



GZ. RV/0946-L/05,

miterledigte RV/0709-L/06,
RV/0247-L/06
RV/0710-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Treml Steuerberatung KEG, 4160 Aigen-Schlägel, Mühlbergstraße 12 und Mag. Dagmar Hoppstädter, Rechtsanwältin, Birkenstraße 23, 4616 Weisskirchen, vom 19. Jänner 2005 und 23. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Mag. Johann Lehner, vom 21. Dezember 2004 und 9. Jänner 2006 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002, Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003, sowie Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

A) Die Berufung vom 19. Jänner 2005 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

B) Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 werden wie folgt abgeändert:

Einkommensteuer 1996 (Berechnung in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1.271.600
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.271.600
Einkommen		1.271.600
10 % für die ersten	50.000	5.000,00
22 % für die weiteren	100.000	22.000,00
32 % für die weiteren	150.000	48.000,00
42 % für die weiteren	400.000	168.000,00
50 % für die restlichen	571.600	285.800,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		528.800,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-8.840,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		519.960,00
<u>Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)</u>		<u>519.960,00</u>

Die Einkommensteuer für 1996 wird mit 37.786,97 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 1997 (Berechnung in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1.157.200
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.157.200
Einkommen		1.157.200
10 % für die ersten	50.000	5.000,00
22 % für die weiteren	100.000	22.000,00
32 % für die weiteren	150.000	48.000,00
42 % für die weiteren	400.000	168.000,00
50 % für die restlichen	457.200	228.600,00
Einkommensteuer laut Einkommensteuertarif		471.600,00
<u>Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)</u>		<u>471.600,00</u>

Die Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird mit 34.272,51 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 1998 (Berechnung in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1.452.000
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.452.000
Einkommen		1.452.000
10 % für die ersten	50.000	5.000,00
22 % für die weiteren	100.000	22.000,00
32 % für die weiteren	150.000	48.000,00
42 % für die weiteren	400.000	168.000,00
50 % für die restlichen	752.000	376.000,00
Einkommensteuer laut Einkommensteuertarif		619.000,00
<u>Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)</u>		<u>619.000,00</u>

Die Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird mit 44.984,48 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 1999 (Berechnung in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1.628.000
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.628.000
Einkommen		1.628.000
10 % für die ersten	50.000	5.000,00
22 % für die weiteren	100.000	22.000,00
32 % für die weiteren	150.000	48.000,00
42 % für die weiteren	400.000	168.000,00
50 % für die restlichen	928.000	464.000,00
Einkommensteuer laut Einkommensteuertarif		707.000,00
<u>Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)</u>		<u>707.000,00</u>

Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird mit 51.379,69 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 2000 (Berechnung in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1.377.200
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.377.200
Einkommen		1.377.200
0 % für die ersten	50.000	0,00
21 % für die weiteren	50.000	10.500,00
31 % für die weiteren	200.000	62.000,00
41 % für die weiteren	400.000	164.000,00
50 % für die restlichen	677.200	338.600,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		575.100,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-500,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		574.600,00
<u>Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)</u>		<u>574.600,00</u>

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird mit 41.757,81 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 2001 (Berechnung in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		1.058.200
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.058.200
Einkommen		1.058.200
0 % für die ersten	50.000	0,00
21 % für die weiteren	50.000	10.500,00
31 % für die weiteren	200.000	62.000,00
41 % für die weiteren	400.000	164.000,00
50 % für die restlichen	358.200	179.100,00
Einkommensteuer laut Einkommensteuertarif		415.600,00
<u>Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)</u>		<u>415.600,00</u>

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird mit 30.202,83 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 2002 (Berechnung in Euro):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	112.640,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	112.640,00
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
	0,00
Einkommen	112.640,00
0 % für die ersten	3.640,00
21 % für die weiteren	3.630,00
31 % für die weiteren	14.530,00
41 % für die weiteren	29.070,00
50 % für die restlichen	61.770,00
	30.885,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	48.070,30
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	48.070,30
Einkommensteuer	48.070,30
Festgesetzte Einkommensteuer	48.070,30

Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird mit 48.070,30 Euro festgesetzt.

Einkommensteuer 2003 (Berechnung in Euro):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	58.256,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	58.256,00
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
	0,00
Kirchenbeitrag	-75,00
Einkommen	58.181,00
0 % für die ersten	3.640,00
21 % für die weiteren	3.630,00
31 % für die weiteren	14.530,00
41 % für die weiteren	29.070,00
50 % für die restlichen	7.311,00
	3.655,50
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	20.840,80
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	20.840,80
Einkommensteuer	20.840,80
Festgesetzte Einkommensteuer	20.840,80

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird mit 20.840,80 Euro festgesetzt.

C) Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 werden wie folgt abgeändert:

Umsatzsteuer 1996 (Berechnung in ATS):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.204.166,67
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.204.166,67
Davon sind zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 1.204.166,67 Umsatzsteuer 240.833,33
Summe Umsatzsteuer	240.833,33

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO) 240.833,00

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird mit 17.502,02 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 1997 (Berechnung in ATS):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.095.833,34
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.095.833,34
Davon sind zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 1.095.833,34 Umsatzsteuer 219.166,67
Summe Umsatzsteuer	219.166,67

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO) 219.167,00

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird mit 15.927,49 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 1998 (Berechnung in ATS):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.375.000,00
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.375.000,00
Davon sind zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 1.375.000,00 Umsatzsteuer 275.000,00
Summe Umsatzsteuer	275.000,00

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO) 275.000,00

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wird mit 19.985,03 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 1999 (Berechnung in ATS):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.541.666,67
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.541.666,67
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	1.541.666,67	308.333,33
Summe Umsatzsteuer		308.333,33

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	308.333,00
---	-------------------

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird mit 22.407,43 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 2000 (Berechnung in ATS):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.304.166,67
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.304.166,67
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	1.304.166,67	260.833,33
Summe Umsatzsteuer		260.833,33

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	260.833,00
---	-------------------

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird mit 18.955,47 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 2001 (Berechnung in ATS):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	1.002.083,34
--	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1.002.083,34
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	1.002.083,34	200.416,67
Summe Umsatzsteuer		200.416,67

Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	200.417,00
---	-------------------

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird mit 14.564,87 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 2002 (Berechnung in Euro):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	106.666,67	
Summe	106.666,67	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	106.666,67	
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	106.666,67	21.333,33
Summe Umsatzsteuer		21.333,33
Gesamtbetrag der Vorsteuern		0,00
Zahllast		21.333,33

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird mit 21.333,33 Euro festgesetzt.

Umsatzsteuer 2003 (Berechnung in Euro):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	55.166,67	
Summe	55.166,67	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	55.166,67	
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	55.166,67	11.033,33
Summe Umsatzsteuer		11.033,33
Gesamtbetrag der Vorsteuern		0,00
Zahllast		11.033,33

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird mit 11.033,33 Euro festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Übersicht:

1. Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz:

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

1.1.1. Feststellungen der Betriebsprüfung zur Tätigkeit als Chiropraktiker:

1.1.1.1. Schätzung des Finanzamtes

1.1.2. Auslandsaktivitäten des Bw.

1.1.3. Von der Betriebsprüfung festgestellte Geldtransaktionen:

1.1.3.1. Bareinzahlungen auf das Konto der Hausbank, Kto.Nr.:

1.1.3.2. Transferierung von Barvermögen nach Liechtenstein:

1.1.4. Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung zu den Auslandsaktivitäten des Bw.:

1.2. Angefochtene Bescheide:

1.2.1. Veranlagungsjahr 1996

1.2.2. Veranlagungsjahr 1997

1.2.3. Veranlagungsjahr 1998

- 1.2.4. Veranlagungsjahr 1999
- 1.2.5. Veranlagungsjahr 2000
- 1.2.6. Veranlagungsjahr 2001
- 1.2.7. Veranlagungsjahr 2002
- 1.2.8. Veranlagungsjahr 2003
- 1.3. Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz
 - 1.3.1. Berufung vom 19. Jänner 2005:
 - 1.3.2. Ergänzung der Berufung vom 21. Jänner 2005:
 - 1.3.3. Mängelbehebungsverfahren durch das Finanzamt:
 - 1.3.3.1. Mängelbehebungsbescheid vom 2. Februar 2005:
 - 1.3.3.2. Stellungnahme vom 11. Februar 2005:
 - 1.3.3.2.1. Zur Tätigkeit als Chiropraktiker:
 - 1.3.3.2.2. Zur Tätigkeit als Vermittler:
 - 1.3.3.3. Stellungnahme vom 29. März 2005:
 - 1.3.4. Berufung vom 23. Jänner 2006:
- 2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat**
 - 2.1. Mängelbehebungsverfahren
 - 2.1.1. Mängelbehebungsbescheide vom 21. Juli 2006:
 - 2.1.2. Mängelbehebung vom 2. August 2006:
 - 2.2. Erörterungstermin am 17. September 2009
 - 2.2.1. Zur Tätigkeit als Chiropraktiker
 - 2.2.1.1. Zum Beginn und Ende der Tätigkeit:
 - 2.2.1.2. Zu den Aufzeichnungen betreffend die Tätigkeit als Chiropraktiker:
 - 2.2.1.3. Zu den Observationen des Finanzamtes:
 - 2.2.2. Zur Tätigkeit für Y. , V. AG:
 - 2.2.3. Zur Pt Anstalt, FL-9490 Vaduz, A:
 - 2.2.3.1. Pt Anstalt als Domizilgesellschaft:
 - 2.2.3.2. Zur Stellung des Bw. als (Mit-) Gesellschafter der Pt Anstalt:
 - 2.2.3.2.1. anonymer Vertrag über den Kauf einer Gesellschaft (3-seitig):
 - 2.2.3.2.3. Die Abrechnung über den Kaufpreis von der Jc. Treuhandunternehmen, FL aus dem Jahr 1996 (datiert 5.3.1996) an der Pt Anstalt:
 - 2.2.3.2.4. Quittungen iVm. Einzahlungen auf das Geschäftskonto der Pt Anstalt:
 - 2.2.3.2.5. Zahlreicher Schriftverkehr der Pt Anstalt aus den Jahren 1996 -2003:
 - 2.2.3.2.6. Zum Schriftverkehr mit Fb & Partner Consulting 97/98:
 - 2.2.3.2.7. Zu den Eigentumsverhältnisse an der P Kreditanstalt (1996 bis 2003):
 - 2.2.4. Zu den laut Betriebsprüfung ungeklärten Vermögensflüssen:
 - 2.2.4.1. Zahlung des Bw. vom 5. März 1996 in Höhe von 110.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der Pt Anstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz) eingezahlt:
 - 2.2.4.2. Zur Zahlung des Bw. vom 5. 3. 1996 in 380.000 ATS (43.500 SFR) an die Jc. (Vaduz):
 - 2.2.4.3. Darlehen des Bw. an die Fa. P. Kreditanstalt, Vaduz vom 5. März 1996 in Höhe von 2.400.000,00 ATS eingeräumt.
 - 2.2.4.4. Zur Zahlung des Bw. vom 26. 1. 1998 in Höhe von 1.065.000,00 ATS und DEM 5000 auf das Geschäftskonto der Petro Kreditanstalt:
 - 2.2.4.5. Zur Zahlung des Bw. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000 ATS auf das Geschäftskonto der P Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz):
 - 2.2.4.6. Zur Bareinzahlung vom 5. Mai 1999 i.H.v. ATS 800.000,00 auf das Konto des Bw. (Kto.Nr. bei der Hausbank)
 - 2.2.4.7. Zur Bareinzahlung vom 1. Juni 1999 i.H.v. ATS 400.000,00 auf das Konto des Bw. (Kto.Nr. bei der Hausbank)
 - 2.2.4.8. Zur Bareinzahlung vom 21. September 1999 i.H.v. ATS 60.000,00 auf das Konto

des Bw. (Kto.Nr. bei der Hausbank)

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

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

2.2.5. Zu den Geschäften mit russischen Geschäftspartnern:

2.2.6. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

2.2.6.1. Schätzungsverpflichtung

2.2.6.2. Zur Wahl der Schätzungsmethode

2.3. Stellungnahme des Finanzamtes:

2.4. Stellungnahmen des Berufungswerbers:

2.4.1. Stellungnahme vom 29. September 2009:

2.4.1.1. Vollmachtsbekanntgabe:

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

2.4.1.2.1. Zur Niederschrift

2.4.1.2.2. Zu Aufzeichnungen "im Vorhinein"

2.4.1.2.3. Beweisanträge:

2.4.2. Stellungnahme vom 1. Oktober 2009:

3. Über die Berufungen wurde erwogen:

3.1. Zu den Beweisanträgen des Bw. und zu den Einwendungen gemäß § 87 BAO:

3.1.1. Zur beantragten ergänzenden Einvernahme des Berufungswerbers:

3.1.2. Zur Zeugeneinvernahme des Herrn Dr. med. Erich ES

3.1.3. Zur Zeugeneinvernahme des Herrn George KY

3.1.4. Zur Zeugeneinvernahme des Herrn Dipl.-Kfm. Gilbert Fb,

3.1.5. Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens

3.1.6. Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens

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

3.1.8. Beischaffung des Aktes Gz 4 St 24/04 w der Staatsanwaltschaft Wels

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

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

3.1.11. Einsichtnahme in den unter einem vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris. NM vom 14.10.2008

3.1.12. Einsichtnahme in die bereits vorliegenden Röntgenbilder

3.1.13. Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge. etc.

3.1.14. Einsichtnahme in Bankunterlagen

3.1.15. Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapierdepots Nr. x

3.1.16. Einsichtnahme in die noch vorzulegenden Aufstellungen/Belege der Hausbank

3.1.17. Einsichtnahme in einen Medienbericht vom 3. 8. 2007 (Begnadigung durch Präs. N), in welchem der Bw. namentlich erwähnt wurde

3.1.18. Einsichtnahme in die im Zuge des Erörterungsgespräches am 17. September 2009 vorgelegten in cyrilisch abgefasste Schriftstücken

3.1.19. Zu den Einwendungen gemäß § 87 BAO:

3.2. Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

3.2.1. Tätigkeit des Bw. als Chiropraktiker

3.2.1.1. Zu den Aufzeichnungen des Bw.

3.2.1.2. Mangelhafte Aufzeichnungen als Wiederaufnahmsgrund hinsichtlich der

Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002:

3.2.1.3. Zur Schätzungspflicht in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker

3.2.1.4. Zur Schätzungsmethode in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker

3.2.1.4.1. Zum behaupteten Vermögenszuwachs vor 1996

3.2.1.4.2. Zur behaupteten treuhändigen Verwaltung von Barmitteln von russischen Geschäftspartnern

3.2.1.4.3. Zu den Einkünften aus der Vermittlertätigkeit und als Chiropraktiker

3.2.1.4.4. Zu den Geldtransferierungen des Bw. an die liechtensteinische P.

Kreditanstalt, Vaduz, A

3.2.1.4.4.1. P. Kreditanstalt als Domizilgesellschaft:

3.2.1.4.4.2. Beurteilung der Geldtransferierungen an die Fa. P. Kreditanstalt

3.2.1.4.4.3. Zu den Zahlungen und Darlehen des Bw. vom 5. März 1996:

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

3.2.1.4.4.5. Zur Zahlung des Bw. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der P Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz):

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

3.2.1.4.5. Aufgefundenes Bargeld und Wertpapierankäufe:

3.2.1.4.5.1. Zu dem am 27. Oktober 2003 beim Bw. im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld in Höhe von 167.200 € und 380 USD:

3.2.1.4.5.2. Zu den Bareinzahlungen des Bw. auf Kto.Nr. bei der Hausbank:

3.2.1.4.5.3. Ankauf von Wertpapieren im Jahr 2000 im Wert von € 24.268,96:

3.2.1.4.6. Nicht entdeckte Vermögenszuflüsse:

3.2.1.4.7. Betriebsausgaben

3.2.1.5. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

3.2.1.5.1. Für das Jahr 1996

3.2.1.5.2. Für das Jahr 1997

3.2.1.5.3. Für das Jahr 1998

3.2.1.5.4. Für das Jahr 1999

3.2.1.5.5. Für das Jahr 2000

3.2.1.5.6. Für das Jahr 2001

3.2.1.5.7. Für das Jahr 2002

3.2.1.5.8. Für das Jahr 2003

3.3. Einkommensteuer

3.3.1. Einkunftsart

3.3.2. Berechnung der Einkommensteuer

3.4. Umsatzsteuer

3.4.1. Steuerbefreiungen und Steuersatz

3.4.2. Vorsteuerabzug

3.4.3. Berechnung der Umsatzsteuer

3.5. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat:

1. Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz:

Im Zuge der stattgefunden Betriebsprüfung ist ein umfangreicher Schriftverkehr geführt worden. Für das gegenständliche Verfahren sind lediglich die streitgegenständlichen

Feststellungen der Betriebsprüfung maßgeblich. Eine Wiedergabe des gesamten Schriftverkehrs erübrigt sich daher.

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

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

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

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

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

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

1.1.1. Feststellungen der Betriebsprüfung zur Tätigkeit als Chiropraktiker:

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

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

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

Im Zuge der Vernehmung des Verdächtigen am 27. 10. 2003 sei dieser teilweise geständig gewesen und hätte angegeben, dass er nicht ausschließen könne, nicht die gesamten Einkünfte in seine Steuererklärung aufgenommen zu haben. Dabei dürfte es sich aber im einkommensstärksten Jahr 2002 lediglich um eine Gesamtsumme in Höhe von ATS 50.000,00 handeln, in den Vorjahren dürfte es sich um wesentlich geringere "Schwarzumsätze" handeln. Der Bw. hätte weiters zu Protokoll gegeben, dass er keine Ausgaben (wie z.B. Miete, Fahrtkosten, Betriebskosten) in Abzug brachte aber im Gegenzug dafür in etwa diesen Betrag "schwarz" vereinnahmte.

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

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

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

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Dezember 2004 wurde festgehalten, es könne nicht erhoben werden, ob sich alle Personen einer Behandlung unterzogen haben, die die Praxis des Bw. besucht hätten und welcher Behandlung (Erstbehandlung, weitere Behandlung oder lediglich Einrichten von Halswirbeln, für das nichts bezahlt wird) sie sich unterzogen hätten, da der Bw. in seinen Aufzeichnungen lediglich den Nachnamen angeführt hätte. Eine Kundenkartei mit vollem Namen und Adresse sei vom Bw. nicht geführt worden. Erhebungen der Finanzbehörde hätten ergeben, dass beispielsweise am 28. 3. 2002 in der Zeit von 13.15 Uhr bis 15.15 Uhr 13 Personen das Haus des Bw. betreten hätten. Auch wenn hier von der steuerlichen Vertretung entgegengehalten wird, dass sich nicht alle Personen einer Behandlung unterzogen haben müssen und dies von der Finanzbehörde nicht überprüft wurde, so stehe jedenfalls mit Sicherheit fest, dass vom Bw. nicht einmal die Behandlung einer einzigen Person erklärt wurde, da sich in der handschriftlichen Aufzeichnung des Bw., die der Erklärung beigelegt wurde, kein einziger Patientenne, sondern lediglich der Vermerk „Karwoche“ aufscheine. Dazu könne erwähnt werden, dass von der Finanzbehörde gemäß den Aufzeichnungen des Bw. für jedes Jahr (sobald diese Eintragung im Kalender stattgefunden hat) die Karwoche berücksichtigt bzw. bei der Berechnung außer Ansatz gelassen wurde und somit dem Abgabepflichtigen entgegengekommen worden ist, obwohl offensichtlich sei, dass der Bw. auch in dieser Woche chiropraktische Behandlungen durchgeführt hätte.

