



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA Dr. Christian Burghardt, 1010 Wien, Am Hof 13/18, vom 8. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch Alois Depauly, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, in Abwesenheit des Berufungswerbers und seines Sachwalters durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

### **1.) entschieden:**

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 und gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **2.) beschlossen:**

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beschäftigte sich in den Streitjahren mit dem Ankauf von Wohnungen, deren Renovierung und Verkauf. Er ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Rahmen einer die Jahre 1994 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden u.a. folgende nunmehr bekämpfte Feststellungen getroffen:

a) Erlöse Wohnungsverkäufe (TZ 30):

Im Rahmen der stichprobenartigen Überprüfung der aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen deklarierten Erlöse, habe sich bei Befragung von 18 Personen herausgestellt, dass es in etwa der Hälfte der Kaufabschlüsse zu Schwarzgeldzahlungen gekommen sei. Dabei seien in Summe Schwarzgeldzahlungen in Höhe von 3.400.000,00 S offen gelegt worden.

Die Betriebsprüfung habe aus dem Vergleich der erklärten zu den tatsächlich erzielten Erlösen einen Verkürzungsprozentsatz von 12,64% ermittelt und in allen geprüften Jahren den erklärten Erlösen einen Sicherheitszuschlag in dieser Höhe aufgeschlagen.

b) Wohnungsverkäufe an die geschiedene Ehefrau (Tz. 20 d, Tz. 21):

Die mit Kaufvertrag vom 18.11.1998 getätigten Verkäufe an die geschiedene Gattin des Bw. betreffend die Objekte C.Gasse und M.Straße seien im Hinblick auf die anlässlich der Safeöffnung vorgefundenen Schriftstücke als Scheingeschäfte einzustufen. Im Safe sei eine Vereinbarung gefunden worden, aus welcher die Rückgängigmachung des angeführten Rechtsgeschäftes hervorgehe. Es sei daher einerseits die Verbuchung der Verkaufserlöse und Ausbuchung der Buchwerte rückgängig zu machen und andererseits die von der geschiedenen Ehefrau aus der Vermietung der genannten Objekte erklärten Mieteinnahmen dem Bw. zuzurechnen. Des Weiteren seien auch die aus in späterer Folge erfolgten Verkäufen an Fremde erzielten Erlöse dem Bw. zuzurechnen.

c) Fremdleistungen durch die Firmen A.GmbH, V. und E.GmbH (Tz. 20. c und 31):

Aus dem Gerichtsakt ergebe sich, dass an die Fa A.GmbH am 28.8.1997 lediglich 63.000,00 S bezahlt worden seien und nicht – wie in der Buchhaltung erfasst – 116.400,00 S. Eine niederschriftliche Befragung des damaligen Bauleiters, Herrn H., habe ergeben, dass ab dem 12.9.1997 zwar laufend Bestätigungen hinsichtlich Teilzahlungen ausgefertigt worden seien, jedoch mangels tatsächlicher Bezahlung keine Bauleistungen mehr durch die Fa. A.GmbH erbracht worden seien. Diese Aussage werde auch durch die des ehemaligen Angestellten des Bw., Herrn J., bestätigt.

Desgleichen sei von Herrn und Frau L. (ehemalige Gesellschafter bzw. Geschäftsführer der Firmen E.GmbH und V.) bekannt gegeben worden, dass sämtliche Rechnungen der beiden

genannten Firmen, soweit sie nicht das Bauvorhaben S.Gasse bzw. M.Straße betreffen, Gefälligkeitsrechnungen darstellten.

Die Betriebsprüfung habe bei Überprüfung dieser Rechnungen festgestellt, dass teilweise die in Rechnung gestellten Leistungen von anderen Firmen oder Privatpersonen erbracht worden seien. Soweit dafür ohnehin Rechnungen erstellt und verbucht worden seien, sei der sich aus den Gefälligkeitsrechnungen ergebende Aufwand nicht anerkannt worden. Soweit die Leistungen von weiteren nicht bekannten Personen erbracht worden seien, sei der Aufwand in Höhe des in den Rechnungen ausgewiesenen Nettobetrages geschätzt worden.

Mit Bescheiden vom 7. Juni 2002 bzw. 11. Juni 2002 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und folgte in den gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung, die sich darüber hinaus auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 richtet, brachte der Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

#### 1.) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens:

Sämtlichen Bescheiden fehle eine Begründung, warum die Wiederaufnahme beschlossen worden sei und wie das Finanzamt zu den neu festgesetzten Beträgen gelangt sei. Die Begründungen würden nicht einmal Hinweise auf die Ergebnisse der Buch- und Betriebsprüfung enthalten, welche zu den bekämpften Bescheiden geführt hätten. Unter Berufung auf die Bestimmungen des § 93 Abs. 3 lit. a und § 245 Abs. 1 BAO gehe der Bw. zunächst einmal davon aus, dass die Berufungsfrist noch gar nicht zu laufen begonnen habe. Darüber hinaus seien die bekämpften Wiederaufnahmebescheide infolge dessen, dass sie keine die Wiederaufnahme und Neufestsetzung der Abgaben rechtfertigende Begründung enthielten, ersatzlos aufzuheben.

#### 2.) Betreffend Sachbescheide:

Zunächst werde festgehalten, dass sämtliche Aufwendungen, die im Betriebsprüfungs-Bericht als versehentlich nicht geltend gemacht angeführt werden, nunmehr ausdrücklich geltend gemacht würden.

Im Einzelnen würden zunächst folgende Feststellungen der Betriebsprüfung bekämpft:

##### a) Erlöse Wohnungsverkäufe

Die größte dem Bw. zur Last gelegte Veränderung betreffe die Zuschätzung (lt. Tz. 30), welche mit der Begründung vorgenommen worden sei, dass die in den Kaufverträgen und in seiner Buchhaltung aufscheinenden Verkaufserlöse nicht mit den tatsächlichen Zahlungen der Käufer übereingestimmt hätten. Es seien hierbei 18 Fälle angeführt und aus dem Vergleich zwischen den in diesen 18 Fällen in den Kaufverträgen genannten Beträgen zu den von den Liegenschaftskäufern behaupteten höheren Beträgen ein Prozentsatz genommen worden, der auf die Gesamtumsätze in den streitgegenständlichen Jahren angewendet worden sei. Die diesbezügliche Vorgangsweise sei schon allein rechnerisch unzulässig, da die in Tz. 30 angeführte Höhe der so genannten Schwarzzahlungen unzutreffend sei.

Befragt worden seien folgende Personen, die nachfolgend angeführte Schwarzgeldzahlungen zugegeben hätten:

Name	Schwarzzahlung
U.T.	340.000,00 S
Mag. C.R.-S.	500.000,00 S
Mag. H.S.	450.000,00 S
H.F.	140.000,00 S
C.K.	140.000,00 S
W.R.	200.000,00 S
Mag. E.S.	150.000,00 S
DI R.Sch.	1.200.000,00 S
	3.120.000,00 S

Die weiteren vernommenen Personen hätten erklärt, keinerlei weitere Zahlungen geleistet zu haben. Aus der Zusammenfassung der Beträge ergäbe sich daher lediglich in Summe ein Betrag von 3.120.000,00 S und nicht der vom Finanzamt angeführte Betrag von 3.440.000,00 S. Die vom Finanzamt angestellte Rechnung sei schon aus diesem Gesichtspunkt unrichtig.

Dazu komme, dass der Bw. kein Schwarzgeld entgegengenommen bzw. behalten habe. Er habe bei den Verkäufen vornehmlich zwei Vermittlungsbüros betraut: Fa. S.R., für welche die Eheleute S. gehandelt hätten, und D.I.GmbH., für welche Herr P.S. gehandelt habe. Beiden Vermittlern bzw. den für diese Handelnden habe er genau mitgeteilt, welche Beträge für die einzelnen Wohnungen zu Erlösen seien. Er habe ihnen als Anreiz für ihre Tätigkeit das Recht eingeräumt, darüber hinausgehende Beträge zu vereinnahmen. Soweit die Wohnungskäufer Beträge bezahlt hätten, die über die in den Kaufverträgen aufscheinenden hinausgegangen seien, seien diese nicht dem Bw. zugeflossen sondern von den Maklern vereinnahmt worden. Die Richtigkeit seiner Darstellung ergebe sich aus den Niederschriften mit jenen Personen, die angegeben hätten, höhere Beträge bezahlt zu haben, da diese erklärten, die Zahlungsmodalitäten seien von den Maklern festgelegt worden. Herr F. habe sich sogar auf eine handschriftliche Aufzeichnung der Immobilienfirma bezogen, aus der ein Betrag von

140.000,00 S hervorgehe. Diesen Beleg habe der Bw. anlässlich der Akteneinsicht durch seinen Vertreter nicht auffinden können.

