



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 31. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 5. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren eine Dachdeckerei und Spenglerei. Gegen die in Folge einer Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2001 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass sich zeige, dass "schwarz geleistete Überstunden" nur 2000 geleistet wurden, nicht jedoch 1997 bis 1999 und 2001. Begründet sei die Zuschätzung für 1997 bis 1999 und 2001 in keinem Fall, zumal die Umsätze in diesen Jahren erheblich höher waren. Eine Zuschätzung für die Jahre 1997 bis 1999 und 2001 sei jedenfalls nicht gerechtfertigt. Die Zuschätzung des Umsatzes 2000 sei ebenso nicht gerechtfertigt, zumal die Überstunden zwar schwarz bezahlt wurden, die Stunden selbst sich aber im Umsatz wieder finden, d.h. gegenüber den Kunden verrechnet wurden. Der Sicherheitszuschlag von jeweils 40.000,00 S sei nicht gerechtfertigt, da er in der Zuschätzung bereits berücksichtigt sei, weshalb sich der Sicherheitszuschlag im konkreten Fall als eine Art Strafe darstellt und keinesfalls begründet werden könne. Weiters wurde beantragt, Zeugen einzuvernehmen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ nach erfolgter Zeugeneinvernahme eine abweisliche Berufungsvorentscheidung.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die

Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde festgehalten, dass es der Bw. "entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht möglich war, die schwarz ausbezahlten Löhne auch schwarz an die Bauherren weiterzuverrechnen. Diese mussten vielmehr aus der privaten Kasse bezahlt werden." Anonyme Anzeigen betreffend Erlöskürzungen scheinen als Beweis nicht ausreichend.

Aus einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung (die der Bw. zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurde, worauf ihrerseits jedoch keine Reaktion erfolgte) geht hervor, dass die von der Bw. gemachten Vergleiche der Berufungsjahre deshalb jeder Aussagekraft entbehrten, weil das Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr zum 28.2. bilanzierte. Schwarz geleistete Überstunden wurden in allen Prüfungsjahren festgestellt. Lediglich für 2000 lagen Aufzeichnungen über die schwarz geleisteten Überstunden vor (wobei nicht geklärt sei, ob nicht auch noch neben den aufgezeichneten schwarzen Überstunden andere Überstunden schwarz geleistet wurden). Die schwarz geleisteten Überstunden der Jahre außer 2000 mussten daher gemäß § 184 BAO anhand der festgestellten Werte aus 2000 geschätzt werden. Eine durchgeführte Vermögensdeckungsrechnung für 2000 ergab zwar keine Unterdeckung, es standen jedoch nur sehr bescheidene Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts des geschäftsführenden Gesellschafters und seiner Gattin (die ebenfalls Gesellschafterin ist), sowie deren Familie zur Verfügung. Auf Befragen habe die Gattin des Geschäftsführers mitgeteilt, dass ihre Schwiegermutter immer mit Geld ausgeholfen habe, genauere Angaben über erhaltene Geldbeträge konnten jedoch nicht gemacht werden. Deshalb wurde von einer Kalkulation mit branchenüblichen Aufschlägen (die wesentlich höhere Differenzen ergeben hätte) abgesehen und die vorliegende Schätzungsart gewählt. Die in der Schätzung letztlich angesetzten Stundenlöhne wurden während der Schlussbesprechung mit dem geschäftsführenden Gesellschafter abgestimmt. Im Interesse eines Abschlusses ohne Rechtsmittel sowie unter Berücksichtigung der schlechten finanziellen Situation des Unternehmens wurde die Schätzung auf das Minimum des Vertretbaren reduziert. Der Sicherheitszuschlag wurde auf Grund der bestehenden Unsicherheit gewählt, sodass bei der Schlussbesprechung volle Einigung erzielt wurde. Erst nach Erstellung des Betriebsprüfungsberichts seien der geschäftsführende Gesellschafter und der Steuerberater ins Büro des Betriebsprüfers gekommen und hätten vorgebracht, dass "er sich die Steuernachzahlung nicht leisten könne und daher berufen müsste, außer man ließe etwas nach". Einer der beantragten Zeugen (alle sind Mitarbeiter der Berufungswerberin) war jeden Winter arbeitslos und zu Hause im Kosovo, weshalb er nicht befragt werden konnte. Der Zweite konnte sich kaum erinnern, wusste nur, dass seine Miete einige Male gegen schwarze Überstunden verrechnet wurde, sonstige Schwarzgeldzahlungen schloss er (trotz Konfrontation mit dem Gegenbeweis) aus und verweigerte in der Folge die Unterschrift. Der

dritte Zeuge behauptete, nie schwarze Überstunden geleistet zu haben. Auch sonst wisse er nichts von erfolgten Schwarzzahlungen in der Firma.

