichen Fahrzeuge wäre dies überhaupt nicht möglich. Auch diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung deute darauf hin, dass hier der Bw. und den Gesellschaftern möglichst großer Schaden zugefügt werden soll.

5. Werbeaufwand:

Die im Jahre 2001 durchgeführte Betriebsfeier sei deshalb durchgeführt worden, da die Bw. eine erfreuliche Umsatzentwicklung aufgewiesen habe und die Durststrecken nach der Betriebsgründung überwunden worden seien. Wie bereits schriftlich dargelegt, seien als Gäste ausschließlich Firmenmitglieder, Kunden und Vertreter der [Berufsvertretung/Kammer] und der Gemeinde X geladen gewesen. Wie bereits bei der Schlussbesprechung dargelegt, seien von der Familie der Beteiligten an der Bw. Geburtstage ausschließlich in kleinem, privatem Rahmen mit Familienmitgliedern gefeiert worden und sicher nicht mit Außenstehenden. Diesbezügliche, auch schriftlich gemachte Aussagen seien von der Betriebsprüfung negiert worden.

6. Steuerfreier Umsatz:

Die Rechnung über eine Schulung und Beratung für Ing. S in La Palma sei ohne MWSt. ausgestellt worden, da er 2004 noch selbstständiger Unternehmer gewesen sei. Die Angabe einer

UID Nr. in der Rechnung sei zu dieser Zeit noch nicht Pflicht gewesen. In der Rechnung sei auch ausdrücklich festgehalten worden, dass die Gesamtsumme auch die Reisekosten enthalte. Dies sei von der Betriebsprüfung auch nicht berücksichtigt worden, obwohl die Unterlagen dafür vorliegen würden.

7. Zusammenfassung:

Man habe sich während der gesamten Dauer der Betriebsprüfung des Eindruckes nicht erwehren können, dass diese Betriebsprüfung mit dem Bestreben geführt worden sei, dem Betrieb, den Gesellschaftern und vor allem Dipl. Ing. WW aus der Bw. nicht bekannten Gründen möglichst hohe Kosten zu verursachen und damit großen Schaden zuzufügen. Die Gründe für diesen Eindruck seien fundiert dargelegt worden. Es sei dem Betrieb, den Gesellschaftern und damit dem Betriebsgegenstand der Bw., der Forschung und Entwicklung, schon bis jetzt großer Schaden zugefügt worden, da die Kosten des ungerechtfertigt aufgeblasenen Verfahrens so hoch seien, dass die Bw. in den nächsten Jahren mit Sicherheit keine Gewinne machen und Probleme haben werde, die Kosten dafür aufzubringen. Die Mittel für dieses unglaublich teure und unfaire Verwaltungsverfahren würden dann bei der Finanzierung der Forschungsprojekte der Bw. fehlen. Es seien durch die Betriebsprüfung bei Schätzungen und Annahmen fiktive Umsätze berechnet worden, die nicht einmal theoretisch erreichbar seien. Von Einnahmen, die nie gemacht worden seien, könnten auch keine Abgaben bezahlt werden. Während der Gesetzgeber bestrebt sei, speziell für Kleinbetriebe Erleichterungen für den Papierkram zu schaffen und Forschung und Entwicklung zu fördern, seien von der Betriebsprüfung Maßstäbe angelegt worden, die vielleicht für einen reinen Handelsbetrieb richtig wären. Betriebe, die Forschung und Entwicklung betreiben würden, hätten andere Organisationsformen und Ziele als reine Handels- oder Dienstleistungsbetriebe. Die Bw. finde es auch um vieles sinnvoller, Arbeit, Aufwand und Anstrengungen in Forschung, Innovation und Entwicklung neuer Produkte zu investieren als in die Bearbeitung ungerechtfertigt intensiver, unfaire und unglaublich teurer Verwaltungsverfahren. Es sei viel effektiver, im Sinne der Volkswirtschaft und auch im erklärten Bestreben der Regierung, Geld in "F & E" zu investieren als für die Begleichung fiktiver und ungerechtfertigter Forderungen der Abgabenbehörde.

Aus den genannten Gründen seien alle Bescheide der Betriebsprüfung aufzuheben.

c) Stellungnahme Prüfer – Gegenäußerung Bw.

In der **Stellungnahme vom 16. März 2007** (Akt 2004 Seite 44ff) gaben die Prüfer an, die Bw. führe einleitend in der Berufung an, dass die Betriebsprüfung nur dem Zweck gedient habe, der Bw. hohe Kosten und damit möglichst großen Schaden zuzufügen. Seitens der Betriebsprüfung werde darauf hingewiesen, dass die rechtlichen Grundlagen für eine

Betriebsprüfung in der Bundesabgabenordnung geregelt seien. Im konkreten Fall sei die Prüfung aus folgenden Gründen durchzuführen. Die Bescheide der W-KG (**W-KG**) [gemeint ist eine andere Kommanditgesellschaft mit dem Ehepaar Frau MW als Komplementärin und Dipl. Ing. WW als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 600.000,00] betreffend eine vom FA festgestellte Liebhäberei und würden seit Jahren von der dortigen Berufungswerberin [W-KG] bekämpft. Nunmehr gebe es dazu ein Erkenntnis des VwGH, welches die Beurteilung der Behörde bestätigt habe. Sämtliche noch offenen Berufungen betreffend die nachfolgenden Schätzungen seien zur Zeit beim UFS vorgelegt. Auf Grund der unklaren Verrechnungen (Hauskosten; Mietverhältnisse "etc.") zwischen der Einzelperson Dipl. Ing. WW und den Firmen W-KG bzw. der im Jahr 1995 gegründeten Bw. sowie der erklärten negativen Ergebnisse sei nunmehr die Notwendigkeit gegeben, die erklärten Besteuerungsgrundlagen einer Außenprüfung zu unterziehen. Zur effizienteren Beweisführung sei die Betriebsprüfung der Einzelperson und der Bw. von zwei Prüfern erfolgt.

1. Handelswaren:

a) Allgemeines:

Die Bw. habe angeführt, dass angeblich ein Computervirus die Festplatte unbrauchbar gemacht habe und dadurch die Excel-Tabellen fehlerhaft geworden seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung bedeute dies nur eine Bestätigung der ursprünglichen Einschätzung, dass die Buchführung mangelhaft gewesen sei, weil keine Sicherungskopien bzw. Kopien der Aufzeichnungen angefertigt worden seien.

b) O-Produkte:

Die Bw. habe im Zuge der Betriebsprüfung zwei unterschiedliche Versionen von Excel-Tabellen vorgelegt. Speziell im Jahr 2002 habe es gravierende Unterschiede gegeben. Excel-Tabellen seien keine Grundaufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO, da sie jederzeit nachträglich veränderbar seien und nicht überprüft werden könne, ob Änderungen vorgenommen worden seien oder nicht. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien daher die Bareinnahmen nicht in geeigneter Weise festgehalten worden. Die in der Berufung angedeuteten Eigenkonsumationen bzw. Kostproben an Kunden seien nicht aufgezeichnet worden und hätten daher von der Betriebsprüfung zahlenmäßig nicht nachvollzogen werden können. Die erstmals in der Berufung behauptete Kalkulation mit einem Aufschlag von 50% habe von der Betriebsprüfung in keiner Weise aus den erklärten Umsätzen abgeleitet werden können. Tatsächlich seien im Prüfungszeitraum stark schwankende Rohaufschläge von -24% bis +62% festgestellt worden. Mangels Kenntnis der tatsächlichen Verkaufspreise sei von der

Betriebsprüfung ein durchschnittlich erzielbarer Rohaufschlag an Hand der Listenpreise von 100% angenommen worden.

c) H-Produkte:

Grundsätzlich stelle sich die Sachlage aus der Sicht der Betriebsprüfung gleich wie bei den O-Produkten dar. Die zwei vorgelegten Versionen an Excel-Tabellen würden vor allem in den Jahren 2003 und 2004 differieren. Weiters seien die stark schwankenden Rohaufschläge im Prüfungszeitraum (trotz Abgrenzung des Wareneinsatzes um den jeweils letzten Wareneinkauf) von -46% bis +130% nicht nachvollziehbar. Die Lagerverrechnung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung insofern mangelhaft, als ein mit 28. Jänner 2003 erfasster Wareneinkauf nicht berücksichtigt worden sei. Aus diesen Gründen sei die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis gekommen, dass die sachliche Richtigkeit der Grundaufzeichnungen nicht gegeben gewesen sei. Daher sei eine Schätzung der Umsätze unter Anwendung eines durchschnittlich erzielbaren Rohaufschlages von 60% (abgeleitet von den vorgelegten Listenpreisen) erfolgt.

2. Dienstleistungen:

Was die Einstufung des Herren RW betreffe, werde von der Betriebsprüfung auf die bei der Gebietskrankenkasse vorgenommene Anmeldung vom 23. Mai 2002 verwiesen, in der Herr RW als Masseur mit einer Beschäftigungsdauer von 40 Stunden die Woche angemeldet worden sei. Laut den vorgelegten Stundenaufzeichnungen der Bw., die ebenso wie die Erlöse der Handelswaren in Excel-Tabellen in kumulierter Form eingetragen worden seien, sei Herr RW nur durchschnittlich 20 Stunden als Masseur tätig gewesen. Auf Grund der erklärten Umsätze seien maximal 1 bis 2 Behandlungen (Massage oder Magnetfeldtherapie) pro Tag durchgeführt worden. Die geringe Auslastung (10% bis max. 30%), das Fehlen von Grundaufzeichnungen (Kundenkartei, Kalender) und die nur in kumulierter Form festgehaltenen Erlöse in einer Excel-Tabelle würden nach Ansicht der Betriebsprüfung gravierende Mängel darstellen, die zwangsläufig in eine Schätzungsberichtigung münde. Ausgehend von der erklärten Stundenanzahl für Masseurtätigkeit (entspreche ca. 50% der angemeldeten Gesamtarbeitszeit) sei von der Betriebsprüfung eine Auslastung von 40% geschätzt und mit einem durchschnittlichen Stundenumsetz von € 36,00 (für 2001 und 2002) bzw. € 42,00 (für 2003 u. 2004) hochgerechnet worden. Der in der Berufung der W-KG vom 24. Februar 2006 [es handelt sich um das bereits angesprochene andere Berufungsverfahren] angesetzte durchschnittliche Auslastungswert von 70% sei von der Betriebsprüfung als Vergleichswert herangezogen worden. Diese W-KG übe am selben Standort unter anderem Massagetätigkeiten aus. Auf Grund der unmittelbaren Konkurrenz mit dem Familienunternehmen und der geringeren Erfahrung des offensichtlich nicht zur Gänze mit Massagen beschäftigten RW sei von der Betriebsprüfung für die Schätzung ein geringerer Wert angenommen worden.

3. Kraftfahrzeug:

Nach Ansicht des FAes stehe für das Fahrzeug Opel Zafira kein Vorsteuerabzug zu, da die Karosserie nicht einer Kastenwagenform entspreche. Die Auffassung des "UFS im Erkenntnis vom 21.9.2006, 2003/15/0036" stehe dieser Beurteilung nicht entgegen.

4. Privatanteil Kfz:

Auf Grund der von der Betriebsprüfung durchgeföhrten EKIS-Abfragen sei festgestellt worden, dass Dipl. Ing. WW nur für den kurzen Zeitraum 19. März bis 2. Juni 2004 einen Pkw (Opel Zafira) angemeldet gehabt habe. Der in Wien wohnhafte Mitgesellschafter und Sohn Mag. MaW habe im Prüfungszeitraum einen Pkw (Toyota Celica) angemeldet gehabt. Ab 19. Dezember 2002 habe Frau MW durchgehend einen Pkw (Opel Astra) angemeldet gehabt. Im Betriebsvermögen hätten sich während des Prüfungszeitraumes durchschnittlich zwei Kfz befunden. Hierfür seien keine Fahrtenbücher vorgelegt worden. Die in der Berufung angeführte Behauptung, dass ausschließlich die im Privatbesitz befindlichen Pkws für Privatfahrten verwendet worden seien, wäre nur möglich, wenn zur gleichen Zeit die zwei im Betriebsvermögen befindlichen Pkws nicht benutzt worden wären. Dies erscheine schon deswegen unglaublich, da der Sohn Mag. MaW in Wien wohnhaft gewesen sei und einer Vollzeitbeschäftigung nachgegangen sei. In diesem Zusammenhang habe sich die von Dipl. Ing. WW getätigte Behauptung, dass sein Sohn ein Dienstauto habe und er deswegen über sein Auto jederzeit verfügen könne, nach Rückfragen bei den Dienstgebern des Sohnes als unrichtig erwiesen. Weiters sei Frau MW, die Ehegattin des Mitgesellschafters Dipl. Ing. WW, hauptberuflich für die W-KG [=nicht die Bw.] tätig und habe eine Nebentätigkeit für die [Berufsvertretung/Kammer] ausgeübt, wofür sie wohl regelmäßig einen Pkw benötigt habe. Im Grunde genommen habe im Prüfungszeitraum jedes Familienmitglied (4 Personen) effektiv ein Kfz zur Verfügung gehabt. Die Betriebsprüfung habe daher unter Berücksichtigung der hohen Kilometerleistung, die der Mitgesellschafter Dipl. Ing. WW für seien Arbeitgeber geleistet habe und der nicht vorhandenen Fahrtenbücher den Privatanteil auf 40% erhöht.

