

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/2 2007/15/0194

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.02.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §24;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

1. BAO § 115 heute

2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017

3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 24 heute

2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 2 heute

2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022

3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Verlassenschaft nach KF, vertreten durch die erblasserische Witwe EF und die erblasserische Tochter EF-S, beide vertreten durch Puttinger, Vogl & Partner, Rechtsanwälte GmbH in 4910 Ried im Innkreis, Claudistraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 19. Juni 2007, GZ. RV/0725- L/04, betreffend u.a. Einkommen- und Umsatzsteuer 1990 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der nach Einbringung der Beschwerde verstorbene Mag. Kurt F. (in der Folge: Beschwerdeführer) im Instanzenzug u.a. zur Einkommen- und Umsatzsteuer 1990 bis 1994 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 veranlagt. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde - soweit für das Beschwerdefahren von Bedeutung - dazu aus, der Beschwerdeführer sei als Sanierungs- und Ausgleichsvermittler tätig gewesen. Gleichzeitig sei er Obmann eines näher bezeichneten Vereins (in der Folge: Verein) gewesen.

Im Anschluss an eine für die Jahre 1990 bis 1994 beim Beschwerdeführer durchgeführte Betriebsprüfung seien mit den Bescheiden vom 29. Oktober 1996 die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1990 bis 1993 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen worden. Gleichzeitig seien die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 ergangen. Der Beschwerdeführer habe gegen diese Bescheide Berufung erhoben.

Die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 seien mit Bescheid vom 12. September 1995 antragsgemäß veranlagt worden. Mit Bescheiden vom 17. Oktober 1996 seien diese Verfahren wiederaufgenommen und vorläufige Sachbescheide erlassen worden. Auch gegen diese Bescheide habe der Beschwerdeführer Berufung eingebracht.

Mit Berufungsentscheidung vom 16. September 2003 sei über die Berufungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 sowie 1993 entschieden worden. Die bekämpften Bescheide seien gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen worden. In der Begründung dieser Berufungsentscheidung sei ausgeführt worden, im Auftrag des Landesgerichtes sei ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (in der Folge: Gutachter) beauftragt worden, als Sachverständiger ein Gutachten über den gemäß den §§ 33 und 53 Finanzstrafgesetz strafbestimmenden Wertbetrag zu erstellen. Dem Gutachter seien zusätzlich zu den der Abgabenbehörde bis dahin bekannten Unterlagen auch die Bilanzen, Kontoblätter und Journale des Vereins sowie die Eingangs- und Ausgangsrechnungen des Beschwerdeführers samt korrigierter Einnahmen- und Ausgabenrechnung zur Verfügung gestanden. Der Zugang zu diesen Unterlagen sei vom Beschwerdeführer bis dahin trotz Zwangsstrafen verweigert worden. Anhand dieser Unterlagen, der Gerichtsakten und der Akten der Abgabenbehörde habe der Gutachter sein Gutachten verfasst. Dieses sei so aufgebaut, dass es sich mit den Feststellungen des Berichtes über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung Punkt für Punkt auseinander gesetzt und diese unter dem speziellen Blickwinkel des strafbestimmenden Wertbetrages korrigiert habe. Dabei seien bei wörtlich dargestellten Textziffern Änderungen vorgenommen und bei anderen seien Varianten auf Grund unaufgeklärten Sachverhaltes erstellt worden. Dem Gutachter seien für die Jahre 1990 und 1991 ein "EDV-Bankbuch" und Bankbelege zur Verfügung gestanden, woraus er Bilanzen erstellt habe. Für das Jahr 1992 habe er sich auf gleichartige Unterlagen stützen können, in denen zusätzlich Gegenkonten des Vereins angegeben worden seien. Für die Jahre 1993 bis September 1994 habe der Gutachter darüber hinaus noch auf Kontoblätter und Arbeitsbilanzen zurückgreifen können. Dabei habe er festgestellt, dass die im Bankbuch vorgenommenen Kontierungen nicht mit den Kontoblättern übereingestimmt hätten, weswegen er die Bilanzen nach dem Bankbuch erstellt habe. Die Ausgaben seien bei den zur Verfügung gestellten Unterlagen durch eine händische Aufstellung am Bankbeleg oder durch einen händischen Vermerk angegeben worden. Auch habe der Gutachter an Stelle von Bankbelegen händische Ersatzbelege vorgefunden; Belege über Betriebsausgaben hätten gefehlt. Trotz der umfangreichen Unterlagen habe der Gutachter verschiedene Bankbehebungen nicht zuordnen können. Auf Grund der noch aufzuklärenden Sachverhaltselemente habe sich der Gutachter nicht auf einen strafbestimmenden Wertbetrag festlegen können, sondern habe vier Varianten errechnet. Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung sei in dieser Berufungsentscheidung ausgeführt worden, wären der Abgabenbehörde erster Instanz die zusätzlichen Bankunterlagen, Kontoblätter und Arbeitsbilanzen sowie Einnahmen- und Ausgabenrechnungen zur Verfügung gestanden, welche der Beschwerdeführer dem Gutachter überlassen habe, so hätten die bekämpften Bescheide wohl einen anderen Inhalt gehabt. Jedenfalls hätten diese Unterlagen, zumindest in den Bereichen, wo der Gutachter keine endgültigen Feststellungen getroffen habe, dazu geführt, dass weitere Erhebungen vorgenommen worden wären. Auf Grund der noch notwendigen Erhebungen und der Tatsache, dass noch nicht absehbar sei, welche weiteren Erhebungsschritte zu setzen sein würden, erscheine es zweckmäßig, die weitere Ermittlungsarbeit bei der Abgabenbehörde erster Instanz zu konzentrieren, bis eine neuerliche rechtliche Beurteilung möglich sei. Dabei werde auch Augenmerk darauf zu legen sein, inwieweit die Gründung und Geschäftsführung des Vereins als Scheingeschäft

im Sinne des § 23 BAO zum Zweck des Verdeckens der berufsrechtlich unbefugten steuerlichen Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers zu werten sei, was dazu führen würde, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben des nur zum Schein und zum Verbergen der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gegründeten Vereins unmittelbar dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären. Mit Berufungsentscheidung vom 16. September 2003 sei über die Berufungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 sowie 1993 entschieden worden. Die bekämpften Bescheide seien gemäß Paragraph 289, Absatz eins, BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen worden. In der Begründung dieser Berufungsentscheidung sei ausgeführt worden, im Auftrag des Landesgerichtes sei ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (in der Folge: Gutachter) beauftragt worden, als Sachverständiger ein Gutachten über den gemäß den Paragraphen 33 und 53 Finanzstrafgesetz strafbestimmenden Wertbetrag zu erstellen. Dem Gutachter seien zusätzlich zu den der Abgabenbehörde bis dahin bekannten Unterlagen auch die Bilanzen, Kontoblätter und Journale des Vereins sowie die Eingangs- und Ausgangsrechnungen des Beschwerdeführers samt korrigierter Einnahmen- und Ausgabenrechnung zur Verfügung gestanden. Der Zugang zu diesen Unterlagen sei vom Beschwerdeführer bis dahin trotz Zwangsstrafen verweigert worden. Anhand dieser Unterlagen, der Gerichtsakten und der Akten der Abgabenbehörde habe der Gutachter sein Gutachten verfasst. Dieses sei so aufgebaut, dass es sich mit den Feststellungen des Berichtes über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung Punkt für Punkt auseinander gesetzt und diese unter dem speziellen Blickwinkel des strafbestimmenden Wertbetrages korrigiert habe. Dabei seien bei wörtlich dargestellten Textziffern Änderungen vorgenommen und bei anderen seien Varianten auf Grund unaufgeklärten Sachverhaltes erstellt worden. Dem Gutachter seien für die Jahre 1990 und 1991 ein "EDV-Bankbuch" und Bankbelege zur Verfügung gestanden, woraus er Bilanzen erstellt habe. Für das Jahr 1992 habe er sich auf gleichartige Unterlagen stützen können, in denen zusätzlich Gegenkonten des Vereins angegeben worden seien. Für die Jahre 1993 bis September 1994 habe der Gutachter darüber hinaus noch auf Kontoblätter und Arbeitsbilanzen zurückgreifen können. Dabei habe er festgestellt, dass die im Bankbuch vorgenommenen Kontierungen nicht mit den Kontoblättern übereingestimmt hätten, weswegen er die Bilanzen nach dem Bankbuch erstellt habe. Die Ausgaben seien bei den zur Verfügung gestellten Unterlagen durch eine händische Aufstellung am Bankbeleg oder durch einen händischen Vermerk angegeben worden. Auch habe der Gutachter an Stelle von Bankbelegen händische Ersatzbelege vorgefunden; Belege über Betriebsausgaben hätten gefehlt. Trotz der umfangreichen Unterlagen habe der Gutachter verschiedene Bankbehebungen nicht zuordnen können. Auf Grund der noch aufzuklärenden Sachverhaltselemente habe sich der Gutachter nicht auf einen strafbestimmenden Wertbetrag festlegen können, sondern habe vier Varianten errechnet. Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung sei in dieser Berufungsentscheidung ausgeführt worden, wären der Abgabenbehörde erster Instanz die zusätzlichen Bankunterlagen, Kontoblätter und Arbeitsbilanzen sowie Einnahmen- und Ausgabenrechnungen zur Verfügung gestanden, welche der Beschwerdeführer dem Gutachter überlassen habe, so hätten die bekämpften Bescheide wohl einen anderen Inhalt gehabt. Jedenfalls hätten diese Unterlagen, zumindest in den Bereichen, wo der Gutachter keine endgültigen Feststellungen getroffen habe, dazu geführt, dass weitere Erhebungen vorgenommen worden wären. Auf Grund der noch notwendigen Erhebungen und der Tatsache, dass noch nicht absehbar sei, welche weiteren Erhebungsschritte zu setzen sein würden, erscheine es zweckmäßig, die weitere Ermittlungsarbeit bei der Abgabenbehörde erster Instanz zu konzentrieren, bis eine neuerliche rechtliche Beurteilung möglich sei. Dabei werde auch Augenmerk darauf zu legen sein, inwieweit die Gründung und Geschäftsführung des Vereins als Scheingeschäft im Sinne des Paragraph 23, BAO zum Zweck des Verdeckens der berufsrechtlich unbefugten steuerlichen Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers zu werten sei, was dazu führen würde, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben des nur zum Schein und zum Verbergen der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gegründeten Vereins unmittelbar dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären.