Es sei daher zusammenfassend festzuhalten, dass die genannten Beträge nicht dem Bw. sondern den jeweiligen Immobilienbüros zugeflossen seien. Dies werde auch dadurch bewiesen, dass Schwarzzahlungen nur in den Fällen einbekannt worden seien, in denen der Wohnungsverkauf über ein Maklerbüro abgewickelt worden sei, während jene Käufer, die ohne Einschaltung eines Maklerbüros gekauft hätten, die Bezahlung derartiger Beträge verneint hätten.

Die Behauptung des Herrn DI R.Sch., sein Bruder Mag. Dr. M.N., hätte dem Bw. 1.200.000,00 S bar übergeben, sei völlig unrichtig. Der Bw. habe den Genannten nie getroffen, dieser sei daher einzuvernehmen, wann und wo er dem Bw. den Betrag übergeben habe. Herr DI R.Sch. sei zu befragen, woher er diesen Betrag genommen habe. Diesbezüglich sei wesentlich, dass der Kaufvertrag vom Bw. bereits am 27.9.1996, von Herrn DI R.Sch. jedoch erst am 7.10.1996 unterschrieben worden sei. Bei dieser Situation scheide eine Barzahlung in der genannten Größenordnung durch den Bruder des Käufers nach der Lebenserfahrung völlig aus. Bei einer Zahlung vor Unterschriftsleistung durch den Bw. hätten der Käufer und sein Bruder keinerlei Sicherheit gehabt, dass der Vertrag zustande komme. Andererseits hätte der Bw. bei Richtigkeit der aufgestellten Behauptungen diesfalls sicher nicht ohne Bezahlung eine Unterschrift geleistet. Die aufgestellt Behauptung werde daher vom Bw. zurückgewiesen. Diesbezüglich werde beantragt die genannten Vertreter der beiden Immobilienbüros sowie Herrn DI R.Sch. und seinen Bruder im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zeugenschaftlich einzuvernehmen.

Bezüglich der Bezahlung von 160.000,00 S durch Frau G.B. lege der Bw. einen Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 19.4.1996, MA 4/4 940796 und den Zahlungsbeleg samt Bankauszug über die Bezahlung von 160.000,00 S vor. Dieser Betrag sei quasi nur ein Durchlaufer, da damit die durch den Dachbodenausbau erforderliche Zahlung nach dem Garagengesetz abzudecken gewesen sei. Die Hinzurechnung des Betrages sei daher nicht gerechtfertigt.

b) Wohnungsverkäufe an die geschiedene Ehegattin:

Zur Argumentation des Finanzamtes, die mit der geschiedenen Ehefrau betreffend C.Gasse und M.Straße abgeschlossenen Verträge seien Scheingeschäfte, halte der Bw. zunächst fest, dass das Finanzamt in den Besitz der zur Begründung seiner diesbezüglichen Rechtsansicht herangezogenen Unterlagen durch ungesetzliche Vorgangsweisen gekommen sei. Das Finanzamt habe beim Landesgericht für Strafsachen Wien um den in Ablichtung beiliegenden Beschluss ersucht, mit welchem die Y-Bank der S.AG angewiesen worden sei, das Konto

Nr. X.X. sowie alle weiteren nummernmäßig bisher nicht bekannten legitimierten und nicht legitimierten Konten, Safes und Bankschließfächer lautend auf H.M.E. zu öffnen, Einsicht in sämtliche Unterlagen zu ermöglichen sowie alle geforderten Auskünfte zu erteilen. Mit diesem Beschluss habe das Finanzamt nicht nur Einsicht in die Unterlagen des genannten Kontos genommen, sondern auch ein Safe öffnen lassen. Hierbei sei überhaupt nicht berücksichtigt worden, dass sowohl das Konto Nr. Y.Y. als auch das Safe nicht auf den Namen des Bw., sondern auf jenen seiner geschiedenen Frau, N.M.E., gelautet hätten. Die einzige Verbindung dieses Kontos und Safes zur Person des Bw. habe darin bestanden, dass er am Konto zeichnungsberechtigt und zum Safe zutrittsberechtigt gewesen sei. Dies ändere aber nichts daran, dass verfügungsberechtigt im Sinne des vorgelegten Beschlusses des Landesgerichtes für Strafsachen Wien nicht der Bw., sondern ausschließlich dessen geschiedene Gattin, N.M.E., gewesen sei. Nur der Kontoinhaber und der Inhaber eines Safes sei über diese Werte verfügungsberechtigt, da nur er z.B. erteilte Mitzeichnungsrechte bzw. Mitzutrittsrechte wieder aufheben und neu einräumen sowie das Konto und den Safe auflösen könne. Dieses Recht sei dem Bw. nicht zugestanden. Nachdem der Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen Wien die Amtshandlung nicht gedeckt habe, sei diese rechtswidrig gewesen. Die geschiedene Gattin des Bw. habe gegen die vom Finanzamt vorgenommene Pfändung des vorangeführten Kontos eine Exzindierungsklage eingereicht und die Republik Österreich habe im Verfahren 74 C 28/01 t den Anspruch anerkannt, die Pfändung aufgehoben und die Verfahrenskosten entrichtet. Des Weiteren sei anerkannt worden, dass die beschlagnahmten Dokumente des Safes nicht dem Bw., sondern dessen geschiedener Gattin zustehen und seien diese dem Vertreter der geschiedenen Gattin im Original ausgefolgt und auch ein beschlagnahmter Barbetrag von S 30.000,00 zurückgezahlt worden.

Angesichts dieser rechtlichen Situation sei das Finanzamt nicht berechtigt, die vorgefundenen Unterlagen zur Begründung der nunmehrigen Bescheide heranzuziehen. Stoll führe in seinem Kommentar zu § 167 BAO aus, dass für den österreichischen Rechtsbereich (insbesondere seit dem Erkenntnis des VfGH vom 3.12.1984, G 24, 50-54, 89/83, 107/84) von der über die Besonderheiten des Strafrechtsverfahrens hinausreichenden Auffassung auszugehen sei, dass der mit dem Beweisverfahren verfolgte Zweck, nämlich die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht alle Mittel (hemmungslose Ermittlungen) rechtfertigten. Stoll führe weiter aus, dass sich damit der Gedanke durchsetze, dass dann, wenn die Erlangung eines Beweismittels gegen ein verfassungsrechtlich gewährleistetes Grund- und Freiheitsrecht verstoße oder sonstige verfassungsgesetzliche Bestimmungen verletzt werden, ein solchermaßen beschafftes Beweismittel nicht verwertet werden dürfe (Stoll ÖStZ 1985, 122, 125).

Im gegenständlichen Fall seien die Beweismittel rechtswidrig, weil unter Verletzung des Eigentumsrechtes der geschiedenen Frau und durch Bruch des Bankgeheimnisses (welches

durch den vorgelegten Beschluss deshalb nicht aufgehoben gewesen sei, weil die Konto- und Safeöffnung nur unter der Voraussetzung der Verfügungsberechtigung des Bw. angeordnet worden sei) beschafft worden. Es liege daher ein Beweisverwertungsverbot vor, weshalb die auf diesen verbotenerweise beschafften Beweismitteln aufbauenden Schlussfolgerungen daher nicht geeignet seien, zu anderen Ergebnissen des Abgabenvorgangs des Bw. zu kommen. Im Übrigen sei festzuhalten, dass auch die beschlagnahmten Unterlagen keineswegs den vom Finanzamt gezogenen Schluss des Scheingeschäftes zuließen. Die diesbezüglichen Überlegungen des Finanzamtes seien reine Spekulation, wobei festzuhalten sei, dass die geschiedene Frau des Bw. die mit ihrem Besitz verbundenen Abgaben stets entrichtet habe, sodass die Republik "bereichert" wäre, wenn sie einerseits die Ergebnisse der Veranlagung der geschiedenen Frau des Bw. nicht verändere und die dieser gehörigen Werte steuerlich voll dem Bw. zuordne.

c) Hinsichtlich der Aberkennung der Zahlungen an die Fa. V. und E.GmbH halte der Bw. fest, dass diese Vorgangsweise nicht mit der Sach- und Rechtslage übereinstimme. Dies deshalb, weil die Finanzierung der betreffenden Baumaßnahmen über die Bank X erfolgt sei und der zuständige Sachbearbeiter praktisch wöchentlich den Baufortschritt überprüft und Zahlungen an die genannten Firmen nur freigegeben habe, wenn diese durch den Baufortschritt ausreichend gedeckt gewesen seien. Die geltend gemachten Beträge würden sohin den erbrachten Leistungen entsprechen. Die gelte auch für die Leistungen der A.B.GmbH:

Zu einzelnen weiteren kleinen Details vermöge der Bw. derzeit noch nicht Stellung zu nehmen, er werde aber seinen Standpunkt im Verlauf des Berufungsvorgangs noch ausführlich darstellen.