5. Werbeaufwand:

Der betreffende Beleg, der erst mit 31. Dezember 2001 eingebucht worden sei, sei trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Die Betriebsfeier allein wegen einer positiven Umsatzentwicklung abzuhalten, erscheine in Anbetracht des Umstandes, dass die Mitgesellschafterin MW Margarethe zufälligerweise zur gleichen Zeit ihren 50sten Geburtstag gehabt habe, unglaublich. Glaublich erscheine es eher, dass Frau MW gerade wegen ihrer langjährigen Tätigkeit für die Gemeinde bzw. die [Berufsvertretung/Kammer] und des daraus resultierenden Naheverhältnisses zu den dortigen Kollegen auch sehr wohl diesen

Personenkreis zu privaten Anlässen wie zB "runde" Geburtstage einlade. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei eine private Mitveranlassung gegeben.

6. Steuerfreier Umsatz:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich hierbei um eine sonstige Leistung, welche für eine inländische Privatperson durchgeführt worden sei. Gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 sei in diesem Fall der Leistungsort dort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Somit ergebe sich im Inland eine entsprechende Steuerpflicht.

Zusammenfassung:

Die Prüfer seien trotz der unkooperativen Vorgangsweise der Bw. (schleppende Unterlagenbereitstellung, langwierige Vereinbarung einer Betriebsbesichtigung) stets bemüht gewesen, das Prüfungsverfahren unter Einhaltung aller rechtlichen Bestimmungen, vor allem was die Rechte der Bw. betreffe, so rasch als möglich zu beenden. Die in der Berufung angeführten hohen Kosten des Verfahrens, welche dem Betrieb angeblich großen Schaden zugefügt haben sollen, könnten von der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden. Der "Abgabepflichtige" selbst [gemeint offenbar: Dipl. Ing. WW] sei zweimal persönlich (kurz bei einer Besichtigung, etwas länger bei einer Vorbesprechung) in Anspruch genommen worden. Die steuerliche Vertretung habe den Prüfern gegenüber geäußert, dass sie für die Betrauung der Prüfung kein Honorar erhalte. Grundsätzlich liege es nicht im Interesse der Betriebsprüfung, einen Betrieb zu schädigen. Trotzdem sei es aus der Sicht der Finanzbehörde notwendig, in jenen Fällen regulierend einzutreten, in denen erkennbar sei, dass steuerliche Vorteile nur mittels willkürlicher Kostenverrechnung, rein Verlust bildender Subjekte und nicht erklärter Erlöse zustande kommen würden. Im konkreten Fall sei es Aufgabe der Prüfer gewesen, im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dafür zu sorgen, dass jene Aufwendungen, die auch jeden normalen Haushalt wie zB Unterkunfts- und Autokosten "etc." treffen würden, aus den geltend gemachten Betriebsausgaben ausgeschieden würden. Das Ziel sei auf Grund der massiven Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen gewesen, die alle wirtschaftliche Vorgänge des Abgabepflichtigen im möglichst wahren Umfang abdecken würde. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei das Ausmaß des Ermessensspielraumes nicht überzogen. Die Schätzungen würden sich absolut im realistischen und möglichen Bereich bewegen.

In der **Gegenäußerung vom 21. Mai 2007** (Akt 2004 Seite 50ff) gab die Bw. an, sie möchte für die Übersendung der Stellungnahme der Prüfer bedanken, da diese der Bw. wertvolle Erkenntnisse über die Motivation der Prüfer gebracht habe und der Bw. einige an die Prüfer gestellte Fragen beantwortet hätte.

Zu Allgemeines:

Die Vermutung der Bw., dass die gesamte Betriebsprüfung nur den Zweck gehabt habe, der Bw. möglichst großen Schaden zuzufügen, werde durch die Ausführungen der Betriebsprüfer nur bestärkt. Erstmals sei bestätigt worden, dass die Betriebsprüfung eigentlich der "Fa. MW" gegolten habe, die vom FA [für das Jahr] 1993 rechtskräftig und endgültig als Liebhaberei eingestuft worden sei [gemeint ist die W-KG und das Erkenntnis VwGH 22.4.1999, 97/15/0156]. Eine Betriebsprüfung für Liebhabereibetriebe sei aber nicht zulässig. Es gebe keine unklare Verrechnung zwischen Dipl. Ing. WW und der "Fa. MW" und der Bw.

Zu 1. Handelswaren:

a.) Allgemeines:

Wie angeführt, sei die Festplatte des PC des Bw. durch einen Virus beschädigt und unbrauchbar gemacht worden. Die Sicherung der Daten der Bw. für die Zeit vor 2005 sei ausschließlich durch Disketten erfolgt, die teilweise auch schon mit Viren befallen gewesen seien. Deshalb habe sich die Wiederherstellung der Daten schwierig und langwierig gestaltet, da viele Dateien beschädigt gewesen seien. Die Behauptung der Prüfer, dass keine Sicherungskopien vorhanden gewesen seien, sei deshalb unrichtig. Die Buchführung sei durch eine "bekannte Steuerberatungskanzlei" erfolgt und sei nicht mangelhaft. Es müsse darauf hingewiesen werden, dass der Betrieb der Bw. ein reiner Forschungs- und Entwicklungsbetrieb sei, der andere Prioritäten habe als ein Handelsbetrieb. Da der Betrieb ein reiner Forschungs- und Entwicklungsbetrieb sei, würden Handelswaren grundsätzlich nur geführt, um den Kunden der Bw. eine günstige Einkaufquelle zu bieten und nicht, um daraus wesentliche Umsätze zu erzielen. Das Verhältnis der Arten der Umsätze zeige dies deutlich. Die Aufzeichnungen über die Verkaufserlöse seien in elektronischer Form mit Excel-Tabellen geführt worden, da alle Einzelverkaufserlöse für Handelswaren unter der Grenze des Betrages für die Rechnungslegungspflicht gelegen seien. Diese Form der Aufzeichnungen sei zu dieser Zeit durchaus zulässig gewesen und von vielen "KMU's" so geführt worden, da man sich "dort" mit diesen Programmen gut auskenne und teure Buchhaltungsprogramme nicht vorhanden seien. Es müsse nicht extra betont werden, dass andere Betriebe solche Handelswaren in diesem Umfang gar nicht in die Buchhaltung nehmen würden, da der Aufwand dafür nur eine Belastung sei und die Ertragslage damit kaum verbessert werde.

b) O-Produkte:

Wie schon dargelegt, sei von der Bw. beim Lieferanten immer die Mindestmenge gekauft worden, um einen Rabatt in Form von Naturalien zu bekommen. Dieser Naturalrabatt sei zum Teil selbst verwendet worden, um auch persönliche Erfahrungen damit zu sammeln und die

Kunden informieren zu können, und seien zum Teil an Kunden als Kostproben weitergegeben worden, daher sei auch kein Privatverbrauch angegeben und in der Buchhaltung angesetzt worden. Bei Naturalrabatten sei dies nicht üblich und erforderlich. Die von den Prüfern angegebenen Rohaufschläge von -24% bis +62% seien unrichtig, da von der Bw. in der Regel ein Rohaufschlag von 50 bis 60% erfolgt sei und der sei nicht erst anlässlich der Berufung angegeben sondern von der Steuerberatung schon bei der Prüfung bekannt gegeben worden. Daher seien die tatsächlichen Verkaufspreise den Prüfern wohlbekannt, aber genauso wie die vorgelegten unverbindlich empfohlenen Listenpreise des Lieferanten ignoriert worden. Rohaufschläge von 100 % seien in der Praxis bei solchen Produkten, aus den schon in der Berufung dargelegten Gründen, nicht erzielbar und völlig unreal.

c) H-Produkte:

Wie schon in der Berufung angegeben, sei die Preisgestaltung so, dass man pro Jahr eine gewisse Mindestmenge abnehmen müsse, um zum höchsten Rabatt zu kommen. Dieser werde von H mit 50% angegeben, sei aber in Wahrheit weniger. Diese Produkte seien an Kunden der Bw. weitergegeben und mit einem Rabatt von ca. 25% verkauft worden (dies sei der niedrigste Rabatt für Berater). Jeder, der diese Produkte über längere Zeit konsumiert habe (und nur das sei sinnvoll) sei als Berater eingestuft worden. Dies werde von allen Beratern, die H-Produkte führen würden, so gehandhabt worden, da die offiziellen Listenpreise sehr hoch und die Produkte zu diesen Preisen nicht zu verkaufen seien. Über den Verkauf dieser Produkte sei genau Buch geführt worden, mit den Privatanteilen und mit dem aktuellen Lagerstand. Dies sei von den Prüfern ignoriert worden. Die Lagerstandangabe sei auch nicht mangelhaft, da der Wareneinkauf vom 28. Jänner 2003 in einem Lagerraum neben dem Tauchbecken eingelagert gewesen sei, dieses Tauchbecken aber undicht gewesen und es zu einer massiven Überschwemmung dieses kleinen Raumes gekommen sei, der lange nicht bemerkt worden sei. Dadurch sei die gesamte eingelagerte Ware unbrauchbar geworden und habe entsorgt werden müssen. Daher [gebe es] keine Verkäufe aus dieser Lieferung und auch kein Lagerstand. Der von den Betriebsprüfern angegebene Rohaufschlag von 60% sei aus den vorher genannten Gründen irreal und am Markt nicht erzielbar.

2. Dienstleistungen:

Herr RW sei immer nur als Teilzeitarbeitskraft mit etwa 20 Stunden pro Woche beschäftigt gewesen, was sich aus der Lohnverrechnung jederzeit nachprüfen lasse. Er sei zwar als Masseur angemeldet gewesen, aber nur weil eine Anmeldung mit der tatsächlichen Beschäftigung (kleiner Teil als Masseur und Betreuer der Magnetfeldgeräte und zum größeren Teil zur Mithilfe bei der Haupttätigkeit der Bw. Schulungen und Beratungen, aus der auch der Löwenanteil der Umsätze der Bw. gekommen sei) nicht habe angemeldet werden können. Eine volle Aus-

lastung mit einer 40 Stundenwoche sei nicht erforderlich, für die Bw. auch nicht leistbar und das habe RW auch nicht gewollt. Es seien genaue Aufzeichnungen geführt, aber von den Prüfern ignoriert worden. Es werde interessanterweise wieder auf die W-KG verwiesen, die als Liebhabereibetrieb ausschließlich dem Privatbereich zuzuordnen und von den Prüfern in keiner Weise zu beurteilen sei.

3. Kraftfahrzeug:

Es sei schon sehr interessant, dass die Prüfer der Ansicht seien, dass dem Fahrzeug der Bw. kein Vorsteuerabzug zustehe, obwohl der VwGH zu einem ganz anderen Urteil gekommen sei. Soll das jetzt heißen, dass man sich an dieses Urteil nicht gebunden fühle?