Mit Berufungsentscheidung vom 28. November 2003 sei über die Berufung des Vereins hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 bis 1997 und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1993 sowie Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1998 und Folgejahre entschieden worden. Die bekämpften Bescheide seien gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen worden. Diese Berufungsentscheidung habe nach Wiedergabe des Zweckes und der Aufgaben des Vereins und dem Ergebnis des bei ihm durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens ausgeführt, dass der Beschwerdeführer sowohl als Einzelunternehmer als auch als Präsident des Vereins tätig gewesen sei und ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang dieser beiden Tätigkeiten bestanden habe. Daher seien die vom Beschwerdeführer in seinen Einnahmen- und Ausgabenrechnungen geltend gemachten Kosten von den Betriebsprüfern teilweise auch dem

Verein zugerechnet worden. In der rechtlichen Beurteilung dieser Berufungsentscheidung sei ausgeführt worden, die Berufungsentscheidung vom 16. September 2003 betreffend den Beschwerdeführer habe eine unmittelbare Wirkung auf die Berufungen des Vereins. Würde die Abgabenbehörde erster Instanz im weiteren Verfahren nach Berücksichtigung aller Umstände zur Feststellung gelangen, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben des Vereins in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bzw. als Scheingeschäft des Präsidenten der berufsrechtlich unbefugten steuerlichen Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers zuzurechnen sein, so erübrigte sich eine Steuerpflicht des Vereins. Würde die Abgabenbehörde erster Instanz zur Feststellung gelangen, dass Einnahmen und Ausgaben dem Verein in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weiterhin zuzurechnen seien, so werde entsprechend dem Antrag in der Berufung zu beurteilen sein, ob eine Steuerbegünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO wegen Gemeinnützigkeit in Frage komme. Hierbei werde gemäß § 42 BAO die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins insbesondere auch dahingehend zu prüfen sein, ob der Zweck und die Aufgaben des Vereins laut der Satzung auch erfüllt worden seien. Dazu werde der Verein jedenfalls nachzuweisen haben, wofür die eingenommenen Mitgliedsbeiträge verwendet worden seien. Gelingt dem Verein dieser Nachweis nicht, werde man eine eigene Tätigkeit des Vereins verneinen müssen. Die eingezahlten Mitgliedsbeiträge seien demjenigen zuzurechnen, der über diese Beträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe verfügen können. Aus diesen Gründen würde sich ergeben, dass Ermittlungen, insbesondere hinsichtlich der Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben, unterlassen worden seien, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Die Berufungsbehörde sei daher berechtigt, die bekämpften Bescheide aufzuheben und die Sache an die erste Instanz zurückzuverweisen. Mit Berufungsentscheidung vom 28. November 2003 sei über die Berufung des Vereins hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 bis 1997 und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1993 sowie Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1998 und Folgejahre entschieden worden. Die bekämpften Bescheide seien gemäß Paragraph 289, Absatz eins, BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen worden. Diese Berufungsentscheidung habe nach Wiedergabe des Zweckes und der Aufgaben des Vereins und dem Ergebnis des bei ihm durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens ausgeführt, dass der Beschwerdeführer sowohl als Einzelunternehmer als auch als Präsident des Vereins tätig gewesen sei und ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang dieser beiden Tätigkeiten bestanden habe. Daher seien die vom Beschwerdeführer in seinen Einnahmen- und Ausgabenrechnungen geltend gemachten Kosten von den Betriebsprüfern teilweise auch dem Verein zugerechnet worden. In der rechtlichen Beurteilung dieser Berufungsentscheidung sei ausgeführt worden, die Berufungsentscheidung vom 16. September 2003 betreffend den Beschwerdeführer habe eine unmittelbare Wirkung auf die Berufungen des Vereins. Würde die Abgabenbehörde erster Instanz im weiteren Verfahren nach Berücksichtigung aller Umstände zur Feststellung gelangen, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben des Vereins in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bzw. als Scheingeschäft des Präsidenten der berufsrechtlich unbefugten steuerlichen Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers zuzurechnen sein, so erübrigte sich eine Steuerpflicht des Vereins. Würde die Abgabenbehörde erster Instanz zur Feststellung gelangen, dass Einnahmen und Ausgaben dem Verein in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weiterhin zuzurechnen seien, so werde entsprechend dem Antrag in der Berufung zu beurteilen sein, ob eine Steuerbegünstigung gemäß den Paragraphen 34, ff BAO wegen Gemeinnützigkeit in Frage komme. Hierbei werde gemäß Paragraph 42, BAO die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins insbesondere auch dahingehend zu prüfen sein, ob der Zweck und die Aufgaben des Vereins laut der Satzung auch erfüllt worden seien. Dazu werde der Verein jedenfalls nachzuweisen haben, wofür die eingenommenen Mitgliedsbeiträge verwendet worden seien. Gelingt dem Verein dieser Nachweis nicht, werde man eine eigene Tätigkeit des Vereins verneinen müssen. Die eingezahlten Mitgliedsbeiträge seien demjenigen zuzurechnen, der über diese Beträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe verfügen können. Aus diesen Gründen würde sich ergeben, dass Ermittlungen, insbesondere hinsichtlich der Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben, unterlassen worden seien, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Die Berufungsbehörde sei daher berechtigt, die bekämpften Bescheide aufzuheben und die Sache an die erste Instanz zurückzuverweisen.

In der Folge habe die Abgabenbehörde erster Instanz Erhebungen gemäß § 143 BAO durchgeführt. Im Bericht vom 27. Jänner 2004 sei darüber Folgendes festgehalten worden: In der Folge habe die Abgabenbehörde erster Instanz Erhebungen gemäß Paragraph 143, BAO durchgeführt. Im Bericht vom 27. Jänner 2004 sei darüber Folgendes festgehalten worden:

Stellungnahme der Betriebsprüfung zu den Betriebsprüfungen der Jahre 1990 bis 1994 unter Miteinbeziehung der

erstmalig zur Verfügung stehenden Unterlagen des Vereins, des Gutachtens und der Ergebnisse der damaligen Betriebsprüfung: Es seien die Gewinne und die Umsätze der Jahre 1990 bis einschließlich 1997 neu berechnet worden, wobei davon ausgegangen worden sei, dass sowohl die Umsätze des Beschwerdeführers als auch die Umsätze des Vereins unter der Steuernummer des Beschwerdeführers zu veranlagten seien. Ebenso seien die Gewinnbesteuerungen beim Beschwerdeführer vorzunehmen. Die Besteuerungsgrundlagen seien auf Grund des Auftrages der Berufungsentscheidungen neu ermittelt worden; dabei seien die neuen Tatsachen laut Gutachten und die Feststellungen der Betriebsprüfung zusammengefasst verarbeitet worden. Nach Ausführungen zu den einzelnen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes sei zusammenfassend zur Umsatzsteuer 1990 bis 1994 ausgeführt worden, aus dem Bereich des Vereins seien keine Vorsteuern angesetzt worden, weil es sich nur um Verrechnungen des Beschwerdeführers handle, die bei diesem ohnehin nicht erfasst seien und zudem eine Zusammenrechnung der Erlöse und Gewinne erfolge. Auf Grund der Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO, der "Nichtvorlage" von Unterlagen, der erneuten mangelnden Mitwirkung im Verfahren und der vielen Unsicherheiten in der Gewinnermittlung würden Sicherheitszuschläge in Höhe von 2 % des jährlich ermittelten Gesamtumsatzes angesetzt. Stellungnahme der Betriebsprüfung zu den Betriebsprüfungen der Jahre 1990 bis 1994 unter Miteinbeziehung der erstmalig zur Verfügung stehenden Unterlagen des Vereins, des Gutachtens und der Ergebnisse der damaligen Betriebsprüfung: Es seien die Gewinne und die Umsätze der Jahre 1990 bis einschließlich 1997 neu berechnet worden, wobei davon ausgegangen worden sei, dass sowohl die Umsätze des Beschwerdeführers als auch die Umsätze des Vereins unter der Steuernummer des Beschwerdeführers zu veranlagten seien. Ebenso seien die Gewinnbesteuerungen beim Beschwerdeführer vorzunehmen. Die Besteuerungsgrundlagen seien auf Grund des Auftrages der Berufungsentscheidungen neu ermittelt worden; dabei seien die neuen Tatsachen laut Gutachten und die Feststellungen der Betriebsprüfung zusammengefasst verarbeitet worden. Nach Ausführungen zu den einzelnen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes sei zusammenfassend zur Umsatzsteuer 1990 bis 1994 ausgeführt worden, aus dem Bereich des Vereins seien keine Vorsteuern angesetzt worden, weil es sich nur um Verrechnungen des Beschwerdeführers handle, die bei diesem ohnehin nicht erfasst seien und zudem eine Zusammenrechnung der Erlöse und Gewinne erfolge. Auf Grund der Schätzungsbefugnis gemäß Paragraph 184, BAO, der "Nichtvorlage" von Unterlagen, der erneuten mangelnden Mitwirkung im Verfahren und der vielen Unsicherheiten in der Gewinnermittlung würden Sicherheitszuschläge in Höhe von 2 % des jährlich ermittelten Gesamtumsatzes angesetzt.

Zur Gewinnermittlung 1990 bis 1994 sei unter dem Titel

"a) Allgemeines" ausgeführt worden:

Die Gewinne beider "Unternehmen" seien zusammenzurechnen, weil eine enge Verflechtung beider "Unternehmen" vorliege und nach außen für viele "Mitglieder" keine Unterscheidung zwischen Beschwerdeführer und Verein erkenntlich sei. Die Mitglieder des Vereins würden mit den Klienten des Beschwerdeführers nahezu übereinstimmen. Die Geldflüsse (Aufwendungen würden durch Verein ersetzt) wiesen darauf hin, dass der Verein nur vorgeschoben werde, um Steuern zu sparen. Die Vereinsaktivitäten seien nach außen nicht erkennbar. Viele befragte Zeugen hätten sich weder an Einladungen zu Jahreshauptversammlungen erinnern können noch an den Erhalt einer Vereinszeitung etc. Die Konten der deutschen Banken (Sparbücher, Wertpapierdepots) wiesen darauf hin, dass der Beschwerdeführer über diese Gelder habe verfügen können und ihm diese Gelder daher zugeflossen seien. Die der Betriebsprüfung zugekommenen Konten würden alle auf den Beschwerdeführer lauten. Der Beschwerdeführer habe in der Niederschrift vom 8. Jänner 1996 ausgesagt, dass mit der Mitgliedschaft beim Verein eine begünstigte Honorarnote bei ihm erreicht werde. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass der Verein nur deshalb errichtet worden sei, um die berufsrechtlich unbefugte steuerliche Beratungstätigkeit zu verdecken und Versteuerungen hintanzuhalten. Es handle sich somit um den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO. Die Gründung des Vereins habe also in erster Linie nur einen steuerschonenden Aspekt als Hintergrund gehabt. Die in den Statuten aufgelisteten Tätigkeitsbereiche seien kaum verwirklicht bzw. nur von den Statuten des Vereins österreichischer Steuerzahler abgeschrieben worden. In Wirklichkeit seien die durch den Verein vereinnahmten Gelder auf den Namen des Beschwerdeführers in Deutschland angelegt worden. Der Beschwerdeführer habe also jederzeit das Zugriffsrecht auf diese Gelder gehabt. Aus diesen Gründen würden die Einnahmen sowohl umsatzsteuerlich als auch einkommensteuerlich nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rahmen der freien Beweiswürdigung dem Beschwerdeführer zur Gänze zugerechnet. Die Gewinne beider "Unternehmen" seien zusammenzurechnen, weil eine enge Verflechtung beider "Unternehmen" vorliege und nach

außen für viele "Mitglieder" keine Unterscheidung zwischen Beschwerdeführer und Verein erkenntlich sei. Die Mitglieder des Vereins würden mit den Klienten des Beschwerdeführers nahezu übereinstimmen. Die Geldflüsse (Aufwendungen würden durch Verein ersetzt) wiesen darauf hin, dass der Verein nur vorgeschoben werde, um Steuern zu sparen. Die Vereinsaktivitäten seien nach außen nicht erkennbar. Viele befragte Zeugen hätten sich weder an Einladungen zu Jahreshauptversammlungen erinnern können noch an den Erhalt einer Vereinszeitung etc. Die Konten der deutschen Banken (Sparbücher, Wertpapierdepots) wiesen darauf hin, dass der Beschwerdeführer über diese Gelder habe verfügen können und ihm diese Gelder daher zugeflossen seien. Die der Betriebsprüfung zugekommenen Konten würden alle auf den Beschwerdeführer lauten. Der Beschwerdeführer habe in der Niederschrift vom 8. Jänner 1996 ausgesagt, dass mit der Mitgliedschaft beim Verein eine begünstigte Honorarnote bei ihm erreicht werde. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass der Verein nur deshalb errichtet worden sei, um die berufsrechtlich unbefugte steuerliche Beratungstätigkeit zu verdecken und Versteuerungen hintanzuhalten. Es handle sich somit um den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des Paragraph 22, BAO. Die Gründung des Vereins habe also in erster Linie nur einen steuerschonenden Aspekt als Hintergrund gehabt. Die in den Statuten aufgelisteten Tätigkeitsbereiche seien kaum verwirklicht bzw. nur von den Statuten des Vereins österreichischer Steuerzahler abgeschrieben worden. In Wirklichkeit seien die durch den Verein vereinnahmten Gelder auf den Namen des Beschwerdeführers in Deutschland angelegt worden. Der Beschwerdeführer habe also jederzeit das Zugriffsrecht auf diese Gelder gehabt. Aus diesen Gründen würden die Einnahmen sowohl umsatzsteuerlich als auch einkommensteuerlich nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rahmen der freien Beweiswürdigung dem Beschwerdeführer zur Gänze zugerechnet.

An der Schätzungsbefugnis für den gesamten Prüfungszeitraum werde festgehalten. Am 15. Jänner 2004 sei der Beschwerdeführer für den 27. Jänner 2004 vorgeladen worden. Als Zweck der Vorladung seien "Erhebungen laut Berufungsentscheidung des UFS-Außenstelle Linz vom 16.9.2003 und 28.11.2003" angeführt worden. Es sei dem Beschwerdeführer auch mitgeteilt worden, dass sein persönliches Erscheinen notwendig sei. Da dieser Vorladung nicht gefolgt worden sei, sei erneut die Mitwirkungspflicht verletzt worden. Somit sei die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO berechtigt und auch verpflichtet. An der Schätzungsbefugnis für den gesamten Prüfungszeitraum werde festgehalten. Am 15. Jänner 2004 sei der Beschwerdeführer für den 27. Jänner 2004 vorgeladen worden. Als Zweck der Vorladung seien "Erhebungen laut Berufungsentscheidung des UFS-Außenstelle Linz vom 16.9.2003 und 28.11.2003" angeführt worden. Es sei dem Beschwerdeführer auch mitgeteilt worden, dass sein persönliches Erscheinen notwendig sei. Da dieser Vorladung nicht gefolgt worden sei, sei erneut die Mitwirkungspflicht verletzt worden. Somit sei die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß Paragraph 184, BAO berechtigt und auch verpflichtet.