Der Betriebsprüfer nahm dazu mit Schreiben vom 10. März 2003 folgendermaßen Stellung:

Die in der Berufung des Abgabepflichtigen in Pkt. 1.) behauptete fehlende Begründung sei den jeweiligen Wiederaufnahmebescheiden, in denen auf die aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht hingewiesen werde, zu entnehmen.

ad 2.) Sachbescheide:

ad a) Schätzung der Erlöse aus den Wohnungsverkäufen

In der Berufung werde angeführt, dass bei Ermittlung der Schwarzzahlungen auf Grund von diversen Einvernahmen lediglich ein Betrag von S 3.120.000,00 (laut Finanzamt S 3.440.000,00) rechnerisch in Ansatz zu bringen wäre.

Dazu werde von der Betriebsprüfung klargestellt:

Die im Betriebsprüfungs-Bericht angeführte Summe in Höhe von S 3.440.000,00 sei in Form einer Excel-Tabelle am 2.4.2002 im Rahmen einer Besprechung in der Steuerberatungskanzlei

Mag.L. persönlich übergeben worden. Aus dieser Aufstellung sei erkennbar, dass zusätzlich zu den in der Berufung angeführten Schwarz Zahlungen noch Schwarz Zahlungen der Käuferin G.B. (S 160.000,00 bestätigt laut Niederschrift vom 8.2.2002 bzw. ergänzende schriftliche Übermittlung von diversen Unterlagen) bzw. A.Sch. (S 180.000,00 allerdings nicht niederschriftlich bestätigt aber auf Grund der sonstigen vorgefundenen Unterlagen ableitbar) berücksichtigt worden seien.

Zu dem Argument des Bw., dass eventuelle Schwarz Zahlungen nicht ihm persönlich, sondern den in dem jeweiligen Einzelfall beauftragten Vermittlungsbüro zugeflossen wären, erfolge folgende Richtigstellung:

Bei genauer Durchsicht der einzelnen Niederschriften sei eindeutig die Aussage der diversen Auskunftspersonen erkennbar, dass die Schwarz Zahlungen an den Wohnungsverkäufer Dip.Ing. H.M.E. geleistet worden seien (Ausnahme H.F.).

Zu dem behaupteten Durchlaufcharakter des von der Käuferin G.B. vereinnahmten Geldbetrages in Höhe von S 160.000,00 sei auszuführen, dass eine Hinzurechnung zu den Einnahmen deshalb gerechtfertigt sei, da die Bezahlung dieses Betrages an den Magistrat der Stadt Wien durch Aktivierung und spätere Ausbuchung des Restbuchwertes gewinnmindernd bereits erfasst worden sei.

ad b) Wohnungsverkäufe an die geschiedene Gattin:

Wie schon im Betriebsprüfungs-Bericht zu Tz 20d näher angeführt, seien die Verkaufsgeschäfte an die geschiedene Gattin auf Grund von Unterlagen, die dem Finanzamt im Zuge einer Safeöffnung bekannt geworden seien, als Scheingeschäft eingestuft worden. Laut Ansicht der Betriebsprüfung würden diese Unterlagen geeignete Beweismittel darstellen, die die im Betriebsprüfungs-Bericht angeführte Würdigung rechtfertigten.

ad c) Fremdleistungen durch die Firmen A.GmbH, V. und E.GmbH:

Der Argumentation in der Berufung, wonach die Finanzierung der jeweiligen Baumaßnahmen über die Bank X und die Freigabe der Zahlungen durch den zuständigen Sachbearbeiter der Bank je nach Baufortschritt erfolgt sei, werde Folgendes entgegnet:

Wie in Tz 31 des Betriebsprüfungs-Berichtes zu den dubiosen Rechnungen betreffend die Fa. V. und die Fa. E.GmbH ausgeführt worden sei, seien ein Teil der in der Buchhaltung gewinnmindernd verbuchten Beträge nicht geflossen, bzw. die in den dazugehörigen Belegen beschriebenen Leistungen nachweislich nicht erbracht worden. Wie in diesen Fällen der Sachbearbeiter der Bank, Dr. W., anhand des Baufortschrittes hätte überprüfen konnte, dass die Zahlungen ausreichend gedeckt seien, sei nicht nachvollziehbar.

Der Bw gab zur Stellungnahme der Betriebsprüfung folgende Äußerung ab:



1.) Die Meinung, die Wiederaufnahmebescheide enthielten ausreichende Begründungen, entspreche nicht den Tatsachen. Richtig sei zwar, dass etliche Bescheide die gleichlautende Begründung aufwiesen, wonach die Wiederaufnahmegründe des Verfahrens auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und daraus auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid ersehen werden könnten. Der Bw. halte jedoch nach wie vor seinen Standpunkt aufrecht, dass ein Verweis auf andere Unterlagen als Begründung nicht ausreichend sei, sondern die Bescheide eine detaillierte Begründung hätten enthalten müssen.

2. a) Der Vorhalt, dass bei A.Sch. die weitere Zahlung von S 180.000,00 aus den Urkunden ableitbar sei, gehe fehl. Der Bw. verweise noch einmal auf die mit diesem Käufer aufgenommene Niederschrift vom 23.1.2002, in welcher Herr Sch. eindeutig dargelegt habe, dass der Kaufpreis bei ihm ebenso wie bei anderen Käufern mehrfach gesenkt worden sei, und er die S 180.000,00 als weitere Zahlung nicht bestätigen könne. Die Behauptungen der Betriebsprüfung seien daher durch diesen Zeugen nicht bestätigt worden.

Auch die Zeugin Mag. G.B. habe anlässlich der Niederschrift am 8.2.2002 festgehalten, dass die Anschaffungskosten dem schriftlichen Kaufvertrag in Höhe von S 750.000,00 entsprochen hätten. In dieser Niederschrift finde sich keine Bestätigung über die Bezahlung von weiteren S 180.000,00. Dem Bw. seien auch keine weiteren diversen Unterlagen, die diese Behauptung untermauern würden, bekannt. Wenn es solche gäbe, so müssten ihm diese Unterlagen vorgehalten werden. Ohne einen derartigen Vorhalt könne er zu der nebulösen Behauptung, schriftliche diverse Unterlagen würden die weitere Zahlung von S 160.000,00 belegen, nicht Stellung nehmen. Dass sohin nicht S 3,440.000,00, sondern rechnerisch höchstens S 3,120.000,00 zu berücksichtigen wären, sei sohin evident.

Auch zum Vorbringen in der Berufung, wonach allfällige zusätzliche Zahlungen nicht an den Bw., sondern an die Vermittlungsbüros geleistet worden seien, nehme die Betriebsprüfung nur in völlig nebulöser und unkonkreter Weise Stellung. Wenn dahingehend argumentiert werde, dass bei genauer Durchsicht der einzelnen Niederschriften erkennbar sei, dass die Schwarzzahlungen an den Bw. geleistet worden seien, so wäre es Aufgabe der Betriebsprüfung gewesen, genau zu zitieren, welche Aussagen bzw. welche Teile derartiger Aussagen zur Untermauerung dieser Ansicht herangezogen würden. Offensichtlich sei es der Betriebsprüfung nicht möglich gewesen, konkrete Aussagen zu zitieren und vermöge die lediglich pauschale dem Berufungsvorbringen des Bw. widersprechende und nicht konkret begründete Meinung der Betriebsprüfung daher das Berufungsvorbringen nicht zu entkräften. Außerdem verweise der Bw. darauf, dass er zum Beweis der Richtigkeit seiner Ausführungen die Einvernahme diverser Zeugen angeboten habe und diese Einvernahmen offensichtlich nicht erfolgt

seien. Wenn seinem Vorbringen nicht gefolgt werde, reiche es jedenfalls nicht aus, sich auf Mutmaßungen der Betriebsprüfung, welche in keiner Weise konkretisiert seien, zu stützen sondern bestünde diesfalls die Notwendigkeit die Zeugen einzuvernehmen.