4. Privatanteil Kfz:

Wie schon in der Berufung erläutert, habe die Familie Dipl. Ing. WW während des Prüfungszeitraumes durchgehend zwei Privatfahrzeuge (Mazda 323 F bis Dezember 2002 und Opel Astra ab 2003, beide mit demselben Kennzeichen), einen Toyota Celica und zeitweise einen Opel Zafira zur Verfügung, die für die Privatfahrten und Dienstfahrten für die [öffentliche Versicherungsanstalt] [Dienstgeber von Dipl. Ing. WW] genutzt worden seien. Die im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuge seien für betriebliche Fahrten verwendet worden. Für das zweite betriebliche Fahrzeug, den Toyota, sei für Herrn RW die kleine Pauschale für Privatnutzung angesetzt worden, was auch von der Betriebsprüfung negiert worden sei. Mag. MaW habe für notwendige Fahrten für seine Dienstgeber die Möglichkeit, betriebseigene Fahrzeuge dieser Dienstgeber zu verwenden. Da sich einer seiner Dienstgeber in unmittelbarer [Nähe] seiner Wohnung befunden habe, sei die Benutzung eines eigenen Fahrzeuges auch nicht erforderlich gewesen. Fahrten zu Dienststellen, die sich in weiterer Entfernung befunden hätten, seien aus Kostengründen immer mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt worden. Es sei bei der Endbesprechung der Prüfung auch mitgeteilt worden, dass der einzige Grund, warum ein Fahrzeug (Toyota Celica) auf Mag. MaW angemeldet gewesen sei, der sei, dass er damit schneller in eine niedrige Versicherungsstufe komme. Tatsache sei, dass die Familie der Gesellschafter der Bw. immer mit den privaten Fahrzeugen das Auslangen finde. Es würden mit den Privatfahrzeugen ca. 50.000 km pro Jahr zurückgelegt, während die betrieblichen Fahrzeuge insgesamt ca. 15.000 km im Einsatz seien. Tatsache sei, dass Dipl. Ing. WW etwa 50 bis 60 Tage pro Jahr für die [öffentliche Versicherungsanstalt] einen PKW für den Außendienst benötige und Frau MW etwa 10 bis 20 Tage pro Jahr für Fahrten für die [berufliche Interessensvertretung] und dafür genügend private Fahrzeuge zur Verfügung stünden. Das Führen von Fahrtenbüchern sei aus den in der Berufung genannten Gründen nicht erforderlich. Eine Betreuung der Kunden in ganz Österreich und im Ausland, sowie die Treffen mit anderen Forschern und Institutionen

sei mit der nach Schätzung der Prüfer verbleibenden geringen Anzahl betrieblich gefahrener Kilometer überhaupt nicht möglich. Es könne die Schätzung der Prüfer auch nicht nachvollzogen werden, warum der Privatanteil 40% betrage. Es könne auch nicht nachvollzogen werden, welcher Vorteil es wäre, betriebliche Fahrzeuge in dem von den Prüfern angegebenen Ausmaß für Privatfahrten zu nützen, wenn private Fahrzeuge zur Verfügung ständen.

5. Werbeaufwand:

Es seien alle erforderlichen Belege vorgelegt worden. Die Einschätzung der Prüfer, wonach der wesentliche Grund einer Betriebsfeier der 50. Geburtstag von Frau MW sein müsse, sei nicht richtig. Genauso falsch sei die Annahme, dass Frau MW eine langjährige Tätigkeit für die Gemeinde ausgeübt habe. Frau MW sei nie für die Gemeinde tätig gewesen. Es sei schon bei der Endbesprechung mitgeteilt worden, dass in der Familie Dipl. Ing. WW private Feiern wie Geburtstage ausschließlich im engen Familienkreis gefeiert würden.

6. Steuerfreier Umsatz:

Umsätze, die auf Leistungen zurückzuführen seien, die im Ausland für dort ansässige Personen gemacht würden, würden nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliegen.

Zusammenfassung:

Die Prüfer würden Dipl. Ing. WW unkooperative Vorgangsweise vorhalten. Dazu müsse festgestellt werden, dass alle verlangten Unterlagen, soweit sie greifbar und vorhanden gewesen seien, so rasch wie mögliche vorgelegt worden seien. Es sei den Prüfern auch bekannt gewesen, dass Herr Dipl. Ing. WW einer Vollbeschäftigung bei der [öffentliche Versicherungsanstalt] nachgehe und für die Bw. als Geschäftsführer tätig sei. Die Steuerprüfung sei eine zusätzliche Belastung gewesen, die natürlich auch zeitlich untergebracht habe werden müssen. Wegen der äußerst peniblen und ungerechtfertigt bis in die Privatbereiche reichende Prüfung sei von der Bw. für die zu beantwortenden Fragen die schriftliche Art verlangt worden, da sonst keine ausreichenden Beweise zu erhalten seien. Tatsache sei, dass die Prüfer auch für erfahrene Steuerberater in äußerst unüblicher scharfer und penibler Art vorgegangen seien und die Prüfung so eines kleinen Forschungs- und Entwicklungsbetriebes derart intensiv und genau durchgeführt hätten, [so]dass unglaublich hohe Kosten entstanden seien. Man habe sich des Eindruckes nicht erwehren können, dass hier dem Betrieb und vor allem den Gesellschaftern großer Schaden zugefügt werden sollte (und tatsächlich zugefügt worden sei), was durch die in der Zusammenfassung der Prüfer genannten Gründe noch untermauert werde. Tatsache sei, dass die exorbitanten Kosten der Steuerprüfung in der Größenordnung von über 20% des Jahresumsatzes 2006 liegen würden. Dies sei völlig unzumutbar, da eine seriöse Prüfung

eines so geringen Umfanges einer Buchhaltung "Iaut Auskünften erfahrener Steuerprüfer und Steuerberater" in zwei Tagen leicht erledigt sei. Mit derartigen Prüfungen treibe man Betriebe in den Ruin. Die Angabe der Prüfer, dass die Steuerberaterin für die Betrauung der Prüfung kein Honorar erhalte, sei nicht richtig. Es sei nur gesagt worden, dass die Verrechnung aller durch die Steuerprüfung entstandenen Kosten für so einen kleinen Betrieb unzumutbar sei. Selbst wenn nur ein Teil der Kosten verrechnet worden sei, sei die Belastung unglaublich. Es sei seitens eines Prüfers auch nicht vor ruf- und kreditschädigenden Äußerungen über Dipl. Ing. WW auch gegenüber unbeteiligten Außenstehenden zurückgeschreckt worden. Die immer wieder gestellte Frage nach Schwarzgeld habe zu keinerlei Hinweisen geführt, es sei aber von den Prüfern trotzdem angenommen worden, dass solches vorhanden oder kassiert worden sei, was aber nicht der Fall sei. Dieses Vorgehen entspreche nicht den Grundsätzen eines Rechtsstaates. Es sei spätestens durch die jetzt vorliegende Stellungnahme der Prüfer der Eindruck verstärkt worden, dass diese Steuerprüfung als eine Art Strafaktion gegenüber den Gesellschaftern, speziell gegen Dipl. Ing. WW verwendet worden sei. Es müsse noch einmal festgestellt werden, dass durch die exorbitant hohen Kosten der Steuerprüfung die Ertragslage (die bei Betrieben, deren Aufgabe in der Hauptsache Forschung und Entwicklung sei, immer schlecht sei) soweit verschlechtert worden sei, dass auch für die nächsten Jahre mit Sicherheit kein Gewinn oder Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Auf Grund der Erfahrungen der Bw. mit den Prüfern würden in Zukunft alle Kosten (speziell auch die bisher nur in Einzelfällen verrechneten Reisekosten) in die Buchhaltung genommen, was die Ertragslage noch einmal verschlechtern würde. Es seien auch die Anteile an "G&V" so geändert worden, wie es den tatsächlichen Einlagen entsprechen würde, wodurch für Dipl. Ing. WW dann in der Regel eine hohe Verlustzuweisung zu erwarten sei, die tatsächlich zu einer Steuerminderung seines hoch versteuerten Einkommens führe, was bisher ja nicht der Fall gewesen sei. Die Bw. sei gegründet worden, um eigene Entwicklungen, Patente, Forschung und Entwicklung zu finanzieren und die Ergebnisse zu verwerten. Die Erzielung möglichst hoher Gewinne sei nie das vordringlichste Interesse (gewesen).

Verfahren UFS

In der am 7. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung übergab Dipl. Ing. WW vier schriftliche Erklärungen der Gesellschafter der Bw. datiert 26. November 2010, denen bezüglich der hier berufungsgegenständlichen Punkte zu entnehmen ist:

Erklärung Frau MW: Diese erkläre "ausdrücklich", dass die Bw. in der Hauptsache mit der Herstellung und Weiterentwicklung und Vermarktung der Firmenpatente beschäftigt gewesen sei, dafür sei die Firma auch gegründet worden. Die Aufgabe von Frau MW, die sie etwa 20 Stunden pro Woche ausgeführt habe, sei die Kundenaquisition und -betreuung sowie Verkauf

von Nahrungsergänzungsmitteln in sehr geringem Umfang gewesen. Massagen und andere Tätigkeiten (Magnetfeldtherapien) seien [vom Sohn] RW nur sehr in geringem Ausmaß (0 bis 2 Massagen oder Magnetfeldtherapien pro Tag) und nur für Kunden der Bw. durchgeführt worden und dafür habe es auch immer weniger Bedarf gegeben. Die Aufgabe von RW sei es in der Hauptsache gewesen, ihren Gatten bei der Weiterentwicklung seiner Patente, beim Bau von Geräten und Prototypen und bei Schulungen und Beratungen zu helfen. Nahrungsergänzungsmittel wie H und O seien von der Bw. sehr günstig (weit unter den Herstellerempfehlungen) an ihre Kunden abgegeben worden. Dies sei nur in geringem Umfang erfolgt und sei bald aufgegeben worden, da es nur Aufwand gewesen sei. Die Bw. habe die Firmenfahrzeuge praktisch ausschließlich für Geschäftsfahrten verwendet, da für Privatfahrten ohnedies Fahrzeuge vorhanden gewesen seien. Die Bw. habe auf Grund der hohen Kosten ihrer Entwicklungen nie einen Gewinn und schon gar keinen Gesamtüberschuss erzielen können.

Erklärung Mag. MaW: Dieser erkläre "ausdrücklich", dass die Bw. in der Hauptsache mit der Herstellung und Weiterentwicklung und Vermarktung der Firmenpatente beschäftigt gewesen sei, dafür sei die Firma auch gegründet worden. Massagen und andere Tätigkeiten (Magnetfeldtherapien) seien, wie Mag. MaW immer wieder gehört habe und auch selbst habe feststellen können von [seinem Bruder] RW nur sehr in geringem Ausmaß (0 bis 2 Massagen oder Magnetfeldtherapien pro Tag) und nur für Kunden der Bw. durchgeführt worden und dafür habe es auch immer weniger Bedarf gegeben. Die Aufgabe von RW sei es in der Hauptsache gewesen, den Vater bei der Weiterentwicklung seiner Patente, beim Bau von Geräten und Prototypen und bei Schulungen und Beratungen zu helfen. Nahrungsergänzungsmittel wie H und O seien von der Bw. sehr günstig (weit unter den Herstellerempfehlungen) an ihre Kunden abgegeben worden. Dies sei nur in geringem Umfang erfolgt und sei bald aufgegeben worden, da es für die Bw. nicht wirklich gewinnbringend gewesen sei. Die Bw. habe ihre Firmenfahrzeuge praktisch ausschließlich für Geschäftsfahrten verwendet, da für Privatfahrten ohnedies Fahrzeuge vorhanden gewesen seien. Die Bw. habe auf Grund der hohen Kosten ihrer Entwicklungen nie einen Gewinn und schon gar keinen Gesamtüberschuss erzielen können.

Erklärung RW: Dieser erkläre "ausdrücklich", dass er als Angestellter der Bw. in der Hauptsache mit der Herstellung und Weiterentwicklung der Firmenpatente beschäftigt gewesen sei. Massagen und andere Tätigkeiten (Magnetfeldtherapien) seien von ihm nur sehr sporadisch (0 bis 2 Behandlungen pro Tag) und nur für Kunden der Bw. durchgeführt worden und dafür habe es auch immer weniger Bedarf gegeben. Nahrungsergänzungsmittel wie H und O seien von der Bw. sehr günstig (weit unter den Herstellerempfehlungen) an ihre Kunden abgegeben worden. Dies sei wegen des geringen Umfanges für die Bw. aber nicht wirklich ein Geschäft gewesen. Es sei eher ein Entgegenkommen für die Kunden gewesen, da die Besorgung

solcher Produkte durch Private oft nicht so einfach sei. RW bestätige "auch", dass sich sein Vater über die äußerst unfaire Behandlung durch das FA sehr geärgert habe und dies neben den hohen Verlusten auch ein Hauptgrund für die Schließung der Bw. gewesen sei. "Wir" hätten immer Privatfahrzeuge zur Verfügung gehabt, deshalb seien die Firmenfahrzeuge auch für Privatfahrten nicht verwendet worden.