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

1.1.1.1. Schätzung des Finanzamtes

Folgende Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wurde durchgeführt:

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1996

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

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

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

Dies ergäbe folgenden Jahresumsatz — neu berechnet:

5 Behandlungen je Stunde à ATS 400,00 x 8 Stunden = ATS 16.000,00 je Arbeitstag x 2 Arbeitstage p. Woche x 47 Arbeitswochen (lt. eigenen Aufschreibungen) ergäbe einen Jahresumsatz von ATS 1.504.000,00
abzüglich 12 % Betriebsausgaben ATS 180.480,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1.323.520,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 165.400,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1997

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

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

Ergibt folgenden Jahresumsatz — neu berechnet:

45 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1.440.000,00
abzüglich 12 % Betriebsausgaben ATS 172.800,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP ATS 1.267.200,00

Einkünfte lt. Erklärung ATS 186.950,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1998

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

Ergibt folgenden Jahresumsatz — neu berechnet:

48 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1.536.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 184.320,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit Lt. BP ATS 1.351.680,00

Einkünfte Lt. Erklärung ATS 153.325,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 1999

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

Ergibt folgenden Jahresumsatz — neu berechnet:

45 Arbeitswochen x 2 Arbeitstage je 8 Stunden x 5 Behandlungen je Stunde ergibt einen Jahresumsatz von ATS 1.440.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 172.800,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit Lt. BP ATS 1.267.200,00

Einkünfte Lt. Erklärung ATS 141.331,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2000

Lt. den handschriftlichen Aufzeichnungen seien im Jahre 2000 pro Behandlung ATS 500,00 verrechnet worden. Eingetragen als Leerzeiten seien worden: 5 Wochen Urlaub + 1 Woche krank, ergibt 46 Arbeitswochen. Ein Behandlungstag wird mit 8 Stunden berechnet (9 Stunden abzüglich 1 Stunde Mittagspause), wobei in einer Stunde 5 Behandlungen angenommen werden. In einer Woche werden Lt. Aufzeichnungen an 2 Tagen Behandlungen durchgeführt.

Ergibt folgenden Jahresumsatz — neu berechnet:

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

- 12 % Betriebsausgaben ATS 220.800,00

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

Einkünfte lt. Erklärung ATS 130.700,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2001

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

Jahresumsatz von ATS 1,840.000,00

- 12 % Betriebsausgaben ATS 220.800,00

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

Einkünfte lt. Erklärung ATS 179.966,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2002

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

Jahresumsatz von € 162.000,00

- 12 % Betriebsausgaben € 19.440,00

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP € 142.560,00

Einkünfte lt. Erklärung € 14.530,00

Einnahmen aus chiropraktischer Tätigkeit 2003

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

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

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

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

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

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

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

Für 2002 ergebe sich Folgendes (Darstellung in Euro)

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

1.1.2. Auslandsaktivitäten des Bw.

Im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchung beim Bw. seien Unterlagen über eine liechtensteinische Firma P. KREDITANSTALT in Vaduz und eine russische Firma T. 2 in St. P gefunden worden. Befragt zu diesen Unterlagen hätte der Bw. im Zuge der Erstvernehmung angegeben, dass die russische Firma T. 2 im Busunternehmensbereich tätig ist. George Y. benötige für sein Busunternehmen T. 2 laufend Autobusse. Da dem Bw. bekannt sei, dass die V. AG in Österreich die ausgemusterten Busse zum Verkauf anbietet, seien von ihm solche Angebote eingeholt und an Y. weitergeleitet worden. Bei Angebotsannahme des Y. seien vom Bw. die nötigen Formalitäten erledigt und an ihn die Ankaufssumme in bar ausgehändigt worden. Diese Barbeträge seien dann von ihm aufbewahrt und nach Kaufabschluss an die V. AG mittels Postanweisung einbezahlt worden. Die Rechnungslegung sei von der V. AG an die russischen Abnehmer erfolgt. In weiterer Folge sei eine zweite Rechnung von der liechtensteinischen Firma P. KREDITANSTALT an die russischen Auftraggeber gelegt worden, wobei dann in weiterer Folge ein Leasinggeschäft für diese Lieferung erfolge. Der Bw. selbst hätte mit diesen Firmen nur insoweit zu tun, als er als Vermittler zwischen diesen Firmen und

der V. AG tätig gewesen sei. Im Zuge dieser Tätigkeit seien ihm lediglich die entstandenen Kosten (Flug, Hotel, etc.) ersetzt worden, Provision habe er für diese Geschäfte nie erhalten. Das im Zuge der Hausdurchsuchung im Tresor vorgefundene und beschlagnahmte Bargeld in Höhe von € 167.000,00 stamme aus einem weiteren Geschäft dieser Art, das jedoch gerade in Ausarbeitung war.

1.1.3. Von der Betriebsprüfung festgestellte Geldtransaktionen:

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

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

1.1.3.1. Bareinzahlungen auf das Konto der Hausbank, Kto.Nr.:

<i>Geldtransaktion</i>	<i>Niederschriftliche Stellungnahme des Bw.</i>
Bareinzahlung am 05.05.1999 i.H.v. ATS 800.000,00 auf das Kto.Nr. bei der Hausbank	27. 11. 2003: Hierbei dürfte es sich um die Auflösung von anonymen Wertpapieren handeln.
Bareinzahlung am 01. 06. 1999 i.H.v, ATS 400.000,00 auf das Kto.Nr. bei der Hausbank	27. 11. 2003: Auch hier dürfte es sich ebenfalls um die Auflösung von anonymen Wertpapieren handeln. Bei Bareinzahlungen in der Höhe ab ATS 200.000,00 dürfte es sich ausschließlich um die Auflösung von solchen anonymen Wertpapieren handeln.

<p>Bareinzahlung am 21.09.1999 i.H.v. ATS 60.000,00 auf das Kto.Nr. bei der Hausbank</p>	<p>27. 11. 2003: Es könnte durchaus sein, dass sich dieser Betrag aus Einnahmen meiner Tätigkeit als Chiropraktiker zusammensetzt. Auch bei den Beträgen unterhalb dieser Höhe wird es sich mit hoher Wahrscheinlichkeit um Umsätze aus dieser Tätigkeit handeln.</p>
--	---

1.1.3.2. Transferierung von Barvermögen nach Liechtenstein:

Dem Bw. wurden im Zuge der Einvernahme am 5. Februar 2004 Quittungen der Jc. Treuhand vom 5. 3.1996 vorgehalten, wonach bestätigt werde, dass der Bw. in bar SFR 43.500,00 bzw. ATS 110.000,00 mit dem Verwendungszweck Kaufpreis P KREDIT Anstalt bzw. Kapitalerhöhung und sonstige Abgaben einbezahlt hat. Weiters wurden Quittungen, datiert mit 26. 1. 1998, 6. 5. 1998 und 25. 7. 2001, über die Beträge ATS 1,065.000,-00 bzw. DM 5.000,00, ATS 1,4 Mio. und ATS 420.000,00 im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefunden.

Dazu führte der Bw. aus:

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

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

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

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

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

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

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

1.1.4. Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung zu den Auslandsaktivitäten des Bw.:

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

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

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

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

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

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

Im Betriebsprüfungsverfahren sei wiederholt behauptet worden, dass an der ausländischen Domizilgesellschaft (P. KREDIT Anstalt) andere Eigentumsverhältnisse bestehen und dass die Eigentümer Ausländer seien. Diese Behauptung sei bis dato durch keinerlei geeignete Beweise untermauert worden, sodass diese von der Betriebsprüfung als reine Zeckbehauptungen angesehen wurden. Für die Betriebsprüfung stehe daher mit nahezu an Sicherheit grenzender Gewissheit fest, dass die über diese liechtenstein'sche Gesellschaft abgewickelten Geschäfte Herrn K. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen sind. Dass die diversen Dispositionen von den eingesetzten Treuhändern vorgenommen wurden bzw. von diesen ratifiziert wurden, vermag an der Beurteilung nichts zu ändern, da diese Personen eben nur Treuhänder sind und, wie es den Erfahrungen des täglichen Lebens und der Betriebsprüfung entspricht, in ihren Entscheidungen an die Weisungen ihrer Treugeber (zumindest im Innenverhältnis) zwingend gebunden seien. Die Betriebsprüfung gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Weisungen an die Treuhänder von Hrn. K. ergingen.

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

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

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

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

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

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

1.2. Angefochtene Bescheide:

1.2.1. Veranlagungsjahr 1996

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

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

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

1.2.2. Veranlagungsjahr 1997

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

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

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

1.2.3. Veranlagungsjahr 1998

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

Mit dem als „Einkommensteuerbescheid 1998“ bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2004 wurde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des mit Bescheid vom 16. April 1999 abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1998 verfügt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

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

1.2.4. Veranlagungsjahr 1999

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

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

Mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. Dezember 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit 52.804,08 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der

abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

1.2.5. Veranlagungsjahr 2000

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

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

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

1.2.6. Veranlagungsjahr 2001

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

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

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

1.2.7. Veranlagungsjahr 2002

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

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

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

1.2.8. Veranlagungsjahr 2003

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

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

*„Der Gewinn wurde wie folgt ermittelt:
Umsätze lt. Niederschrift v. 2.12.2004 € 141.000,--
GSVG Beiträge € 4.399,--
12 % Betriebsausgabenpauschale € 16.920,--
Gewinn € 119.681,--“*

1.3. Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

1.3.1. Berufung vom 19. Jänner 2005:

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

1.3.2. Ergänzung der Berufung vom 21. Jänner 2005:

In der Berufungsergänzung vom 21. Jänner 2005 wurde die Berufung noch auf Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen vom 14. Jänner 2005 erweitert. Es wurde noch festgestellt, dass die Bescheide zur Gänze angefochten werden und damit eine ersatzlose

Aufhebung erreicht werden soll. Es wurde auch noch beantragt, dass gemäß § 284 BAO eine mündliche Verhandlung durchgeführt wird und über das Berufungsbegehren durch den gesamten Senat entschieden werden soll.

1.3.3. Mängelbehebungsverfahren durch das Finanzamt:

1.3.3.1. Mängelbehebungsbescheid vom 2. Februar 2005:

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

1.3.3.2. Stellungnahme vom 11. Februar 2005:

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

1.3.3.2.1. Zur Tätigkeit als Chiropraktiker:

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

Frau K. hat für Herrn Egon K. ein Mittagessen zubereitet, das sie beide dann miteinander gegessen haben. Wenn das Mittagessen vorbei war und der erste Termin eingetragen war, dann hat Herr K. zu arbeiten begonnen. Der erste Termin war um 14 Uhr, es konnte jedoch auch schon einmal vorkommen, dass Schmerzpatienten vorher um 13.30 Uhr gekommen sind. Die Ordinationszeit endete spätestens um 17 Uhr, da Frau K. ihr Wohnzimmer wieder als privaten Bereich nutzen wollte. Das Wohnzimmer war nämlich auch gleichzeitig das Schlafzimmer, da Frau K. nicht mehr in den 1. Stock gehen konnte oder wollte. Das waren in der Regel ca. 3 Stunden Ordination. Frau K. hat, wenn sich die Termine gehäuft haben, halbstündige Termine vergeben. Für diese Vorgangsweise und die Handhabung der Terminvereinbarung gibt es genügend Zeugen. Am 10.2.2000 musste Herr K. seine Mutter in ein Pflegeheim geben, da sich ihr Zustand wesentlich verschlechtert hat. Sie ist dann am 25.2.2001 gestorben. Ab diesem Zeitpunkt gab es keine telefonischen Termine mehr, da Herr K. das Telefon nicht bediente um nicht bei der heiklen Arbeit gestört zu sein. Die Patienten sind daher nach Neubau gekommen und haben sich zwischen zwei Behandlungen einen Termin geben lassen. Um noch am selben Tag behandelt zu werden, sind speziell auswärtige Patienten sehr bald gekommen. Mit den Patienten wurden Termine für den laufenden Tag bzw. auch eventuell für den nächsten Tag vereinbart. Nach Erhalt des Termines sind sie teilweise wieder weggefahren und zur vereinbarten Zeit wieder gekommen. Da die Patienten immer früher gekommen sind, hat Herr K. im Oktober 2002 (Anlage 1) das Schild mit den Behandlungszeiten angemacht.

In diesem Rahmen konnte nicht sehr viel Umsatz getätigt werden. Außerdem muss beachtet werden, dass Herr K. diesen Berufszeit, der in Österreich eigentlich nicht bekannt war, erst aufbauen musste und die Patienten zu diesem Zeitpunkt und auch lange danach, sicher nicht in Scharen in seine Ordination strömten. Solange Frau K. die Termine machte und

Aufzeichnungen führte, waren diese Aufzeichnungen zu diesem Zeitpunkt korrekt und wurden daher auch in den Erklärungen verarbeitet. Da die Mutter mit Februar 2000 in das Pflegeheim gekommen ist, konnte sie keine Aufzeichnungen mehr führen. Diese Aufzeichnungen wurden nun von Herrn K. selbst geführt. Leider kann Herr K. nicht mehr sagen, ob die Aufzeichnungen über seinen Umsatz damals exakt waren. Dies wurde bei der Einvernahme von Herrn K. bestätigt, wobei seines Erachtens es sich lediglich um einen Umsatz von ATS 50.000,-- im Jahr 2002 handeln kann.

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

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

Herr K. hat eine Deformation der Wirbelsäule und einen ausgeprägten Bandscheibenschaden. Dies hat Herr Dr. NM in einem orthopädischen Befund aufgrund der Untersuchung des Herrn Dr. H. eindeutig festgestellt (Anlage 2a, 2b). Es wird darin festgehalten, dass Herr K. nur kurze Zeit anstrengende Arbeit im Rahmen der Chiropraxis verrichten kann, da es sonst bis zu Lähmungsgefühlen in den Beinen kommen kann. Die Lendenwirbeldeformation resultiert aus einem Unfall beim Bundesheer. Herr K. war bei den Fallschirmspringern. Am 21. 9. 1966 haben sich beim Absprung die Leinen verwickelt und er hatte dadurch eine äußerst harte Landung. Dies ist auch im Soldbuch (Anlage 3) vermerkt. Aus diesem Grund wurden auch nur halbstündige Termine vereinbart. Aus den oben genannten Gründen konnte Herr K. nicht 5 Patienten/Stunde behandeln. Auch ohne Wirbelsäulenprobleme wäre diese Anzahl körperlich nicht zu schaffen. Die Chiropraktik beschäftigt sich mit dem Einrichten der Wirbelsäule bzw. damit Nervenwurzeln im Bereich der Wirbelsäule freizulegen. Dies ist eine Tätigkeit, die sehr gefühlvoll ausgeführt werden muss, da es sonst zu einer Gefährdung des Patienten kommt. Außerdem würden sich Patienten sicherlich beschweren, wenn diese Behandlung lediglich ein paar Minuten dauern würde und dafür ein Betrag von ATS 350,-- bis ATS 500,-- verlangt wird.

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

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

Weiters konnte in vielen Fällen festgestellt werden, dass mehrere Personen mit dem Patienten mitkamen, da diese dann einen Besuch in Linz mit verschiedenen Aktivitäten verbunden haben. Weiters nehmen viele Patienten zur Unterstützung Freunde und Bekannte mit, Kinder sind mit Eltern oder Großeltern in Begleitung unterwegs. Viele Personen haben Beschwerden, die sie unsicher machen, weshalb sie eine Begleitperson zur Unterstützung mitnehmen. Weiters gibt es Personen die lediglich vorbeikommen, um die Halswirbeln einrichten zu lassen. Dies wird von Herrn K. zwischen den einzelnen Patienten sofort durchgeführt, was ebenfalls einer gewissen Zeit bedarf und Herr K. verlangt für diesen Dienst kein Entgelt. Alleine die Vorbereitung und Beendigung der normalen Behandlung dauert länger als 10 Minuten.

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

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

Die Betriebsausgaben wurden nicht aufgezeichnet und daher von einem sehr geringen Umfang angesetzt (Sozialversicherung). Der Prozentsatz, den die Betriebsprüfung zugesteht, ist zu niedrig, da die bereits bezahlte Sozialversicherung rund 10 % des Umsatzes ausmacht. In den Jahren 1999 — 2002 wurden Reparaturen durchgeführt. Dies ist bei einem Lokalaugenschein sofort ersichtlich. Da Herr K. keine Belege abgesetzt hat, wurden auch diese Belege nicht aufgehoben. Dieser Betrag muss wie die Einnahmen von Seiten der Finanzverwaltung, geschätzt werden. Folgende Reparaturen wurden durchgeführt: Heizung, WC-Anlage, 2 Vorräume, Wartezimmer, Behandlungszimmer, Aufenthaltsraum für Herrn K., Außenstiege incl. Überdachung, Parkplatzbefestigung, elektrisches Parkplatztor. Diese Kosten wurden von unserer Seite sehr niedrig geschätzt und werden mit ATS 800.000,00 veranschlagt. Diese Kosten müssen in den Jahren 1999 — 2002 in Abzug gebracht werden. Es ändert sich daher in den Jahren 1999 — 2002 die Gewinnfeststellung nach unten und nicht nach oben.

Unter dem Eindruck der Einvernahme und der vorgelegten Protokolle wollten alle Beteiligten eine Einigung erzielen und so wurde von unserer Seite ein Kompromissvorschlag ausgearbeitet. Der Vorschlag wurde von Seiten der Finanzverwaltung nicht angenommen und

von unserer Seite nach exakter Durchrechnung zurückgezogen. Die dort angeführten Gewinne stimmen in keiner Weise mit den tatsächlichen Verhältnissen überein, so wie wir sie hier angeführt haben.

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

1.3.3.2.2. Zur Tätigkeit als Vermittler:

„Herr K. hat neben seiner Tätigkeit als Chiropraktiker Vermittlungen für ein russisches Unternehmen durchgeführt. Das Unternehmen Taxi 2 von Petersburg hat in diesen Jahren alte Linienbusse der Post und anderer Fuhrunternehmen in Österreich und in Deutschland gekauft.

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

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

Der Kauf der Busse wurde folgendermaßen abgewickelt:

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

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

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

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

Gewerbliche Einkünfte liegen nur vor, wenn eine Betätigung selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird. In unserem Fall liegt die Gewinnerzielungsabsicht deshalb nicht vor, weil Herr K. niemals beabsichtigt hat, aus seiner Vermittlungstätigkeit von Bussen einen Gewinn zu erzielen. Es ist ihm ausschließlich darum gegangen, für den Fall des Inkrafttretens des Schengenabkommens (in der zunächst geplanten Version) einer Auslieferung an Italien (wegen seiner Südtirolaktivitäten) zu entgehen. Es musste also dafür vorgesorgt werden, dass Herr K. in einem Land eine Aufenthaltsbewilligung bekommen würde, aus dem keine Auslieferung in ein EU-Land (insbesondere Italien) drohte. Die Wahl eines möglichen Exillandes fiel auf Russland. Die Bedingungen für eine Aufenthaltsbewilligung in Russland sind allerdings so, dass sie nur denjenigen Personen zusteht, die für Russland gewisse Verdienste erbracht haben. Da Autobusse in Russland dringend benötigt wurden und in Österreich von der Post Autobusse ständig ausgemustert wurden, kam Herr K. auf die Idee, diese Autobusse nach Russland zu vermitteln. Motiv dafür war ausschließlich, dass er nach Inkrafttreten des Schengenabkommens eine Auslieferung an Italien dadurch verhindern wollte, indem er die für diesen Fall zugesicherte Aufenthaltsbewilligung in Russland annehmen würde. Gegenleistung für die Vermittlungstätigkeit von Postbussen des Herrn K. war also ausschließlich die Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung. Diese Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung stellt aber keinen geldwerten Vorteil dar, sondern einen ideellen Vorteil der Freiheit im Vergleich zu einem Gefängnisaufenthalt in Italien (für ein in Österreich nicht strafbares Delikt wegen Südtirolaktivitäten in den Sechziger Jahren). Dass schlussendlich die Auslieferung von Südtirolaktivisten im letzten Moment durch „Entschärfung des Schengenabkommens“ doch noch verhindert wurde, konnte Herr K. zum Zeitpunkt der Aufnahme der Vermittlungstätigkeit von Postbussen nicht wissen und sich schon gar nicht darauf verlassen. Er musste also die ihm gegebene Chance der Verhinderung der Auslieferung an Italien unbedingt nutzen. Es wurde der Finanzverwaltung ein Schreiben vorgelegt, in dem die Firma Taxi 2 bestätigt, dass es zu keiner Provisionszahlung gekommen ist (Anlage 5a, 5b). Dieses Schreiben wurde vom Generaldirektor mit Rundsiegel unterzeichnet. Die Finanzverwaltung hat dieses Schreiben als Gefälligkeitsbestätigung abgetan.