Gegen den geschäftsführenden Gesellschafter der Berufungswerberin erging eine Entscheidung des UFS, Außenstelle Linz, Finanzstrafsenat 4 (FSRV/0030-L/04), in dem er schuldig erkannt wurde, vorsätzlich die Verkürzung der nunmehr im berufsgegenständlichen Verfahren verhängenen Umsatzsteuer 1997 bis 2001 (in der hier berufsgegenständlichen Höhe) bewirkt zu haben. Diese Entscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Aus dem Akteninhalt – auf den sich auch der Finanzstrafsenat 4 des UFS, Außenstelle Linz, bei Erlass obiger Entscheidung stützte – geht hervor, dass sowohl die Buchführung als auch das Lohnkonto der Bw. in Folge formeller als auch materieller Mängel nicht ordnungsgemäß iSd § 131 BAO war; Lieferscheine wurden vor Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist weggeworfen, Aufzeichnungen (Stunden, Urlaubsdateien) nur lückenhaft bzw. mangelhaft (Kassabuch) geführt und halbfertige Arbeiten bilanzmäßig zu gering angesetzt. Anhand vorgefundener Aufzeichnungen wie Stundenblattordnern aus 1999 und 2000 sowie losen Stunden- und Abrechnungsblättern wurde festgestellt, dass an einzelne Mitarbeiter Überstunden ohne Lohnabgabe und ohne Erfassung in den Lohnkonten bar ausbezahlt bzw. gegen Miete und Betriebskosten von zur Verfügung gestellten Arbeiterquartieren verrechnet wurden. Dabei wurde in den wöchentlich für jeden Mitarbeiter geführten Arbeitsaufzeichnungen in der Spalte "Überstunden" mit Bleistift zu den ordnungsgemäß abgerechneten Überstunden die betreffende schwarz ausbezahlte Arbeitsdauer eingetragen und nach Auszahlung bzw. Verrechnung ausradiert, durchgestrichen oder mit Korrekturlack überzogen. Für den geschäftsführenden Gesellschafter, seine ebenfalls im Betrieb mitarbeitende Gattin (die ebenfalls Gesellschafterin ist), sowie deren Tochter wurden überhaupt keine Arbeitsaufzeichnungen geführt. Insgesamt wurden 2000 laut Ordner an zwei Mitarbeiter (beschäftigt vom 1.1 bis 18.2., 20.3. bis Jahresende bzw. 3.4. bis 22.12.) 444 "schwarze Überstunden" zur Auszahlung gebracht, wobei die belegmäßig nicht erfassten Barzahlungen nicht im Kassabuch vermerkt wurden und andererseits die gegen Mietforderungen der Bw. verrechneten Löhne als bare Mieteinnahmen im Kassabuch erfasst wurden. Weiters wurde festgestellt, dass ein in der Bilanz zum 28.2.2001 für die allein vom geschäftsführenden Gesellschafter betreute Baustelle DS gewählter Wertansatz für halbfertige Arbeiten insoweit unrichtig war, als darin nicht einmal die vom geschäftsführenden Gesellschafter bis zu diesem Zeitpunkt aufgewendete und nicht verrechnete Arbeitsleistung Deckung fand.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (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, diese sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Laut herrschender Literatur (u.a. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage) und VwGH-Judikatur sind die Grundlagen für die Abgabenerhebungen zu schätzen, wenn sie nicht ermittelt werden können. – Dass dies im berufsgegenständlichen Fall vorliegt, ist offenkundig, zumal es nicht gelang zu beweisen, dass die Überstundenaufzeichnungen korrekt geführt wurden, ja evident ist, dass Überstunden "schwarz" ausbezahlt wurden (laut Überstundenlisten) und in diesem Zusammenhang auch Schwarzumsätze getätigt wurden, was ebenfalls offenkundig ist durch das verfrühte Vernichten von Lieferscheinen, mangelhafter Führung von Aufzeichnungen (wie u.a. dem Kassabuch) sowie zu geringem Ansatz von halbfertigen Arbeiten in der Bilanz.