Erklärung Dipl. Ing. WW: Die Firma sei 1995 ausschließlich zum Zwecke der Weiterentwicklung und Verwertung der Entwicklungen und Erfindungen von Dipl. Ing. WW gegründet worden. Es seien in der Folge zwei Patente angemeldet und diese seien auch erteilt worden. Bei der Weiterentwicklung der Ideen von Dipl. Ing. WW habe sich herausgestellt, dass noch zusätzliche Entwicklungsarbeit notwendig sei, die beträchtliche Kosten verursacht habe. 2006 sei vom FA eine Steuerprüfung angesagt worden, wobei die Steuerberatung zu Dipl. Ing. WW gleich nach dem ersten Gespräch mit den Prüfern gesagt habe: "die sind aber ungut". Dipl. Ing. WW habe daraufhin bestimmt, dass keine mündlichen Auskünfte gegeben werden dürften sondern alles nur schriftlich, damit alles nachvollziehbar sei. Die Prüfung habe (bei einem Umfang der Buchhaltung von 2 DIN A4 Aktenordnern pro Jahr) insgesamt 6 Monate gedauert und sei dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Prüfer Dipl. Ing. WW unbedingt Steuerhinterziehung nachweisen hätten wollen, was aber nicht gelungen sei, da es dafür überhaupt keinen Grund gegeben habe. Die Prüfer hätten auch nicht vor ruf- und Kredit schädigenden Äußerungen über Dipl. Ing. WW gegenüber Unbeteiligten zurückgeschreckt. Es sei der Bw. durch die für einen Kleinbetrieb ungewöhnlich intensive und langwierige Steuerprüfung ein Schaden von über € 10.000,00 zugefügt worden. Als Vergleich: Der Umsatz der Bw. habe im Jahr 2006 etwa € 60.000,00 betragen. Die näheren Umstände dieser Steuerprüfung seien in den Berufungen gegen die folgenden Bescheide und einer Dienstaufsichtsbeschwerde ersichtlich und müssten nicht noch einmal wiederholt werden. Eine vorangegangene Behandlung durch Beamte des FAes ohne Fairness und Anstand und die absolute Missachtung des Rechtes auf Parteiengehör habe verursacht, dass jegliches Engagement "die Entwicklungen in unserer Firma weiterzuführen" verschwunden sei. Ein Motor- und Getriebeschaden an dem von der Bw. am meisten gebrauchten Firmenfahrzeug und die Tatsache, dass die Bw. in den letzten Jahren zunehmend höhere Verluste verzeichnen hätte müssen, seien dann mit Gründe gewesen, warum die Bw. mit Ende Juli 2007 geschlossen worden sei. Die Gesellschafter seien nicht mehr bereit gewesen, zusätzliches Eigenkapital für die Reparatur des Autos in die Firma zu investieren oder einen Kredit aufzunehmen. Die Gesellschafter hätten über € 100.000,00 Eigenkapital in die Bw. investiert und keinen Gesamtüberschuss erwirtschaften können. Dies ist bei Betätigungen im F&E Bereich zwar nicht ungewöhnlich aber bei der Bw. leider auch gegeben. Bei der Behandlung der Schlussbilanz durch das FA durch die schon bei der Steuerprüfung eingesetzten

offensichtlich befangenen Beamten habe sich wieder gezeigt, dass sie bemüht gewesen seien, der Bw. möglichst hohe Kosten zu verursachen und möglichst hohen Schaden anzurichten. Als Beweis für diese Angaben könnte die Bw. auf Verlangen den gesamten Schriftverkehr mit Minister Pröll und die Dienstaufsichtsbeschwerde gegen das FA vorlegen, wo von Seite des FAes nicht davor zurückgeschreckt werde, Dipl. Ing. WW als Steuersünder zu bezeichnen, der seinen Verpflichtungen nicht oder nur schleppend nachkomme. Diese Aussage passe genau zum bisherigen Verhalten des FAes. Im Übrigem habe sich bei Gesprächen mit Unternehmern, die ihren Firmensitz im Bereich des FAes hätten, gezeigt, dass man mit den dort tätigen Beamten in keiner Weise zufrieden sei. Sie würden sich dadurch auszeichnen, dass sie versuchen würden, bei Klein- und Mittelbetrieben das zu holen, was bei größeren Betrieben nicht zu holen sei (so sei es einmal so trefflich von einem Beamten formuliert worden). Sie würden das unter anderem mit völlig unrealistischen Schätzungen und unbewiesenen Annahmen machen. Was Dipl. Ing. WW als hoch belasteten Steuerzahler besonders ärgere, sei die Tatsache, dass die Beamten des FAes auf den Hinweis, dass sie rechtswidrig handeln würden, sich keine Argumente anhören sondern antworten würden: "Ich entscheide halt so, wenn es Ihnen nicht passt können Sie ja berufen. Das sollen dann andere entscheiden". Ein Beispiel dafür ist das VwGH-Urteil vom 21.9.2006, 2003/15/0036, auf das Dipl. Ing. WW die Beamten hingewiesen habe und diese ihm gesagt hätten, dass sie das nicht interessiere. In der Stellungnahme zur Berufung der Bw. sei sogar behauptet worden, dass dieses Urteil berücksichtigt worden sei. Dazu könne nur festgestellt werden, dass die Prüfer sich dieses Urteil überhaupt nicht durchgelesen, es nicht richtig verstanden oder es vorsätzlich ignoriert hätten. In allen drei Fällen sei dies ungeheuerlich und nur ein weiterer Beweis, dass von Seite des FAes versucht werde, der Bw. durch rechtswidrige Bescheide möglichst hohen Schaden zuzufügen. Mit dieser Einstellung werde das Recht auf Parteiengehör grösstenteils missachtet und würden vor allem kostspielige Verwaltungsverfahren provoziert, die sowohl dem betroffenen Betrieb oder Steuerzahler als auch dem Staat viel Geld kosten würden. Dies sei die ineffizienteste Art der Steuereintreibung. Wenn Beamte einen größeren Betrieb so behandelt hätten wie die Bw., so hätten sie schon viel früher von den zu Hilfe gerufenen Anwälten eine Dienstaufsichtsbeschwerde und eine Anzeige wegen des Verdachtes auf Amtsmissbrauch bekommen. Man rechne offensichtlich von Seite der Beamten nicht damit, dass sich auch ein Kleinbetrieb entsprechend zur Wehr setze. Schlussendlich müsse Dipl. Ing. WW feststellen, dass die Bearbeitung dieser vom FA völlig unnötig verursachten Verwaltungsverfahren unglaublich viel Kraft, Energie und auch Geld koste, was Dipl. Ing. WW dann bei der Weiterentwicklung seiner Ideen fehle. Dipl. Ing. WW finde es wesentlich sinnvoller, sich mit F&E als mit unnötigen Verwaltungssachen zu beschäftigen. Es sei zwar auch die öffentlich kolportierte Meinung der derzeit tätigen Politiker, F&E in Österreich zu

fördern, es gebe aber keine erkennbaren Ansätze, dem Treiben solcher Finanzbeamten gegen F&E-Betriebe ein Ende zu setzen. Unter M. M. sei auf der Homepage des BMF noch zu lesen gewesen, dass die Steuerzahler darauf vertrauen könnten, dass sie von den Beamten der Finanzämter mit Fairness und Anstand behandelt würden. Dies sei auf der aktuellen Homepage nicht mehr zu finden. Die Realität sehe in "unseren Fällen" auch ganz anders aus. Dipl. Ing. WW ersuche den UFS. die fundierten Argumente der Bw. zu berücksichtigen und entsprechend zu entscheiden.

Weiters führte Dipl. Ing. WW mündlich aus, ausschließlicher Zweck der Bw. sei es gewesen, seine Erfindungen und Entwicklungen weiterzuführen, weiterzuentwickeln und zu verwerten. Die Bw. habe zwei Patente erteilt bekommen und die seien in der Hauptsache verwertet worden. Alles, was von den Prüfern angeführt werde an Produkten, die verkauft worden seien, sei ausschließlich für die Kunden der Bw. gewesen, zB Nahrungsergänzungsmittel, die die Bw. sehr günstig weitergegeben habe. Dipl. Ing. WW habe über die Produkte Aufzeichnungen in Excel-Dateien geführt. Die Umsätze, die vom FA geschätzt worden seien, hätten die Leute, die sich das angesehen hätten, "bösertig" gefunden und seien in der Realität nicht zu erreichen. Der Grund dafür sei gewesen, dass die unverbindlich empfohlenen Verkaufspreise unter den geschätzten liegen würden und wenn Dipl. Ing. WW einen Kunden so ein Produkt zu einer überteuerten Preis angeboten hätte, wäre er wahrscheinlich nicht mehr lange sein Kunde gewesen. Die Bw. habe es ausschließlich gemacht, um ihren Kunden eine günstige Einkaufsquelle zu bieten. Vom Umfang sehe man genau, wie die Bw. ihr Geld verdiene, mit den Entwicklungen von Dipl. Ing. WW. Es stehe auch alles in den überreichten Erklärungen vom 28. November 2010 der vier Gesellschafter.

Dipl. Ing. WW verweise bezüglich Schätzung der Dienstleistungen Massagen und Magnetfeldtherapie auch auf diese Erklärungen. Dipl. Ing. WW habe die Aufzeichnungen in Excel-Dateien geführt, das sei zu der damaligen Zeit in allen Kleinbetrieben üblich gewesen. Die Prüfer hätten so geschätzt als ob RW, der Sohn von Dipl. Ing. WW, ausschließlich mit diesen Sachen beschäftigt gewesen wäre, was weder von der Auslastung möglich gewesen wäre, noch im Sinne der Bw. gelegen sei, denn RW sei in der Hauptsache dafür da gewesen, Dipl. Ing. WW als Geschäftsführer bei der Weiterentwicklung "unserer" Patente sowie dem Bau von Prototypen und Versuchsanlagen zu unterstützen. Genau so wie beim Geschäftszweig, der den hauptsächlichen Umsatz gebracht habe, Schulungen und Beratungen. Dipl. Ing. WW habe seinen Sohn speziell für diese Geschäftszweige Schulungen und Beratungen gebraucht, da Dipl. Ing. WW Angestellter bei einer 50 – 60 Stunden Woche gewesen sei. RW habe damals in den gegenständlichen Jahren 0 bis 2 Massagen pro Tag gehabt, heute gebe es die Bw. [KEG] nicht mehr, Massagen würden ausschließlich nur mehr von der Ehefrau von Dipl. Ing. WW in ihrem Geschäft gemacht und hier liege die Anzahl pro Woche zwischen 0 und 3.

Über Befragen des Referenten gab Dipl. Ing. WW an, dass eine Massage € 22,00 bis € 25,00 koste und eine halbe bis dreiviertel Stunde dauere. Früher sei der Preis geringer gewesen, ca. € 20,00. Damals seien die Preise in der KEG (Bw.) und der W-KG gleich gewesen.

Betreffend Vorsteuerabzug und Investitionszuwachsprämie für Opel Zafira verwies der Referent auf das zwischenzeitliche Erkenntnis VwGH 24.9.2008, 2007/15/0161, in dem dieser als Pkw ohne Vorsteuerabzug eingestuft worden sei, und übergab Dipl. Ing. WW eine Kopie dieses Erkenntnisses. Dipl. Ing. WW verwies seinerseits auf das Erkenntnis VwGH 21.9.2006, 2003/15/0036.

Betreffend Schätzung Privatanteil mit 40% des Kfz-Aufwandes durch die Prüfer gab Dipl. Ing. WW an, die Bw. habe bis zum Jahr 2004 keine Reisekosten verrechnet, obwohl "unsere" Stunden in ganz Österreich bzw. in umliegenden Ländern gewesen seien. Die Bw. sei mit ihren Firmenautos, mit dem Hauptfirmenauto Zafira, ca. 15.000 km pro Jahr gefahren und habe für Privatfahrten immer ausreichend Fahrzeuge zur Verfügung gehabt. Es habe kein Grund bestanden, Firmenfahrzeuge für Privatfahrten zu verwenden. Wenn man sich die Treibstoffkosten ansehe, sehe man dass etwa 15.000 km pro Jahr gefahren worden seien. Bei einem geschätzten Privatanteil von ca. 40% würden dann auf Geschäftsfahrten unter 10.000 km entfallen, was absolut unrealistisch sei, weil die Bw. damit ihre Kunden nicht erreichen bzw. betreuen hätte können. Diese Schätzungen seien völlig unrealistisch.