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

qualifizieren. Sie sind steuerlich unbeachtlich. Auch für die Vorfinanzierung der Autobusse waren für Herrn K. ausschließlich die gleichen Motive maßgebend wie für seine Vermittlungsleistungen. Auch diese Vorfinanzierung ist steuerlich als unbeachtlicher Gefälligkeitsdienst zu werten.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde von der Finanzverwaltung behauptet, dass die Liechtensteinsche Anstalt Pt dem Herrn K. gehört. Die Firma Pt ist eine Anstalt mit Inhaberpapier. Herr K. weiß nicht, wer dieses Papier besitzt, hat der Finanzverwaltung gegenüber nur die Vermutung geäußert, dass es Herrn Y. gehören könnte. Diese Aussage wurde ihm sehr negativ angekreidet. Es wurde aufgrund dieser Vermutung von der österreichischen Behörde über Interpol gegen Herrn Y. und Herrn K. in Bezug auf Geldwäsche ermittelt. Das hat sehr große Verärgerung in Russland nach sich gezogen. Die Konsequenz daraus ist, dass keine Busse in Österreich mehr gekauft werden. Das Verfahren selbst wurde übrigens wegen Erfolglosigkeit eingestellt (Anlage 6). Repräsentant der Past war Herr Gilbert Fb. Diesbezüglich liegen Unterlagen in den beschlagnahmten Akten bei der Finanzverwaltung auf. Herr Fb hat mit der Bank G einen Kreditvertrag ausgehandelt mit einem Zinssatz von 18 %. Garantie übernahm die Past. Herr Fb hat die Konten der Firma Pt geplündert und musste deshalb die Geschäftsanteile zurücklegen (Unterlagen bei Finanzbehörde). Der Zinssatz selbst ist auch nicht zur Anwendung gekommen, da der Finanzpartner bei der Bank G entlassen wurde. Kreditnehmer bei der Past war Taxi 2, Kreditnehmer gegenüber G war Past (Ausfallhaftung gegenüber Taxi2). Unterlagen liegen bei der Finanzbehörde auf.

Herr K. hat neben anderen Personen in die Anstalt Pt Geld eingezahlt. Dieses Darlehen wird erst rückgezahlt, wenn die wirtschaftliche Möglichkeit gegeben ist und wurde außerdem zinsenlos eingeräumt. Warum sollte Herr K. Geld, das er in Österreich gut veranlagt hat, in eine von ihm gegründete Liechtensteinsche Firma transferieren, die dann nach weislich Buskäufe finanziert hat, wobei man nicht weiß, ob diese Kredite rückgezahlt werden und keine Zinsen dafür verrechnet werden. Unklar ist, warum die Firma Taxi2 den Kaufpreis zwei Mal bezahlen sollte, wo die Firma Taxi2 kein Geld zum Kauf von Bussen hat und diesen Kauf fremd finanzieren musste. Warum sollte Taxi2 denselben Preis an Pt nach Liechtenstein überweisen, die angeblich Herrn K. gehört. Wer hätte dann einen Vorteil aus diesem Geschäft von rd. ATS 6 Mio.? Das alles wäre aber nicht sinnvoll und zum Teil auch undenkbar.

Weiters muss beachtet werden, dass Taxi2 öffentliche Linien mit Sozialtarifen fährt und zumindest wöchentlich kontrolliert wird. Von öffentlichen Inspektoren werden der Kauf, die Wartung und die Abwicklung der Linienfahrten mit den entsprechenden Erlösen genauestens überprüft.

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

Die Betriebsprüfung wirft Herrn K. vor, bei der Aufklärung des Sachverhaltes nicht mitgewirkt zu haben. Diese Behauptung muss entschieden zurückgewiesen werden. Wir waren bereit, jedmögliche Beweise vorzulegen, die von der Finanzverwaltung angesprochen wurden. So zB. Bestätigung von Taxi 2 über Provisionen bei Busgeschäften. Die Finanzverwaltung hat diese Bestätigung als Gefälligkeitsbescheinigung abgetan. Vorlage von Tatsachen über Südtirolaktivitäten wurden als abenteuerlich und unglaubwürdig abgetan. Weiters wurde die Depotnummer in Bezug auf den Nachweis des Vermögens von Herrn K. vorgelegt. Die Finanzverwaltung hat Herrn K. angekreidet, dass er nicht selbst gegenüber der Bank tätig geworden ist. Es wurde eine Vereinbarung in Russisch vorgelegt, worin keine Provisionszahlung vereinbart worden ist, Herr K. wollte dieses russische Schreiben nicht um teures Geld übersetzen lassen, da sonst die Finanzbehörde wieder den Inhalt und die Glaubwürdigkeit angezweifelt hätte. So sind wir bereit, jeden verlangten Beweis vorzulegen,

auch nach Liechtenstein zu fahren um dort alles aufzuklären. Da Herrn K. die Past nicht gehört, kann diese Klärung nur über die Behörde geschehen.

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

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

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

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

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

1.3.3.3. Stellungnahme vom 29. März 2005:

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

1.3.4. Berufung vom 23. Jänner 2006:

In der Berufung wurde ausgeführt:

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

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

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

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

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

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

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

2.1. Mängelbehebungsverfahren

2.1.1. Mängelbehebungsbescheide vom 21. Juli 2006:

Mit den Bescheid vom 21. Juli 2006 wurde der Bw. aufgefordert, die Erklärung, welche Änderungen in Zusammenhang mit den Umsatzsteuerbescheiden 1996, 1997, 1998, 1999,

2000, 2001, 2002 und 2003 und mit dem Einkommensteuerbescheid 2003 beantragt werden, nachzuholen.

2.1.2. Mängelbehebung vom 2. August 2006:

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

2.2. Erörterungstermin am 17. September 2009

2.2.1. Zur Tätigkeit als Chiropraktiker

2.2.1.1. Zum Beginn und Ende der Tätigkeit:

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

2.2.1.2. Zu den Aufzeichnungen betreffend die Tätigkeit als Chiropraktiker:

Als einzige Aufzeichnungen sind Tischkalender vorgefunden worden. Der Bw. gab an, dass die Unterlagen (Tischkalender) damals von seiner Mutter geführt wurden. Die Mutter des Bw. hätte auch die Vorzimmer­tätigkeit durchgeführt. Nach Vorhalt des Vertreters des Finanzamtes, wonach der Verdacht bestehe, dass die Aufzeichnungen nachträglich oder im Vorhinein von ein und derselben Person angefertigt wurden, führte der Bw. aus:

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

2.2.1.3. Zu den Observationen des Finanzamtes:

Der Vertreter des Bw. hat eingewendet, dass am 28. März 2002 und am 5. April 2002 Observationen beim Bw. stattgefunden hätten. Aufgrund dieser Beobachtungen hätte sich ergeben, dass am 28. März 2002 (in der Zeit von 13.15 bis 15.15 Uhr) 13 Personen und am

5. April 2002 (in der Zeit von 10.30 bis 13.00 Uhr) 18 Personen das Haus des Bw. betreten hätten. Der steuerliche Vertreter gab zu Bedenken, dass die Anzahl der Personen, die das Haus betreten haben, nichts darüber aussagt, wie viele Personen tatsächlich behandelt wurden.

2.2.2. Zur Tätigkeit für Y. , V. AG:

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

Der Bw. bestätigte auch, dass von seiner Seite ca. 8 Mio. S zur Verfügung gestellt worden seien. Mit den ca. 8 Mio. S seien aus dem Kapital des Bw. die Busse angekauft worden, in weiterer Folge ist das Geld an die Post AG überwiesen worden. Dann sollten die Busse nach Russland verbracht werden, was auch passiert sei, aus dem Ertrag der Busse sollten weitere Busse finanziert werden. Bei der Pka sei ein Konto eingerichtet gewesen, zu dem Zweck, weitere Busankäufe zu finanzieren. Der Erstankauf waren 27 Busse in Italien. Der Bw. behauptet, er hat um ca. 8 Mio. S Busse finanziert, abgewickelt sei das teilweise über die liechtensteinische Pka bzw. direkt über Österreich worden. Es hätte kein Rückfluss stattgefunden. Das heißt, die Vorfinanzierung sei eine verlorene Investition gewesen. Die während der Hausdurchsuchung vorgefundenen 167.200,00 € seien als weitere Finanzierung gedacht gewesen.

In der Einvernahme vom 5. Februar 2004 wurden Vermittlungsprovisionen der Fa. T. 2 für Busankäufe in Österreich oder/und Deutschland von ca. 10.000,-- Rubel für den Zeitraum von 1996 bis 2003 einbekannt. Das vermittelte Einkaufsvolumen hätte in diesem Zeitraum ca. ATS 8 Mio. betragen. Davon seien auf die P AG ca. ATS 5 — 6 Mio. und die deutsche Fa. Ag. bei

Hamburg der Rest entfallen. Die 10.000,00 Rubel hätten etwa den Gegenwert von etwa 3 bis 4 Mittagessen.

2.2.3. Zur Pt Anstalt, Vaduz, A:

2.2.3.1. Pt Anstalt als Domizilgesellschaft:

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

Dazu wurde vom Bw. vorgebracht, dass diese Die Pt Anstalt zur Abwicklung der russischen Geschäfte eingeschaltet wurde.

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

Der Bw. sieht das nicht so, da auch russische Firmen vertreten wie ua. die russische Gaz-Prom vertreten gewesen wären.

Zum Vorhalt, dass die Konten der Pt Anstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank in Deutsche Mark geführt wurden, hat der Bw. nichts vorgebracht.

2.2.3.2. Zur Stellung des Bw. als (Mit-) Gesellschafter der Pt Anstalt:

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

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

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

2.2.3.2.2. Formulierungsmuster (Seite 4),

worin es ua. h dass

„... abweichend von der normalen Gewinnverteilung entsprechend der Gesellschaftsanteile werden Gewinne und Provisionen aus Leasing- und/oder Kaufverträgen von/oder anderen Fahrzeugen, die durch Investitionen aus Privatmitteln von Herrn erzielt werden, im Verhältnis hälftig (50:50) an die Gesellschafter ... und ausbezahlt. Die investierte Summe wird aus den entsprechenden Einnahmen an Herrn ... zurückgeführt. Hierzu wird eine entsprechende gesonderte Abrechnung in der Buchhaltung erstellt.“

Dabei handle es sich laut Bw. um einen Standardtext.

2.2.3.2.3. Die Abrechnung über den Kaufpreis von der Jc. Treuhandunternehmen, FL aus dem Jahr 1996 (datiert 5.3.1996) an der Pt Anstalt:

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

2.2.3.2.4. Quittungen iVm. Einzahlungen auf das Geschäftskonto der Pt Anstalt:

Dazu wurden dem Bw. mehrere Quittungen der Jc. Treuunternehmen reg. (unterzeichnet vom Treuhänder Silvio V) über Einzahlungen des Bw. auf das Geschäftskonto der Pt Anstalt in Millionenhöhe (ATS).

Der Bw. gab an, dass diese Quittungen Geldflüsse betreffen, wonach Kreditverbindlichkeiten von der Taxi 2 gegenüber der Bank General abgedeckt werden sollten.

2.2.3.2.5. Zahlreicher Schriftverkehr der Pt Anstalt aus den Jahren 1996 —2003:

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

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

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

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

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

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

2.2.4. Zu den laut Betriebsprüfung ungeklärten Vermögensflüssen:

2.2.4.1. Zahlung des Bw. vom 5. März 1996 in Höhe von 110.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der Pt Anstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz) eingezahlt:

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

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

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

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

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

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

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

Zur Frage warum die Zahlungsabwicklung über Liechtenstein erfolgt sei, gab der Bw. an, dass die Kreditabwicklung über die liechtensteinische Past gelaufen ist.

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

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

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

Der Bw. gab nach Einsichtnahme in den Quittungsbeleg an, dass es der Ankauf der Firma Pka gewesen sein könnte.

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

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

Auf die Frage nach der Mittelherkunft führte der Bw. aus, diese stammten aus dem Konto aus der Ersten Bank, welches 1988 aufgelöst worden sei.

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

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

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

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

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

2.2.4.5. Zur Zahlung des Bw. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000 ATS auf das Geschäftskonto der P Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2.5. Zu den Geschäften mit russischen Geschäftspartnern:

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

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

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

2.2.6. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

2.2.6.1. Schätzungsverpflichtung

Zum Eintritt der Schätzungsverpflichtung wurde den Parteien des Berufungsverfahrens vorgehalten, dass der Bw. war in den Jahren 1996 bis 2003 einerseits als Chiropraktiker, andererseits als Vermittler von Geschäften tätig war. Über diese gewerblichen Tätigkeiten hätte der Bw. keine bzw. nur mangelhafte Aufzeichnungen (Tischkalender) geführt. Die Schätzungsberechtigung stelle vielmehr eine Verpflichtung der Abgabenbehörde dar, die Besteuerungsgrundlagen auf diesem Wege zu ermitteln. Die Verpflichtung beruhe rein darauf, dass die Besteuerungsgrundlagen unmöglich zu ermitteln oder zu berechnen sind. Aus den geschilderten Umständen (mangelhafte bzw. fehlende Aufzeichnungen) sei eine Schätzungspflicht gegeben.

2.2.6.2. Zur Wahl der Schätzungsmethode

Den Parteien des Berufungsverfahrens wurde vorgehalten, die vom Referenten vorgeschlagene Schätzungsmethode orientiere sich in erster Linie an den ungeklärten Vermögenszugängen. Für jedes Jahr hätte eine individuelle Betrachtung stattzufinden. In den Jahren, in denen zwar eine entsprechende gewerbliche Tätigkeit stattgefunden hat, jedoch keine Vermögenstransaktionen festgestellt werden konnten, hätte eine Globalschätzung zu erfolgen.

Der Referent hat den Parteien des Berufungsverfahrens hat unter den Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter Vermögenszuwachs die Annahme rechtfertige, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt (vgl. etwa VwGH 24. 10. 2005, 2001/13/0263), folgende Schätzung vorgeschlagen:

1996	Basis	Umsatz brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
5.3.	Einzahlung Pt	110.000,00	(12 % des Erlöses)	
5.3.	Zahlung Jc.	380.000,00		
5.3.	Darlehen Pt	2.400.000,00		
	Abschlag wegen Zurechnung der Vermögenszuwächse zu Vorperioden (50%)	-1.445.000,00		
Summen in ATS:		1.445.000,00	-173.400,00	1.271.600,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	1.204.166,67		

Im ersten Jahr des Prüfungszeitraumes (1996) sei nicht auszuschließen, dass auch in den Vorperioden erworbenes Vermögen entsprechend für die Vermögenstransaktionen verwendet wurde, insbesondere weil die Transaktionen im ersten Quartal 1996 stattfanden.

1997	Basis	Erlöse brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
26.01.1998	Einzahlung Pt	1.100.000,00	(12 % des Erlöses)	
	Sicherheitszuschlag 10%	110.000,00		
Summen in ATS:		1.210.000,00	-145.200,00	1.064.800,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	1.008.333,34		

Die Zurechnung der Vermögenstransaktion des Jahres 1998 in das Jahr 1997 sei darin begründet, dass diese Transaktion zu Beginn des Jahres 1998 durchgeführt wurde. Erwirtschaftet dürfte dieses Vermögen daher im Laufe des Jahres 1997 worden sein. Der Sicherheitszuschlag berücksichtige den Umstand, dass Lebenshaltungskosten bzw. sonstige Ausgaben des Bw. das nachgewiesene Vermögen bereits geschmälert haben müssen.

1998	Basis	Umsatz	Betriebsausgaben	Gewinn
------	-------	--------	------------------	--------

		brutto		
06.05.1998	Einzahlung Pt	1.400.000,00	(12 % des Erlöses)	
	Sicherheitszuschlag 10%	140.000,00		
Summen in ATS:		1.540.000,00	-184.800,00	1.355.200,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	1.283.333,34		

Der Sicherheitszuschlag berücksichtige den Umstand, dass Lebenshaltungskosten bzw. sonstige Ausgaben des Bw. das nachgewiesene Vermögen bereits geschmälert haben müssen.

1999	Basis	Umsatz brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
05.05.1999	Bareinzahlung VKB	800.000,00		
01.06.1999	Bareinzahlung VKB	400.000,00		
21.09.1999	Bareinzahlung VKB	60.000,00		
	Sicherheitszuschlag 10%	126.000,00		
Summen in ATS:		1.386.000,00	-166.320,00	1.219.680,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	1.155.000,00		

Der Sicherheitszuschlag berücksichtige den Umstand, dass Lebenshaltungskosten bzw. sonstige Ausgaben des Bw. das nachgewiesene Vermögen bereits geschmälert haben müssen.

2000	Basis	Umsatz brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
Summen in ATS:	Globalschätzung Mittelwert der Vorjahre (1996 bis 1999)	1.395.250,00	-167.430,00	1.227.820,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	1.162.708,34		

Eine Globalschätzung sei angebracht, da hinsichtlich der Tätigkeit als Chiropraktiker keine entsprechenden Aufzeichnungen geführt wurden und die Vermittlungstätigkeit gänzlich gegenüber dem Finanzamt verschwiegen wurde. Als Anhaltspunkt für die Schätzung dienten die Schätzungen der Vorjahre.

2001	Basis	Umsatz brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
25.07.2001	Einzahlung Pt	420.000,00		
	zzgl. Hälfte des Vorjahresumsatzes	697.625,00		
Summen in ATS:		1.117.625,00	-134.115,00	983.510,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	931.354,17		

Eine Globalschätzung sei angebracht, da hinsichtlich der Tätigkeit als Chiropraktiker keine entsprechenden Aufzeichnungen geführt wurden und die Vermittlungstätigkeit gänzlich

gegenüber dem Finanzamt verschwiegen wurde. Als Anhaltspunkt für die Schätzung diene die ungeklärte Vermögenstransaktion im Juli 2001 und die Schätzungen der Vorjahre.

2002	Basis	Umsatz brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
Summen in Euro:	Hälfte des 2003 vorgefundenen Bargeldes	83.500,00		
	Sicherheitszuschlag 10%	8.350,00		
Summen in Euro		91.850,00	-11.022,00	80.828,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	76.541,67		
2003	Basis	Umsatz brutto	Betriebsausgaben	Gewinn
Summen in Euro:	Hälfte des 2003 vorgefundenen Bargeldes	83.500,00		
	Sicherheitszuschlag 10%	8.350,00		
Summen in Euro		91.850,00	-11.022,00	80.828,00
	Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer Umsätze 20 %	76.541,67		

Die Aufteilung des vorgefundenen Bargeldes als Erlöse der Jahre 2002 und 2003 basiere auf der Annahme, dass dieses Barvermögen in diesen Jahren erwirtschaftet wurde. Der Sicherheitszuschlag berücksichtige den Umstand, dass Lebenshaltungskosten bzw. sonstige Ausgaben des Bw. das vorgefundene Vermögen bereits geschmälert haben müssen.

Den Parteien des Berufungsverfahrens wurde Gelegenheit gegeben, bis 30. September 2009 eine Stellungnahme abzugeben.

2.3. Stellungnahme des Finanzamtes:

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

2.4. Stellungnahmen des Berufungswerbers:

2.4.1. Stellungnahme vom 29. September 2009:

2.4.1.1. Vollmachtsbekanntgabe:

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

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

2.4.1.2.1. Zur Niederschrift

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

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

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

2.4.1.2.2. Zu Aufzeichnungen „im Vorhinein“

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

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

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

Terminkalender 2003, der Reisepass, die Visitenkarten, diverse Ordner, Bankauszüge, etc. sowie im Tresor vorgefundenes Bargeld in Höhe von € 167.200,00, USD 380,00 und ein Wechsel über ATS 100.000,00 sichergestellt worden.