Die zur Bezahlung von S 160.000,00 vorgetragene Rechtsmeinung der Betriebsprüfung sei unrichtig. Der Bw. halte noch einmal fest, dass dieser Betrag lediglich ein durchlaufender Posten sei, welcher keinesfalls hätte aktiviert werden dürfen.

b) Dass Beweismittel, welche widerrechtlich aus dem Banksafe der geschiedenen Frau des Bw. beschafft worden seien, als Unterlagen im vorliegenden Verfahren nicht verwertet werden dürften, werde von der Rechtsprechung und Lehre vollinhaltlich anerkannt. Die Betriebsprüfung vermöge gegen die ausführlichen und durch Entscheidungen und Lehrmeinungen zitierten Rechtsansichten zu dieser Frage nichts Konkretes vorzubringen. Der Bw. halte hiezuhierzu noch einmal fest, dass die Verwendung dieser Unterlagen rechtswidrig gewesen sei. Er verweise hiezuhierzu auf die schon vorgelegten Unterlagen und die beantragte Einvernahme seines Vertreters, welche ebenfalls noch nicht durchgeführt worden sei.

c) Auch seinen Einwendungen in der Berufung betreffend die Nichtanerkennung von Betriebsaufgaben entgegne die Betriebsprüfung nur pauschal und werde in keiner Weise konkret. Der Bw. habe festgehalten, dass der zuständige Sachbearbeiter der Bank X den Baufortschritt überprüft und Zahlungen nur freigegeben habe, wenn diese durch den Baufortschritt ausreichend gedeckt gewesen seien. Zum Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens habe er sich auf die Einvernahme des zuständigen Sachbearbeiters Dr. W. berufen. Diese Einvernahme sei nicht durchgeführt worden. Es wäre zweckmäßiger die beantragten Einvernahmen durchzuführen, statt Stellungnahmen der Betriebsprüfung einzuholen, welche lediglich in völlig unkonkreter Weise die aufgestellten Behauptungen zu untermauern versuchten. Der Bw. habe ein konkretes Vorbringen erstattet, die Betriebsprüfung antworte hierauf zu allen Punkten aber nur ihre Argumente wiederholend und ohne konkrete Beweise anzubieten.

Der Bw. halte sohin sämtliche in der Berufung gestellten Anträge aufrecht.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden die als Zeugen benannten Herrn P.S., A.S. schriftlich darüber befragt,

.) welche Absprachen zwischen Ihnen und den Käufern der Eigentumswohnungen getroffen worden seien,

.) ob Ihnen bzw. dem Vermittlungsbüro, für das Sie tätig waren, der den offiziellen Kaufpreis übersteigende Betrag zugeflossen sei, und

.) ob sie vom Bw. ermächtigt worden seien, einen den von Ihm genannten Kaufpreis übersteigenden Betrag zu verlangen, der dann Ihnen bzw. Ihrem Vermittlungsbüro zufließen sollte.

Beide Herren gaben übereinstimmend bekannt, dass von Ihnen keinerlei über die offiziellen Kaufverträge hinausgehende Absprachen mit den Käufern von Eigentumswohnungen getroffen worden seien und dass Ihnen unbekannt sei, dass neben dem offiziellen Kaufpreis noch weitere Zahlungen durch die Erwerber der Wohnungen erfolgt seien. Sie seien auch nicht vom Bw. bevollmächtigt worden, den von ihm genannten Kaufpreis übersteigende Beträge zu verlangen.

Der als Zeuge genannte DI R.Sch. wurde über die Details der Bargeldübergabe in Höhe von 1.200.000,00 S, die zusätzlich zum offiziellen Kaufpreis zu bezahlen gewesen seien, befragt.

Im Rahmen der Zeugeneinvernahme legte dieser ein Schreiben an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern vom 31.1.2002 vor, mit welchem er Selbstanzeige erstattete und die weitere Zahlung von S 1,2 Mio. bekannt gab.

Er erklärte, vom Bw. sei zur Bedingung gemacht worden, dass ein gewisser Anteil des Kaufpreises inoffiziell zu bezahlen sei. Hinsichtlich der Bargeldübergabe weise er auf das Gedächtnisprotokoll von Herrn Dr. M.N. hin. Aus diesem gehe hervor, dass dieser am 27.9. (1996) um 12.00 Uhr den Betrag von S 1.355.000,00 (= 1.200.000,00 + Betrag für Inventar) übergeben habe, und gleichzeitig dazu vom Bw. der Kaufvertrag unterzeichnet worden sei. Dafür gebe es sowohl Frau S. und Herrn Dipl.Ing. T. als Zeugen. An dem Treffen habe auch Herr Dr. D. aus der Kanzlei Dr. K. teilgenommen. Er selbst habe den Kaufvertrag erst am 7.10.1996 unterzeichnet, da er erst zu diesem Zeitpunkt von einer Dienstreise zurückgekommen sei. Des Weiteren legte er auch die Honorarnote der Fa. S.R. vor.

Zu der am 28. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschienen der Bw. und sein Sachwalter nicht. Der als Finanzamtsvertreter entsandte Betriebsprüfer verwies auf die von ihm getroffenen Feststellungen im Betriebsprüfungs-Bericht und wiederholte sein bisheriges Vorbringen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Im Rahmen der die Jahre 1994 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden die oben dargestellten sowie auch weitere Feststellungen getroffen, die in der Folge zur Erlassung der ebenfalls bekämpften Sachbescheide führte. Die diesbezüglichen Änderungen

gegenüber den ursprünglichen Bescheiden, welche ausschließlich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung zurückgehen, führen zu Steuernachforderungen in beträchtlichem Ausmaß.

Als Wiederaufnahmegrund wurde im Betriebsprüfungs-Bericht auf die unter den genannten Textziffern getroffenen Feststellungen verwiesen. Sämtliche dieser Feststellungen betreffen Tatsachen und Umstände, die erst im Rahmen der vom Prüfungsorgan durchgeführten Ermittlungen dem Finanzamt bekannt wurden.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Ausführungen des im Finanzamtsakt erliegenden Prüfungsberichtes, aus dem Vergleich der ursprünglichen mit den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheiden und wird im übrigen – soweit es sich um das Ausmaß der vorgenommenen Änderungen und den Umstand, dass die in den neuen Sachbescheiden berücksichtigten Tatsachen dem Finanzamt bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide nicht bekannt waren - vom Bw. auch nicht bestritten. Vom Bw. wird ausschließlich bestritten, dass es sich bei den vom Betriebsprüfer getroffenen Feststellungen um Tatsachen handelt, die in den bekämpften Sachbescheiden auch zu berücksichtigen sind.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich aus dem dargestellten Sachverhalt Folgendes:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn unter anderem Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welchen Wiederaufnahmetatbestand sie bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheides herangezogen hat.

Im Betriebsprüfungs-Bericht, auf den in der Begründung der einzelnen Wiederaufnahmebescheide hingewiesen wird, werden als Wiederaufnahmegründe sowohl die oben angeführten und konkret bekämpften Feststellungen als auch hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 1997 eine weitere Feststellung betreffend Erhöhung der Bemessungsgrundlage um einen mit 10% zu versteuernden Erlös in Höhe von 12.207,00 S angeführt.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Behörde in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweck-

mäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass das Neu-hervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Abgabenerklärung des Bw. und dem Wissensstand der Behörde nach den durchgeführten Ermittlungen durch die Betriebsprüfung beurteilt werden muss.

Im vorliegenden Fall wurde der Behörde erst durch die Betriebsprüfung bekannt, dass es sowohl bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1999 als auch bei jener zur Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 zu den im Betriebsprüfungs-Bericht dargestellten Erlösverkürzungen gekommen war.

Diese Feststellungen stellen neue Tatsachen dar, die der Behörde erst durch die Ermittlungen der Betriebsprüfung bekannt wurden und deren Kenntnis im Spruch – wie nachfolgend noch dargestellt werden wird - anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte. Ein Wiederaufnahmegrund ist daher gegeben.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blieben die Erstbescheide im Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber dem Bw. benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die Verkürzung der Bemessungsgrundlagen bewirkt einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bw. zu tragen wäre.

Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe sind auch nicht bloß geringfügig, da hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 der ursprünglich festgesetzte Steuerbetrag von 13.758,00 S um 2.442,00 S erhöht, für das Jahr 1999 erstmalig ein Steuerbetrag von 5.289,00 S festgesetzt wurde, die Einkommensteuerfestsetzung der Jahre 1994 bis 1996 und 1998 jeweils um Beträge von über 1 Million S erhöht und die erklärten Verluste der Jahre 1997 und 1999 um rund 1,8 Millionen S bzw. 2,3 Millionen S gekürzt wurden.