Zur - nach einer im Bescheid wiedergegebenen ziffernmäßigen Darstellung betreffend die Jahre 1990 bis 1994 - Gewinnermittlung des Vereins sei Folgendes ausgeführt worden:

In der Gewinnermittlung des Vereins seien nur die Zahlungen als Betriebsausgaben angesetzt worden, welche an Fremde, nicht an den Beschwerdeführer, vorgenommen worden seien. Der laut Aufzeichnung des Vereins gebuchte Aufwand für Porti, Telefonkosten, Gebühren, Ehrungen an den Beschwerdeführer, Büromaterial, Rechtskosten, seien nur dadurch zu Stande gekommen, weil Scheckzahlungen oder Barzahlungen vorgenommen worden seien. Wer der tatsächliche Empfänger der Zahlungen gewesen sei, könne von der Betriebsprüfung nicht genau ermittelt werden. Die Vermutung, dass der Empfänger der Zahlungen der Beschwerdeführer gewesen sei, sei nahe liegend, weil dies aus dem Schriftbild der händischen Aufstellungen hervorgehe und weil ein direkter enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Verein und dem Beschwerdeführer bestehe. Eine genaue Aufklärung könne nur der Beschwerdeführer geben. Dies werde ein Punkt der Befragung im Rahmen der Vorladung für den 27. Jänner 2004 sein. Sollte der Beschwerdeführer nicht erscheinen oder keine Auskünfte erteilen wollen, so bleibe die Berechnung laut Betriebsprüfung aufrecht, also kein Ansatz der laut Verein gebuchten Kosten, weil die Vermutung bestehe, dass der Empfänger der Zahlungen der Beschwerdeführer gewesen sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe mit 8. Februar 2004 u. a. Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1990 bis 1993, Gewerbesteuer 1992 und 1993, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und Einkommensteuer 1994 sowie diesbezügliche Sachbescheide erlassen. Zur Begründung der Sachbescheide sei auf den Bericht über das Ergebnis einer Erhebung gemäß § 143 BAO hingewiesen worden. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe mit 8. Februar 2004 u. a. Bescheide betreffend Einkommen- und

Umsatzsteuer 1990 bis 1993, Gewerbesteuer 1992 und 1993, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und Einkommensteuer 1994 sowie diesbezügliche Sachbescheide erlassen. Zur Begründung der Sachbescheide sei auf den Bericht über das Ergebnis einer Erhebung gemäß Paragraph 143, BAO hingewiesen worden.

Der Beschwerdeführer habe in der Berufung vom 21. März 2004 zunächst die Verlängerung der Berufungsfrist beantragt. Die Buchhaltungsunterlagen des Vereines für die Jahre 1990 bis 1995 und die Buchhaltungsunterlagen des Beschwerdeführers für 1990 bis 1994 würden sich beim Finanzamt befinden. Diese seien nicht zurückgestellt worden. Um die Berufung zu begründen, seien diese Unterlagen unbedingt erforderlich. Weiters müsse der Straftakt des Landesgerichtes studiert werden, um zu beweisen, dass die Einkünfte des Vereins keinesfalls dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien. Das Finanzamt habe es jedenfalls unterlassen, den Akt beizuschaffen. Hätte das Finanzamt dies veranlasst, hätte es feststellen müssen, dass die ausgestellten Schecks sehr wohl einem ganz bestimmten Personenkreis zuzuordnen seien.

Mit Schriftsatz vom 14. Mai 2004 habe der Beschwerdeführer u. a. mitgeteilt, er sei seit 1999 gewerblicher Buchhalter und habe im Jahr 2004 600 Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für Kunden aus ganz Österreich bearbeitet. Gleichzeitig sei er Präsident des Vereins und betreue zurzeit ca. 800 Mitglieder aus ganz Österreich.

Mit Schriftsatz vom 14. Juni 2004 habe der Beschwerdeführer u. a. mitgeteilt, das Finanzamt hätte feststellen müssen, dass das Strafgericht Erhebungen und Ermittlungen in jeder Richtung geführt habe. Das Ergebnis sei gewesen, dass kein strafbares Verhalten seinerseits bestanden habe. In diesem Zusammenhang erlaube sich der Beschwerdeführer den Hinweis, dass er die PSK gebeten habe, ihm die fehlenden Auszüge des Vereins und auch sämtliche Schecks in Kopie für die Jahre 1994 und 1995 zur Verfügung zu stellen. Zurzeit sei es ihm nicht möglich, mit 100 %iger Sicherheit jeden Scheck genau zuzuordnen. Es sei jedoch zwischen ihm und dem Zeugen B. vereinbart gewesen, dass Auszahlungen vom PSK-Konto für die Kassa nur vom Beschwerdeführer vorgenommen werden sollten. Der Zeuge B. sollte nur Schecks erhalten, die für Barauslagen im Zusammenhang mit dem Verein und für Auslagen des Vereinheimes (1996) erforderlich gewesen seien. Leider habe der Beschwerdeführer feststellen müssen, dass der Zweck oft gefehlt habe oder die Originalbankauszüge gefehlt hätten und nicht rechtzeitig vom Zeugen B. bei der PSK oder einer anderen Bank die fehlenden Auszüge angefordert worden seien. Bisher habe der Beschwerdeführer nur Stichproben durchgeführt und keine Fehler erkennen können. Nachdem er Anfang 1997 eine genaue Abrechnung für das Vereinsheim verlangt habe und diese erst ca. acht Monate später erhalten habe, habe er dem Zeugen B. die Buchhaltung per 31. März 1997 entzogen. Auffällig sei, dass der Zeuge B. per 31. Dezember 1994 keinen Kassastand festgestellt habe, obwohl er über jede Behebung eine Buchung vorzunehmen gehabt habe. Es werde die Einvernahme des Zeugen B. beantragt. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass der Zeuge B. in der Vorstandssitzung am 10. April 1998 als Kassier enthoben worden sei und Herr St. zum Kassier des Vereins neu bestellt worden sei.

Das Finanzamt stelle einfach fest, dass die Gewinne und die Umsätze der Jahre 1990 bis einschließlich 1997 neu berechnet würden, wobei davon ausgegangen werde, dass sowohl die Umsätze des Beschwerdeführers als auch die Umsätze des Vereins beim Beschwerdeführer zu veranlagen seien. Bisher hätten der Betriebsprüfer und auch der Gutachter die einhellige Meinung vertreten, dass der Verein ab dem Jahr 1990 körperschaftsteuerpflichtig und umsatzsteuerpflichtig sei, ohne dass sich die Beweislage und Faktenlage geändert habe, ordne man nunmehr die Steuerpflicht des Vereins dem Beschwerdeführer zu. Der Verein handle ausschließlich durch seine Organe. Diesen Verein habe man nunmehr völlig steuerfrei gestellt.

Es liege ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vor, weil die Finanzverwaltung, obwohl die Fakten seit 22. September 1998 bekannt seien, keinerlei Steuern gegenüber den Zeugen B. und R. eingefordert habe. Der Beschwerdeführer könne nur den Eindruck gewinnen, dass die Finanzverwaltung alles unternehmen würde, um ihm "das Handwerk zu legen".

Die Gewinne beider "Unternehmen" seien zusammenzurechnen, weil eine enge Verflechtung beider "Unternehmen" vorliege. Wie bereits mehrfach ausgeführt, sei der Verein, der bereits seit "21. Juli 1998" nicht untersagt sei, eine Körperschaft, die durch ihre Organe handle. Dass der Verein existiere und sich satzungsgemäß verhalte, sei unzweifelhaft. Er übe keinerlei unerlaubte Tätigkeit aus. Der Verein übe insbesondere keine Tätigkeit aus, die den gewerblichen Buchhaltern und Steuerberatern vorbehalten sei. Der Verein stelle insbesondere keine Honorarnoten aus und finanziere sich ausschließlich durch Mitgliedsbeiträge, die auf eigenen Konten verbucht würden. Nachdem der Verein nach Ansicht des Betriebsprüfers keinesfalls steuerpflichtig sei, sei daher auch eine Buchhaltungspflicht nicht

gegeben. Die Auslagen, soweit sie vom Beschwerdeführer und dem Zeugen R. bezogen würden, seien reine Barauslagen, die auch glaubwürdig seien und nicht der Besteuerung unterliegen würden. Die Vereinsaktivitäten seien sehr wohl nach außen erkennbar. Er verweise hiezu auf das Strafverfahren. Es sei schon im Jahr 1990 ein Buchhaltungsordner entwickelt worden, der ungefähr 90 % der Mitglieder erreicht habe und der mindestens eine Vereinszeitung ersetze, weil dieser Buchhaltungsordner ständig verbessert werde. Jedes Mitglied sei daher in der Lage, seine Steuerangelegenheiten selbst zu erledigen. Ein Informationsblatt des Vereines, das bereits ab dem Jahr 1990 verwendet worden sei, erreiche ca. 90 % der Mitglieder. Aus diesem sei klar und deutlich zu ersehen, welche Leistungen der Verein und auch der Beschwerdeführer erbringe. Der Zeuge R. und auch der Beschwerdeführer hätten über 100 Vorträge und Seminare abgehalten, in denen sie die Leistungen und Ziele ausführlich besprochen hätten. Bei diesen Veranstaltungen seien zwischen 30 und 160 Personen anwesend gewesen. In diesem Zusammenhang weise der Beschwerdeführer ausdrücklich darauf hin, dass diese Veranstaltungen, Stammtische und Vorträge völlig kostenfrei für die Besucher gewesen seien. Zum Beweis dafür werde auf die Zeugenaussage sämtlicher Zeugen vor dem Untersuchungsrichter verwiesen.