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

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

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

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

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

Nachdem der Abgabenbehörde bereits seit dem Jahre 2003 bekannt sei, dass er beträchtliche Ersparnisse durch den Verkauf seines Unternehmens im Ausland, wo er auch lebte, erzielt hätte, diese in weiterer Folge veranlagt worden wären, hätten seitens der Abgabenbehörde diesbezügliche Erhebungen angestellt werden müssen, woraus sich ergeben hätte, dass die seinerseits aus den Ersparnissen getätigten Einzahlungen auf seine Konten, der hiermit

finanzierte Ankauf von Wertpapieren udgl. keinesfalls aus seiner Tätigkeit als Chiropraktiker stammen hätte können. Dies lasse sich auch wertmäßig nicht mit einer solchen manuellen Tätigkeit in Verbindung bringen und die jeweiligen Einzahlungen stellen somit keinen „Umsatz“, der zu den jeweiligen Bemessungsgrundlagen zu addieren sei, dar.

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

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

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

2.4.1.2.3. Zur Tätigkeit als Chiropraktiker

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

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

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

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

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

Zeitdauer könne der Patient nicht einmal seine Leiden schildern, geschweige denn, könne er in 6,75 Minuten behandelt werden und es widerspreche eine solche Hochrechnung jeglicher Logik.

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

2.4.1.2.4. Zur Tätigkeit als Vermittler:

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

2.4.1.2.5. Zu den ungeklärten Vermögensflüssen:

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

Er sei im Jahre 1969 nach Südafrika geflüchtet, wo ich er eine Spedition aufgebaut hätte. Nach seiner Zeit in Südafrika hätte der Bw. in den Jahren 1972/1973 ein Import-Export-Geschäft, dessen Betriebsgegenstand im Handel mit Fleisch lag, betrieben. Nachdem im Jahre 1987 die Fahndung in Österreich nach den Südtirolaktivisten offiziell eingestellt und dies bekannt gegeben worden war, hätte er seine Konten, die bis dahin auf fremde Personen angelegt gewesen wären, und die seine Ersparnisse von rd. ATS 12 Mio, aus der Auflösung des in Südafrika geführten Unternehmens etc, umfasst hätten, auf das Depot bei der Sparkasse (Depotschein Nr. — dies sei bereits mit der Stellungnahme seines ehemaligen Rechtsvertreters, Herrn Dr. Josef Ka., am 24.9.2004 bekannt gegeben) angelegt. Obwohl der Abgabenbehörde diese Ersparnisse bekannt gegeben worden wären, hätte es diese unterlassen einerseits dieses Vermögen bzw. die hierfür eingerichteten Konten nachzuprüfen und in weiterer Folge eine Vermögensrechnung aufzustellen. Es werde immer nur behauptet wird, dass der Bw. alle Geldbewegungen im Zusammenhang mit der P Kreditanstalt oder im

Zusammenhang mit dem Hauskauf bzw. Um-/Zubau und den Wertpapierdepotveranlagungen aus der Tätigkeit als Chiropraktiker erzielt hätte, was keinesfalls den Tatsachen entspreche. Von seinen Ersparnissen wären rd. gesamt ATS 8 Mio. an die P Kreditanstalt bezahlt, der Kauf des Hauses in M. (1992 T rd. ATS 1 Mio.), etc finanziert worden. Bis zum Jahre 1996 hätte der Bw. Teile seiner Ersparnisse bei der B. in Tr. veranlagt, danach hätte er diese bei der Hausbank angelegt (Depotauszug Nr. € 277.331,00, lt. vorhandenem Sparbuch € 40.000,03 - ergäbe insgesamt einen Betrag von € 317.331,00 = umgerechnet ATS 4.366.300,00). Es wären seine Ersparnisse durch die 1993 eingeführte Kapitalertragsteuer bzw. durch die Abschaffung der anonymen Sparbücher, etc. einerseits versteuert und andererseits auch offenkundig auf den Namen des Bw. lautend. Auch die der Abgabenbehörde erlegte Bankgarantie gehe auf das Depot der VKB mit der Nr. zurück.

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

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

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

Nachdem somit das politische Engagement des Bw. als Südtirolaktivist in den 60iger Jahren ausreichend dokumentiert sei, und er in Italien in Abwesenheit zu einer Haftstrafe verurteilt worden war, hätte das Schengener Abkommen in seiner ursprünglichen Fassung eine erneute Existenzbedrohung bedeutet. Dieses hätte für ihn die Auslieferung an Italien bedeutet. Da der Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits 52 Jahre alt war und sich nicht vorstellen konnte, für 20 Jahre oder mehr eingesperrt zu werden, hätte er eine Absicherung im Ausland in Erwägung

gezogen. Nachdem Russland voraussichtlich nie der europäischen Union beitreten werde und ich somit dort keine Auslieferung zu erwarten hätte, hätte der Bw. sich dort die der Abgabenbehörde bereits bekannten Kontakte aufgebaut. Daher sei diese Situation weder abenteuerlich noch unglaubwürdig und auch für jedermann, der mit einer solchen konfrontiert ist, nachvollziehbar. Es ergäbe sich hieraus auch keinesfalls die mir obendrein unterstellte Steuerunredlichkeit.

2.4.1.2.6. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

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

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

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

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

Wenn die Abgabenbehörde davon ausgehe, dass Aufzeichnungen des Bw. per Tischkalender mangelhaft wären, stelle dies eine rein subjektiv gefärbte Ansicht dar. Weiters sei hinsichtlich der Einkommenssituation und der Verdienstmöglichkeit des Bw. erneut darauf zu verweisen, dass seich der Bw. in seiner Bundesheerzeit als Fallschirmspringer eine Lendenwirbeldeformation zugezogen hat, die es ihm nicht erlaubt hätte, die ihm seitens der Abgabenbehörde unterstellte Personenanzahl von 40 pro Tag zu behandeln, da jede Behandlung eine große Kraftanstrengung und auch Belastung für meinen Körper darstelle.

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

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

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

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

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

2.4.1.2.3. Beweisanträge:

Folgende Beweisanträge wurden gestellt:

„Weiters beantrage ich zum Beweis dafür, dass

- ich seit meiner Bundesheerzeit an einer Lendenwirbeldeformation leide, die es mir nicht ermöglicht hätte, die mir seitens der Abgabenbehörde unterstellte Personenanzahl von 40 pro Tag zu behandeln,

- ich im Jahre 1991 einen Verkehrsunfall erlitt, bei dem es zu einer Wirbelkörperkantenabsprengung bei Thorax 11 links gekommen ist, zusätzlich dazu noch eine starke Überdehnung des Rückengelenkes Thorax 11 links eintrat, sich in der Folge auch eine röntgenologisch nachweisbare Spangenbildung Thorax 10/Thorax 11 links entwickelte, die auch an Hand der im Jahre 2005 angefertigten Röntgenbilder deutlich erkennbar ist, und ich auch aufgrund dieser Verletzung keinesfalls 40 Personen pro Tag hätte behandeln können,

- bei mir im Februar 2003 eine schwere Herzmuskelentzündung festgestellt wurde und ich aus diesem Grunde ab diesem Zeitpunkt auch nur mehr sehr wenige Patienten behandeln konnte, dies auch mit meinem Kalenderaufzeichnungen übereinstimmt, ich wegen der Herzmuskelentzündung auch bei Herrn Dr. ES, Alberndorf in Behandlung stand, es sich bei einer Herzmuskelentzündung um eine schwere Erkrankung handelt, die in den meisten Fällen tödlich oder mit einer Herztransplantation endet, ich im Juli und August 2003 aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr arbeiten konnte,

- sich die ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten in einem sehr alten Haus in HS, befanden, welches im Erdgeschoss über einen kleinen Flur, ein kleines Wohnzimmer, ein kleines Behandlungszimmer und eine Küche verfügt, sich daher in kurzen Zeitabständen weder im Flur noch im ehemaligen Wohnzimmer (späteres Wartezimmer) bis zu 20 Personen oder mehr aufhalten können, sondern zB im Wartezimmer nur max. 4 Personen Platz fanden und am Gang allenfalls noch max. drei warten hätten können,

- auf dem Wertpapierdepot Nr. bei der Sparkasse Linz, nunmehr EB AG, im Jahre 1988 Ersparnisse von ATS 12 Mio. erlagen (Kennwort ersten oder letzten vier Nummern des Depots somit x, y oder z),

- ich im Jahre 2003 über ein Depot bei der BG, B., Tr., im Gegenwert von € 73.954,56 verfügte
 - ich im Jahre 2001 und 2002 Wertpapiere veräußerte und neue erwarb,
 - auch bei der H Landesbank zur Depot Nr. ein Wertpapierdepot mit einem Einlagenstand zum 31.10.2003 von € 47.49400 bestand,
 - ich meine Ersparnisse in weiterer Folge bei der VKB veranlagt habe und es auch möglich war, von den Erträgen (Zinserträge, Dividenden von Aktien) meinen Lebensunterhalt zu bestreiten,
 - die seitens der Abgabenbehörde nun fälschlich als „Umsatz“ in die Berechnungen ab dem Jahre 1996 aufgenommenen Beträge aus meinen Ersparnissen und nicht meiner Tätigkeit als Chiropraktiker stammten, weiters aus der Tätigkeit als Chiropraktiker keinesfalls ein Jahresumsatz von ATS 2,89 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1996 betreffend) bzw. ATS 1,10 Mio. (errechneter Wert der Abgabenbehörde das Jahr 1997 betreffend), etc. erzielt werden kann, zumal ich meine Praxis erst im Jahre 1994 eröffnet und keine Werbemaßnahmen etc. diesbezüglich getätigt hatte,
 - meine Betriebsausgaben viel höher als die seitens der Abgabenbehörde ausgemittelten 12% waren,
 - meine Verantwortung hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit (Busse) sowie der Firma Taxi 2 korrekt ist, allfällige Provisionszahlungen jedenfalls im Rahmen des gegen mich wegen des Verdachts der Geldwäsche geführten Verfahrens der Staatsanwaltschaft Wels offenkundig geworden wären, derartiges jedoch nicht der Fall war, und dieses Verfahren eingestellt wurde,
 - meine Verantwortung hinsichtlich meiner Vergangenheit auch in den italienischen Medien nachvollzogen werden kann, daher keinesfalls „abenteuerlich“ ist, sondern den Tatsachen entspricht,
- hiermit die Einholung nachstehender Beweismittel bzw. die Einsichtnahme in nachstehend erwähnte und unter einem vorgelegte bzw. der Abgabenbehörde bereits vorliegende Beweismittel:
- Erg Einvernahme des Berufungswerbers
 - ZV Herr Dr. med. Erich ES , HStr.
 - ZV Herr George KY, pA Fa. Taxi-2 JSC, L pr. 151, Russland
 - ZV Herr Dipl.-Kfm. Gilbert FB., Deutschland
 - Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens
 - Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens (zur Frage wie viele Patienten seitens eines gesunden Chiropraktikers in 4,5 Stunden behandelt werden können sowie wie viele Patienten seitens eines Chiropraktikers mit einer Lendenwirbelsäulendeformation, einem Wirbelsäulenschaden sowie einer Herzmuskelentzündung behandelt werden können)
 - Vornahme eines Lokalaugenscheins in den vom EG des Hauses HS , umfassten Räumlichkeiten
 - Beischaffung des Aktes Gz 4 St 24/04 w der Staatsanwaltschaft Wels
 - Beischaffung der Depotauszüge zu Depot-Schein Nr. der (vormals) Sparkasse Linz, nunmehr EB AG (EB AG, Rechtsbüro, Hr. Mag. Bb.) aus dem Jahre 1968

- *Einsichtnahme in die unter einem vorgelegte orthopädische Stellungnahme Dris. NM vom 12.10.2005*
- *Einsichtnahme in den unter einem vorgelegten orthopädischen Befundbericht Dris, NM vorn 14.10.2008*
- *Einsichtnahme in die bereits vorliegenden Röntgenbilder*
- *Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge. etc.*
- *Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Depot-/Kontoauszüge der BG Aktiengesellschaft zu Depot-Nr.: x (Zeitraum 2001 — 2003), der BG Aktiengesellschaft zu Kto.-Nr.: x (Zeitraum 2001 2003), der HY Oberösterreichischen Landesbank Aktiengesellschaft zu Depot-Nr.: x (Zeitraum 2003), der VKB-Bank M. zu Kto.-Nr.: x (Zeitraum 1999 2003)*
- *Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapierdepots Nr. x*
- *Einsichtnahme in die noch vorzulegenden Aufstellungen/Belege der Hausbank*
- *Einsichtnahme in einen Medienbericht vom 3. 8. 2007 (Begnadigung durch Präs. N), in welchem ich namentlich erwähnt wurde"*

2.4.2. Stellungnahme vom 1. Oktober 2009:

In der Stellungnahme vom 1. Oktober 2009 wurde vorgebracht:

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

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

nachstehende Urkunden vor:

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

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

3. Über die Berufungen wurde erwogen:

3.1. Zu den Beweisanträgen des Bw. und zu den Einwendungen gemäß § 87 BAO:

§ 183 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF. BGBl. 151/1980 lautet:

„(1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(4) Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.“

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben. Nicht gefordert im Beweisantrag wird eine bestimmte Tatsachenbehauptung durch die Partei (*Stoll*, BAO, 1891).

Beweisanträge sind insbesondere dann abzulehnen,

wenn sie unerheblich sind,

wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, und

bei offenkundiger Absicht der Partei, das Verfahren zu verschleppen.

Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-) erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-) erhebliche Tatsache zu gewinnen (VwGH 28.6.1995, 93/16/0116; 31.3.2003, 98/14/0164) .

Bei der Frage, ob ein Kostenaufwand unverhältnismäßig ist, wird der Aufwand in Relation zur Bedeutung der zu beweisenden Tatsache zu setzen sein (ebenso *Ellinger* ua, BAO³, § 183 Anm 11).

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs. 3 BAO setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des § 183 Abs. 3 BAO nicht zu entsprechen.

Nach der Judikatur (zB VwGH 22.11.2001, 98/15/0089, 0090; 19.2.2002, 2001/14/0207; 16.9.2003, 2000/14/0106) ist die Behörde zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises nicht verpflichtet. Von einem Erkundungsbeweis (Ausforschungsbeweis) spricht man dann, wenn das Beweismittel (oder der Beweisantrag) nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringen, sondern überhaupt der beweisführenden Partei erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen. In Verfahren mit Untersuchungsgrundsatz ist die materielle Wahrheit von Amts wegen zu erforschen; daher ist auch der Ausforschungsbeweis dort ohne Einschränkung zulässig.

Die Beweisanträge des Bw. im Anbringen vom 29. September 2009 gliedert sich einerseits auf eine Vielzahl von Tatsachen, die nach Ansicht des Bw. zu erheben seien. Diese betreffen den Gesundheitszustand des Bw., die Beschaffenheit ehemaliger Ordinationsräumlichkeiten, Angaben über Bankverbindungen, Betriebsausgaben, Verbindungen zur Fa. Taxi 2 in Russland, etc.. Zu welchem Tatsachenkomplex welcher Beweis konkret aufgenommen werden soll, hat der Bw. nicht konkret dargelegt. Welcher Beweis zu welchem Beweisthema erhoben werden soll kann höchstens errahnt werden. Damit mangelt es jedoch den einzelnen Beweisanträgen weitgehend einer konkreten zu Beweisthemen, was bedingt, dass schon aus diesem Grund die Beweisanträge abzulehnen waren.

Zu den einzelnen Beweisanträgen:

3.1.1. Zur beantragten ergänzenden Einvernahme des Berufungswerbers:

Offen blieb, zu welchem Beweisthema der Bw. konkret nochmals ergänzend einvernommen werden soll. Der Bw. hatte sowohl im Betriebsprüfungsverfahren, als auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ausreichend Gelegenheit, zu den einzelnen Sachfragen eine Stellungnahme abzugeben. Bezeichnend sind seine Angaben zu konkreten Fragen betreffend den vorliegenden Sachverhalt. Wenn er zB. zu den Aufzeichnungen betreffend die Tätigkeit als Chiropraktiker gefragt wird, wer die Aufzeichnungen von den Grundaufzeichnungen (Aufzeichnungen der Mutter in Kurrentschrift) transkribiert hätte, dann gibt er an, dass er keine Angaben zum Namen der ehemaligen Bekannten machen will (vgl. Pkt. 2.2.1.2). Auch Nachweise über den angeblichen Erwerb des Vermögens im Ausland ist der Bw. bislang schuldig geblieben.

Der Bw. erkennt auch, dass bei Vorliegen von Sachverhalten mit Wurzeln im Ausland und bei Behauptung ungewöhnlicher Verhältnisse den Abgabepflichtigen gegenüber der Abgabenbehörde erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, welche in einer Beweisvorsorgepflicht und in einer Beweisbeschaffungspflicht besteht. Gleiches gilt auch dann, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten etwa durch das Bankgeheimnis oder die ärztliche Verschwiegenheitspflicht eingeschränkt ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 115 Tz. 10ff).

So ist im gegenständlichen Fall jedenfalls vom Vorliegen von Sachverhaltselemente auszugehen, die ihre Wurzel im Ausland haben. Einerseits behauptet der Bw. den Erwerb eines Großteils seines Vermögens im Ausland, wenn er vorgibt, 1969 bis 1970 in Südafrika als Unternehmer tätig gewesen zu sein. Weiters liegen Geschäftsverbindungen zur liechtensteinischen Pka und zur russischen Fa. Taxi 2 bzw. zu einem Herrn KY vor, die vom Bw. zu erhellen wären.

Auch Behauptungen, denen seitens der Abgabenbehörde nicht nachgegangen werden kann, da etwa in Folge des Bankgeheimnisses die Ermittlungsmöglichkeiten eingeschränkt sind, hat der Bw. bislang nicht erhellt. So unterblieben jegliche Nachweise zur Frage, wo etwa das Vermögen des Bw. ab dem angeblichen Erwerb bis zum Beginn des Prüfungszeitraumes (1996) verwaltet wurde. Fragen über die Mittelherkunft beantwortete der Bw. mit dem Hinweis auf ein vor Beginn des Prüfungszeitraumes bereits vorhandenes Konto (Depotschein-Nr. x) bei der Sparkasse Linz hin, ohne der Abgabenbehörde etwa Einblick in dieses Inhaberkonto geben zu können, weil er das Lösungswort nicht mehr wisse.

Wenn nun trotz zahlreicher Einvernahmen und konkreter Befragungen des Bw. diese Vorgänge nicht restlos geklärt werden konnten, da der Bw. bislang konkrete Beweise für seine Behauptungen nicht vorgelegt hat oder Antworten verweigert hat, dann erweist sich eine

weitere ergänzende Befragung des Bw. als unzweckmäßig. Vielmehr dient dieser Beweisantrag bloß einer weiteren Verzögerung des Berufungsverfahrens und ist daher auch aus diesem Grunde abzulehnen. Auf die Ausführungen zur Verfahrensverzögerung (Pkt. 3.1.6.) verwiesen.

3.1.2. Zur Zeugeneinvernahme des Herrn Dr. med. Erich ES , HStr.

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einvernahme des genannten Zeugen erfolgen soll. Vermutet kann nur werden, dass der Bw. die Zeugeneinvernahme zur Fragen seines gesundheitlichen Zustandes erfolgen soll. Andererseits hat nach den Erhebungen des Finanzamtes der Bw. zusammen mit Herrn Dr. ES als Chiropraktiker gearbeitet. Es ist daher nicht nachvollziehbar zu welchem Thema der Zeuge hätte einvernommen werden sollen. Im Übrigen besteht in Fragen betreffend den Gesundheitszustand des Bw. eine ärztliche Schweigepflicht. Damit eine Zeugeneinvernahme zu diesem Thema überhaupt zulässig wäre, hätte es einer Entbindung von der ärztlichen Schweigepflicht bedurft.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert werden kann, zu welchem Thema der Zeuge einvernommen werden soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Verfahrensverzögerung (Pkt. 3.1.6.) verwiesen.

3.1.3. Zur Zeugeneinvernahme des Herrn George KY, pA Fa. Taxi 2 JSC, L pr. 151, Russland

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einvernahme des genannten Zeugen erfolgen soll. Vermutet kann nur werden, dass die Einvernahme zu den Geschäftsbeziehungen des Bw. zur Fa. Taxi 2 erfolgen soll. Konkrete Angaben zu welchen Sachfragen der Zeuge befragt werden soll, ist der Bw. schuldig geblieben.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert werden kann, zu welchem Thema der Zeuge einvernommen werden soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Verfahrensverzögerung (Pkt. 3.1.6.) verwiesen.