Betreffend Werbeaufwand netto S 18.231,55 für ein Fest am 16. Oktober 2001 zum 50. Geburtstag von MW, geboren 13. Oktober 1951, gab Dipl. Ing. WW an, dass es eine Kombination gewesen sei zwischen Geburtstagsfeier und einer Feier, bei der ein Teil der Kunden der Bw. und vor allem Vertreter von [Berufsvertretung/Kammer] und Gemeinde und Bezirk eingeladen gewesen seien. Auf Frage des Referenten, dass bezüglich Kammerfunktionäre und Repräsentanten des Bezirkes, diese Personen eingeladen worden seien, weil die Gattin Kammerfunktionärin sei und diese und Dipl. Ing. WW auch für den Gemeinderat kandidiert hätten, gab Dipl. Ing. WW an, dass er und seine Frau ("wir") auch als Firma Mitglieder der Kammer gewesen seien, Dipl. Ing. WW sei wegen der Mitgliedschaft bei der Kammer im Ausschuss vom xx Gewerbe (Innung des xx Gewerbes) gewesen. Damit sei auch die betriebliche Veranlassung erklärt. Auf die Frage des Referenten, wo diese Feier stattgefunden und wie sie sich abgespielt habe, Dipl. Ing. WW solle den Ablauf schildern, gab dieser an, die Feier habe in einem Saal im Genossenschaftshaus stattgefunden und es habe ein Buffet mit Reden der verschiedenen Leute gegeben.

Betreffend Umsatzsteuerpflicht für die Leistung an Georg S in La Palma, Spanien, laut Rechnung vom 6. März 2004 über S 2.850,00 gab Dipl. Ing. WW an, es habe sich um Bekannte gehandelt, die Dipl. Ing. WW ersucht hätten, ob er dort eine Schulung bzw. Beratung machen

könne für deren Anwesen in La Palma. So viel Dipl. Ing. WW wisse, hätten die dort die Steuer geltend gemacht.

Der Vertreter des FAes gab an, die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten nach seiner Einschätzung aufrecht zu bleiben. Er möchte es allerdings der rechtlichen Beurteilung des UFS überlassen, den Leistungsort für die Leistung an Georg S in La Palma auf Basis des Umsatzsteuergesetzes festzulegen.

Dipl. Ing. WW ersuchte um Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liebhaberei

In den in der Berufungsverhandlung vorgelegten schriftlichen Erklärungen der Gesellschafter vom 26. November 2010 wurde vorgebracht, die KEG habe "auf Grund der hohen Kosten nie einen Gewinn und schon gar nicht einen Gesamtüberschuss" erzielen können.

Es ist zwar zutreffend, dass die KEG (Bw.) zwischen Gründung im Jahr 1995 und Beendigung am 31. Juli 2007 überwiegend Verluste erklärte, jedoch wird seitens der Bw. bzw. der Gesellschafter kein Vorbringen erstattet, aus dem sich ergeben würde, dass ein Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, an Hand objektiver Umstände, insbesondere Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und auf die Preisgestaltung, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Struktur verbessende Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) verneint werden könnte [Kriterienprüfung § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (LVO 1993)].

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1, siehe oben) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993 ist hingegen Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus: (Z 1) der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauflassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirt-

schaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder (Z 2) Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder (Z 3) der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Im vorliegenden Fall übte die Bw. folgende Betätigung aus:

- Schulungs- und Lehrtätigkeit auf den Fachgebieten Lärm und Lärmbekämpfung, Radiästesie, Gesundheitsprophylaxe, Umweltschutz und Energieeinsparung, Forschung und Entwicklung auf den genannten Fachgebieten, Weiterentwicklung von Vorrichtungen und Geräten sowie deren Verwertung, sofern ein Patent vorliegt (Gesellschaftsvertrag vom 20. November 1995, Dauerbelege 2 Seite 39),
- Verkauf von Handelswaren (so auch die Bezeichnung in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Bw.), insbesondere der Produkte H und O (die zuständige Bezirkshauptmannschaft erteilte der Bw. mit Bescheid vom 23. Mai 1997 die Gewerbeberechtigung zum Handelsgewerbe, Dauerbelege 2 Seite 43),
- Verabreichung von Massagen;

Diese Tätigkeiten entsprechen nach der Verkehrsauffassung typischerweise nicht einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung und stellen auch keine Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern bzw. der Sport- und/oder Freizeitausübung dienenden Wirtschaftsgüter (§ 1 Abs. 2 LVO 1993) dar.

Das Verabreichen von Massagen und Magnetfeldbehandlungen, der Verkauf von Handelswaren aus dem Gesundheits- bzw. Wellnessbereich sowie Tätigkeiten auf dem Gebiet der Lärm- und Strahlungsbekämpfung entsprechen einem typischen Gewerbebetrieb iSd § 1 Abs. 1 LVO 1993.

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0037) sind Tätigkeiten, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweisen, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen. Die Liebhabereiverordnungen stellen in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Im Falle von Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO (1993) ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist.

Der Nachweis einer fehlenden Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen wäre nach den Kriterien des oben zitierten § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO 1993 zu erbringen gewesen. Da

jedoch, wie bereits eingangs ausgeführt, aus dem Vorbringen der Gesellschafter keine begründeten Hinweise in diese Richtung zu entnehmen ist, kann im Ergebnis nicht von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung der Bw. ausgegangen werden.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass selbst dann, wenn sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 objektiv erst nach mehreren Jahren herausstellen sollte, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen ist. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0037, VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Im vorliegenden Fall bringen die Gesellschafter selbst vor, dass die angefallenen Verluste einer der Gründe für die Beendigung der Bw. am 31. Juli 2007 waren.

Gemäß § 6 LVO 1993 liegt Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nicht bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 1 vor.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist die Betätigung der Bw. daher weder als Liebhaberei im ertragsteuerlichen (Feststellung von Einkünften) noch umsatzsteuerrechtlichen Sinn einzustufen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens

Zunächst angefochten sind die Bescheide betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 2001 bis 2003.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn 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.

Die Prüfer begründeten im Bericht vom 30. Oktober 2006, Seite 10, die Wiederaufnahme des Verfahrens erkennbar damit, dass ihre Prüfungsfeststellungen betreffend Handelswaren O- und H-Produkte (Tz 1), Dienstleistungen Massagen und Magnetfeldtherapie (Tz 2), Vorsteuer Opel Zafira (Tz 3), Privatanteil Kfz (Tz 4), Werbeaufwand Geburtstagsfest (Tz 5) und steuerfreier Umsatz La Palma (Tz 6) neue Tatsachen bzw. Beweismittel darstellen.

Dem Vorbringen der Bw. ist zu entnehmen, dass die von den Prüfern angeführten Wiederaufnahmsgründe nicht vorliegen.

Dazu im Einzelnen:

- **Tz 1 und 2 Kalkulation:**

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

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

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

Im vorliegenden Fall legte die Bw. keine Grundaufzeichnungen betreffend Handelswarenerlöse O und H sowie Dienstleistungen (Verabreichen von Massagen und Magnetfeldtherapien) vor, sodass nicht mit der notwendigen Gewissheit davon ausgegangen werden kann, dass sämtliche Einnahmen vollständig und nachvollziehbar erfasst wurden.

Eine "tägliche elektronische Erfassung der Umsätze", wie von der Bw. eingewendet wurde, ist nicht aktenkundig.

Die Handelswarenerlöse (Tz 1) wurden von der Bw. vielmehr nur am Monatsende in Excel-Tabellen erfasst, wobei es sich fast ausschließlich um gleich lautende Beträge pro Monat handelte (Arbeitsbogen Seite 104 bis 107 und Seite 125 bis 130).

Überdies existieren verschiedene, von einander abweichende Fassungen von Excel-Tabellen:

Zuerst legte die Bw. eine CD (Ausdruck Arbeitsbogen Seite 1004ff) und danach ein FAX vom 19. Oktober 2006 (Arbeitsbogen Seite 125ff) mit Excel-Tabellen vor, die wesentlich von einander abweichen. So sind bei den O-Produkten 2002 im späteren FAX gegenüber der CD zusätzliche Einkäufe 28. Juni € 643,50 und € 288,00 enthalten. Betreffend H-Produkte divergieren die Verkäufe am 31. Dezember zwischen € 113,51 und 116,20 laut CD und € 192,00 und € 271,06 laut FAX (Arbeitsbogen Seite 100, 101, 102, 103 und 127). Betreffend das Jahr 2003 liegen ebenfalls zwei verschiedene Excel-Tabellen betreffend Verkäufe mit monatlich gleich bleibenden Erlösen, und zwar einmal mit € 113,51 (10%) und € 116,20 (20%) und das andere Mal mit € 115,00 (10%) und € 106,36 (20%) vor. Weiters enthält das spätere FAX Einkäufe am 28. Jänner € 316,48 und 1.393,22, die in der CD noch fehlen. Schließlich ist die O-Verrechnung vollkommen unterschiedlich (Arbeitsbogen Seite 104 und 129f). Für 2004 (Arbeitsbogen Seite 106 und 132) sind laut CD und FAX für H und O vollkommen andere Erträge angegeben.

Der Einwand der Bw., die Erlöse aus Handelswaren seien deshalb nur am Monatsende erfasst worden, weil auch der Verkauf tatsächlich am Monatsende erfolgt sei, da dies den Kunden so am Liebsten gewesen sei, weil sie ihr Gehalt ebenfalls am Monatsende bekommen hätten, und damit wäre die Vollständigkeit der Aufzeichnungen bewiesen, wurde von der Bw. selbst durch Vorlage von einander abweichender Aufzeichnungen widerlegt.

Auch ist in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) nicht nachvollziehbar, dass Verkäufe an Einzelabnehmer jeweils nur am Monatsende und in immer gleichen Beträgen erfolgt sein sollen. Dies deutet bei gleichzeitigem Fehlen von Grundaufzeichnungen, insbesondere bei Fehlen einer täglichen Erfassung der Bareinnahmen, auf eine unvollständige Gewinnermittlung hin.

Betreffend Dienstleistungen (Tz 2) legte die Bw. Excel-Tabellen in Kalenderform mit Angabe jeweils nur eines Betrages pro Tag und teilweise der täglichen Arbeitszeit in Stunden vor, sodass mangels weiterer Angaben die Anzahl der erbrachten Behandlungen nicht ersichtlich ist (Arbeitsbogen Seite 108ff und 134ff). Auch hier wurden die Erlöse nur saldiert erfasst, ohne dass einzelne Einnahmen aus den jeweiligen Leistungen nachvollziehbar wären.

Laut Beilagen zu den Abgabenerklärungen ermittelte die Bw. ihr Ergebnis mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Gemäß § 126 BAO haben die Abgabepflichtigen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabevorschriften zur Erfassung der abgabenrechtlichen Tatbestände dienen.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO ordnet an, dass bei Führung dieser Aufzeichnungen Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen, wobei insbesondere Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden sollen.

Dem Erkenntnis VwGH 7.8.2001, 96/14/0118, ist diesbezüglich zu entnehmen: "Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe

und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1456f)."

Es ist davon auszugehen, dass die Bw. den Verkauf von Handelswaren und die Erbringung von Massagen und Magnetfeldbehandlungen jeweils an Einzelkunden und großteils gegen Barzahlung ausführte.

Mit der Verpflichtung zur lückenlosen Führung von Aufzeichnungen und damit zur täglichen Erfassung der Barein- und Ausgänge soll sicher gestellt werden, dass alle geschäftlichen Vorgänge, die zu Einnahmen und Ausgaben führen, vollständig erfasst werden. Diese Verpflichtung besteht unabhängig von einer von der Bw. vorgebrachten "Rechnungslegungspflicht".