Durch die Zusendung der "Scheckzahlungen" der Jahre 1994 und 1995 habe der Beschwerdeführer seiner Mitwirkungspflicht entsprochen und sei er auch bereit, dieser Mitwirkungspflicht weiter zu entsprechen. Die Auffassung des Gutachters und des Betriebsprüfers, die "eingezahlten Beträge" seien als Gewinn zu versteuern, sei absurd und keinesfalls nachvollziehbar. Um den guten Willen unter Beweis zu stellen, würde der Beschwerdeführer die Kopien seines "persönlichen Handaktes" zur Verfügung stellen. Daraus sei leicht zu entnehmen, dass die eingezahlten Beträge, soweit sie den Beschwerdeführer persönlich betreffen würden, aus seinem Vermögen stammten und nicht aus dem des Vereins. Das gemeinsame Konto in der Bundesrepublik Deutschland sei per 16. Februar 1996 aufgelöst worden und entsprechend der Verteilungsquote samt Zinsen an den Verein und den Beschwerdeführer ausbezahlt worden. Die Behauptung, dass der Verein nur deshalb errichtet worden sei, um die berufsrechtlich unbefugte steuerliche Beratungstätigkeit zu verdecken und Versteuerungen hintanzuhalten, sei falsch und durch nichts erwiesen. Durch die Vorlage des Handaktes sei erwiesen, dass sich der Beschwerdeführer keinesfalls unrechtmäßig bereichert habe. Auffällig sei, dass der Betriebsprüfer in seinem Bericht dem Gutachter nur dann mit seinen Feststellungen folge, wenn es sich zum Nachteil für den Beschwerdeführer auswirke.

Die Schätzungsbefugnis sei keinesfalls gerechtfertigt, weil die Finanzbehörde die entsprechenden Ordner des Vereins bis heute nicht zur Verfügung gestellt habe und der Beschwerdeführer seiner Mitwirkungspflicht nach Möglichkeit entsprochen habe. Der Beschwerdeführer müsse betonen, dass für die Aufklärung entsprechend Zeit zur Verfügung stehen müsse. Die Unterlagen der Jahre 1994 und 1995 würden der Berufung beigelegt werden. Die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages für die Jahre 1990 bis 1997 sei aus den selben Gründen keinesfalls gerechtfertigt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe mit Schreiben vom 8. Juli 2004 dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass vor allem hinsichtlich der Streitjahre noch nicht alle Fragen restlos geklärt seien und habe ihn ersucht, am 20. Juli 2004 vorzusprechen. Der Beschwerdeführer habe darauf geantwortet, dass er wegen Krankheit nicht vorsprechen könne. Fragen könnten zwischenzeitig an ihn schriftlich gerichtet werden, sollte dies nicht zum Ziele führen, sei er bereit, einem Termin im August 2004 Folge zu leisten.

Der Betriebsprüfer habe mit Schreiben vom 20. Juli 2004 zur Berufung Stellung genommen. Er habe ausgeführt, der Verein trete nach außen nicht auf. Dies sei auch aus den umfangreichen Zeugeneinvernahmen ersichtlich. Ein Informationsblatt sei den befragten Mitgliedern nicht bekannt. Zur Vortragstätigkeit werde angemerkt, dass den meisten Mitgliedern der Beschwerdeführer unbekannt sei. Nur der Zeuge R. sei den vielen befragten Mitgliedern bekannt. Der Bekanntheitsgrad müsse durch die Vortragstätigkeit gegeben sein. Es seien rund 100 Seminare behauptet worden. Bei den Zeugenaussagen vor dem Untersuchungsrichter handle es sich nur um die engsten Mitglieder bzw. Funktionäre. Diese Aussagen seien für die Betriebsprüfung nicht brauchbar. Durch die Überlassung von Kopien sei der Beschwerdeführer seiner Mitwirkungspflicht nur zum Teil nachgekommen. Zu einer ordnungsgemäßen Buchhaltung gehöre ein geordnetes Belegwesen. Es sei nicht Aufgabe des Finanzamtes, aus einzelnen Belegen eine Gewinnermittlung vorzunehmen. Hinsichtlich der behaupteten Rückzahlungen der auf das Konto des Vereins eingezahlten Beträge solle ein Nachweis über die Herkunft der Gelder erbracht werden, weil angeblich anlässlich der Auflösung der deutschen Konten die Aliquotierung der Gelder im Verein erfolgt sei.

Die belangte Behörde habe sowohl an die Abgabenbehörde erster Instanz als auch an den Beschwerdeführer Vorhalte gerichtet. Der Beschwerdeführer habe der Beantwortung des an ihn gerichteten Vorhaltes ein Bündel von diversen

Anwesenheitslisten, Einladung zum II. Stammtisch des Vereins, Einladung zum I. Steuerseminar des Vereins sowie eine Einladung zur 3. Hauptversammlung des Vereins angeschlossen. Die belangte Behörde habe sowohl an die Abgabenbehörde erster Instanz als auch an den Beschwerdeführer Vorhalte gerichtet. Der Beschwerdeführer habe der Beantwortung des an ihn gerichteten Vorhaltes ein Bündel von diversen Anwesenheitslisten, Einladung zum römisch zwei. Stammtisch des Vereins, Einladung zum römisch eins. Steuerseminar des Vereins sowie eine Einladung zur 3. Hauptversammlung des Vereins angeschlossen.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde unter dem Titel "Verein - § 22 BAO" aus, die Abgabenbehörde erster Instanz gehe davon aus, dass die Gewinne des Beschwerdeführers und des Vereins zusammenzurechnen seien. In der Begründung habe sie ausgeführt, dass der Verein nur deshalb errichtet worden sei, um die berufsrechtlich unbefugte steuerliche Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers zu verdecken und Versteuerungen hintanzuhalten. Das Finanzamt gehe von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO aus. Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde unter dem Titel "Verein - Paragraph 22, BAO" aus, die Abgabenbehörde erster Instanz gehe davon aus, dass die Gewinne des Beschwerdeführers und des Vereins zusammenzurechnen seien. In der Begründung habe sie ausgeführt, dass der Verein nur deshalb errichtet worden sei, um die berufsrechtlich unbefugte steuerliche Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers zu verdecken und Versteuerungen hintanzuhalten. Das Finanzamt gehe von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des Paragraph 22, BAO aus.

Der Beschwerdeführer habe in diesem Zusammenhang im Wesentlichen ausgeführt, der Verein existiere und verhalte sich satzungsgemäß. Der Verein übe keine Tätigkeit aus, die gewerblichen Buchhaltern oder Steuerberatern vorbehalten sei, er stelle keine Honorarnoten aus und finanziere sich ausschließlich durch Mitgliedsbeiträge, die auf eigenen Konten verbucht würden.