3.1.4. Zur Zeugeneinvernahme des Herrn Dipl.-Kfm. Gilbert FB., Deutschland

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einvernahme des genannten Zeugen erfolgen soll. Vermutet kann nur werden, dass die Einvernahme zu den Geschäftsbeziehungen des Bw. zur Fa. P Kreditanstalt in Liechtenstein

erfolgen soll. Konkrete Angaben zu welchen Sachfragen der Zeuge befragt werden soll, ist der Bw. schuldig geblieben.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert werden kann, zu welchem Thema der Zeuge einvernommen werden soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Verfahrenverschleppung (Pkt. 3.1.6.) verwiesen.

3.1.5. Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einholung eines medizinischen Gutachtens erfolgen soll. Konkrete Angaben, zu welchen Sachfragen das Gutachten erstellt soll, ist der Bw. schuldig geblieben.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert werden kann, zu welchem Thema das Gutachten erstellt werden soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die nachstehenden Ausführungen (Pkt. 3.1.6.) zur Verfahrenverschleppung verwiesen.

3.1.6. Einholung eines berufskundlichen Sachverständigengutachtens

Mit der Einholung des Beweises soll die Frage geklärt werden, wie viele Patienten seitens eines gesunden Chiropraktikers in 4,5 Stunden behandelt werden können sowie wie viele Patienten seitens eines Chiropraktikers mit einer Lendenwirbelsäulendeformation, einem Wirbelsäulenschaden sowie einer Herzmuskelentzündung behandelt werden können.

Mit der Einholung eines derartigen Gutachtens verlangt der Bw. die Einholung eines Erkundungsbeweises. Von einem Erkundungsbeweis (Ausforschungsbeweis) spricht man dann, wenn das Beweismittel (oder der Beweisantrag) nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringen, sondern überhaupt der beweisführenden Partei erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen.

Im gegenständlichen Fall dient die Einholung dieses Beweises offenbar dazu um festzustellen, wie viele Patienten der Bw. innerhalb der von ihm angegebenen Ordinationszeiten eigentlich hätte behandeln können. Dieser Beweisantrag zielt somit eindeutig auf die Einholung eines Erkundungsbeweises ab. Nach der Judikatur (zB VwGH 22.11.2001, 98/15/0089, 0090; 19.2.2002, 2001/14/0207; 16.9.2003, 2000/14/0106) ist die Behörde zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises nicht verpflichtet.

Von der Einholung eines Beweises ist abzusehen, wenn die Einholung dieses Beweises offenbar bloß der Verfahrenverschleppung dient. Von einer Verfahrenverschleppung ist auszugehen, wenn Beweisanträge die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen

waren) erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24.1.1996, 94/13/0152; VwGH 6.6.1990, 89/13/0262). So ist die Schätzungsmethode des Finanzamtes, die von einem bestimmten Behandlungsentgelt und einer bestimmten Anzahl von behandelten Patienten pro Stunde ausgegangen ist, bereits seit der Zusendung des Besprechungsprogrammes durch die Betriebsprüfung im Jahr 2004 bekannt. Auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Dezember 2004 wird diese Schätzungsmethode beschrieben, dennoch hat der Bw. keinen derartigen Beweisantrag gestellt. Dies wurde in weiterer Folge auch im Berufungsverfahren unterlassen. Erst nach Durchführung des Erörterungstermines am 17. September 2009 hat der Bw. die Relevanz eines derartigen Gutachtens für zweckdienlich erachtet. Die Absicht des Bw., das Verfahren zu verschleppen, ist hier wohl offenbar.

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

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die der „Lokalaugenschein“ erfolgen soll. Konkrete Angaben, welche Sachfragen durch diesen Augenschein sechs Jahre nach behaupteter Einstellung der Tätigkeit als Chiropraktiker erhellt werden sollen, ist der Bw. schuldig geblieben.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert werden kann, zu welchem Thema Augenschein vorgenommen werden soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Mit einem Augenschein kann auch nicht festgestellt werden, wann welche Reparatur- und Sanierungsausgaben in Zusammenhang mit dem Betrieb des Bw. getätigt wurden. In diesem Zusammenhang ist der Beweisantrag wegen Unerheblichkeit abzulehnen. Im Übrigen wird auf die vorherigen Ausführungen (Pkt. 3.1.6.) zur Verfahrenverschleppung verwiesen.

3.1.8. Beischaffung des Aktes Gz 4 St 24/04 w der Staatsanwaltschaft Wels

Der Antrag auf Beischaffung des Verfahrensaktes der Staatsanwaltschaft Wels ist als Beweisantrag untauglich, weil die der Bw. Angabe verabsäumt hat, aus welchen Bestandteilen des beizuschaffenden Aktes sich welche für den Berufungsfall relevanten konkreten Umstände ergeben sollten (Vgl. VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0211; VwGH 25. 2.2004, 99/13/0149).

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

In Zusammenhang mit der geforderten Einsichtnahme der Berufsbehörde in Bankunterlagen wurde der Bw. bereits im Zuge des Erörterungstermines auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht hingewiesen, da in Folge des Bankgeheimnisses die Ermittlungsmöglichkeiten des Unabhängigen Finanzsenates eingeschränkt sind. Fragen über die Mittelherkunft beantwortete der Bw. mit dem Hinweis auf ein vor Beginn des Prüfungszeitraumes bereits vorhandenes Konto (Depotschein-Nr. x) bei der Sparkasse Linz hin, ohne der Abgabenbehörde etwa Einblick in dieses Inhaberkonto geben zu können, weil er das Lösungswort nicht mehr wisse.

Dieser Beweisantrag wurde somit offenbar in Verschleppungsabsicht gestellt, wurde der Bw. im bisherigen Verfahren sowohl von der Betriebsprüfung als auch durch den Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, durch entsprechende Nachweise die Mittelherkunft zu erhellten. Diesem Verlangen der Abgabenbehörden tritt der Bw. mit dem Hinweis auf die Einsichtnahme auf ein angeblich dem Bw. zuzurechnendes Konto entgegen, wohl wissend, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde durch das Bankgeheimnis beschränkt sind. Bemerkenswert ist, dass der Bw. offenbar selbst keinen Zugang zu den Unterlagen mehr hat, da er das Lösungswort nicht mehr wisse. Gerade dies weist auf die Absicht des Bw. hin, das gegenständliche Verfahren zu verschleppen, sodass auch aus diesem Grund der Beweisantrag abzulehnen ist.

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

Diese Stellungnahme lautet:

„Betrifft: Unfallchirurgisches Gutachten von Dr. Martina RI Sozialgerichtsakt 32 Cgs 189/05 s

Zu dem in diesem Gutachten gezogenen Leistungskalkül ist aus orthopädischer Sicht folgendes festzustellen:

- 1. Bei chiropraktischen Maßnahmen treten vor allem bei Hangtraktionen der Brustwirbelsäule deutliche höhere Hebe- und Trageleistungen als die in diesem Gutachten zugelassenen 15 bzw. 10 kg Gewicht (wenn auch nur für kurze Zeit) auf*
- 2. Aus orthopädischer Sicht scheinen bis zu einer Stunde durchgehend andauernde Tätigkeiten in vorgeneigter Zwangshaltung bei dem hier vorliegenden degenerativen Lumbalsyndrom mit Verschmälerung sämtlicher Bandscheibenzwischenräume nicht wirklich möglich.“*

Zwar wurde nicht dargelegt, zu welchem konkreten Beweisthema dieser Beweis aufgenommen werden soll, dennoch wird diese Stellungnahme zur Kenntnis genommen und der Beweiswürdigung zu Grunde gelegt.

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

Der Befundbericht lautet:

„Herr K. Egon erlitt im Jahre 1991 einen Verkehrsunfall, bei dem es anamnestisch zu einer Wirbelkörperkantenabspaltung bei Thorax 11 links gekommen ist. Zusätzlich ist es möglicherweise zu einer starken Überdehnung des Rückengelenkes Thorax 11 links gekommen. In der Folge entwickelte sich eine röntgenologisch nachweisbare Spangenbildung Thorax 10/ Thorax 11 links im Sinne einer Spondylosis hyperostotica, die anhand der Röntgenbilder aus dem Jahr 2005 deutlich zu erkennen ist.“

Aus orthopädischer Sicht ist anzunehmen, dass körperlich anstrengende Tätigkeiten in diesem Zeitraum nur unter entsprechenden Beschwerden auszuüben waren.“

Zwar wurde nicht dargelegt, zu welchem konkreten Beweisthema dieser Beweis aufgenommen werden soll, dennoch wird diese Stellungnahme zur Kenntnis genommen und der Beweiswürdigung zu Grunde gelegt.

3.1.12. Einsichtnahme in die bereits vorliegenden Röntgenbilder

Röntgenbilder wurden im bisherigen Verfahren nicht vorgelegt. Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einsichtnahme erfolgen soll. Konkrete Angaben, welche Sachfragen durch dieser Einsichtnahme sechs Jahre nach behaupteter Einstellung der Tätigkeit als Chiropraktiker erhellt werden sollen, ist der Bw. schuldig geblieben.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert werden kann, zu welchem Thema die Einsichtnahme in nicht näher bezeichnete Röntgenbilder erfolgen soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die vorherigen Ausführungen (Pkt. 3.1.6.) zur Verfahrensverschleppung verwiesen.

3.1.13. Einsichtnahme in die der Abgabenbehörde bereits vorliegenden Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge. etc.

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einsichtnahme in welche Unterlagen erfolgen soll. Konkrete Angaben darüber, in welche Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge zu welchem konkreten Beweisthema eine Einsichtnahme erfolgen soll, ist der Bw. schuldig geblieben. Dem Bw. ohnehin im Zuge des Erörterungstermines mitgeteilt, welche Unterlagen der Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegt wurden.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert wurde, zu welchem Thema die Einsichtnahme in nicht näher bezeichnete Aufzeichnungen, Belege, Depot- und Kontoauszüge erfolgen soll,

zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die vorherigen Ausführungen (Pkt. 3.1.6.) zur Verfahrensverschleppung verwiesen.

3.1.14. Einsichtnahme in Bankunterlagen

Der Bw. beantragte die Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Depot-/Kontoauszüge der BG Aktiengesellschaft zu Depot-Nr.: x (Zeitraum 2001 — 2003), der BG Aktiengesellschaft zu Kto.-Nr.: x (Zeitraum 2001- 2003), der HY Oberösterreichischen Landesbank Aktiengesellschaft zu Depot-Nr.: x (Zeitraum 2003), der VKB-Bank M. zu Kto.-Nr.: x (Zeitraum 1999 -2003).

Der Bw. legte dazu folgende Ablichtungen vor:

Einen Depotauszug der BG zu DepotNr.: x gerichtet an den Bw. bezeichnet als Aufstellung per 8. 10. 2003. Demnach war der Bw. zu diesem Zeitpunkt Inhaber von 1.164 Stück V AG Aktien im Kurswert von 35.839,56 € und von einer Kapitalgarantie der BG im Kurswert von 38.115,00 €.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 9. September 2002 über den Ankauf einer Kapitalgarantie der BG zum Kurswert von 36.663,00 €.

Eine Verlosungsanzeige der BG vom 6. August 2002 über eine Obligation der der BG im Nominale von 500.000,00 ATS.

Eine Tilgungsgutschrift der BG vom 9. August 2002 über eine Obligation der der BG im Nominale von 500.000,00 ATS über einen Betrag von 36.336,42 €.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 25. April 2002 über den Ankauf von 194 Stück V AG Aktien im Kurswert von 6.358,59 €.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 8. Jänner 2002 über den Verkauf von 700 Stück DC AG Aktien im Kurswert von 34.370,00 €, wobei die Gutschrift nach Abzug der Spesen 33.991,93 € ausmachte.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 8. Jänner 2002 über den Verkauf von 300 Stück DC AG Aktien im Kurswert von 14.733,00 €, wobei die Gutschrift nach Abzug der Spesen 14.570,94 € ausmachte.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 8. Jänner 2002 über den Verkauf von 70 Stück DC AG Aktien im Kurswert von 3.461,50 €, wobei die Gutschrift nach Abzug der Spesen 3.423,43 € ausmachte.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 6. November 2001 über den Verkauf von 70 Stück DC AG Aktien im Kurswert von 2.801,40 €, wobei die Gutschrift nach Abzug der Spesen 2.832,21 € ausmachte.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 6. November 2001 über den Ankauf von 1000 Stück DC AG Aktien zum Kurswert von 40.720,00 €, wobei die Lastschrift 41.167,92 € ausmachte.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 6. November 2001 über den Ankauf von 970 V AG Aktien zum Kurswert von 28.896,30 €, wobei die Lastschrift 29.141,91 € ausmachte.

Eine Wertpapierabrechnung der BG vom 9. April 2001 über den Ankauf einer Obligation der BG (Nominale 500.000 ATS) zum Kurswert von 509.500 ,00 ATS.

Ablichtungen von Kontoauszügen vom 20. August 2001, 22. November 2001, 31. Dezember 2001, 25. Februar 2002, 27. Mai 2002, 29. August 2002, 2. Dezember 2002, 4. März 2003, 6. Juni 2003, 8. September 2003 und 4. November 2003 zum Konto Nr. x bei der BG.

Bemerkenswert ist, dass die Kontostände auf diesen Ablichtungen derart geschwärzt wurden, sodass diese jeweils nicht erkennbar sind. Überdies sind die auf den jeweiligen Kontoausdrucken vorgesehenen Felder für das Datum des Kontoauszuges und die Kontonummer offensichtlich verändert worden, sodass nicht klar ist, ob die Ablichtung tatsächlich eine Kopie eines Originalkontoauszuges ist.

Ein Konto/Depoteröffnungs- bzw. änderungsvertrag vom 20. Jänner 2003 mit der HY Bank.

Ein Kontoauszug der HY Bank vom 31. 10. 2003

Ein Depotauszug 1/2003 zum 31. Oktober 2003 aus dem hervorgeht, dass der Bw. Inhaber von 1542 Stück V AG Aktien zum Kurswert von 47.494,00 € ist und diese mit Kredit-/Pfandsperre versehen sind.

Kontoabfragen der VKB-Bank M. zu KontoNr.: x datiert mit 1.1.2000, Dezember 1999, 1. 7. 2000, Dezember 2000, 1. 7. 2001, Juni 2001, 1. 1. 2002, Dezember 2001, 1. 7. 2002, Juni 2002, 1.1.2003, 1.7.2003 und 1. 10. 2003.

Diese Kontoabfragen wurden bereits im Zuge der Betriebsprüfung dem Finanzamt vorgelegt und fanden Eingang in den Feststellungen über ungeklärte Vermögensflüsse (vgl. Pkte. 1.1.3.1., 2.2.4.6., 2.2.4.7. und 2.2.4.8.)

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einsichtnahme in welche Unterlagen erfolgen soll. Konkrete Angaben darüber, welche die

Belege, Depot- und Kontoauszüge zu welchem konkreten Beweisthema erfolgen soll, ist der Bw. schuldig geblieben. Welche Unterlagen der Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegt werden, wurde dem Bw. ohnehin im Zuge des Erörterungsgespräches mitgeteilt.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert wurde, zu welchem Thema die Einsichtnahme in die Belege, Depot- und Kontoauszüge erfolgen soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die vorherigen Ausführungen (Pkt. 3.1.6.) zur Verfahrensverschleppung verwiesen.

3.1.15. Einsichtnahme in die unter einem vorgelegten Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapierdepots Nr. x

Dem Beweisantrag ist nicht zu entnehmen, zu welchem konkreten Beweisthema die Einsichtnahme die vorgelegten Auszüge des bei der Volkskreditbank AG bestehenden Wertpapierdepots Nr. x erfolgen soll. Es wurden Depotauszüge vom 31. 12. 2002 bis 6. 7. 2008 vorgelegt. Die Unterlagen betreffen somit Zeiträume, die nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens sind und sind somit nicht erheblich. Soweit sie den Berufszeitraum betreffen fehlen konkrete Angaben darüber, zu welchem konkreten Beweisthema die Einsichtnahme in die einzelnen Belege, Depot- und Kontoauszüge erfolgen soll.

Allein der Umstand, dass nicht konkretisiert wurde, zu welchem Thema die Einsichtnahme in die Belege, Depot- und Kontoauszüge erfolgen soll, zeigt die Unzulässigkeit des Beweisantrages auf. Im Übrigen wird auf die vorherigen Ausführungen (Pkt. 3.1.6.) zur Verfahrensverschleppung verwiesen.

3.1.16. Einsichtnahme in die noch vorzulegenden Aufstellungen/Belege der Hausbank

Die Unterlagen wurden mit dem Anbringen vom 1. Oktober 2009 zum Beweis dafür, dass der Bw. im Jahre 1999 Wertpapiere im Gegenwert von € 116.438,48, im Jahre 2000 Wertpapiere im Gegenwert von € 24.268,96 kaufte, per 31.12.1999 auf seinem Depot-Nr.: x bei der VKB Wertpapiere im Gegenwert von € 151.213,00 erlagen, die Erträge hieraus € 4.360,37 betrugen, per 29.12.2000 auf dem erwähnten Depot Wertpapiere im Gegenwert von € 155.248,00 erlagen, die Erträge € 5.430,00 betrugen, und sich der Gegenwert der auf dem Depot per 31.12.2001 erliegenden Wertpapiere auf € 158.014,60, die diesbezüglichen Erträge auf € 5.437,50 beliefen, die hierfür erforderliche Barschaft aus den Ersparnissen des Bw. stammte und derartige Beträge mit chiropraktischen Leistungen nicht erlöst werden könnten, vorgelegt.

Diese Unterlagen werden als Beweismittel anerkannt, da Beweisthema und Beweismittel klar umschrieben sind.

Was die ergänzende Einvernahme des Bw. anlangt, wird auf Punkt 3.1.1. verwiesen. Was die Einholung der beantragten Sachverständigengutachten betrifft, wird auf die Punkte 3.1.5 und 3.1.6 verwiesen. Hinsichtlich der beantragten Einsichtnahme in bereits vorliegende Unterlagen wird auf Punkt 3.1.13. verwiesen.

3.1.17. Einsichtnahme in einen Medienbericht vom 3. 8. 2007 (Begnadigung durch Präs. N), in welchem der Bw. namentlich erwähnt wurde

Der offenbar aus dem Internet erstellte Ausdruck eines Medienberichtes ist in italienischer Sprache abgefasst. Amtssprachen in Österreich sind deutsch, allenfalls weiters slowenisch, kroatisch und ungarisch. Wird ein Beweismittel, das in einer Sprache abgefasst ist, die nicht Amtssprache der Republik Österreich ist, dann hat derjenige, der den Beweisantrag stellt, für dessen Übersetzung zu sorgen. Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die Einbringung eines Schriftstückes als Beweismittel, das nicht in der beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, zu verwendenden Amtssprache Deutsch abgefasst ist, offenbar in der Absicht eingebracht wurde, das Verfahren zu verschleppen. Damit ist der Beweisantrag schon aus diesem Grunde abzulehnen.

Im Übrigen kommt hinzu, dass der Bw. nicht dargelegt hat, zu welchem Beweisthema dieser Beweis aufgenommen werden soll.

3.1.18. Einsichtnahme in die im Zuge des Erörterungsgespräches am 17. September 2009 vorgelegten in kyrilisch abgefasste Schriftstücken

Mit diesen Schriftstücken soll bewiesen werden, dass die Gelder die beim Bw. im Tresor vorgefunden worden sind, von russischen Geschäftspartnern an ihn übergeben worden sind.