Bei der Frage, ob die Verfügung der Wiederaufnahme nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen des Bw. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßighkeitsgründe gegenüber den Billighkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufrechterhaltung von Bescheiden, in denen – wie nachfolgend dargestellt werden wird – die Bemessungsgrundlagen derart verkürzt wurden, ist nicht auszugehen.

Soweit ein Unbillighkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens darin gesehen werden könnte, dass nach Meinung des Bw. im Rahmen des Betriebsprüfungs-Verfahrens Beweismittel unter Verletzung des Eigentumsrechtes seiner Frau und durch Bruch des Bankgeheimnisses beschafft worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass die damit im Zusammenhang stehenden Feststellungen und Änderungen gegenüber den Änderungen aufgrund der Feststellungen betreffend zu niedrig deklarierte Erlöse aus Wohnungsverkäufen hinsichtlich der Veranlagung zur Einkommensteuer nur von untergeordneter Bedeutung sind, die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 1997 gar nicht betreffen, aber den einzigen Wiederaufnahmegrund betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1999 darstellen.

Hinsichtlich der behaupteten Rechtswidrigkeit der Erlangung der Beweismittel ist folgender Sachverhalt festzuhalten:

In der Strafsache gegen den Bw. zu XY erging am 20.9.2001 an das Finanzamt der Befehl des Landesgerichtes für Strafsachen Wien im Safe Nr. Y bei der Y-Bank der S.AG, Adr. eine Durchsuchung zum Zwecke der Auffindung und Beschlagnahme von Gegenständen, deren Besitz oder Besichtigung für das gegenständliche Strafverfahren von Bedeutung sein könnte, vorzunehmen. Konkretisierend wurde diesbezüglich ausgeführt, dass es sich dabei um sämtliche Unterlagen handle, die Aufschluss über die Einkommens- und Vermögenssituation des Bw. geben.

Kraft dieses Befehles wurde am 3.10.2001 der auf die geschiedene Ehegattin des Bw. lautende Safe geöffnet. Darin wurden u.a. ein Kaufvertrag, mit welchem die geschiedene Ehegattin des Bw. ihm die Liegenschaften M.Straße (Lokal) und C.Gasse (Wohnungen) gegen Überlassung des von ihm im Iran angetretenen Erbes "im gleichen Wert als der Kaufpreis beider genannter Objekte betragen hat", überträgt, eine Vereinbarung vom 17.11.1998, dass sämtliche Erträge aus der Vermietung, Verpachtung oder anderweitiger Nutzung oder Verwertung der genannten Liegenschaften ausschließlich auf Lebenszeit dem Bw. zustünden und er diesbezüglich nicht verpflichtet sei, in irgend einer Form Rechnung zu legen, sowie ein Vermächtnis des Bw. gleichen Datums, mit welchem er die genannten Liegenschaften seiner geschiedenen Ehegattin für den Fall seines Todes vermache, gefunden und beschlagnahmt.

Diese Beweismittel wurden vom Finanzamt verwertet und führten zu den oben unter Pkt b) angeführten Feststellungen, mit welchen u.a. auch die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1999 begründet wurde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den im Arbeitsbogen der BP. Bd. 1 "Allgemein" erliegenden Unterlagen sowie dem genannten Betriebsprüfungs-Bericht.

Entgegen der Behauptung des Bw. lag der Öffnung des Safes ein Durchsuchungsbefehl des Landesgerichtes für Strafsachen zugrunde. Weder die Öffnung des Safes noch die Beschlagnahme der genannten Unterlagen überschreiten die im Durchsuchungsbefehl definierten Befugnisse der Organe des Finanzamtes, weshalb eine Rechtswidrigkeit in deren Vorgangsweise nicht erkannt werden kann.

Soweit der Bw. einen Verstoß gegen das Bankgeheimnis behauptet, ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses besteht nach § 38 Abs. 2 BWG nicht im Zusammenhang mit eingeleiteten gerichtlichen Strafverfahren gegenüber den Strafgerichten und mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, gegenüber den Finanzstraßbehörden.

Erlangt die Finanzstraßbehörde wegen § 38 Abs.2 Zif 1 BWG Kenntnis von an sich dem Bankgeheimnis unterliegenden Umständen (wozu nach überwiegender Ansicht auch Geheimnisse im Zusammenhang mit der Vermietung von Schrankfächern fallen), so dürfen diese Umstände auch im betreffenden Abgabungsverfahren verwertet werden (vgl. Ritz BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 171 Tz. 18).

Da – wie oben dargelegt - die Beweismittel nicht durch eine rechtswidrige Vorgangsweise erlangt wurden, kann deren Verwertung auch nicht als unbillig angesehen werden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der genannten Abgaben verstößt daher auch in diesem Sinne nicht gegen die Billigkeit.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bw. an der Rechtsbeständigkeit zu stellen, weswegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die genannten Abgaben zu Recht erfolgte.

2.) Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 sowie Einkommensteuer 1994 bis 1999:

ad a) Erlöse Wohnungsverkäufe:

aa) Schätzungsbefugnis

Sachverhalt:

Vom Berufungswerber wurden in den Jahren 1994 bis 1999 anlässlich des Verkaufes von

Eigentumswohnungen neben dem offiziellen in den Kaufverträgen aufscheinenden Kaufpreisen weitere Zahlungen von den Wohnungskäufern vereinnahmt. Diese weiteren Einnahmen wurden im Rahmen der Gewinnermittlung nicht erfasst.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und folgender Beweiswürdigung:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden 18 Wohnungskäufer darüber befragt, welche Zahlungen sie an den Bw. leisteten. Davon gaben acht Personen an, Schwarzgeldzahlungen geleistet zu haben.

Ein weiterer Käufer, Herr Mag. A.Sch. bestritt zwar die Hingabe eines den offiziellen Kaufpreis übersteigenden Betrages, aus den schriftlichen Aufzeichnungen über die Abwicklung des Kaufvertrages ist aber erkennbar, dass auch er eine weitere unversteuert gebliebene Zahlung geleistet hat. Der ursprüngliche Vertragsentwurf weist nämlich einen Kaufpreis von 1.670.000,00 S auf, während der offiziell entrichtete Kaufpreis lediglich 1.490.000,00 S betrug. Diesbezüglich befindet sich ein der Kopie des Schreibens an den vertragserrichtenden Notar handschriftlich beigefügter Vermerk mit folgender Berechnung:

1.490	x	44.700	+ 20%	53.640
180	x			5.400
1.670				59.040
89				30.000
1.759.040				89.040

Die vom Maklerbüro ausgestellte Rechnung über die Vermittlungsprovision weist einen Betrag von 53.640,00 S aus.

Aus diesen Umständen muss geschlossen werden, dass der tatsächliche Kaufpreis in einen offiziellen Teil in Höhe von 1.490.000,00 S und eine Schwarzzahlung von 180.000,00 S geteilt wurde. Die diesbezügliche anders lautende Behauptung von Herrn Sch., der Kaufpreis sei mehrmals heruntersgesetzt worden, erscheint dagegen insofern nicht glaubwürdig, als keinem der anderen befragten Wohnungskäufer eine Kaufpreisminderung angeboten wurde, und aus der dargestellten Berechnung wohl nur der Schluss gezogen werden kann, dass Herr Sch. mithilfe dieser die für ihn tatsächlich mit dem Wohnungskauf verbundenen Kosten ermitteln wollte.

Laut Vereinbarung vom 19. August 1996 wurde von der G.B.GmbH. ein Betrag in Höhe von 160.000,00 S für die Errichtung von Garagenabstellplätzen bezahlt, der ebenfalls in der Buchhaltung des Bw. nicht erfasst wurde. Soweit der Bw. behauptet, diesen Betrag nicht erhalten zu haben, widerspricht er sich selbst, da er diesen in weiteren Vorbringen als durchlaufenden Posten bezeichnet, womit er zu begründen versucht, warum dieser Betrag in



seiner Buchhaltung nicht aufscheint. Dieses Argument ist aber aus folgenden Gründen unzutreffend:

Der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Eine Nichtverbuchung von durchlaufenden Posten ist im Rahmen dieser Gewinnermittlungsart nicht vorgesehen ist, da dies der geforderten vollständigen Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle entgegensteht. Lediglich bei einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, bei welcher der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn angesetzt werden darf (wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden), scheiden durchlaufende Posten aus. Durchlaufende Posten sind jedoch der im Gesetz wiedergegebenen Definition zufolge Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden.