Der Zweck und die Aufgaben des Vereins seien im Punkt II der Statuten festgelegt. Nach Wiedergabe dieser Statuten führte die belangte Behörde ergänzend aus, aus den Protokollen der zweiten, dritten und vierten Hauptversammlung sei jeweils ersichtlich, dass zum geplanten Beginn der Hauptversammlung keine Beschlussfähigkeit vorgelegen und der Beginn jeweils satzungsgemäß um eine halbe Stunde verlegt worden sei. Die Hauptversammlung habe in der Folge mit fünf, neun bzw. sieben anwesenden Mitgliedern stattgefunden. Die Hauptversammlung habe jeweils 40 bzw. 30 Minuten gedauert. Von der Abgabenbehörde erster Instanz seien 49 Auskunftspersonen befragt worden, die Mitglieder des Vereins seien oder gewesen seien. 37 von ihnen hätten keine Einladung zur Hauptversammlung erhalten, nur sechs der befragten Auskunftspersonen hätten angegeben, an einer Hauptversammlung teilgenommen zu haben. Die Frage nach der jeweiligen geschätzten Teilnehmerzahl sei mit 30, 40, 40 bis 50, 100, 100 bis 150 bzw. 10 beantwortet worden. Da bei den Hauptversammlungen laut den vorliegenden Protokollen nur fünf, neun bzw. sieben Mitglieder anwesend gewesen seien, sei zu vermuten, dass die Auskunftspersonen möglicherweise eine Informationsveranstaltung der Firma Amway mit einer Hauptversammlung verwechselt hätten. Ihnen sei auch regelmäßig der Ablauf dieser Hauptversammlung (Tätigkeitsbericht, Genehmigung der Jahresabrechnungen, Wahl des Vereinsvorstandes, Vereinsstatuten etc.) nicht Erinnerung gewesen. Auffallend sei, dass ein Großteil der befragten Vereinsmitglieder Amway-Vertreter seien oder gewesen seien. Dies sei wohl auch der Grund, dass 30 der befragten Auskunftspersonen der Zeuge R. namentlich oder persönlich als Amway-Vertreter bekannt sei. Der Beschwerdeführer sei fast allen befragten Personen namentlich oder persönlich bekannt, allerdings kaum als Obmann des Vereins, sondern vielmehr als Steuerberater. Lediglich sechs der befragten Personen seien die Vereinsstatuten bekannt gewesen. Bezeichnend sei, dass die Funktionäre teilweise von ihrer Wahl und Bestellung gar nichts gewusst hätten (z.B. Erna R., Gertrude R., Max H.). Sie seien offenbar nur pro forma als Kassier bzw. Rechnungsprüfer eingetragen worden, ohne jemals dieser Pflicht nachgegangen zu sein. Max H. habe seine Aussage auch vor dem Landesgericht wiederholt; er wäre nie Rechnungsprüfer beim Verein gewesen, obwohl er als solcher aufscheine. Er habe weiters bekannt gegeben, dass er als Amway-Vertreter über die Zeugen R. und Erna R. zum Verein gekommen sei in der Annahme, dass der Beschwerdeführer für den Mitgliedsbeitrag für ihn die Jahreserklärung machen würde. Tatsächlich habe er dafür dann extra S 500,- oder S 600,- bezahlen müssen. Der Zweck und die Aufgaben des Vereins seien im Punkt römisch zwei der Statuten festgelegt. Nach Wiedergabe dieser Statuten führte die belangte Behörde ergänzend aus, aus den Protokollen der zweiten, dritten und vierten Hauptversammlung sei jeweils ersichtlich, dass zum geplanten Beginn der Hauptversammlung keine Beschlussfähigkeit vorgelegen und der Beginn jeweils satzungsgemäß um eine halbe Stunde verlegt worden sei. Die Hauptversammlung habe in der Folge mit fünf, neun bzw. sieben

anwesenden Mitgliedern stattgefunden. Die Hauptversammlung habe jeweils 40 bzw. 30 Minuten gedauert. Von der Abgabenbehörde erster Instanz seien 49 Auskunftspersonen befragt worden, die Mitglieder des Vereins seien oder gewesen seien. 37 von ihnen hätten keine Einladung zur Hauptversammlung erhalten, nur sechs der befragten Auskunftspersonen hätten angegeben, an einer Hauptversammlung teilgenommen zu haben. Die Frage nach der jeweiligen geschätzten Teilnehmerzahl sei mit 30, 40, 40 bis 50, 100, 100 bis 150 bzw. 10 beantwortet worden. Da bei den Hauptversammlungen laut den vorliegenden Protokollen nur fünf, neun bzw. sieben Mitglieder anwesend gewesen seien, sei zu vermuten, dass die Auskunftspersonen möglicherweise eine Informationsveranstaltung der Firma Amway mit einer Hauptversammlung verwechselt hätten. Ihnen sei auch regelmäßig der Ablauf dieser Hauptversammlung (Tätigkeitsbericht, Genehmigung der Jahresabrechnungen, Wahl des Vereinsvorstandes, Vereinsstatuten etc.) nicht Erinnerung gewesen. Auffallend sei, dass ein Großteil der befragten Vereinsmitglieder Amway-Vertreter seien oder gewesen seien. Dies sei wohl auch der Grund, dass 30 der befragten Auskunftspersonen der Zeuge R. namentlich oder persönlich als Amway-Vertreter bekannt sei. Der Beschwerdeführer sei fast allen befragten Personen namentlich oder persönlich bekannt, allerdings kaum als Obmann des Vereins, sondern vielmehr als Steuerberater. Lediglich sechs der befragten Personen seien die Vereinsstatuten bekannt gewesen. Bezeichnend sei, dass die Funktionäre teilweise von ihrer Wahl und Bestellung gar nichts gewusst hätten (z.B. Erna R., Gertrude R., Max H.). Sie seien offenbar nur pro forma als Kassier bzw. Rechnungsprüfer eingetragen worden, ohne jemals dieser Pflicht nachgegangen zu sein. Max H. habe seine Aussage auch vor dem Landesgericht wiederholt; er wäre nie Rechnungsprüfer beim Verein gewesen, obwohl er als solcher aufscheine. Er habe weiters bekannt gegeben, dass er als Amway-Vertreter über die Zeugen R. und Erna R. zum Verein gekommen sei in der Annahme, dass der Beschwerdeführer für den Mitgliedsbeitrag für ihn die Jahreserklärung machen würde. Tatsächlich habe er dafür dann extra S 500,-- oder S 600,-- bezahlen müssen.

Der Zeuge R. habe vor dem Landesgericht angegeben, dass er Vizepräsident des Vereins sei und in ganz Österreich Seminare abhalte, in denen er die Unternehmer buchhalterisch und steuerlich informiere. Teilnehmer seien in aller Regel Amway-Unternehmer. Er weise die Teilnehmer darauf hin, dass sie als Mitglieder des Vereins beim Beschwerdeführer die Steuererklärung zu einem begünstigten Honorar erstellen lassen könnten. Laut seiner Aussage sei dies auch der Regelfall. Der Zeuge habe weiters angegeben, dass er vom Beschwerdeführer eine jährliche Provision dafür erhalte, dass er den Verein betreue und neue Mitglieder für den Verein gewinne, die dann ihrerseits die Steuererklärung beim Beschwerdeführer persönlich machen ließen. Dadurch profitiere der Beschwerdeführer persönlich.

In diesem Zusammenhang sei auch die Aussage des Zeugen B. vor dem Landesgericht zu berücksichtigen. Der Zeuge habe ausgeführt, dass die Konten des Beschwerdeführers und des Vereins strikt getrennt geführt würden. Natürlich seien viele Mitglieder des Vereins auch persönliche Kunden des Beschwerdeführers. Die Aussage des Beschwerdeführers, dass er für die Mitglieder des Vereins begünstigte Honorare verrechnen würde, könne der Zeuge nicht bestätigen. Selbstverständlich habe der Beschwerdeführer persönlich profitiert, je mehr Vereinsmitglieder zum Verein gekommen seien und seine persönliche Leistung in Anspruch genommen hätten.

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes - so die Bescheidbegründung weiter - gehöre die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Nach § 22 BAO könne die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts weder umgangen noch gemindert werden. Zwar bildeten § 21 und § 22 BAO jeweils für sich eigene Tatbestände, doch seien beide Normen Ausfluss des selben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Bestimmungen ergänzten einander. Nach der Rechtsprechung werde als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen sei und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich werde. Bei den von den Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 BAO betroffenen Umgehungsgeschäften handle es sich um Rechtsgeschäfte, die abgeschlossen würden, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis abzuwenden oder ein sonst nicht eintretendes wirtschaftliches Ergebnis herbeizuführen. Sie seien mit dieser Zielsetzung ernstlich gewollt und stellten keine Scheingeschäfte im Sinne des § 23 BAO dar. Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes - so die Bescheidbegründung weiter - gehöre die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Nach Paragraph 22, BAO könne die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts weder umgangen noch gemindert werden. Zwar bildeten Paragraph 21 und Paragraph 22, BAO jeweils für sich eigene Tatbestände, doch seien beide Normen Ausfluss des selben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Die Bestimmungen ergänzten einander. Nach der Rechtsprechung werde als Missbrauch im Sinn des Paragraph 22, BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen sei und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich werde. Bei den von den Rechtsfolgen des Paragraph 22, Absatz 2, BAO betroffenen Umgehungsgeschäften handle es sich um Rechtsgeschäfte, die abgeschlossen würden, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis abzuwenden oder ein sonst nicht eintretendes wirtschaftliches Ergebnis herbeizuführen. Sie seien mit dieser Zielsetzung ernstlich gewollt und stellten keine Scheingeschäfte im Sinne des Paragraph 23, BAO dar.