Die Schriftstücke sind offenbar in russischer Sprache abgefasst. Amtssprachen in Österreich sind deutsch, allenfalls weiters slowenisch, kroatisch und ungarisch. Wird ein Beweismittel, das in einer Sprache abgefasst ist, die nicht Amtssprache der Republik Österreich ist, dann hat derjenige, der den Beweisantrag stellt, für dessen Übersetzung zu sorgen. Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die Einbringung eines Schriftstückes als Beweismittel, das nicht in der beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, zu verwendenden Amtssprache Deutsch abgefasst ist,

offenbar in der Absicht eingebracht wurde, das Verfahren zu verschleppen. Damit ist der Beweisantrag schon aus diesem Grunde abzulehnen.

3.1.19. Zu den Einwendungen gemäß § 87 BAO:

§ 87 Abs. 5 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„In der Niederschrift darf nichts Erhebliches ausgelöscht, hinzugefügt oder verändert werden. Durchgestrichene Stellen sollen noch lesbar bleiben. Erhebliche Zusätze oder Einwendungen des Vernommenen wegen behaupteter Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Niederschrift sind in einen Nachtrag aufzunehmen und abgesondert zu bestätigen.“

Soweit der Bw. Einwendungen gegen die Niederschrift über das Erörterungsgespräch am 17. September 2009 vorbringt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Niederschrift den Verlauf der Einvernahme des Bw. bzw. jener Fragen, die mit den Parteien des Berufungsverfahrens erörtert wurden, vollständig wiedergeben. Wenn der Bw. nun inhaltliche Einwendungen vorbringt, dann sind diese allenfalls bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen. Dass der Verlauf des Erörterungsgesprächs nicht richtig wiedergegeben wurde, hat der Bw. nicht behauptet. Damit unterbleibt ein Nachtrag zur Niederschrift vom 17. September 2009.

3.2. Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3.2.1. Tätigkeit des Bw. als Chiropraktiker

Unbestritten ist, dass der Bw. in den Jahren 1996 bis 2003 als Chiropraktiker tätig war. Strittig ist bloß der Umfang dieser Tätigkeit.

3.2.1.1. Zu den Aufzeichnungen des Bw.

Der Bw. verweist im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker auf Aufzeichnungen auf Tischkalender, die ursprünglich von seiner Mutter in Kurrentschrift erstellt worden wären und dann in weiterer von einer nicht namentlich genannten Bekannten in Reinschrift übertragen worden wären. Den Abgabenerklärungen wurden diesbezüglich jeweils Zusammenstellungen über die Einnahmen und Unterlagen, die offenbar Namen und vereinnahmte Beträge enthielten, beigelegt.

§ 163 BAO lautet:

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

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.“

§ 131 BAO lautet:

„(1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung erfolgen lassen.

Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und

Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

(2) Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

(3) Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

Die deutsche Kurrentschrift ist eine Laufschrift und bis in die Mitte des 20. Jahrhunderts die gebräuchliche Verkehrsschrift in Deutschland. Im Berufszeitraum (1996 bis 2003) war die Kurrentschrift keine gebräuchliche Verkehrsschrift der deutschen Sprache und somit zur Erstellung von Aufzeichnungen nach den Formvorschriften des § 131 BAO nicht geeignet. Bemerkenswert ist, dass diese angeblichen Grundaufzeichnungen vom Bw. nicht vorgelegt

wurden. Vorgelegt wurden lediglich angebliche Abschriften einer nicht näher genannten Person. Eine derartige Abschrift erfüllt nicht die Kriterien des § 131 Abs. 1 Z. 1 BAO, handelt es sich doch dabei nicht um eine beglaubigte Abschrift.

Die Vollständigkeit der Aufzeichnungen iSd. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO liegt nicht vor, hat doch der Bw. selbst zugebilligt, dass im Jahr 2003 Erlöse in Höhe von 30.000,00 S nicht in den Steuererklärungen berücksichtigt wurden (vgl. Pkt. 2.2.1.1.). Im Zuge der Vernehmung am 27. 10. 2003 hat der Bw. angegeben, dass er nicht ausschließen könne, nicht die gesamten Einkünfte in seine Steuererklärung aufgenommen zu haben. Dabei dürfte es sich aber im einkommensstärksten Jahr 2002 lediglich um eine Gesamtsumme in Höhe von ATS 50.000,00 handeln, in den Vorjahren dürfte es sich um wesentlich geringere "Schwarzumsätze" handeln (vgl. Pkt. 1.1.1.). Damit ist die Unvollständigkeit der Aufzeichnungen evident.

Dass nicht alle Geschäftsvorfälle aufgezeichnet wurden, ergibt sich bereits aus den Aussagen des Bw. (vgl. Pkt. 1.1.1. und 2.2.1.1.) und dem Hinweis in der Stellungnahme vom 29. September 2009, wonach die Betriebsausgaben nicht aufgezeichnet und daher von einem sehr geringen Umfang angesetzt (Sozialversicherung) wurden. Der Prozentsatz, den die Betriebsprüfung zugestehe, sei zu niedrig, da die bereits bezahlte Sozialversicherung rund 10 % des Umsatzes ausmache. In den Jahren 1999 — 2002 seien Reparaturen durchgeführt worden. Demnach entsprechen die Aufzeichnungen des Bw. nicht den Vorschriften des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO.

Aus den Aufzeichnungen des Bw. lässt sich nicht erkennen, welche Geschäftsvorgänge stattgefunden haben, wurden auf den Kalendern doch nur Namen und Beträge verzeichnet. Aufzeichnungen über Ausgaben sind bis inklusive 1997 nicht geführt worden, da der Bw. bis dahin keine Ausgaben in Abzug gebracht hat. Ab dem Jahr 1998 sind Ausgaben (Sozialversicherung, Wirtschaftskammer, Haftpflichtversicherung) geltend gemacht worden, die teilweise belegt wurden. Damit wurden die Formvorschriften des § 131 Abs. 1 Z 3 nicht eingehalten.

Belege in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker hat der Bw. weder der Betriebsprüfung, noch dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. So gab der Bw. im Erörterungsgespräch an, dass Originalaufzeichnungen nicht mehr vorhanden seien und keine Kassenbelege vorliegen, da er der Meinung war, dass keine Belegausstellungspflicht vorgelegen hätte (vgl. Pkt. 2.2.1.2.). Damit ist auch die Formvorschrift des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO nicht eingehalten worden.

Aus diesen Ausführungen, dass des Aufzeichnungen des Bw. per Tischkalender objektiv mangelhaft sind, da sie nicht einmal ansatzweise den Voraussetzungen des § 131 BAO

entsprechen. Die in der Stellungnahme vom 29. September 2009 geäußerte Ansicht des Bw., wonach es bei der Feststellung des Referenten und des Vertreters des Finanzamtes im Zuge des Erörterungsgespräches, wonach die Aufzeichnungen mangelhaft wären, eine rein subjektiv gefärbte Ansicht darstelle, entbehrt jeglicher rechtlicher Grundlage. Auch die Ausführungen in denen sich der Bw. in polemischer Art und Weise zu Äußerung des Vertreters des Finanzamtes äußert, der in den Raum gestellt hat, dass die Aufzeichnungen „*nachträglich oder im Vorhinein von ein und der selben Person*“ angefertigt wurden, entbehren jeglicher sachlicher Grundlage. Tatsache ist, dass die vorliegenden Aufzeichnungen nachgeschrieben wurden, die angeblichen Grundaufzeichnungen nicht vorhanden sind, jegliche Belege fehlen und damit auch formell äußerst mangelhaft sind.

Es liegt nicht nur die formelle Mangelhaftigkeit, sondern auch die inhaltliche Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen auf der Hand, wenn nicht nur die Formvorschriften nicht eingehalten wurden, sondern einzelne Einnahmen und Ausgaben selbst nach den Behauptungen des Bw. nicht erfasst wurden.

3.2.1.2. Mangelhafte Aufzeichnungen als Wiederaufnahmsgrund hinsichtlich der Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002:

Die gegenständliche Berufung vom 19. Jänner 2005 richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide 1996-2002. Als „Einkommensteuerbescheid“ sind auch jene Bescheide bezeichnet worden, mit denen die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wurden.

Im Berufungsfall wurde Unklarheit geschaffen, indem die Wiederaufnahmebescheide und die Sachbescheide im Kopf gleich bezeichnet wurden (nämlich als "EINKOMMENSTEUERBESCHEID") und in der Rechtsmittelbelehrung sowohl des Wiederaufnahmebescheides als auch des Sachbescheides der Abgabepflichtige dazu angeleitet wurde, im Falle einer Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit Einkommensteuerbescheid zu bezeichnen. Bei dieser Sachlage ist - ungeachtet des Verfassens der Eingaben durch berufsmäßige Parteienvertreter - objektiv zweifelhaft, ob sich die Berufung, die als mit Berufung zu bekämpfenden Bescheid jeweils die Einkommensteuerbescheide 1996 - 2002 bezeichnen, auf den Wiederaufnahmebescheid oder auf den Sachbescheid oder - was durchaus naheliegend ist - auf beide Bescheide bezogen haben (vgl. dazu auch VwGH 24. 5. 2007, 2007/15/0043), zumal die Ausführungen des Bw. auf eine Aufhebung der gesamten Abgabenfestsetzung abzielt und nicht nur die Abänderung einzelner Punkte der Sachbescheide begehrt wird. Unter diesem Gesichtspunkt ist die

gegenständliche Berufung auch als Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 zu werten.

Damit ist auch das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nach § 303 Abs. 4 BAO zu prüfen.

§ 303 Abs. 1 und 4 BAO lauten:

„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

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

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

In den Begründungen zu den Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, insbesondere auf die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen. Aus dem Bericht der Betriebsprüfung geht hervor, dass sich die Wiederaufnahmsgründe aus Tz. 2 und 3 des Berichtes ergeben. Tz. 2 des Berichtes verweist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Dezember 2004. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde festgehalten, dass das Besprechungsprogramm einen wesentlichen Bestandteil der Niederschrift bildet. In Punkt 4.1. des Besprechungsprogrammes wurden ausdrücklich die Aufzeichnungsmängel aufgezeigt. Es wurde seitens der Betriebsprüfung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß und nicht vollständig geführt wurden.

Das Vorliegen nicht ordnungsgemäßer und unvollständiger Aufzeichnungen ist ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund (vgl. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz. 8).

Die Erheblichkeit des Wiederaufnahmegrundes ergibt sich schon daraus, dass offenbar wesentliche Einnahmen des Bw. nicht Eingang in dessen Aufzeichnungen gefunden haben und diese nicht von unbedeutender Höhe sind (siehe Punkte 3.2.1.3.4. bis 3.2.1.3.6.).

3.2.1.3. Zur Schätzungspflicht in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker

§ 184 BAO der Bundesabgabenordnung lautet:

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

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

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

Bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, führen prinzipiell zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Es müssen aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen. Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwerwiegenden Mangel der Fall sein. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken. Gelingt es dem Abgabepflichtigen nicht, die Überzeugung von der Richtigkeit herzustellen, liegt die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde vor, ohne dass es des Nachweises einer sachlichen Unrichtigkeit bedarf.

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 aufgrund von Belegen

zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hierfür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen sämtliche Geschäftsvorfälle der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können (vgl. *Fischerlehner* in *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, 92f mit mehreren Judikaturhinweisen).

Die formelle Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen des Bw. (transkripierte Tischkalender) liegt auf der Hand. Die inhaltliche Mangelhaftigkeit ist wie unter Punkt 3.2.1.1. ausreichend dokumentiert. Damit sind diese Unterlagen für eine Feststellung von Bemessungsgrundlagen für die Abgabenfestsetzung nicht geeignet. Damit ergibt sich die Verpflichtung der Abgabenbehörde, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Den Ausführungen der Bw. in der Stellungnahme vom 29. September 2009, wonach keine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde bestehe, fehlt jegliche rechtliche Grundlage.

3.2.1.4. Zur Schätzungsmethode in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Chiropraktiker

Wie bereits dargestellt, geben die vorgelegten Unterlagen des Bw. keinen Aufschluss über den tatsächlichen Umfang der Tätigkeit des Bw. Auch aus den Observationen des Finanzamtes an vier Tagen im März und April 2002 lassen sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine seriösen Schluss auf die Umsätze und Einnahmen des Bw. für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2003 zu. Die vom Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung aufgestellte Hochrechnung ist unter diesem Gesichtspunkt nicht als Schätzungsmethode geeignet. Wenn sich der Bw. nun in der Stellungnahme vom 29. September 2009 eingehend mit der Schätzungsmethode des Finanzamtes auseinandersetzt, übersieht er, dass im Erörterungstermin am 17. September 2009 eine andere Berechnungsmethode der Bemessungsgrundlagen vorgehalten wurde. Diese Berechnungsmethode geht nicht davon aus, wie viele Behandlungen der Bw. in bestimmten Zeiteinheiten durchgeführt hat, sondern zieht die ungeklärten Geldtransfers nach Liechtenstein oder Bareinzahlungen auf die Bankkonten als Grundlage für eine Schätzung heran. Der Bw. hat in seiner Stellungnahme vom 29. September 2009 selbst eingeräumt, dass an Hand der Anzahl der Personen, die während des Observationszeitraumes sein Haus betreten haben, kein Rückschluss auf die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Behandlungen möglich ist. Weiters ergibt sich, dass die Aufzeichnungen des Bw. derartig mangelhaft sind, dass daraus auch kein Rückschluss auf die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Behandlungen möglich ist. Einziger Anhaltspunkt für die

Schätzung sind die von der Betriebsprüfung und vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellte Vermögensentwicklung beim Bw.. Vermögensentwicklungen, insbesondere Vermögenserhöhungen, lassen Rückschlüsse auf die Herkunft des Vermögens und damit auf Erträge als Ursachen der Vermögensvermehrung zu. Diese wird mittels einer so genannten Vermögenszuwachsrechnung festgestellt. Dieser Rechnung liegt der Gedanke einer die betriebliche und private Sphäre umfassenden Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben eines bestimmten Zeitraumes zugrunde, wobei von folgender Erwägung ausgegangen wird: Ein Abgabepflichtiger kann in einem bestimmten Zeitraum einen erzielten Vermögenszuwachs nur aus steuerpflichtigem Einkommen, aus nicht der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünften, aus steuerfreien Einnahmen oder aus einmaligen Vermögensanfällen, etwa Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden, erzielt haben. Während dieses Berechnungszeitraumes muss der Abgabepflichtige vom berechneten Gesamteinnahmen- bzw Gesamtausgabenüberschuss seinen und den seiner Familie zu gewährenden Lebensunterhalt getätigt haben. Der Schätzungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung ist eigen, dass mehrere aufeinanderfolgende Einkommensperioden zusammengefasst werden müssen, weil die ermittelten Vergleichsgrößen eines einzigen Einkommensermittlungszeitraumes nicht ausreichende Anhaltspunkte für die Schätzung bieten können. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Zudem muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Die aus der Verletzung der Pflicht des § 119 BAO durch den Abgabepflichtigen herrührende Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO verlagert die Beweislast derart, dass die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben ist, mit denen der Abgabepflichtige den ungeklärten Vermögenszuwachs verdient hat. Das bedeutet aber nur, dass die Abgabenbehörde dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und ist insoweit eine zwangsläufige Konsequenz der Schätzungsbefugnis (vgl. *Fischerlehner in Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, 98f mit mehreren Judikaturhinweisen).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass zuerst zu klären ist, ob das beim Bw. vorgefundene Vermögen aus einer Tätigkeit stammen könnte, die vor dem gegenständlichen

Besteuerungszeitraum liegt. Weiters ist zu klären, ob das im Berufungszeitraum (1996 bis 2003) beim Bw. vorgefundene Vermögen von Dritter Seite etwa zur Abwicklung von Geschäften zur Verfügung gestellt wurde. Schließlich ist zu klären, welcher Tätigkeit ein allfälliger Vermögenszuwachs zuzurechnen ist.

3.2.1.4.1. Zum behaupteten Vermögenszuwachs vor 1996

Der Bw. behauptet, dass er ein Vermögen von etwa ATS 12 Mio. im Zeitraum 1969 bis 1970 in Südafrika, sowie in den 1972 und 1973 durch den Betrieb eines Import-Export Handel mit Fleischwaren erworben hätte. In Zusammenhang mit dieser Behauptung blieb der Bw. jeglichen Sachbeweis schuldig, obwohl er mehrmals auf die erhöhte Mitwirkungspflicht in Zusammenhang mit Sachverhalten mit Wurzeln im Ausland und mit ungewöhnlichen Sachverhalten hingewiesen wurde. Fragen über die Mittelherkunft beantwortete der Bw. mit dem Hinweis auf ein vor Beginn des Prüfungszeitraumes bereits vorhandenes Konto (Depotschein-Nr. x) bei der Sparkasse Linz hin, ohne der Abgabenbehörde etwa Einblick in dieses Inhaberkonto geben zu können, weil er das Lösungswort nicht mehr wisse. Die amtswegige Einsichtnahme in das angebliche Konto des Bw. erfolgt aus den unter 3.1.9. angeführten Gründen nicht. Da der Bw. keinen einzigen Nachweis über ein angeblich zu Beginn des Prüfungszeitraumes vorhandenes Wertpapier- oder Barvermögen vorgebracht hat und auch nicht glaubhaft gemacht hat, dass er über entsprechende Sparguthaben in der behaupteten Höhe von etwa ATS 12.000.000,00 tatsächlich verfügt hat, ist die diesbezügliche Verantwortung des Bw als bloße Schutzbehauptung zu werten.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass mangels konkreten Nachweises das vom Bw. behauptete Wertpapier-, Barvermögen bzw. entsprechende Sparguthaben nicht vorhanden waren.

3.2.1.4.2. Zur behaupteten treuhändigen Verwaltung von Barmitteln von russischen Geschäftspartnern

Der Bw. behauptete, ihm seien von seinen russischen Geschäftspartner Geldmittel zum Ankauf von Bussen etwa bei der V. AG zur Verfügung gestellt worden. Diese Geldmittel stellten beim Bw. reine Durchlaufposten dar und wären daher ihm nicht zuzurechnen. Insbesondere bei dem im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld handle es sich um derartiges von den Geschäftspartnern treuhändig übergebenes Geld.

Es widerspricht jeglichen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass Bargeldtransaktionen in einem Ausmaß von 167.200,00 € ohne Quittungen über die Bargeldübergabe stattfinden. Derartige Bargeldübergaben ohne Quittungen finden nur im Dunstkreis krimineller Aktivitäten statt und derartige Aktivitäten bestreitet der Bw. vehement. Auch ist es im Wirtschaftsleben

unüblich, dass bei der Umwechslung von treuhändig übergebenem Bargeld von anderen Währungen in Euro keine Belege über den Umwechslungsvorgang aufgehoben werden. Überhaupt ist es gerade bei Vermittlungs- und Treuhandgeschäften unüblich, dass die Geschäftspartner keine Quittungen über die treuhändig übergebenen Geldsummen ausstellen. Die Behauptung des Bw., wonach das im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundene Bargeld von russischen Geschäftspartnern zur Abwicklung von Busankäufen zur Verfügung gestellt wurde, wurde durch keinerlei Nachweise untermauert. Der Bw. wurde in diesem Zusammenhang mehrmals auf die erhöhte Mitwirkungspflicht in Zusammenhang mit Auslandssachverhalten hingewiesen, dennoch hat er es unterlassen, entsprechende Beweise vorzulegen. Die Einvernahme des angeblichen russischen Geschäftspartners George KY unterbleibt aus den in Punkt 3.1.3. genannten Gründen. Die Übersetzung der im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegten, in cyrilschen Schrift abgefassten Unterlagen unterbleibt aus den in Punkt 3.1.17. angeführten Gründen.

Auf Grund dieser Sachlage geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich bei dem im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld um ein Vermögen handelt, das dem Bw. zuzurechnen ist.