Die Angabe der Handelswarenerlöse nur am Monatsende ohne vollständige und lückenlose Aufzeichnung von täglichen Geschäftsfällen durch Grundaufzeichnungen, insbesondere das Fehlen einer Angabe der konkret verkauften Waren und Stückzahlen, entspricht nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Gewinnermittlung.

Gleiches gilt für die ebenfalls nur in saldierten Beträgen und ohne Angabe der Anzahl der Behandlungen aufgezeichneten Erlöse aus Dienstleistungen.

Die Prüfer stellten daher zu Recht eine Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen der Bw. fest, die zur Schätzungsberichtigung gemäß § 184 Abs. 3 BAO führt. Wie bereits ausgeführt, kann auf Grund der Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen der Bw. nicht mit der notwendigen Sicherheit davon ausgegangen werden, dass tatsächlich alle Geschäftsfälle vollständig erfasst wurden.

Damit ist die Schätzungsberichtigung gegeben.

Allfällige mit der Schätzung verbundene Ungenauigkeiten hat derjenige zu vertreten, der Anlass zur Schätzung gab (Ritz, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 3). Das gilt im vorliegenden Fall für die Bw., die keine täglichen Grundaufzeichnungen führte.

Handelswaren O und H:

Ausgehend vom erklärten Wareneinsatz und Warenerlös laut den Excel-Tabellen der Bw. (vorgelegt mit FAX vom 19. Oktober 2006, Arbeitsbogen Seite 124ff) errechneten die Prüfer im Rahmen der Verprobung zunächst die jährlichen Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) laut Bw., die in sich folgende Abweichungen zeigten (Arbeitsbogen Seite 356):

O-Produkte laut Excel-Tabellen

Bw.:	2001 = €	2002 €	2003 €	2004 €
------	-------------	-----------	-----------	-----------

Umsatz 10%	4.044,25	1.050,69	1.016,29	372,64
Umsatz 20%	1.595,52	210,77	1.596,00	638,40
Umsatz gesamt	5.639,77	1.261,46	2.612,29	1.011,04
Wareneinsatz 10%	2.467,51	986,02	1.416,72	177,12
Wareneinsatz 20%	1.137,69	680,18	1.140,00	447,81
Wareneinsatz gesamt	3.605,20	1.666,20	2.556,72	624,93

ergibt:

RAK gesamt	1,56	0,76	1,02	1,62
RAK 10%	1,64	1,07	0,72	2,10
RAK 20%	1,40	0,31	1,40	1,43

H-Produkte laut Excel-Tabellen

Bw.	2001	2002	2003	2004
jeweils ohne Eigenverbrauch:	= €	€	€	€
Umsatz 10%	1.547,52	971,95	1.024,15	866,59
Umsatz 20%	1.504,46	1.487,50	837,34	691,59
Umsatz gesamt	3.051,98	2.459,45	1.861,49	1.558,18
Wareneinsatz 10%	540,81	1.045,28	1.794,79	1.607,44
Wareneinsatz 20%	787,52	1.291,99	799,58	1.285,42
Wareneinsatz gesamt	1.328,33	2.337,27	2.594,37	2.892,86

ergibt:

RAK gesamt	2,30	1,05	0,72	0,54
RAK 10%	2,86	0,93	0,57	0,54
RAK 20%	1,91	1,15	1,05	0,54

Schwankungen im Rohaufschlag und häufige Verkäufe unter dem Einkaufspreis (RAK unter 1,00) sind ein Anzeichen für eine unvollständige Erlöserfassung.

Nochmals darauf hinzuweisen ist, dass die Prüfer bei ihrer Nachkalkulation von Umsätzen und Warneinsatz nach Angaben der Bw. ausgegangen sind. Bei den H-Produkten konnte die Bw. den Eigenverbrauch nicht schlüssig erklären, dieser wurde von den Prüfern für Zwecke der Nachkalkulation adaptiert.

Auf Grund der bereits oben festgestellten unvollständigen Erlöserfassung schätzten die Prüfer die tatsächlichen Erlöse aus dem Handelswarenverkauf mittels eigener Kalkulation. Bei den H-Produkten leiteten die Prüfer den durchschnittlichen RAK von 1,6 (Rohaufschlag 60%) aus einer Preisliste Stand 10/05 ab (Arbeitsbogen Seite 96, vergleichbare Rohaufschläge 63% und 75%). Nach Ende der Berufungsverhandlung übergab Dipl. Ing. WW eine "Österreich Berater Preisliste H" mit Stand 6.7.2002. Die Prüfer nahmen Ihre Schätzung des RAK an Hand der Produktgruppen 141 bis 144 vor, deren Verkaufspreise € 46,86 geringer sind als jene der von Dipl. Ing. WW vorgelegten Preisliste mit € 48,16. Dass die Prüfer bei Schätzung des Rohaufschlagkoeffizienten ohnedies von einem niedrigeren Verkaufspreis ausgingen als sich dieser aus einer seitens der Bw. vorgelegten Preisliste ergeben würde, kann nicht als zum Nachteil der Bw. erkannt werden. Bei den O-Produkten ermittelten die Prüfer den durchschnittlichen RAK von 2 (Rohaufschlag 100%) aus einer Eingangsrechnung der Bw. vom 4. September 2002 im Vergleich der Bestell- und Preisliste Stand 1.7.2002 (Arbeitsbogen Seite 216f, vergleichbare Rohaufschläge 74%, 88% und 118%). Die von Dipl. Ing. WW vorgelegte

Liste Stand 1.1.2007 kann wegen des zu großen zeitlichen Abstandes nicht angewendet werden. Überdies handelt es sich um dieselben bzw. kaum voneinander abweichende Preise der herangezogenen Artikel: Nummer 1004 zweimal € 21,50, Nummer 1008 € 51,50 und € 52,00, Nummer 1009 € 94,50 und € 95,50. Im Zuge der Kalkulation errechneten die Prüfer die im Bericht und in der Niederschrift zur Schlussbesprechung angesetzten Umsätze (Arbeitsbogen Seite 356), wobei die Prüfer zu Gunsten der Bw. durchwegs abrundeten:

	2001 = €	2002 €	2003 €	2004 €
Wareneinsatz O-Produkte	3.605,20	1.666,20	2.556,72	624,93
Umsatz kalkuliert von Prüfer mit RAK 2	7.210,40	3.332,40	5.113,44	1.249,86
kalkulierter Umsatz laut Bericht	<u>7.000,00</u>	<u>3.000,00</u>	<u>5.000,00</u>	<u>1.011,00</u>
Wareneinsatz H-Produkte	2.337,27	2.594,37	2.892,86	
Umsatz kalkuliert von Prüfer mit RAK 1,6	3.739,63	4.150,99	4.628,58	
kalkulierter Umsatz laut Bericht	<u>3.000,00</u>	<u>4.000,00</u>	<u>4.000,00</u>	

Ein in der Berufung bezüglich O-Produkte behaupteter Eigenverbrauch und Kostproben für Kunden wurden von der Bw. nicht aufgezeichnet und konnten von den Prüfern zahlenmäßig nicht nachvollzogen werden. Auch hier tritt – nicht zuletzt zum Nachteil der Bw. - das von der Bw. zu vertretende Problem der fehlenden Grundaufzeichnungen zu Tage. Zu den H-Produkten legte die Bw. ebenfalls keine Grundaufzeichnungen vor, aus denen eine Weitergabe von Rabatten und ein Eigenverbrauch nachvollziehbar wäre. Der Umstand, dass der Ein- und Verkauf von Waren nicht immer im selben Jahr erfolgte, wurde durch die Prüfer durch zeitliche Abgrenzung berücksichtigt. Die Bw. gibt in ihrem Vorbringen ziffernmäßig keine Vergleichspreise aus "Drogerien oder Apotheken" an. Betreffend eines von der Bw. behaupteten Datenverlustes durch "Computerviren" wiesen die Prüfer zu Recht darauf hin, dass die Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung auch dadurch nicht gewährleistet war, dass keine Datensicherung, etwa am Einfachsten durch Ausdruck auf Papier vorgenommen wurde, was bei einem laut Vorbringen der Bw. kleinen Betrieb leicht möglich gewesen wäre. Im Erkenntnis vom 31.5.2006, 2002/13/0072, maß der VwGH bereits dem Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen an sich die Bedeutung zu, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen ist. Nach Ansicht des UFS trifft dies nicht nur für eine gewollte Vernichtung der Grundaufzeichnungen zu, sondern auch für den – von der Bw. behaupteten – Fall eines angeblichen Datenverlustes durch "Computerviren", der von der Bw. leicht und ohne besonderen Aufwand durch Datensicherung mittels Papierausdruck (nach Behauptungen der Bw. seien Disketten ebenfalls "virenverseucht" gewesen) verhindert hätte werden können.

Dienstleistungen:

Auch betreffend Massagen und Magnetfeldtherapien legte die Bw. keine Grundaufzeichnungen vor, aus denen Art, Anzahl und jeweils erzielter Erlös ersichtlich wären, sodass ebenfalls nicht

mit der notwendigen Gewissheit von einer vollständigen Erlöserfassung ausgegangen werden kann.

Mangels von der Bw. täglich geführter Grundaufzeichnungen, in denen die Anzahl der Behandlungen erfasst wurden, besteht auch bezüglich Dienstleistungen die Schätzungsbefugnis zu Recht.

Der Einwand der Bw., der Dienstnehmer und zugleich Gesellschafter RW sei nicht ausschließlich mit der Verabreichung der Behandlungen sondern auch mit "Hilfe bei Schulungen und Beratung sowie der Herstellung und Weiterentwicklung der Patente und Entwicklungen" befasst gewesen, wurde von den Prüfern bereits berücksichtigt: Diese legten ihrer Schätzung nur die Stundenzahl für Dienstleistungen (Behandlungen) laut Excel-Tabellen der Bw. zu Grunde, die täglich zwischen 3 und 5 Stunden (Teilzeit) ausmacht. Laut Excel-Tabelle der Bw. war RW überdies nicht jeden Arbeitstag mit Behandlungen beschäftigt (siehe Arbeitsbogen Seite 108ff und 134ff). An jenen Tagen, an denen RW keine Dienstleistungen erbrachte, war RW laut von den Bw. vorgelegten Reisekostenabrechnungen (Arbeitsbogen Seite 230, 234f) für die Bw. im Außendienst tätig.

Die von den Prüfern mit nur 40% angesetzte Auslastung betrifft daher nur die tatsächliche tägliche Arbeitszeit als Masseur von 3 bis 5 Stunden (laut Zeitangaben der Bw.) zusätzlich zu den anderen Verrichtungen, insbesondere den Außendiensten.

Die aufgezeigte mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung (fehlende Grundaufzeichnungen, nur saldierte Beträge, abweichende Angaben) war weder aus den Abgabenerklärungen noch den Beilagen dazu ersichtlich und traten erst im Zuge der Außenprüfung (von der Bw. vorgelegte Excell-Tabellen) zu Tage. Bei den Feststellungen laut Textziffer 1 und 2 handelt es sich somit um neue Tatsachen und Beweismittel, die zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einnahmen führen.

- **Tz 3 Opel Zafira:**

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 können Vorsteuern für Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder nicht geltend gemacht werden.

Berufungsgegenständlich ist ein Opel Zafira 2,0 DTI (Abfrage Kfz-Zentralregister, Arbeitsbogen Seite 335).

Der VwGH entschied im Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0161, dass für dieses Fahrzeug ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist. Zur weiteren Begründung wird auf dieses Erkenntnis verwiesen.

Aus den den Abgabenerklärungen beigelegten Anlageverzeichnissen war zwar zu entnehmen, dass die Bw. einen Opel Zafira im Betriebsvermögen hatte, mangels weiterer Angaben war jedoch nicht ersichtlich, dass die Bw. für dieses Fahrzeug den Vorsteuerabzug geltend machte. Dieser Umstand und die darauf hinweisenden Belege traten erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage und stellen ebenfalls neue Tatsachen und Beweismittel dar, die zu einer Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer führten.