Bei Informationsveranstaltungen der Firma Amway würden die Teilnehmer vom Zeugen R. über einfache steuerliche Belange informiert werden. In der Folge würde ihnen der Beitritt zum Verein angeboten werden, wobei bei zahlreichen Personen der Eindruck erweckt worden sei, dass die Mitgliedschaft die Erstellung der Jahresabschlüsse und Abgabenerklärungen beinhalten würde und sie zumindest beim Beschwerdeführer diese Leistungen zu einem begünstigten Honorar erhalten würden. Die Beratung und Information der Amway-Vertreter und die Vereinstätigkeit seien so miteinander verflochten gewesen, dass zahlreichen Personen nicht einmal klar gewesen sei, welche Veranstaltung sie besucht hätten - Amway oder Verein. Auch die vom Beschwerdeführer der belangten Behörde vorgelegten Anwesenheitslisten ließen nicht erkennen, um welche Veranstaltungen es sich dabei gehandelt habe. Bei manchen dieser Listen sei jedoch vermerkt, wer von den Anwesenden Mitglied des Vereins sei. Aus diesen Listen ergebe sich, dass durchschnittlich nur 29,97 % der Teilnehmer Mitglieder des Vereins seien. Die vorgelegten Unterlagen seien daher nicht geeignet, den Beweis zu erbringen, dass der Verein existiere bzw. ein Vereinsleben entfalte. Offenbar handle es sich dabei um Teilnehmerlisten einer Amway-Veranstaltung. Der Verein sei nicht gegründet worden, um beratend, gestaltend und kontrollierend auf die öffentliche Finanzwirtschaft und Finanzpolitik einzuwirken. Dieser Zweck werde auch nicht realisiert. Dafür müsste sich der Verein mit allgemeinen Fragen und Problemen in einer Gesamtbetrachtung an die Öffentlichkeit wenden. Der Verein sei gegründet worden, um Kunden (in erster Linie Amway-Vertreter) für den Beschwerdeführer anzuwerben. Die "Mitglieder" bezahlten den Mitgliedsbeitrag, um dafür vom Beschwerdeführer steuerlich beraten zu werden und die Jahresabschlüsse und Abgabenerklärungen bei ihm zu einem begünstigten Honorar erstellen lassen zu können. Dies habe auch der Beschwerdeführer in seiner Aussage bestätigt. Der Verein habe ausschließlich den Zweck, Kunden für den Beschwerdeführer zu akquirieren und einen Teil seines Honorars als steuerfreien Mitgliedsbeitrag zu verschleiern. Denke man sich diesen Zweck weg, sei die Gründung des Vereins sinnlos und unverständlich. Die belangte Behörde teile daher die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, dass der Verein als steuerlich nicht existent zu betrachten sei und sämtliche Einnahmen dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung. Es sei davon auszugehen, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen, sowie bei Nichtvorlage von Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesene, nicht steuerlich erfasste Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht steuerlich erfasst worden seien. Der Beschwerdeführer bemängle die Buchführung durch den Zeugen B., weil beispielsweise bei Scheckbehebungen der Zweck nicht festgehalten worden sei oder überhaupt die Originalbankbelege fehlten. Diesem Umstand sei im gegenständlichen Fall mit einem Sicherheitszuschlag von 2 % des festgestellten Jahresumsatz Rechnung getragen worden. Im Hinblick auf den Umfang der festgestellten Unregelmäßigkeiten erscheine der vom Finanzamt gewählte Prozentsatz an der unteren Grenze des vertretbaren Ausmaßes eines Sicherheitszuschlages zu liegen. Zudem sei in der Berufung diesbezüglich kein Vorbringen erstattet worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde bekämpft sowohl unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften die Auffassung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe den Beweis nicht erbringen können, dass der Verein als solcher existiere und ein Vereinsleben entfalte, sodass der Verein als steuerlich nicht existent zu betrachten sei und sämtliche Einnahmen des Vereines dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien.

Die Beschwerde zeigt jedoch keine Unschlüssigkeit der zu den getroffenen Feststellungen führenden Beweiswürdigung der belangten Behörde und auch keine Fehlerhaftigkeit in der rechtlichen Beurteilung durch die belangte Behörde auf.

Die Beweisrüge, die belangte Behörde habe sich mit vorgelegten Urkunden und auch nicht mit Urkunden und mit den

Zeugenaussagen, insbesondere den Zeugenaussagen im gerichtlichen Strafverfahren ausreichend auseinander gesetzt, zeigt nicht auf, welche Feststellung warum unrichtig sein soll und welche Feststellung stattdessen begehrt wird und auf Grund welcher Beweismittel diese zu treffen wäre.

Auch der Vorwurf, die belangte Behörde habe Feststellungen dem Beschwerdeführer nicht vorgehalten und ihn zu gewissen Beweisergebnissen kein Parteiengehör gewährt, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Die Beschwerde verkennt, dass die belangte Behörde keine Verpflichtung trifft, das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Bescheiderlassung der Partei zur Kenntnis zu bringen, und sie - von Fällen des Überraschungsverbotes abgesehen -

auch nicht verpflichtet ist, ihre Rechtsansicht der Partei vorzuhalten (vgl. Ritz, BAO3, § 115 Tz 15, 16). Der Vorwurf, die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer Parteiengehör nicht eingeräumt, führt die Beschwerde schon deswegen nicht zum Erfolg, weil die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht dargetan wird. auch nicht verpflichtet ist, ihre Rechtsansicht der Partei vorzuhalten vergleiche Ritz, BAO3, Paragraph 115, Tz 15, 16). Der Vorwurf, die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer Parteiengehör nicht eingeräumt, führt die Beschwerde schon deswegen nicht zum Erfolg, weil die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht dargetan wird.

Die Beschwerde meint, in der Bescheidbegründung der belangten Behörde finde sich erstmals die Theorie, dass der Verein mit der Amway-Organisation aufs Engste verflochten sei, nicht mehr aber die bisherige Argumentation, dass der Verein mit dem Beschwerdeführer aufs Engste wirtschaftlich verflochten sei.

Der Beschwerdeführer ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde der Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz, dass die Zwischenschaltung des Vereins als steuerlich nicht existent zu betrachten sei und sämtliche Einnahmen dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien, vollinhaltlich beigetreten ist. Sie hat sich mit dem Berufungsvorbringen im Einzelnen auseinander gesetzt und die nicht konkret bekämpften Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz als unstrittigen Sachverhalt angenommen. Ihre Annahmen auf Grund des Berufungsverfahrens stellen sich als zusätzliche, zu den in erster Instanz getroffenen, Feststellungen dar.

Die Rüge, dem Bescheid sei nicht zu entnehmen, aus welchen Gründen die belangte Behörde die enge Verflechtung zwischen Amway und dem Verein in den Vordergrund rücke, negiert die klaren Feststellungen im angefochtenen Bescheid. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz 49 Personen, die Mitglieder des Vereins waren oder sind, als Auskunftspersonen befragt worden sind. Nach dem Ergebnis dieser Befragung ist der Zeuge R. 30 der befragten Personen namentlich oder persönlich als Amway-Vertreter bekannt gewesen. Weiters hat sich die belangte Behörde dazu auf die Aussage des Zeugen R. vor dem Landesgericht berufen, wonach er angegeben habe, als Vizepräsident des Vereins in ganz Österreich Seminare abzuhalten. Die Teilnehmer seien in aller Regel Amway-Unternehmer. Die Beschwerdebehauptung, "völlig neu ist die Feststellung, dass R. als Amway-Berater aufgetreten sei", vermag angesichts dieser Beweisergebnisse bereits der Abgabenbehörde erster Instanz weder eine Mangelhaftigkeit des Berufungsverfahrens noch eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde aufzuzeigen.

Mit der Beschwerdebehauptung, "neu ist, dass unklar sei, ob die vorgelegten Listen sich auf Veranstaltungen des Vereins oder der Firma Amway beziehen", zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht vom Fehlen der Zuordnungsmöglichkeit ausgegangen wäre. Die vom Beschwerdeführer mit seiner Eingabe vom 22. Mai 2007 vorgelegten zahlreichen Anwesenheitslisten weisen in vielen Fällen keinen Hinweis auf, um welche Veranstaltung es sich handelt. Aus der beispielsweise hervorgehobenen Überschrift "Anwesenheitsliste/Altenhof/14.2.1991" oder "Anwesenheitsliste: Steuer-Buchhaltungsschulung. Ort ... Datum ..." ist keinesfalls ersichtlich, um wessen Veranstaltung es sich handelt. Wenn die belangte Behörde auf Grund dieser vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen die Meinung vertreten hat, die teilnehmenden Personen seien davon ausgegangen, dass es sich um eine Amway-Veranstaltung handelt, ist das angesichts des Beweisergebnisses, dass 30 der 49 befragten Mitglieder des Vereins den Zeugen R. als Amway-Vertreter und nicht als Repräsentant des Vereines bezeichnen, nicht unschlüssig.