3.2.1.4.3. Zu den Einkünften aus der Vermittlertätigkeit und als Chiropraktiker

Der Bw. bestreitet vehement, dass er auf Grund seiner Tätigkeit als Vermittler Einkünfte erzielt hat. Die Kontakte zu russischen Geschäftspartnern hätten nur den Zweck gehabt, sich ein Standbein in Russland zu verschaffen um einer allfälligen Auslieferung auf Grund seiner ehemaligen Südtirolaktivitäten nach Italien zu entgehen. Die Betriebsprüfung hat nicht feststellen können, dass tatsächlich Geldmittel von den russischen Geschäftspartnern des Bw. an den Bw. geflossen sind. Festgestellt wurden lediglich Bargeld, Bareinzahlungen und Geldtransferierungen des Bw. an die liechtensteinische P. Kreditanstalt. Aus dieser Sachlage ergibt sich, dass nicht erwiesen, sondern nur vermutet werden kann, dass der Bw. aus der behaupteten Vermittlertätigkeit Einkünfte erzielt hat. Mangels eines Hinweises eines Geldflusses von den russischen Geschäftspartnern an den Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass in diesem Zusammenhang keine Einkunftsquelle des Bw. vorliegt.

Andererseits verweist der Bw. darauf, dass er aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage gewesen wäre, die von der Betriebsprüfung behaupteten Umsätze mit der Tätigkeit als Chiropraktiker zu erwirtschaften und legt dazu entsprechende Bestätigungen eines Arztes vor (vgl. Pkt. 3.1.11. und 3.1.12.). Der ärztlichen Stellungnahme vom 12. 10. 2005 ist zu entnehmen, dass „chiropraktische Maßnahmen“ über einen längeren Zeitraum nicht möglich sind. Allgemein sind verschiedene chiropraktische Techniken bekannt, wie:

- a) Adjustierung: Diese Adjustierung wird durch speziell erlernte Handgriffe erzielt. Sie haben das Ziel "Subluxationen" an der Wirbelsäule (an den Zygapophysialgelenken) wieder aufzuheben und damit den Druck auf die Spinalnerven (lateral) oder das Rückenmark (medial) zu beseitigen. Gelingt dies, dann verschwinden die Schmerzen in kurzer Zeit, z.B. bei einer Ischialgie (Ischiasreizung).
- b) Traktion: bei der Traktion werden die Gelenkpartner durch Zug voneinander entfernt. Dies führt unter anderem zu Druckminderung, Entlastung und Schmerzlinderung. Außerdem verbessert sich durch die Dehnung der Bänder und der Gelenkkapsel die Beweglichkeit.
- c) Translatorisches Gleiten, auch Mobilisation genannt: Um das verlorengegangene Gelenkspiel, und somit auch die Beweglichkeit wieder herzustellen, werden die Gelenkanteile parallel gegeneinander bewegt.
- d) Weichteilbehandlung: Durch Dehn- und Entspannungstechniken wird die Muskulatur so verlängert, dass sie sich dem neugewonnenen Gelenkspiel anpasst.
- e) Reflextechniken: Unter gezielter Ausnutzung von Nervenreflexen wird die Spannung der Muskulatur und die Schmerzwahrnehmung beeinflusst. Mittels komplexer Reflextherapien kann auch auf das zentrale Nervensystem eingewirkt werden, z.B. auf das vegetative Nervensystem und auch auf kognitive Bereiche.

Die traditionelle Technik der Chiropraktik ist die Manipulation, zunehmend werden vor allem neurologische Reflextechniken verwendet.

Die Stellungnahme vom 12. 10. 2005 geht nicht konkret darauf ein, welche chiropraktischen Maßnahmen vom Bw. tatsächlich angewendet wurden und welche Maßnahmen vom Bw. aus medizinischer Sicht nicht oder nur kurze Zeit durchgeführt werden konnten. Von einer schlüssigen, für die Erhellung der Sachlage geeigneten Gutachten kann hier nicht die Rede sein, sind doch die Ausführungen des Dr. NM sehr allgemein und nicht auf die spezifische Tätigkeit des Bw. bezogen. Somit kommt dieser Stellungnahme keine sehr hohe Beweiskraft zu. Gleiches gilt für den Befundbericht des Dr. NM vom 14. Oktober 2008, der gar nur von einer Annahme ausgeht, dass körperlich anstrengende Tätigkeiten nur unter entsprechenden Beschwerden auszuüben waren.

Fest steht jedoch, dass einerseits kein Vermögenszufluss vor dem Jahr 1996 (Beginn des Prüfungszeitraumes) glaubhaft gemacht wurde (vgl. 3.2.1.4.1.), ein erhebliches Vermögen im Berufszeitraum vorgelegen ist (Geldtransferierungen nach Liechtenstein, Wertpapierankäufe im Berufszeitraum, vorhandenes Bargeld) und die treuhändige Verwaltung von Vermögen Dritter nicht glaubhaft gemacht wurde (vgl. 3.2.1.4.2.). Es liegt

daher nahe, dass die von der Betriebsprüfung eindeutig festgestellten Vermögenswerte im Berufszeitraum erwirtschaftet werden mussten. Die Herkunft der Mittel für die Vermögenstransaktionen blieb trotz intensiver Bemühungen der Betriebsprüfung und des Unabhängigen Finanzsenates mangels entsprechender gebotener Mitwirkung des Bw. ungeklärt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter Vermögenszuwachs die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt (vgl. etwa VwGH 24. 10. 2005, 2001/13/0263). Dies bedeutet, dass die Behörde des Nachweises der konkreten Geschäfte enthoben ist. Damit hatte die Abgabenbehörde dem Bw. nicht nachzuweisen, wie viele Patienten der Bw. in einem gewissen Zeitraum behandelt hat und wie hoch die Entgelte pro Behandlung waren. Dieser Nachweis war auch mangels jeglicher tauglicher Aufzeichnungen nicht möglich.

Da die Tätigkeit als Chiropraktiker die einzige gewinnorientierte Tätigkeit im Berufszeitraum war, die der Bw. eingestanden hat, lässt dies den einzig logischen Schluss zu, dass die Mittel, die für die angesprochenen Vermögenstransaktionen verwendet wurden, vom Bw. im Zuge dieser Tätigkeit erwirtschaftet wurden. Zu beachten ist, dass der Bw. trotz bestehender erhöhter Mitwirkungspflicht jegliche Nachweise und nähere Auskünfte zur Mittelherkunft verweigert hat, sodass die Grenzen der Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden insbesondere durch das unkooperative Verhalten des Bw. begründet sind. Die Einwände des Bw., die Zweifel an der tatsächlichen physischen Möglichkeit der Erwirtschaftung dieser Umsätze darlegen sollen, haben in den Hintergrund zu treten, da seitens des Bw. keine plausible alternative Erklärung für das Vorhandensein jener Mittel vorgebracht wurde, die Gegenstand der Transaktionen des Bw. waren bzw. bei ihm aufgefunden wurden.

Somit ergibt sich als einzig logischer Schluss, dass sämtliche zu schätzenden Umsätze der Tätigkeit als Chiropraktiker zuzurechnen sind.

3.2.1.4.4. Zu den Geldtransferierungen des Bw. an die liechtensteinische P. Kreditanstalt, Vaduz, A

3.2.1.4.4.1. P. Kreditanstalt als Domizilgesellschaft:

Dem Vorhalt, dass es sich bei der P Kreditanstalt um eine Domizilgesellschaft handelt, hat der Bw. nichts entgegen gesetzt. Auch zum Vorhalt, dass die Konten der P Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank in Deutsche Mark geführt wurden, hat der Bw. nichts vorgebracht.

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung (Pkt. 1.1.4.) und der neuerlichen Befragung im Zuge des Erörterungsgespräches (vgl. Pkt. 2.2.3.1) davon aus, dass es sich bei der P Kreditanstalt um eine für die Steueroase Liechtenstein typische Domizilgesellschaft handelt.

Der Referent hat dem Bw. auch den Verwendungszweck laut der Zahlung des Bw. vom 5. 3. 1996 in 380.000 ATS (43.500 SFR) an die Jc. (Vaduz) vorgehalten, demnach handle es sich um den Kaufpreis Past 35.000 SFR, die Kapitalerhöhung 3.500 SFR, die Gesellschaftsteuern 1.000 SFR und das Repräsentanz- und Verwaltungshonorar 4.000 SFR. Der Bw. gab nach Einsichtnahme in den Quittungsbeleg an, dass es der Ankauf der Firma Pka gewesen sein könnte (vgl. Pkt. 2.2.4.2.). Weiters ergaben sich weitere Hinweise für die Beteiligung des Bw. an der P Kreditanstalt (vgl. Pkt. 2.2.3.2.), die der Bw. trotz erhöhter Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht entkräften konnte. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass der Bw. an der P. Kreditanstalt beteiligt war.

Die P. Kreditanstalt, Vaduz, A ist dem Bw. wirtschaftlich zuzurechnen. Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und der Gesellschaft sind nicht anzuerkennen.

3.2.1.4.4.2. Beurteilung der Geldtransferierungen an die Fa. P. Kreditanstalt

Bei den Geldtransferierungen an die Fa. P. Kreditanstalt in Vaduz wurde von Bw. behauptet (vgl. Pkt. 2.2.5.), dass es sich um Finanzierungsgeschäfte für seine russischen Geschäftspartner handelt. Auf den Vorhalt, dass der Bw. ca. 8 Mio. S in diese Bustransaktionen investiert und bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Rückzahlungen erhalten, gab der Bw. an, er hätte einen Geldtransfer nach Russland beabsichtigt, damit er sich dort eine Existenz aufbauen könne. Er sei als Südtirolaktivist in Florenz rechtskräftig in Abwesenheit zu 24 Jahren Haft verurteilt worden. In Zusammenhang mit den Verhandlungen der Republik Österreich betreffend den Beitritt zum ersten Schengenabkommen hätte der Bw. die Auslieferung nach Italien befürchtet. Auf die Frage, warum das Geld nach Liechtenstein transferiert worden sei, hat der Bw. darauf hingewiesen, dass die Geschäftsbeziehungen mit den russischen Geschäftspartnern über die liechtensteinische P. Kreditanstalt abgewickelt wurden. Beweise dafür, welche Geschäfte tatsächlich hinter diesen Transaktionen standen, wurden nicht vorgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen. Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem für die

Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Da im Verhältnis zu Liechtenstein keine Amts- oder Rechtshilfe in Abgabensachen besteht, kann die Erstbeschwerdeführerin schon deshalb nicht von der sie treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht entbunden werden (vgl. VwGH 1. 6. 2006, 2004/15/0066; VwGH 25. 9. 2001, 97/14/0061). Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden.

Für den gegenständlichen Fall ergeben sich daraus folgende Schlussfolgerungen:

Dem Bw. ist zuzubilligen, dass es sich im gegenständlichen Fall tatsächlich um einen Vermögenstransfer ins Ausland gehandelt hat. Hintergrund dieses Transfers ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht die Finanzierung von Geschäften mit russischen Geschäftspartnern, denn es ist äußerst ungewöhnlich, dass ohne Sicherheiten derart hohe Geldsummen an ausländischen Geschäftspartnern zur Verfügung gestellt werden. Auch ist es äußerst ungewöhnlich, dass Darlehen und Zahlungen flossen, ohne dass eine Rückzahlung oder Rendite zu erwarten war. Vielmehr liegt hier ein bloßer Vermögenstransfer ins Ausland (Liechtenstein) vor, wobei bezeichnend ist, dass der Bw. an P. Kreditanstalt, welche eine Domizilgesellschaft ist, offenbar beteiligt war. Für die Behauptung, dass die Gelder zur Abdeckung von angeblichen Kreditverbindlichkeiten der russischen Geschäftspartner bei der „Bank G“ verwendet wurden, hat der Bw. keinen einzigen Nachweis vorlegen können. Damit ist davon auszugehen, dass der Bw. inländisches Vermögen nach Liechtenstein transferiert hat und nach wie vor Zugriff auf dieses Vermögen haben muss.

3.2.1.4.4.3. Zu den Zahlungen und Darlehen des Bw. vom 5. März 1996:

Der Bw. leistete am 5. März 1996 Zahlungen in Höhe von 110.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der Pt und in Höhe von 380.000,00 ATS (43.500 SFR) an die Jc. (Vaduz). Zudem räumte der Bw. der Fa. P. Kreditanstalt laut Darlehensvertrag vom 5. März 1996 ein Darlehen in Höhe von 2.400.000,00 ATS ein.

Die Frage nach der Mittelherkunft führte der Bw. aus, die Mittel stammten aus dem Konto aus der Ersten Bank, welches 1988 aufgelöst worden sei. Auf die Frage, was mit den Geldern im

Zeitraum von 1988 bis 1996 geschehen ist, führte der Bw. aus, diese seien bei der B. in Tr. gelegen. Auf die Frage nach einem Nachweis führte der Bw. an, dass es keinen gebe. Sämtliche Unterlagen seien in diesem Zusammenhang entsorgt worden (vgl. Pkt. 2.2.4.3.)

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) erwirtschaftet wurde. Da nicht auszuschließen ist, dass ein Teil dieses Vermögens vor dem Jahr 1996 erwirtschaftet wurde, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass lediglich die Hälfte dieses Vermögens im Jahr 1996 dem Bw. zugeflossen ist. Dem diesbezüglichen Vorhalt im Erörterungsgespräch am 17. September 2009 (vgl. Pkt. 2.2.6.2.) hat der Bw. kein substantiiertes Vorbringen entgegengesetzt. Demnach sind für das Jahr 1996 ATS 1.445.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

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

Der Bw. konnte keine Angaben machen, ob die Mittel von ihm gekommen sind oder bloß einen Durchlaufposten darstellten. Es gäbe keinen Nachweis dafür. Zum Verwendungszweck führte der Bw. aus, dass es sich wahrscheinlich um die Zahlung an die Bank General handelte.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) im Jahr 1997 erwirtschaftet wurde, da die Zahlung anfangs 1998 stattfand. Demnach sind für das Jahr 1996 ATS 1.065.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

3.2.1.4.4.5. Zur Zahlung des Bw. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der P Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz):

Auch hier ist Mittelherkunft ungeklärt geblieben. Zum Verwendungszweck führte der Bw. aus, dass es die letzte Einzahlung für die Bank General gewesen sei.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) im Jahr 1998 erwirtschaftet wurde. Demnach sind für das Jahr 1998 ATS 1.400.000,00 als

Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

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

Auch hier ist Mittelherkunft ungeklärt geblieben. Zum Verwendungszweck führte er aus, dass der Kredit bei der Bank General bedient worden sei. Damit hat sich der Bw. in einen Widerspruch verwickelt, da ja angeblich bereits die Zahlung vom 6. Mai 1998 die letzte Zahlung an die Bank General gewesen sei.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) im Jahr 1998 erwirtschaftet wurde. Demnach sind für das Jahr 2001 ATS 420.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

3.2.1.4.5. Aufgefundenes Bargeld und Wertpapierankäufe:

3.2.1.4.5.1. Zu dem am 27. Oktober 2003 beim Bw. im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bargeld in Höhe von 167.200 € und 380 USD:

Zur Herkunft der Mittel verwies der Bw. darauf, dass es keinen Beleg über einen Zahlungseingang gäbe. Der Bw. legte in kyrilisch abgefasste Schriftstücke vor. Damit sollte bewiesen werden, dass die Gelder die beim Bw. im Tresor vorgefunden worden sind, von russischen Geschäftspartnern an ihn übergeben worden sind. Auf die Frage, ob der Betrag in Einem übergeben worden sei, führte der Bw. aus, dass dies in Teilbeträgen erfolgt sei. Auf den Vorhalt des Vertreters des Finanzamtes, wie es sein könne, dass sich im Tresor 167.200,00 S in Euro-Scheinen gefunden hätten, wo doch die Euroumstellung mit 31.12.2001 stattgefunden hat, gab der Bw. an, er hätte das Geld, das teilweise in Schilling und in Dollar übergeben worden wäre, in Euro umgetauscht. Auf die Frage nach einem Nachweis über den Umtausch gab der Bw. an, dass er das Geld bei verschiedenen Banken umtauschen hat lassen. Nachweise über den Umtausch seien nicht vorhanden.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) in den Jahren 2002 und 2003 erwirtschaftet wurde. Da der Bw. seine Geschäftstätigkeit nach eigenen Angaben Mitte 2003 aus gesundheitlichen Gründen erheblich reduzieren musste, werden Euro 110.000,00 dem Jahr 2002 zugerechnet. Der Rest (57.200 €) entfällt auf das Jahr 2003.

3.2.1.4.5.2. Zu den Bareinzahlungen des Bw. auf Kto.Nr. x bei der Hausbank:

Der Bw. zahlte am 5. Mai 1999 ATS 800.000,00, am 1. Juni 1999 i.H.v. ATS 400.000,00 und am 21. September 1999 ATS 60.000,00 auf das Bankkonto des Bw. ein (Kto.Nr. x bei der Hausbank).

Zur Mittelherkunft der Zahlungen vom 5. Mai 1999 und 1. Juni 1999 führte der Bw. aus, es seien die Mittel umgeschichtet und auf das Konto der VKB eingezahlt worden. Zur Frage nach einem Nachweis, gab der Bw. an, dass das Geld teilweise bar in seinem Hause deponiert war und bei der B.. Die Konten seien aufgelöst worden. Nachweise lägen nicht mehr vor.

Zur Mittelherkunft hinsichtlich der Bareinzahlung vom 21. September 1999 führte der Bw. beim Erörterungsgespräch am 17. September 2009 zunächst aus, dass die Mittel nicht von der Chiropraktik kommen konnten. Auf den Vorhalt des Referenten, dass er im Zuge einer Einvernahme am 27. November 2003 zu der Bareinzahlung am 21.9.1999 (60.000,00 S) angegeben hätte, es könnte durchaus sein, dass ich dieser Betrag aus den Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Chiropraktiker zusammensetzt, führte der Bw aus, diese Angaben vom 27. November 2003 seien richtig. Der Bw. Einen Nachweis gäbe es nicht.

Der Bw. hat nunmehr in diesem Zusammenhang Bankunterlagen von der Hausbank vorgelegt. Nach diesen Unterlagen wurden im Jahr 1999 Wertpapiere im Gegenwert von € 116.438,48 angekauft. Nachweise dafür, woher die Mittel für diesen Wertpapierankauf kamen, blieb der Bw. schuldig.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die für den Ankauf von Wertpapieren vorhandenen Mittel (€ 116.438,48 entspricht 1.602.228,42 ATS), die zum Teil durch ungeklärte Bareinzahlungen auf das Konto des Bw. finanziert wurden, aus der Tätigkeit als Chiropraktiker stammen. Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw., wonach lediglich bereits vorhandene Mittel aus früheren Geschäftstätigkeiten umgeschichtet wurden, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt daher an, dass der im Jahr 1999 festgestellte Vermögenszuwachs von rund 1.600.000,00 ATS im Zuge der Tätigkeit als Chiropraktiker erwirtschaftet wurde.

3.2.1.4.5.3. Ankauf von Wertpapieren im Jahr 2000 im Wert von € 24.268,96:

Der Ankauf von Wertpapieren im Jahr 2000 laut Stellungnahme vom 1. Oktober 2009 weist darauf hin, dass auch im Jahr 2000 der Bw. einen Vermögenszuwachs zu verzeichnen hatte. Für die Behauptung, dass dieses Vermögen vor dem Prüfungszeitraum verdient wurde, legte der Bw. keine Nachweise vor. Es handelt sich daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates um eine reine Schutzbehauptung.

Nach Angaben des Bw. wurden im Jahr 2000 Wertpapiere im Gegenwert von € 24.268,96 angeschafft. Demnach liegt ein Hinweis vor, dass ähnlich wie in den Vorjahren Einnahmen aus der Tätigkeit als Chiropraktiker erzielt wurden. Eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen anhand der Vermögenszuwächse der Vorjahre ist damit berechtigt.

3.2.1.4.6. Nicht entdeckte Vermögenszuflüsse:

Im Zuge der Ermittlungen der Betriebsprüfung und des Unabhängigen Finanzsenates ist auf Grund der mangelhaften Mitwirkung des Bw. davon auszugehen, dass ein Teil der im Berufszeitraum auf Grund seiner Tätigkeit als Chiropraktiker erzielten Vermögenszuflüsse unentdeckt blieben. So hat der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens selbst mehrmals ausgeführt (vgl. etwa Pkt. 1.3.3.2.1. in der Stellungnahme vom 11. Februar 2005), dass in den Jahren 1999 bis 2002 Reparaturen am Haus des Bw. durchgeführt wurden. Der Bw. hätte keine Aufwendungen abgesetzt. Es seien daher auch diese Belege nicht aufgehoben worden. Folgende Reparaturen seien durchgeführt worden: Heizung, WC-Anlage, 2 Vorräume, Wartezimmer, Behandlungszimmer, Aufenthaltsraum, Außenstiege incl. Überdachung, Parkplatzbefestigung, elektrisches Parkplatztor. Diese Kosten wurden vom Bw. mit ATS 800.000,00 veranschlagt.