- **Tz 4 Privatanteil Kfz:**

Laut Mitteilung des Arbeitgebers an die Prüfer mit E-Mail vom 3. August 2006 (Arbeitsbogen Seite 289f) erhielt Dipl. Ing. WW im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende steuerfreie Kilometergelder, die bei einem Kilometergeldsatz von richtig € 0,356 (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar 1988, § 4 Abs. 4 allgemein, Tz 24) zu folgender Kilometerleistung führen (die Prüfer setzten ein unzutreffendes Kilometergeld von € 0,365 an):

	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €
KM-Geld lt. Dienstgeber	10.058,24	9.360,67	9.494,49	8.191,53
	km	km	km	km
ergibt Kilometerleistung Dipl. Ing. WW	28.253,48	26.294,02	26.669,92	23.009,92

Laut Feststellung der Prüfer würden die hohen Kilometergelder bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit darauf hinweisen, dass Dipl. Ing. WW mangels eigener Privatfahrzeuge mit Autos der Bw. gefahren sei.

Seitens der Bw. wird eingewendet, Dipl. Ing. WW habe die Fahrten für seinen Arbeitgeber mit Privatfahrzeugen seiner Ehefrau und eines Sohnes absolviert. Jährlich sei mit Fahrzeugen der Bw. ca. 15.000 km und mit Privatfahrzeugen ca. 50.000 km gefahren worden.

Laut Anlageverzeichnis verfügte die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren 2001 bis 2004 durchgehend über zumindest zwei Fahrzeuge.

Außer Streit steht, dass Dipl. Ing. WW nur für vier Monate des Jahres 2004 über ein eigenes Fahrzeug (Opel Zafira) und seine Ehefrau und sein Sohn Mag. MaW für den gesamten Zeitraum jeweils ein Fahrzeug zur Verfügung hatten. Betreffend die Ehefrau MW ist darauf hinzuweisen, dass der Pkw Mazda 323 vom 11. April 1994 bis 19. Dezember 2002 auf die W-KG (es handelt sich nicht um die Bw., an der W-KG sind MW als einzige Komplementärin und ihr Ehemann Dipl. Ing. WW als einziger Kommanditist beteiligt) angemeldet war (Kennzeichenabfrage Arbeitsbogen Seite 306) und sich aus dem Vorbringen der Bw. ergibt, dass es sich um ein insbesondere von Frau MW verwendetes und an Dipl. Ing. WW weitergegebenes Fahrzeug

handeln soll. Laut einem Vermerk der Prüfer Arbeitsbogen Seite 303 soll auf MW ab 19. Dezember 2002 ein Opel Astra gemeldet sein.

In der E-Mail an die steuerliche Vertretung vom 14. September 2006 wiesen die Prüfer darauf hin, dass die Verantwortung von Dipl. Ing. WW, er habe die Dienstfahrten für seinen Arbeitgeber (Kilometergeld bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) ausschließlich mit dem Fahrzeug seines Sohnes Mag. MaW absolviert, nicht stimmen könne. Laut Auskunft des Dienstgebers des Sohnes hatte dieser kein Dienstfahrzeug zur dessen dienstlicher und privater Verwendung.

Dem liegt ein Telefonat mit der für Lohnverrechnung zuständigen Mitarbeiterin der XX Management Consulting am 14. September 2006 zu Grunde, wonach es bei diesem Unternehmen keine Firmenautos gab und die Dienstnehmer bestenfalls Kilometergeld verrechneten (Aktenvermerk Arbeitsbogen Seite 283).

Weiters festzustellen ist, dass der Sohn Mag. MaW in Wien und Dipl. Ing. WW in Niederösterreich wohnhaft sind, sodass eine ausschließliche Verwendung des Fahrzeugs des Sohnes durch Dipl. Ing. WW nicht wahrscheinlich ist.

Es trifft zwar zu, das die Bw. nicht verpflichtet war, ein Fahrtenbuch für ihre im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuge zu führen. Doch hätte die Bw. vor dem Hintergrund, dass der maßgebliche Funktionen in der Bw. ausübende Gesellschafter Dipl. Ing. WW bei seinen nichtselbständigen Einkünften erhebliches Kilometergeld bezog und die dafür notwendigen Fahrten auch nach eigenem Vorbringen, bis auf den kurzen zu vernachlässigenden Zeitraum der Anmeldung des Opel Zafira auf ihn vom 13. März bis 2. Juni 2004 (Kennzeichenabfrage Arbeitsbogen Seite 341), kein eigenes auf ihn angemeldetes Fahrzeug zur Verfügung hatte, entsprechende Beweisvorsorge zur Frage treffen müssen, welche konkreten Fahrzeuge verwendet wurden. Nach der Lebenserfahrung erscheint es zwar nachvollziehbar, dass Dipl. Ing. WW zeitweise ein Fahrzeug der Ehefrau (ab Dezember 2002 Opel Astra) und bestenfalls im eingeschränkten Ausmaß ein Fahrzeug des in Wien wohnenden Sohnes Mag. MaW verwendete, doch kann auf Grund des Umstandes, dass sich gleichzeitig zumindest zwei Fahrzeuge im Betriebsvermögen der Bw. befanden, nicht mit der für die Sachverhaltsfeststellung gebotenen Sicherheit geschlossen werden, dass Dipl. Ing. WW sämtliche Fahrten für seinen Dienstgeber - im immerhin erheblichen Ausmaß von rund 23.000 km bis 28.000 km jährlich – ausschließlich mit Fahrzeugen der Ehefrau und des Sohnes zurücklegte. Die Bw. bzw. Dipl. Ing. WW boten weder im Prüfungs- noch im Berufungsverfahren an, die den Kilometergeldzahlungen des Dienstgebers zu Grunde liegenden Aufzeichnungen des Dienstnehmers Dipl. Ing. WW vorzulegen, aus denen unter Umständen ersichtlich gewesen wäre, mit welchen konkreten Fahrzeug diese Fahrten tatsächlich zurückgelegt wurden.

Eine Verwendung von Betriebsfahrzeugen für außerbetriebliche Zwecke wäre sowohl bei der Abgabefestsetzung betreffend die W-KG als auch die Bw. betreffend zu korrigieren. Es liegen jedoch keine Hinweise vor, aus denen sich ein höherer Grad der Wahrscheinlichkeit dafür ableiten ließe, dass Dipl. Ing. WW für seine Dienstfahrten ein betriebliches Fahrzeug der W-KG (Mazda bis 19. Dezember 2002 angemeldet) und nicht eines der Bw. verwendet hätte.

Dem Grunde nach ist daher mangels eigener Fahrzeuge von Dipl. Ing. WW nicht vollkommen auszuschließen, dass betriebliche Fahrzeuge der Bw. für Dienstfahrten des Gesellschafters Dipl. Ing. WW für dessen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verwendet wurden.

In der E-Mail an die Steuerberaterin vom 14. September 2006 (Arbeitsbogen Seite 354) gaben die Prüfer an, dass ein Privatanteil an den Kfz-Kosten der Bw. mit dem von der Bw. bisher angesetzten 40%, jedoch für sämtliche Kfz-Kosten anzuwenden sei.

Die Bw. wendet dagegen ein, dass dieser Anteil zu hoch gegriffen sei, gab jedoch selbst keinen Privatanteil für Fahrten von Dipl. Ing. WW an.

Nach Ansicht des UFS erscheint der Anteil der Prüfer von 40% ohne weitere Beweise in der Höhe nicht nachvollziehbar. Da jedoch die Bw. selbst keine Angaben zur Ermittlung des Anteils der Fahrten von Dipl. Ing. WW machte wird dieser schätzungsweise (§ 184 BAO) mit der Hälfte des Ansatzes der Prüfer, nämlich 20% angenommen. Eine mit der Schätzung verbundene Ungenauigkeit hat die Bw. zu vertreten, da diese bzw. ihr mit maßgeblichen Einfluss ausgestatteter Gesellschafter Dipl. Ing. WW keine Beweisvorsorge bezüglich Erfassung der Dienstfahrten und deren Abgrenzung vom Kfz-Aufwand der Bw. trafen.

Auf Grund der bereits im Zeitraum der Veranlagung bekannten Situation, dass ein Gesellschafter erhebliche Beträge aus einer anderen Einkunftsquelle erhielt, zu deren Erlangung er jedoch keine eigenen Wirtschaftsgüter (Kraftfahrzeuge) besaß, war es der Bw. bzw. diesem Gesellschafter zumutbar, Beweisvorsorge durch geeignete Aufzeichnungen darüber zu treffen, inwieweit für die Erlangung dieser Beträge aus der anderen Einkunftsquelle Wirtschaftsgüter von Familienangehörigen (die überdies wiederum sämtlich Gesellschafter der Bw. waren) oder Betriebsvermögen der Bw. verwendet wurden.

Auch Wiesner, RWZ 2011, Heft 1, folgert aus VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040, dass die Tatsache, dass Fahrtkosten Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein können, eine genaue Nachweisführung der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung durch den Abgabepflichtigen erfordert, andernfalls die abzugsfähigen Kosten im Schätzungswege zu ermitteln sind.

Ein Teil der mit der Schätzung verbundenen Ungenauigkeit wird zu Gunsten der Bw. dadurch ausgeglichen, dass bei Feststellung der Einkünfte im nicht betrieblich veranlassten Kfz-Auf-

wand laut UFS (wie bereits zuvor bei den Prüfern) der von der Bw. unstrittig für die Fahrzeugbenutzung von RW angesetzte Privatanteil als bereits inbegriffen angesehen wird.

	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
Einkünfte:				
Kfz-Aufwand gesamt	173.004,00	18.995,29	14.754,35	16.586,52
davon 20% nicht betrieblich laut UFS	34.600,80	3.799,06	2.950,87	3.317,30
Privatanteil bisher		-750,00	-1.959,18	-2.250,00
nicht betrieblich laut UFS	34.600,80	3.049,06	991,69	1.067,30
laut Prüfer 40%	69.201,60	6.848,12	3.943,56	4.384,61
Korrektur UFS	-34.600,80	-3.799,06	-2.951,87	-3.317,31
Umsatzsteuer:				
Vorsteuerkürzung LKW Voyager laut UFS	2.342,83	42,61		
laut Prüfer	4.685,66	85,21		
Korrektur UFS	2.342,83	42,61		

Der Umstand, dass der Gesellschafter Dipl. Ing. WW zur Erzielung der Kilometergelder im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kein eigenes Fahrzeug zur Verfügung hatte und daher ein Teil dieser nicht betrieblichen Fahrten mit Fahrzeugen der Bw. zurückgelegt wurden, war dem FA aus den Abgabenerklärungen der Bw. und den Beilagen dazu nicht ersichtlich und traten Tatsachen und Beweismittel hierzu erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage.

- **Tz 5 Geburtstagsfeier:**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Berufungsgegenständlich sind Ausgaben netto S 18.231,55 und Vorsteuern S 1.900,85 für ein Fest am 16. Oktober 2001. Laut Prüfer (Stellungnahme zur Berufung) wurde ein Beleg seitens der Bw. trotz Ersuchens nicht vorgelegt.

Offenkundig ist der nahe zeitliche Zusammenhang zwischen dem Tag der Feier 16. Oktober 2001 und dem 50. Geburtstag der Gesellschafterin MW am 13. Oktober 2001.

Dipl. Ing. WW gab in der Berufungsverhandlung an, dass es sich es sich um eine Kombination zwischen Geburtstagsfeier und einer Feier gehandelt habe, bei der einen Teil der Kunden der Bw. und vor allem Vertreter von [Berufsvertretung/Kammer], Gemeinde und Bezirk eingeladen gewesen seien.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften auch Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Auf Ersuchen des Referenten, den Ablauf der Feier zu schildern, gab Ing. WW an, diese habe in einem Saal im Genossenschaftshaus stattgefunden und es habe ein Buffet mit Reden der verschiedenen Leute gegeben.

Aus diesen Angaben lässt sich weder ableiten, dass die Feier einer Werbung für die Tätigkeit der Bw. diente, noch dass eine betriebliche Veranlassung den Anlass des Geburtstages der Gesellschafterin MW weitaus überwogen hätte.

Seitens der Bw. wurde nicht vorgebracht, dass bei der Feier Tätigkeiten oder Leistungen der Bw. - etwa nach einem in Form einer Werbeveranstaltung oder eines Eventmarketings gestalteten Konzeptes - besonders vorgestellt worden wären (vgl. VwGH 26.9.2000, 94/13/0260, VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159). Allein die Anwesenheit von Kammerfunktionären aus der Berufsgruppe der Bw. spricht nicht für eine betriebliche Veranlassung, da diese Personen nicht als Geschäftsfreunde [(künftige) Kunden] anzusehen sind. Gleiches gilt für von Dipl. Ing. WW bezeichnete "Vertreter von Gemeinde und Bezirk".