Damit steht die Argumentation des Bw. in zweifacher Hinsicht im Widerspruch zu den gesetzlichen Vorschriften. Einerseits ist die Nichterfassung von durchlaufenden Posten im Rahmen der vom Bw. vorzunehmende Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht vorgesehen, und andererseits handelt es sich bei dem genannten Betrag auch gar nicht um einen durchlaufenden Posten, da unbestritten feststeht, dass der Betrag zunächst vom Bw. im eigenen Namen an die MA 4 geleistet wurde und erst bei Verkauf des Dachbodens von der Käuferin eingefordert und von dieser auch bezahlt wurde.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass dem Bw. der Empfang nicht nur jener Schwarzgeldzahlungen, die er in seiner Berufung auflistet, sondern auch jene durch den Wohnungskäufer A.Sch. in Höhe von 180.000,-- S sowie eine weitere nicht verbuchte Zahlung in Höhe von 160.000,-- S durch die G.B.GmbH nachgewiesen werden können. Damit beträgt die Summe der nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Einnahmen – wie im Betriebsprüfungs-Bericht dargestellt - 3.440.000,-- S.

Sämtliche Zeugen (mit Ausnahme von Herrn F., der darüber keine Aussage trifft) gaben an, die Schwarzgeldzahlungen bei Vertragsunterzeichnung bar an den Bw. übergeben zu haben. Wenn der Bw. nun behauptet, diese Zahlungen seien von den jeweiligen mit dem Verkauf der Wohnungen beauftragten Maklerbüros vereinnahmt worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass die von ihm diesbezüglich genannten Zeugen vehement bestreiten, von derartigen Zahlungen überhaupt gewusst zu haben bzw. diese entgegen genommen zu haben. Diese Aussagen decken sich auch insoweit mit dem Aussagen der Wohnungskäufer als diese erklären, die Schwarzgelder bar an den Bw. übergeben zu haben, während das Maklerbüro lediglich die Vermittlungsprovision erhalten habe. Einige der Wohnungskäufer gaben jedoch in Widerspruch zu den vernommenen Zeugen der Maklerbüros an, bereits von Vertretern der Maklerbüros auf die für den Wohnungskauf erforderlichen Schwarzzahlungen hingewiesen

worden zu sein. Diese Aussagen erscheinen gegenüber den Aussagen der Vertreter der Maklerbüros wesentlich glaubwürdiger und werden auch durch die handschriftlichen Aufzeichnungen (vgl. Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Bd. 3), die Herr F. vorlegte, sowie die äußerst glaubwürdige Schilderung der Vorgangsweise durch den Bruder von Herrn DI R.Sch., der auf Anwesenheit der Vertreterin des Maklerbüros eindeutig hinweist, bestätigt. Dies ändert aber auch nichts daran, dass – soweit Angaben darüber vorliegen – die Wohnungskäufer einhellig erklären, die Bargeldzahlungen an den Bw. geleistet zu haben, und der Bw. auch keinen tauglichen Beweis dafür anbieten kann, dass er diese Zahlungen an die Maklerbüros weitergeleitet hat (was auch insofern realitätsfremd wäre, da bei Unterzeichnung der Kaufverträge stets auch ein Vertreter des Maklerbüros anwesend war, der die Gelder selbst in Empfang hätte nehmen können). Es ist daher davon auszugehen, dass die Schwarzzahlungen dem Bw. zugeflossen sind.

Soweit der Bw. bestreitet, von Herrn DI R.Sch. Schwarzgeldzahlungen erhalten zu haben, wird auf dessen Selbstanzeige, seine zeugenschaftliche Aussage und auf die Niederschrift seines Bruders über die Vorgangsweise anlässlich der Vertragsserrichtung verwiesen. Daraus geht eindeutig hervor, dass der Bw. anlässlich der Vertragsunterzeichnung durch ihn die genannten Beträge vom Bruder des zu diesem Zeitpunkt nicht im Inland befindlichen Herrn DI R.Sch. übernommen hat. Herr DI R.Sch. hat in der Folge den Vertrag dann erst nach seiner Rückkehr unterschrieben. Die diesbezüglichen Angaben des Herrn DI R.Sch. enthalten keinerlei Ungereimtheiten, da eindeutig ersichtlich ist, dass die Unterschrift des Bw. Zug um Zug gegen Übergabe des Geldbetrages erfolgte und im Hinblick auf die rechtswirksame Unterzeichnung des Kaufvertrages durch den Bw. auch Herr DI R.Sch. Sicherheit bezüglich des Zustandekommens des Kaufvertrages hatte.

Wenn vom Bw. Zweifel am Inhalt der genannten Zeugenaussagen sowie der von Herrn F. vorgelegten Aufzeichnungen gehegt werden, so wird er diesbezüglich auf die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Bd. 3 erliegenden Niederschriften mit den genannten Zeugen verwiesen. In wiefern deren Aussagen ein anderer Inhalt als der oben dargelegte entnommen werden könnte, ist nicht ersichtlich.

#### Rechtliche Würdigung:

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

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 (Abs. 2).

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 (Abs. 3).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 184 Tz. 6).

§ 184 Abs. 2 und 3 BAO nennt keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann (vgl. Ritz, aaO).

Zu schätzen ist, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vornherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen. Offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen, Fehler, die über bloße Formalverstöße, über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen, Fehler sohin, die trotz entsprechender Hilfsrechnungen, Ergänzungen und Teilkorrekturen eine einigermaßen zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Ergebnisse unmöglich machen, sind sachliche Fehler und berechtigen zur Schätzung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1928).

Wenn einzelne Geschäftsvorfälle überhaupt nicht oder entgegen ihrer tatsächlichen Art, Größe und Wert verbucht, bzw. Einnahmen unvollständig verbucht und in den Aufzeichnungen erfasst werden, so ergibt sich daraus die Schätzungsbefugnis bzw. -verpflichtung der Abgabenbehörde.

Da – wie oben dargelegt – der Bw. Einnahmen aus Wohnungsverkäufen nachweislich unvollständig erfasst hat, seine Aufzeichnung daher nachweislich unvollständig sind, es aber unmöglich ist, die von ihm zu vertretenden Einnahmenverkürzung in ihrem Gesamtausmaß zu ermitteln oder zu berechnen, sind die aus den Wohnungsverkäufen erzielten Einnahmen im Schätzungsweg zu ermitteln.

#### bb) Schätzungsmethode:

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz des Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. "Schätzen" bedeutet also, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln (vgl. VwGH 10.11.1995, 92/17/0177).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde bei Überprüfung von 18 Geschäftsfällen festgestellt, dass in 10 Fällen Zahlungen erfolgten, die in den Büchern des Bw. keinen Niederschlag fanden. Laut den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden bei einer offiziellen Kaufpreissumme (laut den einzelnen Kaufverträgen) von insgesamt 27.205.000,00 S tatsächlich 30.645.000,00 S vereinnahmt. Bezüglich der diesbezüglichen Einwendungen des Bw. wird auf die obige Beweiswürdigung verwiesen.

Die Betriebsprüfung errechnete aus dem Verhältnis der Schwarzgeldzahlungen zu den offiziellen Zahlungen einen Hinterziehungsfaktor von 12,64%. Da aus der Vorgangsweise des Bw. geschlossen werden muss, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen unverbucht gebliebenen Zahlungen sondern auch weitere Zahlungen nicht aufgezeichnet wurden, wurde der auf diese Weise ermittelte Hinterziehungsfaktor als Sicherheitszuschlag den erklärten Einnahmen der Jahre 1994 bis 1999 hinzugerechnet.

Diese Schätzungsmethode erscheint insofern geeignet, um damit ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis zu erzielen, als es einerseits bei mangelhaften Aufzeichnungen durchaus wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0261) und andererseits der Schluss nahe liegend ist, dass bei den übrigen, nicht entdeckten Vorgängen zumindest im gleichen Ausmaß Erlösverkürzungen vorgenommen wurden, wie bei den aufgedeckten.