Da diese Kosten auch verdient werden mussten und dies nur im Zuge der bekannten unternehmerischen Tätigkeit des Bw. möglich war, wird ab dem Jahr 1997 wohl jährlich ein Betrag von etwa 250.000,00 ATS der Ermittlung der Einkünfte hinzuzurechnen sein. Im Zuge des Erörterungsgespräches (Pkt. 2.2.6.2.) war in diesem Zusammenhang von einem „Sicherheitszuschlag“ im Ausmaß von 10 % des Vermögenszuwachses die Rede. Dieser „Sicherheitszuschlag“ sollte den Umstand berücksichtigen, dass Lebenshaltungskosten bzw. sonstige Ausgaben des Bw. das nachgewiesene Vermögen bereits geschmälert haben müssen. Tatsächlich handelt es sich dabei nicht um einen Sicherheitszuschlag, sondern um einen gesondert in der Globalschätzung ausgewiesenen Posten für Lebenshaltungskosten und Aufwendungen, die der Bw. nach eigenen Angaben im Berufszeitraum getätigt hat. Gegen den Ansatz eines derartigen „Sicherheitszuschlages“ wurden keine Einwendungen vorgebracht.

Als Anhaltspunkt für die Ermittlung für bereits im Berufszeitraum nicht entdeckte Vermögenszuflüsse dienen etwa die Angaben des Bw. über die Reparaturaufwendungen. Es ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sachgerechter in den Jahren, in denen Vermögenstransaktionen oder Vermögenszuwächse festgestellt wurden (1997, 1998, 1999, 2002 und 2003), etwa 250.000,00 ATS bzw. 18.000,00 € für den Lebensaufwand und notwendige Ausgaben hinzuzurechnen, als einen Prozentsatz des nunmehr ermittelten Vermögenszuwachses anzunehmen. Im Jahr 1996 entfällt eine derartige Hinzurechnung, da in

diesem Jahr überdurchschnittlich hohe Vermögenstransaktionen festgestellt wurden (vgl. Pkt. 3.2.1.4.4.3. in Höhe von 2.890.000,00 ATS) und die Schätzung mittels Abschlag von diesen festgestellten Transaktionen erfolgt ist. Für die Jahre 2000 und 2001 entfällt ebenfalls diese Hinzurechnung, da sich die Schätzung an den geschätzten Erlösen der Vorjahre orientiert und damit eine Hinzurechnung sich doppelt auswirken würde. Für das Jahr 2003 werden nur 9.000,00 € hinzugerechnet, da ab Mitte dieses Jahres die Tätigkeit als Chiropraktiker auf Grund einer Krankheit reduziert werden musste.

3.2.1.4.7. Betriebsausgaben

Der Bw. beantragt die Anerkennung von Betriebsausgaben für die Jahre 1999 bis 2002 für die Reparaturen von Heizung, WC-Anlage, 2 Vorräume, Wartezimmer, Behandlungszimmer, Aufenthaltsraum, Außenstiege incl. Überdachung, Parkplatzbefestigung, elektrisches Parkplatztor in Höhe von 800.000,00 ATS ohne konkret darzulegen, welche Ausgaben betrieblich veranlasst sind, ob hinsichtlich einzelner Aufwendungen ein aktivierungspflichtige Adaptierungskosten vorliegen, welchen Maßnahmen die Aufwendungen zuzuordnen sind usw.. Überdies wurden über diese „Betriebsausgaben“ weder Aufzeichnungen geführt noch Belege vorgelegt. Der Hinweis auf einen allenfalls vorzunehmenden Augenschein vermag die Aufzeichnungspflichten und Belegaufbewahrungspflichten nicht ersetzen. Vielmehr war der Beweisanspruch aus den unter Punkt 3.1.7. genannten Gründen abzuweisen.

Auf Grund der gegebenen Sachlage sind somit die Betriebsausgaben zu schätzen. Die Betriebsausgaben werden mit 12 % der im Schätzungsweg ermittelten Erlöse angesetzt. Dies erfolgt in Anlehnung an die Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22. 2. 2007, 2005/14/0111). Mit dem unsubstanziert vorgetragenen Einwand, dass bei der Gewinnschätzung Aufwendungen (insbesondere Sanierungs- und Reparaturkosten) nicht ausreichend berücksichtigt worden sind, wird eine Fehlerhaftigkeit der Schätzung nicht aufgezeigt. Im Übrigen enthalten diese pauschalen Betriebsausgaben auch bereits die entrichteten gesetzlichen Sozialversicherungen, sodass diese nicht mehr gesondert abzuziehen sind.

3.2.1.5. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Aus den vorher dargestellten Gründen erfolgt folgende Schätzung der Bemessungsgrundlagen:

3.2.1.5.1. Für das Jahr 1996

	ATS
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.4.3.	1.445.000,00

Erlöse (brutto)	1.445.000,00
Betriebsausgaben (12 % von 1.445.000,00)	-173.400,00
Gewinn	1.271.600,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (1.445.000,00 / 1,2)	1.204.166,67

Die Schätzung deckt sich mit jener Berechnung, die dem Bw. im Zuge des Erörterungstermines am 17. September 2009 vorgehalten wurde. Ein substantiiertes Vorbringen wurde weder gegen die Schätzungsmethode noch gegen die Art der Berechnung der Bemessungsgrundlagen vorgebracht.

3.2.1.5.2. Für das Jahr 1997

	ATS
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.4.4.	1.065.000,00
Zurechnung laut Pkt. 3.2.1.4.6.	250.000,00
Erlöse (brutto)	1.315.000,00
Betriebsausgaben (12 % von 1.315.000,00)	-157.800,00
Gewinn	1.157.200,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (1.315.000,00 / 1,2)	1.095.833,34

Die Erhöhung von Gewinn und Umsatz gegenüber der im Erörterungsgespräch vorgehaltenen Berechnung der Bemessungsgrundlage ergibt sich daraus, dass nunmehr nicht ein prozentueller Aufschlag für nicht entdeckten Vermögenszuflüsse (vgl. Pkt. 3.2.1.4.6.), sondern ein Fixbetrag aufgeschlagen wurde. An der Methode der Schätzung ändert sich dadurch nichts.

3.2.1.5.3. Für das Jahr 1998

	ATS
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.4.5.	1.400.000,00
Zurechnung laut Pkt. 3.2.1.4.6.	250.000,00

Erlöse (brutto)	1.650.000,00
Betriebsausgaben (12 % von 1.650.000,00)	- 198.000,00
Gewinn	1.452.000,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (1.650.000,00/1,2)	1.375.000,00

Die Erhöhung von Gewinn und Umsatz gegenüber der im Erörterungsgespräch vorgehaltenen Berechnung der Bemessungsgrundlage ergibt sich daraus, dass nunmehr nicht ein prozentueller Aufschlag für nicht entdeckten Vermögenszuflüsse (vgl. Pkt. 3.2.1.4.6.), sondern ein Fixbetrag aufgeschlagen wurde. An der Methode der Schätzung ändert sich dadurch nichts.

3.2.1.5.4. Für das Jahr 1999

	ATS
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.5.2.	1.600.000,00
Zurechnung laut Pkt. 3.2.1.4.6.	250.000,00
Erlöse (brutto)	1.850.000,00
Betriebsausgaben (12 % von 1.850.000,00)	- 222.000,00
Gewinn	1.628.000,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (1.850.000,00/1,2)	1.541.666,67

Die Erhöhung von Gewinn und Umsatz gegenüber der im Erörterungsgespräch vorgehaltenen Berechnung der Bemessungsgrundlage ergibt sich daraus, dass nunmehr nicht ein prozentueller Aufschlag für nicht entdeckten Vermögenszuflüsse (vgl. Pkt. 3.2.1.4.6.), sondern ein Fixbetrag aufgeschlagen wurde. An der Methode der Schätzung ändert sich dadurch nichts.

3.2.1.5.5. Für das Jahr 2000

Wie bereits unter Punkt 3.2.1.4.5.3. ausgeführt wurde, ist eine Schätzung anhand der Vorjahre zulässig. Basis für die Schätzung sind die in den Vorjahren festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse. Damit ergibt sich folgende Berechnung

	ATS
Erlöse 1996 brutto laut Pkt. 3.2.1.5.1.	1.445.000,00
Erlöse 1997 brutto laut Pkt. 3.2.1.5.2.	1.315.000,00
Erlöse 1998 brutto laut Pkt. 3.2.1.5.3.	1.650.000,00
Erlöse 1999 brutto laut Pkt. 3.2.1.5.4.	1.850.000,00
Mittelwert (6.260.000,00 / 4)	1.565.000,00
Betriebsausgaben (12 % von 1.565.000,00)	- 187.800,00
Gewinn	1.377.200,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (1.565.000,00 / 1,2)	1.304.166,67

Die Schätzung deckt sich mit jener Berechnung, die dem Bw. im Zuge des Erörterungstermines am 17. September 2009 vorgehalten wurde. Ein substantiiertes Vorbringen wurde weder gegen die Schätzungsmethode noch gegen die Art der Berechnung der Bemessungsgrundlagen vorgebracht.

3.2.1.5.6. Für das Jahr 2001

Eine Globalschätzung ist angebracht, da hinsichtlich der Tätigkeit als Chiropraktiker keine entsprechenden Aufzeichnungen geführt wurden und Vermögenszuwächse nicht entsprechend aufgeklärt werden konnten. Als Anhaltspunkt für die Schätzung dienen die ungeklärte Vermögenstransaktion im Juli 2001 und die Schätzungen der Vorjahre.

	ATS
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.4.6.	420.000,00
zzgl. Hälfte des Vorjahreserlöses (brutto) (1.565.000,00 / 2)	782.500,00

Erlöse (brutto)	1.202.500,00
Betriebsausgaben (12 % von 1.850.000,00)	- 144.300,00
Gewinn	1.058.200,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (1.850.000,00/ 1,2)	1.002.083,34

3.2.1.5.7. Für das Jahr 2002

	Euro
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.5.1.	110.000,00
Zurechnung laut Pkt. 3.2.1.4.6.	18.000,00
Erlöse (brutto)	128.000,00
Betriebsausgaben (12 % von 128.000,00)	- 15.360,00
Gewinn	112.640,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (128.000,00/ 1,2)	106.666,67

Die Erhöhung von Gewinn und Umsatz gegenüber der im Erörterungsgespräch vorgehaltenen Berechnung der Bemessungsgrundlage ergibt sich daraus, dass nunmehr nicht ein prozentueller Aufschlag für nicht entdeckten Vermögenszuflüsse (vgl. Pkt. 3.2.1.4.6.), sondern ein Fixbetrag aufgeschlagen wurde. Weiters wurde dem Argument, der Bw. hätte ab Mitte 2003 seine Tätigkeit als Chiropraktiker aus gesundheitlichen Gründen einstellen müssen, verstärkt Rechnung getragen. Es wurde daher das im Zuge der Hausdurchsuchung aufgefundene Bargeld weitgehend als im Jahr 2002 erwirtschaftet angesehen. An der Methode der Schätzung ändert sich dadurch nichts.

3.2.1.5.8. Für das Jahr 2003

	Euro
Zurechnung lt. Pkt. 3.2.1.4.5.1.	57.200,00
Zurechnung laut Pkt. 3.2.1.4.6.	9.000,00
Erlöse (brutto)	66.200,00

Betriebsausgaben (12 % von 66.200,00)	- 7.944,00
Gewinn	58.256,00
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 20 % (66.200,00/ 1,2)	55.166,67

Die Verminderung von Gewinn und Umsatz gegenüber der im Erörterungsgespräch vorgehaltenen Berechnung der Bemessungsgrundlage ergibt sich daraus, dass nunmehr nicht ein prozentueller Aufschlag für nicht entdeckten Vermögenszuflüsse (vgl. Pkt. 3.2.1.4.6.), sondern ein Fixbetrag aufgeschlagen wurde. Weiters wurde dem Argument, der Bw. hätte ab Mitte 2003 seine Tätigkeit als Chiropraktiker aus gesundheitlichen Gründen einstellen müssen, verstärkt Rechnung getragen. Es wurde daher das im Zuge der Hausdurchsuchung aufgefundene Bargeld weitgehend als im Jahr 2002 erwirtschaftet angesehen. An der Methode der Schätzung ändert sich dadurch nichts.

3.3. Einkommensteuer

3.3.1. Einkunftsart

§ 22 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) idF BGBl.Nr. 201/1996 lautet:

„Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

- Bildberichterstatte und Journalisten,

- Dolmetscher und Übersetzer.

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

c) Einkünfte aus

- der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

- der Tätigkeit als Hebamme

- der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden."

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden die Einkünfte aus der Tätigkeit als Chiropraktiker als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit eingestuft. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lässt sich die Tätigkeit als Chiropraktiker nicht unter die Bestimmung des § 22 Z 1 lit. b oder c EStG 1988 subsumieren. Der ärztliche Beruf beruht auf dem vorklinischen und klinischen Studium der gesamten Heilkunde. Diese umfassenden Kenntnisse sind für die Ausübung des ärztlichen Berufes deswegen unabdingbar, weil ungeachtet der auch in diesem Beruf zunehmenden Spezialisierung sowohl im diagnostischen Bereich als auch im Bereich der Heilbehandlung der gesamte Organismus des Kranken in allen seinen Funktionen Beachtung finden muss. Ein echter Heilerfolg kann letztlich immer nur aus der Sicht des gesamten Gesundheitszustandes eines Menschen her beurteilt werden und setzt daher gesamtmedizinische Kenntnisse voraus. Fehlen diese Kenntnisse, dann kann von einer Tätigkeit, die der eines Arztes vergleichbar ist, nicht gesprochen werden. Ein Chiropraktiker, der kein Medizinstudium absolviert und auch in anderer Weise keine gesamtmedizinischen Kenntnisse nachgewiesen hat, übt keine freiberufliche sondern eine gewerbliche Tätigkeit aus.

Demnach sind die Einkünfte des Bw., die er aus der Tätigkeit als Chiropraktiker erzielt hat, gewerbliche Einkünfte.

3.3.2. Berechnung der Einkommensteuer

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer wird auf den Spruch der Entscheidung (Spruchteil B) verwiesen.

3.4. Umsatzsteuer

3.4.1. Steuerbefreiungen und Steuersatz

§ 6 Abs. 1 Z 19 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) lautet:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: ...

19. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern; ..."

Nach § 29 Abs. 5 UStG 1994 sind die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 18 bis 22 erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt werden.

Die Chiropraktik ist eine komplementärmedizinische, biomechanische Behandlungsmethode mit dem Ziel, die normale Beweglichkeit der Gelenke – besonders an der Wirbelsäule – wiederherzustellen. Dabei werden sowohl das gestörte Gelenkspiel als auch die Verschiebung berücksichtigt. Die Manuelle Medizin geht unter anderem auch von Methoden der Chiropraktik aus. Demnach ist die Tätigkeit als Chiropraktiker eine Tätigkeit, die mit jener eines Heilmasseurs oder Heilpraktikers vergleichbar ist. Heilmasseure und Heilpraktiker ohne medizinisches Studium üben keine Tätigkeit als Arzt aus (vgl. UStR 2000 Rz 943; in diesem Sinne auch Rößler, ÖStZ 2004/771). Demnach ist für den Zeitraum ab 1. Jänner 1997 die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht anzuwenden. Es lagen somit steuerpflichtige Umsätze vor, die gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 dem Steuersatz von 20% der Bemessungsgrundlage unterliegen.

Auch für das Jahr 1996 ist gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 dem Steuersatz von 20% der Bemessungsgrundlage auszugehen, da eine begünstigte Besteuerung der Umsätze als Chiropraktiker im UStG 1994 in der damals gültigen Fassung nicht vorgesehen war.

Auch die unechte Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 kommt nicht zur Anwendung, liegen doch die im Schätzungswege ermittelten steuerpflichtigen Umsätze (vgl. Pkte. 3.2.1.5.1. bis 3.2.1.5.8.) weit über der Grenze von 300.000,00 ATS bzw. 22 000 Euro.

3.4.2. Vorsteuerabzug

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall bei der Schätzung der Bemessungsgrundlagen in den einzelnen Jahren Vorsteuerabzüge berücksichtigt.

Im Falle einer Schätzung ist ein Vorsteuerabzug zugelassen, wenn als erwiesen angesehen werden kann, dass dem Unternehmer Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden. In solchen Fällen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund und es ist Sache des Abgabepflichtigen, den Nachweis dafür, dass Rechnungen mit Vorsteuerausweis überhaupt ausgestellt worden sind, zu führen (vgl. VwGH 30. 5. 2001, 98/13/0033).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. keinen einzigen Beleg vorgelegt, der zu einem Vorsteuerabzug berechtigen würde. Nicht einmal für die vom Bw. behaupteten Reparaturkosten konnte nur annähernd dargelegt werden, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen von Unternehmern ausgeführt und Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden. Bei der im Zuge des Erörterungsgespräches vorgehaltenen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer wurden keine Vorsteuern berücksichtigt, sodass diese Methode der Berechnung dem Bw. bekannt war. Da der Bw. auch in den Stellungnahmen vom 29. September 2009 und 1. Oktober 2009 keine Anhaltspunkte dafür vorgebracht hat, dass eine Berechtigung zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bestanden hat, unterbleibt der Ansatz eines solchen in den einzelnen Jahren.

3.4.3. Berechnung der Umsatzsteuer

Hinsichtlich der Berechnung der Umsatzsteuer wird auf den Spruch der Entscheidung (Spruchteil C) verwiesen.

3.5. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat:

In der Berufung vom 19. Jänner 2005 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002, Einkommensteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002, sowie Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 hat der Bw. keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung oder Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Diese Anträge wurden erst im ergänzenden Schriftsatz vom 21. Jänner 2005 nachgeholt.

Im vorliegenden Fall wurde in der Berufung weder ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) noch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt. Demnach vermittelt auch die diesbezügliche Antragstellung im Rahmen eines ergänzenden Vorbringens zur Berufung weder ein subjektives Recht auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat noch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. Ritz, BAO³, § 282 Tz 4 und § 284 Tz 2, sowie beispielsweise die VwGH 17. 10 2007, 2004/13/0180; VwGH 27. 3. 2008, 2004/13/0141; VwGH 24. 3. 2009, 2006/13/0156). Eine mündliche Berufungsverhandlung war daher nicht durchzuführen. Die Entscheidung oblag dem Referenten.

In der Berufung vom 23. Jänner 2006 wurde wörtlich ausgeführt:

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

Diese Erklärung ist so zu verstehen, dass der Antrag auf Durchführung einer mündliche Verhandlung unter der Voraussetzung erfolgen soll, dass die Berufungsverhandlung über die Berufung vom 23. Jänner 2006 gemeinsam mit einer früher eingebrachten („ersten“) Berufung erfolgen soll. Demnach handelt es sich um eine bedingte Prozessklärung, welche den Antrag auf Durchführung einer Berufungsverhandlung betreffend die Berufung vom 23. Jänner 2006 von der Durchführung einer Berufungsverhandlung in einem anderen Verfahren abhängig macht. Derartig bedingte Prozessklärungen sind unwirksam (vgl. *Stoll*, BAO, 853). Es hat daher auch keine mündliche Berufungsverhandlung betreffend die Berufung vom 23. Jänner 2006 stattzufinden.

Im Übrigen hatte der Bw. ausreichend Gelegenheit, seinen Standpunkt im Zuge eines Erörterungsgespräches am 17. September 2009 darzulegen. Er hatte auch ausreichend Gelegenheit auf die Vorhalte im Zuge des Erörterungsgespräches am 17. September 2009 zu replizieren, sodass von einer umfassenden Erörterung der gegenständlichen Angelegenheit auszugehen ist.

Linz, am 22. Oktober 2009