Das Vorbringen der Bw. ermöglicht auch keine eindeutige Trennung in einen rein privaten, den 50. Geburtstag der Gesellschafterin betreffenden Teil, und eine unzweifelhaft betrieblich veranlasste Werbeveranstaltung.

Betreffend Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer 2001 liegen damit neue Tatsachen und Beweismittel vor, die zu einer Wiederaufnahme führen. Aus den Abgabenerklärungen und Beilagen zu diesem Jahr war nicht ersichtlich, dass die Bw. Vorsteuern und Betriebsausgaben für eine private Feier absetzte.

- **Tz 6 Rechnung La Palma:**

Laut Rechnung vom 6. März 2004 (Arbeitsbogen Seite 344) erbrachte die Bw. am 2. März 2004 an Ing. Georg S auf La Palma, Kanarische Inseln, die Leistungen

- Feststellung der "geophysischen" Störzonen im Haus,
- Messung der elektrischen Störfelder in den Schlaf- und Wohnbereichen,

- Beseitigung der von der Erde kommenden Strahlung durch Installation von Entstörgeräten,
- Installation geeigneter Entstörgeräte zur Beseitigung der Erdstrahlen, die über elektrische Geräte abgestrahlt werden,
- Auffinden und Beseitigen eventuell anderer Erdstrahlquellen,
- Schulung über die richtige Verlegung der Versorgungskabel,
- Schulung über Gesundheitsprophylaxe und richtiges Verhalten zur Erlangung einer dauernden Strahlungsmimmunität,

und stellte dafür ein als "Schulungshonorar inklusive aller Geräte, Unterlagen und Reisespesen" bezeichnetes Entgelt von € 2.850,00 ohne Umsatzsteuer in Rechnung. Die Rechnung enthält den handschriftlichen Vermerk "Betrag dankend erhalten".

Die Bw. vertritt den Standpunkt, der Umsatz unterliege nicht der Umsatzsteuer.

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen ua. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt der Umsatzsteuer. Die in der Rechnung vom 6. März 2004 genannten Tätigkeiten (Feststellung, Messung und Entstörung von Erdstrahlen und Strahlung aus elektrischen Geräten) stellen sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 1 UStG 1994 dar.

Dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung im Umsatzsteuerrecht folgend ist die ebenfalls erfolgte "Installation von Entstörgeräten" zur Strahlungsbeseitigung im Zusammenhang mit der Hauptleistung Feststellung, Messung und Entstörung von Erdstrahlen und Strahlung aus elektrischen Geräten zu sehen. Die Installation der Entstörungsgeräte stellt damit eine unselbstständige Nebenleistung dar, die der Hauptleistung dient. Es handelt sich daher um keine eigenständige Lieferung (§ 3 UStG 1994) dieser Geräte. Einer Aufteilung in sonstige Leistung Entstörung und Lieferung der Geräte steht der genannte Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entgegen.

Die Prüfer begründen eine Steuerpflicht in Österreich mit "§ 3a Abs. 9 b und Abs. 12" UStG 1994.

Zu beachten ist, dass die sonstigen Leistungen laut Rechnung in Bezug auf ein Grundstück erbracht wurden, nämlich das Haus von Herrn S in La Palma auf den Kanarischen Inseln (Spanien).

Leistungen in Bezug auf ein Grundstück sind auch die "Schulung über die richtige Verlegung der Versorgungskabel", da Versorgungskabel einen Teil des Grundstückes darstellen, und "die

Schulung über Gesundheitsprophylaxe und richtiges Verhalten zur Erlangung einer dauernden Strahlenimmunität", welche laut Rechnung im Zusammenhang mit dem konkreten Haus in Spanien erbracht wurde. Dem bereits dargelegten Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entsprechend sind diese Teilleistungen als unselbständige Nebenleistungen zu den Hauptleistungen Feststellung, Messung und Entstörung des Grundstückes zu beurteilen.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der für das Jahr 2004 geltenden Fassung wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der für 2004 geltenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, 77/388/EWG, gilt als Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist. Durch Artikel 47 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der konsolidierten Fassung 1.1.2010 ist diesbezüglich keine Änderung eingetreten.

Laut EuGH 7.9.2006, Rs C-166/05 (Heger), Rz 24, muss eine Dienstleistung iSd Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen.

Im Erkenntnis 15.12.2010, 2005/13/0146, stellte der VwGH fest, dass Innenarchitekturleistungen, auch wenn sie Möbel und damit bewegliche Wirtschaftsgüter betreffen, gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der auch für den hier berufungsgegenständlichen Fall geltenden Fassung in Bezug auf eine Immobilie erbracht werden und sich daher der Leistungsort nach der Gelegenheit des Grundstückes richtet.

Die in der vorliegenden Rechnung genannten sonstigen Leistungen Feststellung, Messung und Entstörung von Erdstrahlen und Strahlung aus elektrischen Geräten in einem Haus stellen einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück dar. Diese Leistungen konnten ihrem Inhalt nach notwendiger Wiese nur in Bezug auf das konkrete Haus (Grundstück), nämlich betreffend die an diesem Ort auftretende Strahlung, erbracht werden.

Da der Ort der sonstigen Leistung jedoch nicht in Österreich sondern in Spanien liegt, unterlag die Leistung nicht der Umsatzsteuer.

Dies führt dazu, dass betreffend Umsatzsteuer (Umsatz zum Normalsteuersatz 20%) und Feststellung von Einkünften 2004 (USt-Passivierung) diesbezüglich kein Wiederaufnahmsgrund vorliegt.

- **Zusammenfassung Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessensentscheidung, die sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände halten muss. Billigkeit bedeutet Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei an einer Beibehaltung der ursprünglichen Bescheide, Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an einer rechtskonformen Abgabenerhebung. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtbeständigkeit (des inhaltlich unrichtigen Bescheides) zu beachten. Bei bloß geringfügigen Änderungen ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht vorzunehmen (Ritz, aaO, § 20 Tz 7ff, § 303 Tz 40ff).

Nach Ansicht des UFS ergeben sich zunächst gegenüber den Feststellungen der Prüfer folgende Änderungen:

Umsatzsteuer:	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
Umsätze 20% laut Prüfer				41.260,02
Korrektur steuerfreier Umsatz laut UFS				-2.375,00
Umsätze 20% laut UFS				<u>38.885,02</u>
Vorsteuer laut Prüfer	59.536,49	3.695,63		
Korrektur Privatanteil Kfz laut UFS	2.342,83	42,61		
Vorsteuer laut UFS	<u>61.879,32</u>	<u>3.738,24</u>		
Einkünfte:	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
laut Prüfer	280.034,89	12.530,39	-3.972,35	-7.372,81
Korrektur Privatanteil Kfz laut UFS	-34.600,80	-3.799,06	-2.951,87	
Korrektur steuerfreier Umsatz laut UFS				<u>475,00</u>
Einkünfte laut UFS	<u>245.434,09</u>	<u>8.731,33</u>	<u>-6.924,22</u>	<u>-6.897,81</u>

Betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für 2004 erfolgte keine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Ein Vergleich der ursprünglichen Bescheide Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001 bis 2003 mit den Wiederaufnahmsgründen laut UFS ergibt keine Geringfügigkeit der Änderung, sodass diesbezüglich die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte.

Änderungen Umsatzsteuer:	2001 S	2002 €	2003 €
20% Normalsteuersatz:			
laut ursprünglichem Bescheid	835.002,80	54.340,48	30.859,71
laut UFS	<u>895.497,48</u>	<u>55.418,10</u>	<u>40.680,72</u>
ergibt Änderung	60.494,68	1.077,62	9.821,01
10% ermäßigter Steuersatz:			
laut ursprünglichem Bescheid	90.377,40	2.619,92	2.667,32

laut UFS	99.736,06	3.697,56	4.930,44
ergibt Änderung	9.358,66	1.077,64	2.263,12
Vorsteuern:			
laut ursprünglichem Bescheid	66.122,15	7.870,81	3.804,33
laut UFS	61.879,32	3.738,24	3.025,09
ergibt Änderung	-4.242,83	-4.132,57	-779,24

Änderungen Feststellung der Einkünfte

Gew.:	2001 S	2002 €	2003 €
laut ursprünglichem Bescheid	122.750,00	5.261,83	-18.043,23
laut UFS	245.434,09	8.731,33	-6.924,22
ergibt Änderung	122.684,09	3.469,50	11.119,01

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001 bis 2003 war daher als unbegründet abzuweisen.

3. Sachbescheide Umsatzsteuer 2001 bis 2004

und Feststellung der Einkünfte 2004

Aus oben Punkt 2 ergibt sich, dass der Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2004 sowie Feststellung der Einkünfte 2004 teilweise, nämlich in den Punkten Tz 4 Privatanteil Kfz einschließlich Vorsteuer Voyager und Tz 6 steuerfreier Umsatz La Palma, stattzugeben ist.

Umsatzsteuer:	2001 S	2002 €	2004 €
steuerbarer Umsatz laut Prüfer			43.468,77
Korrektur UFS steuerfreier Umsatz La Palma			-2.375,00
steuerbarer Umsatz laut UFS			41.093,77
20% Normalsteuersatz laut Prüfer			41.260,02
Korrektur UFS steuerfreier Umsatz La Palma			-2.375,00
20% Normalsteuersatz laut UFS			38.885,02
Vorsteuern laut Prüfer	59.536,49	3.695,63	
Korrektur UFS Voyager	2.342,83	42,61	
Vorsteuern laut UFS	61.879,32	3.738,24	

Feststellungsbescheid:	2004 €
Einkünfte Gew. laut Prüfer	-7.372,81
Korrektur UFS Privatanteil Kfz	-3.317,31
Korrektur UFS USt-Passivierung Umsatz La Palma	475,00
Einkünfte Gew. laut UFS	-10.215,12

Einkünfteverteilung:	2004 €
Korrektur UFS Privatanteil Kfz	-3.317,31
Korrektur UFS USt-Passivierung Umsatz La Palma	475,00
Korrekturen UFS gesamt	-2.842,31

Einkünfte Gew. laut Erklärung	-20.463,06
Änderung laut Prüfer Bericht Tz 7	13.090,25
Korrekturen UFS gesamt	<u>-2.842,31</u>
Einkünfte Gew. laut UFS	-10.215,12

Dipl. Ing. WW

laut Prüfer	-2.833,20
Korrektur UFS 20%	<u>-568,46</u>
laut UFS	-3.401,66

MW

laut Prüfer	-5.666,41
Korrektur UFS 40%	<u>-1.136,92</u>
laut UFS	-6.803,33

RW

laut Prüfer	2.543,41
Korrektur UFS 30%	<u>-852,69</u>
laut UFS	1.690,72

Mag. MaW

laut Prüfer	-1.416,61
Korrektur UFS 10%	<u>-284,23</u>
laut UFS	-1.700,84

Da, wie sich ebenfalls aus oben Punkt 2 ergibt, sämtliche Feststellungen der Prüfer betreffend das Jahr 2003 zutreffend sind, ist die Berufung Umsatzsteuer 2003 als unbegründet abzuweisen.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass Änderungen in Bescheiden betreffend Feststellung von Einkünften 2001 bis 2003 mangels Berufung gegen diese Bescheide nicht vorzunehmen waren.

4. Investitionszuwachsprämie 2002

Die Bw. machte im Jahr der Anschaffung 2002 eine Investitionszuwachsprämie für den Opel Zafira geltend.

Im Jahr 2002 konnte gemäß § 108e EStG 1988 in der damals geltenden Fassung eine Investitionszuwachsprämie für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geltend gemacht werden, wobei jedoch davon gemäß Abs. 2 dritter Teilstrich (ähnlich wie in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994) Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen ausgenommen waren.

Da gemäß dem bereits genannten Erkenntnis VwGH 24.9.2008, 2007/15/0161, der Opel Zafira wegen der eingeschränkten Beförderungskapazität für mitreisende Personen und Gepäck nicht den Kriterien eines Kleinbusses entspricht, ist dieses Fahrzeug als Personenkraft-

wagen zu beurteilen, für dessen Anschaffung gemäß § 108e Abs. 2 dritter Teilstrich EStG 1988 eine Investitionszuwachsprämie nicht zusteht.

Die Berufung betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 war daher abzuweisen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2004, Feststellung der Einkünfte 2004

Wien, am 4. Februar 2011