Dass die Abgabenbehörde erster Instanz den Weg der Zuschätzung richtig verfolgte, ergibt sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1997, 96/16/0143, wonach die Schätzung ein Beweisverfahren ist, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird: Genau dieser Vorgang ist im berufsgegenständlichen Fall gegeben, wenn – w.o.a. – aus den festgestellten Mängeln anhand der Betriebsstruktur unter Zuhilfenahme der Schätzung eine Sachverhaltsrekonstruktion erfolgt. – Dass diese der Realität sehr nahe kommt, ergibt sich daraus, dass der geschäftsführende Gesellschafter der Bw. sogar die bezogene Entscheidung des Finanzstrafsenats, die sich auf eben diese Schätzung stützt, in Rechtskraft erwachsen ließ.

Die Betriebsprüfung hat somit das vom VwGH geforderte Ziel des möglichst Nahekommens der wahren Besteuerungsgrundlagen durch die Schätzung erreicht (2.7.2002, 2002/14/0003), wobei sehr wohl klar ist, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (9.12.2004, 2000/14/0166), wobei der, der zur Schätzung Anlass gibt (was im berufsgegenständlichen Fall offenkundig durch die oben angeführten Mängel von der Bw. zu vertreten ist) und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt

(was auch hier gegeben ist, da u.a. der Hinweis auf die materielle Unterstützung bei Bestreitung des Lebensaufwands durch die Mutter des geschäftsführenden Gesellschafters ohne jegliche nähere Ausführungen offenkundig nichts für die Berufungswerberin bringt), die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (27.8.2002, 96/14/0111). Dass die Sicherheitszuschläge keine "Strafzuschläge" sind, wie in der Berufung ausgeführt, ergibt sich aus der unbestritten gebliebenen Darstellung des Prüfers, dass auf Grund der vorgelegten Unsicherheiten die Verhängung von Sicherheitszuschlägen nötig war. Zu ihrer Berechtigung wird u.a. auf die oben angeführte VwGH-Judikatur verwiesen. Des Weiteren wird auf die zahlreich zum Thema Sicherheitszuschläge ergangene VwGH-Judikatur verwiesen (u.a. 24.2.2005, 2003/15/0019), wonach die Anwendung eines Sicherheitszuschlags zu den Elementen einer Schätzung gehört und man dabei davon ausgeht, dass es bei (wie hier gegeben) mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur die nachgewiesenen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch weitere nicht aufgezeichnet wurden (u.a. 21.10.2004, 2000/13/0043). – Dass die Sicherheitszuschläge ebenso wie die Zuschätzung auf Grund der angespannten finanziellen Situation des Bw. nicht extensiv verhängt wurden, ja deshalb auch keine Kalkulation mit branchenüblichen Aufschlägen (was höhere Differenzen ergeben hätte) durchgeführt wurde, blieb unbestritten und erscheint auch unter den unbestrittenen Vorbringen des Betriebsprüfers, wonach anlässlich der Schlussbesprechung volle Einigung erzielt wurde, der geschäftsführende Gesellschafter jedoch später bei ihm erschien, um ihm mitzuteilen, dass er sich die resultierende Steuernachzahlung nicht leisten könne, die durchgeführte Schätzung mit Verhängung von Sicherheitszuschlägen der Realität sehr nahe zu kommen: Nicht anders ist zu erklären, weshalb die Stellungnahme des Betriebsprüfers unbestritten gelassen wurde; es erscheint in diesem Zusammenhang überhaupt vielmehr das Moment der schlechten finanziellen Situation das Motiv für die Einbringung der Berufung zu sein (bestätigt durch das unbestrittene Vorbringen des Betriebsprüfers, wonach es zu einer Einigung bei der Schlussbesprechung kam, aber später erklärt wurde, dass man sich die Steuernachzahlung nicht leisten könne) als das Vorhandensein von Beweisen, die für den Standpunkt der Bw. sprechen.

Es geht jedenfalls aus dem vorliegenden Sachverhalt klar hervor, dass es der Bw. weder anlässlich der Betriebsprüfung unter Ausübung ihrer Mitwirkungspflicht (VwGH 17.10.1991, 91/13/0090) noch im Berufungsverfahren gelungen ist, stichhaltige Aussagen für ihr Berufsbegehren zu treffen. – Es ist vielmehr durch die Rechtskraft der Entscheidung des Finanzstrafsenats gegen den geschäftsführenden Gesellschafter und die Aussage nach erfolgter Einigung bei der Schlussbesprechung, wonach die Steuernachzahlung zu hoch sei, davon auszugehen, dass die Schätzungsergebnisse der Wahrheit möglichst nahe kommen, die Bw. jedoch versucht, auf Grund ihrer finanziellen Probleme eine Kürzung der

Besteuerungsgrundlagen zu erreichen (wie o.a.). Da jedoch (wie o.a.) weder rechtlich noch sachverhaltsmäßig Momente für ihr Berufungsvorbringen sprechen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. März 2006