Im Übrigen wird vom Bw. die Höhe des verhängten Sicherheitszuschlages auch nur insoweit bekämpft, als die Höhe der festgestellten Schwarzgeldzahlungen in Frage gestellt wird. Diesbezüglich wird zunächst auf die obige Beweiswürdigung verwiesen. Soweit weitere Beweisangebote gestellt wurden, wurde diesen – soweit möglich – nachgekommen. Dies führte aber nicht zu von den Feststellungen der Betriebsprüfung abweichenden Erkenntnissen. Hinsichtlich der beantragten Einvernahme des Bruders von Herrn DI R.Sch. wird darauf verwiesen, dass einerseits keine Adresse dieses Zeugen bekannt gegeben wurde, und andererseits eine Einvernahme im Hinblick auf das von diesem erstellte Gedächtnisprotokoll und die durchaus glaubwürdige Aussage von Herrn DI R.Sch. unterbleiben konnte, da nicht ersichtlich ist, inwiefern seine Aussage ein anderes Bild ergeben hätte können. Soweit der Bw. aber vermeint, es sei auch zu prüfen, woher Herr DI R.Sch. die übergebenen Beträge gehabt habe, wird darauf verwiesen, dass darüber im gegenständlichen Verfahren keine Feststellungen zu treffen sind, zumal es keine Indizien dafür gibt, dass Herr DI R.Sch. nicht die finanziellen

Möglichkeiten gehabt hätte, über einen derartigen Betrag zu verfügen, was auch von Bw. nicht behauptet wird.

ad b) Wohnungsverkäufe an die geschiedene Ehefrau:

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 17.11.1998 verkaufte der Bw. an seine geschiedene Ehegattin folgende Wohnungen:

- Geschäftslokal Nr. im Haus M.Straße (EZ XYZ)
- Im Haus C.Gasse :  
Werkstätte 1/2  
Wohnung Top Nr. 3, 4, 16, 17, 20, 23, 24

Mit Vereinbarung vom gleichen Tag wurde vereinbart, dass sämtliche Erträge aus der Vermietung oder Verpachtung oder anderweitigen Nutzung oder Verwertung der genannten Objekte ausschließlich dem Bw. auf Lebenszeit zustehen. Der Bw. ist diesbezüglich nicht verpflichtet, in irgendeiner Form Rechnung zu legen.

Der Bw. wird mit Generalvollmacht vom gleichen Tag bevollmächtigt, im Namen seiner geschiedenen Ehefrau sämtliche Verfügungen über die genannten Objekte zu treffen, einschließlich der Belastung und Veräußerung dieser Objekte. Es wird vereinbart, dass der Bw. diese Vollmacht jederzeit und ohne Auftrag oder Zustimmung von seiner geschiedenen Ehefrau ausüben darf.

Mit Vermächtnis vom gleichen Tag vermachte der Bw. die genannten Wohnungseigentumsobjekte für den Fall seines Todes seiner geschiedenen Ehefrau.

Laut dem undatiert gebliebenen Kaufvertrag (Beglaubigung der Unterschriften erfolgte am 14.5.1999) verkaufte die geschiedene Ehefrau des Bw. diesem die genannten Objekte wieder. Die Kaufpreisvereinbarung hat folgenden Wortlaut:

*"Als Kaufpreis überlässt der Käufer der Verkäuferin ein von ihm im Iran angetretenes Erbe, im gleichen Wert als der Kaufpreis beider genannten Objekte betragen hat."*

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den im Arbeitsbogen der BP. Bd. 1, Allgemein, erliegenden Unterlagen und führt unter Zugrundelegung nachfolgender Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass es sich bei dem Kaufvertrag vom 17.11.1998 um ein Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB gehandelt hat.

Beweiswürdigung:

Ein Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 23, Tz. 1).

Typischer Anwendungsfall ist der Abschluss eines Geschäftes zur Täuschung der Steuerbehörde, um eine bestimmte Steuerbelastung hierdurch zu vermeiden. Ein solches Scheingeschäft ist nach § 916 Abs. 1 erster Satz ABGB nichtig, weil es von beiden Teilen nicht gewollt war und auch keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraute (vgl. OGH 28. 9.2005, 7 Ob 116/05t).

Zum Wesen eines Scheingeschäftes gehört auch, dass die Parteien übereinkommen, den äußeren Schein des Abschlusses von Rechtsgeschäften zu wahren (vgl. Ritz, aaO).

Wie der obigen Sachverhaltsdarstellung entnommen werden kann, wurden vom Bw. und seiner geschiedenen Ehegattin am gleichen Tag ein Kaufvertrag über die genannten Objekte geschlossen sowie eine Vereinbarung getroffen, mit der sämtliche mit dem Besitz oder Eigentum an einer Liegenschaft verbundenen Rechte dem Bw. eingeräumt werden.

Durch den Kaufvertrag wird gemäß § 1053 ABGB eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen. Er gehört, wie der Tausch, zu den Titeln ein Eigentum zu erwerben. Eigentum im subjektiven Sinn ist gemäß § 354 ABGB als ein Recht betrachtet, die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten, und jeden andern davon auszuschließen.

Diese Befugnis wollte der Bw. seiner geschiedenen Ehegattin jedoch offensichtlich nicht einräumen, da er sich ja gerade diese durch die getroffene Vereinbarung zurückbehält. Daraus ergibt sich aber, dass beide Parteien des Kaufvertrages die mit diesem verbundenen Rechtsfolgen gar nicht eintreten lassen wollten. Darauf deutet auch das Vermächtnis des Bw. hin, in welchem dieser am Tag des Abschlusses des Kaufvertrages genau jene Objekte, die er seiner geschiedenen Ehefrau angeblich übertrug, für den Fall seines Todes vermachte. Aus den aufgefundenen Unterlagen kann daher nur der Schluss gezogen werden, dass der Kaufvertrag nur zum Schein abgeschlossen wurde.

Der Bw. bringt diesbezüglich auch nichts vor, was geeignet wäre, diese bereits von der Betriebsprüfung getroffene Schlussfolgerung zu widerlegen. Soweit er aber vermeint, diese Schlussfolgerung sei insofern unzulässig, als die hierfür vorliegenden Beweismittel nicht hätten verwertet werden dürfen, ist ihm folgendes entgegenzuhalten:

Zunächst wird auf die zu Pkt. 1.) getroffenen Ausführungen verwiesen, in denen dargelegt wird, warum die Beweismittel nicht rechtswidrig erlangt wurden. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 166 BAO als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Die Verwertbarkeit eines Beweismittels im Abgabenverfahren wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte. Die BAO sieht kein Beweisverwertungsverbot vor (vgl. Ritz, aaO, § 166, Tz. 9, und die darin wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Abgesehen davon, dass die genannten Schriftstücke nicht durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Finanzverwaltung gekommen sind (was unter Pkt 1. dargelegt wird), wären sie selbst dann, wenn die behauptete Rechtsverletzung vorläge, dennoch als Beweismittel heranzuziehen.

#### Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Da der Kaufvertrag vom 17.11.1998, womit der Bw. die genannten Liegenschaftsobjekte seiner geschiedenen Ehefrau verkaufte, lediglich zum Schein abgeschlossen wurde, und dem Bw. tatsächlich weiterhin sämtliche Rechte eines Eigentümers der Objekte blieben, sind ihm sowohl die Einkünfte aus der Vermietung als auch aus dem Verkauf dieser Liegenschaften zuzurechnen. Die diesbezüglichen Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung sind daher durchaus zutreffend. Der Bw. bringt auch nichts vor, wodurch diese erschüttert würden. Soweit er darauf hinweist, von seiner Ehegattin seien die ihm zugerechneten Einnahmen bereits versteuert worden, wird darauf verwiesen, dass eine Änderung der Zurechnung von Einkünften nicht nur bei ihm sondern natürlich auch bei seiner Ehegattin vorgenommen wurde. Eine Bereicherung der Republik zulasten des Bw. – in der von ihm behaupteten Weise – hat daher nicht stattgefunden.

ad c) Fremdleistungen durch die Firmen A.GmbH, V. und E.GmbH:

#### Sachverhalt:

Von den Firmen A.GmbH, E.GmbH und V. wurden in dem im Betriebsprüfungs-Bericht dargestellten Ausmaß – so genannte Gefälligkeitsrechnungen ausgestellt, d.h. weder die darin ausgewiesenen Beträge wurden vom Bw. an die genannten Firmen bezahlt, noch wurden von diesen Firmen die angeführten Leistungen erbracht. Soweit tatsächlich dem Bw. gegenüber die in diesen Gefälligkeitsrechnungen angeführten Bauleistungen erbracht wurden, erfolgte die Leistungserbringung durch andere Firmen oder durch Privatpersonen, die sich beim Ankauf von Wohnungen zur Erbringung dieser Leistungen verpflichteten oder aber durch so genannte Schwarzarbeiter, die unter Anleitung des Gehilfen des Bw. (Herrn J.) für diverse Arbeiten herangezogen wurden. Es wird daher davon ausgegangen, dass soweit von anderen



Leistungserbringern Rechnungen ausgestellt wurden oder diese Leistungen aufgrund von Vereinbarungen im Zuge des Ankaufes einer Wohnung erfolgten, dem Bw. keine weiteren Aufwendungen entstanden, soweit aber Schwarzarbeiter herangezogen wurden, an diese die in den Rechnungen ausgewiesenen Nettobeträge ausbezahlt wurden.