Die Beschwerde behauptet, die belangte Behörde habe nicht beachtet, dass in einem Informationsblatt der Verein seine Ziele und Leistungen veröffentlicht habe. Die Beschwerde übersieht aber, dass die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Beweiswürdigung davon ausgegangen ist, dass den befragten Mitgliedern ein Informationsblatt nicht bekannt war. Diese Aussage hat der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung ausdrücklich getroffen. Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 6. März 2007 diese Stellungnahme zur allfälligen Äußerung

übermittelt. Der Beschwerdeführer hat sich in seinen folgenden Eingaben zu dieser Feststellung nicht geäußert. Die belangte Behörde konnte daher auch diesbezüglich ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften von der unstrittigen Sachlage ausgehen, dass den Mitgliedern ein Informationsblatt nicht bekannt ist.

Die belangte Behörde hat weiters festgestellt, dass Funktionäre des Vereins teilweise von ihrer Wahl und ihrer Bestellung nichts gewusst hätten. Wenn die Beschwerde diese Feststellung als aktenwidrig bezeichnet, übersieht sie, dass sich die belangte Behörde auf unwidersprochen gebliebene Zeugenaussagen gestützt hat. Darüber hinaus lässt sie die mit Schreiben des Beschwerdeführers vom 14. Juni 2004 vorgelegten Unterlagen außer Acht. Mit diesem Schreiben wurde u.a. ein Protokoll der Vorstandssitzung des Vereins vom 10. April 1998 im Büro des Präsidenten vorgelegt. Nach diesem Protokoll waren nur Mag. Elke F., Bruno St., Johann R. und der Beschwerdeführer anwesend. Nach der Tagesordnung wurde u.a. Monika S. zum Beirat bestellt. Im abschließenden Satz dieses Protokolls heißt es, Frau

Monika S. und ... nehmen die Bestellung zu ihren Funktionen an. Es

ist aber ersichtlich, dass Monika S. nicht als Anwesende geführt wird und auch das Protokoll nicht unterfertigt hat. Ob sie auf andere Weise in dieser Sitzung ihre Zustimmung erteilt hat, ist dem Protokoll nicht zu entnehmen. Dieses Protokoll spricht nicht gegen die Feststellungen der belangten Behörde, dass einzelne Funktionäre von ihrer Wahl und Bestellung gar nichts gewusst haben.

Die belangte Behörde stellte auch fest, dass der Beschwerdeführer für seine Leistungen gegenüber seinen Klienten, die Mitglieder des Vereins sind, einerseits von diesen ein Honorar bezieht und andererseits die Klienten den Mitgliedsbeitrag an den Verein zu bezahlen haben, über den ausschließlich der Beschwerdeführer in den Streitjahren verfügt hat. Bereits die Abgabenbehörde erster Instanz hat - unwidersprochen - festgestellt, dass dieser Geldfluss (Mitgliedsbeiträge) vom Verein an den Beschwerdeführer als keiner Besteuerung unterliegende Barauslagen behandelt wurde. Auch der Beschwerdeführer spricht in der Berufung vom Bezug "reiner Barauslagen, die nicht der Besteuerung unterliegen". Für welche Leistungen der Verein die Zahlungen erbracht hat, wird aber nicht konkret behauptet. Die Annahme der belangten Behörde, dass diese Mitgliedsbeiträge einen Teil des Honorars des Beschwerdeführers gegenüber seinen Klienten, die gleichzeitig Vereinsmitglieder sind, darstellen, ist nicht als unschlüssig zu beurteilen.

Soweit der Beschwerdeführer in der Beschwerde bestreitet, dass er über die Mitgliedsbeiträge wie über eigene Erträge verfügen können, zeigt er wiederum keine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung auf. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist davon ausgegangen, dass die Konten auf den Namen des Beschwerdeführers lauteten und er über diese Gelder verfügen können und ihm daher diese Gelder zugeflossen seien. In der Berufung hat der Beschwerdeführer diese Feststellung nicht konkret bestritten, sondern darauf hingewiesen, dass im Jahr 1996, also außerhalb des Streitzeitraumes, die auf seinen Namen lautenden Konten aufgelöst und das Guthaben aufgeteilt worden sei. Bei dieser Verfahrenslage konnte die belangte Behörde jedoch die erstinstanzlichen Feststellungen als unbestritten ansehen. Diese Feststellungen wurden auch noch durch die im Rahmen des Berufungsverfahrens aufgenommenen Beweise erhärtet, indem beispielsweise der Zeuge B. in seiner Eingabe vom 16. April 2007 erklärt hat, der Beschwerdeführer hätte sich als Präsident des Vereins die "de-facto-Herrschaft" über das Vereinsvermögen niemals nehmen lassen. Diese Aussage wird in der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 22. Mai 2007 mit keinem Wort erwähnt.

Die belangte Behörde hat ausgehend von den - wie gezeigt in einem mängelfreien Verfahren gewonnenen - Feststellungen die Auffassung vertreten, sämtliche Einnahmen seien dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Damit hat sie die Rechtsfrage, welcher Person Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen sind, im Ergebnis richtig gelöst. Zurechnungsobjekt von Einkünften ist nämlich derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl. aus der ständigen hg. Rechtsprechung etwa

die Erkenntnisse vom 26. Februar 2004, 99/15/0127, 0131, vom 27. August 2008, 2006/15/0013, 0014, und vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0199). Die belangte Behörde hat ausgehend von den - wie gezeigt in einem mängelfreien Verfahren gewonnenen - Feststellungen die Auffassung vertreten, sämtliche Einnahmen seien dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Damit hat sie die Rechtsfrage, welcher Person Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen sind, im Ergebnis richtig gelöst. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nämlich derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach Paragraph 24, BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des Paragraph 22, BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an vergleiche, aus der ständigen hg. Rechtsprechung etwa die Erkenntnisse vom 26. Februar 2004, 99/15/0127, 0131, vom 27. August 2008, 2006/15/0013, 0014, und vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0199).

Dass dem Beschwerdeführer die strittigen, über den Verein gezahlten Gelder zugeflossen sind, ergibt sich aus den von der belangten Behörde übernommenen Feststellungen des Finanzamtes. Diese Vermögenszugänge des Beschwerdeführers sind - den unbedenklichen Sachverhaltsfeststellungen zufolge - durch die betriebliche Beratungstätigkeit des Beschwerdeführers veranlasst. Daher ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde diese Beträge als Betriebseinnahmen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers erfasst hat.

Die Beschwerde zeigt auch mit dem Vorbringen betreffend Schätzung und Verhängung eines Sicherheitszuschlages keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die Beschwerdebehauptung, zwischen den Abgabenbehörden und dem Beschwerdeführer sei es zu einer umfassenden "Einigung" hinsichtlich aller offenen Fragen hinsichtlich des Einzelunternehmens gekommen, ist aktenwidrig. Bereits der Prüfer hat die Schätzungsbefugnis darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer Unterlagen nicht vorgelegt habe, an der Sachverhaltsermittlung nicht mitgewirkt habe und viele Unsicherheiten bestünden. Im Rahmen des Berufungsverfahrens hat die Abgabenbehörde erster Instanz den Beschwerdeführer zu einer Vorsprache eingeladen, weil nicht alle Fragen hinsichtlich der Streitjahre restlos geklärt seien. Die vom Betriebsprüfer genannten Gründe für die Schätzungsbefugnis werden überdies auch im Gutachten für das Landesgericht bestätigt, wonach der Gutachter (Seite 28) davon ausgeht, dass beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers unvollständige Aufzeichnungen vorliegen und hinsichtlich des Vereins dem Finanzamt keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien.

Soweit in der Beschwerde Teile des dem Bescheid zu Grunde liegenden Rechenwerkes kritisiert werden, ist der Beschwerdeführer darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde das von der Betriebsprüfung erstellte Rechenwerk übernommen hat und dieses vom Beschwerdeführer in der Berufung nicht in Zweifel gezogen worden ist. Erstmals in der Beschwerde vorgetragenen Sachverhaltselementen steht aber das Neuerungsverbot entgegen.

Schließlich zeigt die Beschwerde auch mit den Ausführungen hinsichtlich der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Soweit dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen ist, dass Scheckzahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden sind, ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde die unter diesem Titel geltend gemachten Betriebsausgaben anerkannt hat, soweit es sich nicht um Zahlungen auf ein Sparbuch oder ein Festgeldkonto gehandelt hat. Die Feststellung der belangten Behörde, dass es sich bei diesen Zahlungen um gewinnneutrale Vermögensumschichtungen gehandelt hat, wird in der Beschwerde nicht bestritten. Wenn die belangte Behörde diese Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt hat, ist das nicht rechtswidrig. Die übrigen unter diesem Titel geltend gemachten Betriebsausgaben hat die belangte Behörde ohnehin berücksichtigt.

Die Beschwerde zeigt somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Sie war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde zeigt somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Sie war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 2. Februar 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150194.X00

Im RIS seit

03.03.2010

Zuletzt aktualisiert am

22.07.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at