Hinsichtlich jener Rechnungen, zu welchem im Betriebsprüfungs-Bericht unter Tz. 30 dargelegt wird, warum diese Leistungen als nicht erbracht anzusehen sind, wird davon ausgegangen, dass die diesbezüglichen Schlussfolgerungen der Bw. zutreffend sind und tatsächlich in jenen Fällen keine Leistung erbracht wurde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, den Angaben der Gesellschafter sowie des Bauleiters der genannten Firmen, den Aussagen des Herrn J. (ehemaliger Angestellter des Bw.) und folgender Beweiswürdigung:

Die beiden Gesellschafter sowie der Bauleiter der genannten Firmen (vgl. Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Bd.3) gaben durchaus glaubwürdig wieder, welche Projekte des Bw. von ihnen tatsächlich betreut wurden, und für welche sie lediglich Rechnungen ausstellten. Diese Aussagen werden auch von Herrn J. (vgl. Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Bd. 1 Aussortiert) bestätigt, der angibt, für den Bw. Schwarzarbeiter beaufsichtigt zu haben, die diverse Arbeiten im Rahmen der Renovierung der vom Bw. angekauften und später weiterveräußerten Objekte zu leisten hatten.

Wenn der Bw. dem entgegenhält, der Sachbearbeiter der kreditgebenden Bank habe den Baufortschrift überwacht und Gelder nur nach Leistungserbringung freigegeben, so steht diese Behauptung in keinem Widerspruch zu den obigen Aussagen, da die genannten Zeugen die Notwendigkeit der Gefälligkeitsrechnungen ja gerade damit begründen, dass die Bank Gelder nur gegen Vorlage von Rechnungen freigegeben habe. Dass aber eine Überprüfung des Baufortschrittes durch die Bank im Rahmen von Begehungen der Baustellen stattgefunden hätte, wird vom Bw. einerseits gar nicht behauptet und wäre andererseits wohl kaum als üblich anzusehen. Doch selbst wenn es zu Baustellenbegehungen gekommen sein sollte – was jedoch kaum wahrscheinlich ist – wäre es für den Bankangestellten wohl kaum möglich, festzustellen, welche Leistungen nun tatsächlich erbracht wurden bzw. welcher Firma die zweifellos anzutreffenden Arbeiter angehörten. Von der Einvernahme des Bankangestellten konnte daher Abstand genommen werden, da ihm eine seriöse Aussage darüber, welcher Firma die auf der jeweiligen Baustelle Arbeitenden angehörten und welche Leistungen sie tatsächlich erbrachten, aus den angeführten Gründen gar nicht möglich sein kann. Dagegen haben aber die Geschäftsführer sowie der Bauleiter der genannten Firmen, die wohl wissen müssen, wo ihre Arbeiter beschäftigt waren, eine Beschäftigung an den genannten Baustellen glaubwürdig verneint.

Soweit von der Betriebsprüfung eine Leistungserbringung verneint, bzw. darauf hingewiesen wird, dass diese Leistung bereits von einer anderen Firma oder Person erbracht und verrechnet wurde, ist darauf hinzuweisen, dass diese Feststellungen auf Grund der im Rahmen der durchgeführten Erhebungen getätigten Aussagen der genannten Zeugen basieren, deren Glaubwürdigkeit auch durch die Behauptungen des Bw. in keiner Weise erschüttert werden konnte. Die Bw. nimmt zu den angeführten Fakten auch in keiner Weise Stellung, weshalb nicht ersichtlich ist, worauf er seine Behauptung, die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen seien unzutreffend, stützt.

Wenn die Betriebsprüfung davon ausgeht, dass an die so genannten Schwarzarbeiter nur die in den Rechnungen ausgewiesenen Nettobeträge ausbezahlt wurden, so ist diesbezüglich festzuhalten, dass diese Vorgangsweise einer im Baugewerbe üblichen und immer wieder anzutreffenden entspricht, weshalb es auch durchaus wahrscheinlich erscheint, dass auch der Bw. in dieser Weise vorgegangen ist, zumal ihm offensichtlich auch andere Gepflogenheiten dieser Branche (Schwarzgeldzahlungen) bekannt waren und - wie oben ausgeführt – auch von ihm übernommen wurden. Der Bw. führte im gesamten abgabenbehördlichen Verfahren auch nichts an bzw. legte auch nichts vor, womit diese Annahme widerlegt werden könnte.

Rechtliche Würdigung:

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

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen (Vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 4 Tz. 228). Wird ein Aufwand jedoch nur vorgetäuscht, so stellt er keine im Rahmen der Gewinnermittlung zu berücksichtigende Betriebsausgabe dar. Soweit daher die Aufwendungen – entsprechend der oben dargestellten Feststellungen der Betriebsprüfung nur vorgetäuscht wurden, sind sie nicht als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen, was zu den im Betriebsprüfungs-Bericht dargestellten Gewinnerhöhungen führt.

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen; steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt (§ 184 BAO).

Die Betriebsprüfung listete jene Rechnungen auf, denen tatsächlich Leistungen zugeordnet werden können, die jedoch nicht von den darin als Leistenden ausgewiesenen Firmen erbracht wurden. Daraus ergibt sich, dass für den Bezug dieser Leistungen auch Aufwendungen entstanden sind, deren Höhe aber nicht erwiesen ist, weshalb diese gemäß § 184 BAO zu schätzen ist.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung, die davon ausgeht, dass Aufwendungen in Höhe der in den Gefälligkeitsrechnungen ausgewiesenen Nettobeträge tatsächlich angefallen sind, entspricht – wie bereits oben dargestellt – in ihren Annahmen den im Baugewerbe anzutreffenden Gepflogenheiten, weshalb die Schätzung als durchaus schlüssig und mit den Denkgesetzen in Einklang stehend bezeichnet werden muss. Es ist daher davon auszugehen, dass die in dieser Weise vorgenommene Schätzung der Betriebsausgaben am ehesten geeignet ist, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Da somit in sämtlichen vom Bw. im Rahmen des Berufungsverfahrens aufgegriffenen Punkten seinen Ausführungen nicht gefolgt werden kann, und die im Anschluss an die genannte Betriebsprüfung ergangenen Bescheide als rechtmäßig zu befinden sind, ist die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Soweit der Bw. rügt, den bekämpften Bescheide mangle es an einer Begründung, wird darauf hingewiesen, dass in sämtlichen Bescheiden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, welche gleichzeitig mit den neu erlassenen Sachbescheiden ergingen, in der Begründung auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen wird. Dass der Betriebsprüfungs-Bericht dem Bw. zugegangen ist, ist aus seiner Argumentation erkennbar und wird von ihm auch nicht in Abrede gestellt. Dass ein Verweis auf den Betriebsprüfungs-Bericht zulässig ist und damit der in § 93 BAO normierten Begründungspflicht entsprochen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Erkenntnissen bestätigt. Darüber hinaus können Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Soweit der Bw. die Ansicht vertritt, die Berufungsfrist habe noch nicht zu laufen begonnen, da es den bekämpften Bescheiden an einer Begründung mangle, wird er auf die diesbezügliche Regelung in § 245 Abs. 1 und 2 BAO hingewiesen:

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a leg. cit.) wird gemäß § 245 Abs. 2 BAO der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Da der Bw. weder behauptet, in den Bescheiden sei auf eine ihm bis dato nicht zugegangene Begründung verwiesen worden, noch einen Antrag gemäß § 245 Abs. 2 BAO gestellt hat, hat die Berufungsfrist demnach mit Bekanntgabe der bekämpften Bescheide zu laufen begonnen.

In diesem Zusammenhang wird daher ergänzend festgestellt, dass auch eine fehlende (mangelhafte) Begründung nicht den Eintritt der Rechtskraft eines Bescheides hindert (vgl. Ritz, aaO § 93 Tz. 18). Diese Feststellung ist jedoch im gegenständlichen Fall mit keinerlei rechtlichen Konsequenzen verbunden, da die gegenständliche Berufung ohnedies rechtzeitig eingebracht wurde.

3.) Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998:

### Sachverhalt:

Im Rahmen der die Jahre 1994 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden keine die Umsatzsteuer 1998 betreffenden Feststellungen getroffen. Es erfolgte in der Folge auch keine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1998 und es wurde auch kein neuer Sachbescheid erlassen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Betriebsprüfungs-Bericht und ist hinsichtlich der Nichterlassung der genannten Bescheide dem Abgabensinformationssystem zu entnehmen.

### Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a) BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Gemäß § 243 BAO sind Berufungen gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Daraus ergibt sich, dass Berufungen nur dann zulässig sind, wenn sie sich gegen von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene Abgabenbescheide richten. Eine Berufung, die sich gegen gar nicht erlassene Bescheide richtet, ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2006