



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12/13/14 Bezirk und Purkersdorf, STNR, vom 21. Juni 1999 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994, 1995 und 1996 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 15. Juni 1999 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 und gegen den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 im Beisein der Schriftführerin AA nach der am 14. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994, 1995 und 1996 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 15. Juni 1999 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wird Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag wird in Höhe von ATS/€ 0,-- festgesetzt.

Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 wird im Haftungswege festgesetzt mit ATS 443.007,-- (d. s. € 32.194,57).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Berufungswerberin (Bw.) ist die M-GmbH. Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Dezember 1984 gegründet. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. ist Herr ZA, Alleininhaberin der Gesellschaftsanteile ist Frau ZM. Die Bw. betrieb im berufungsgegenständlichen Zeitraum ein Installationsunternehmen.

Im Zuge einer die Umsatz-, Kapitalertrag-, Körperschaft- und Kraftfahrzeugsteuer der Jahre 1994 bis 1996 betreffenden Betriebsprüfung wurde hinsichtlich der Buchführung im BP-Bericht unter Tz 16 festgestellt, dass für den Prüfungszeitraum keine Inventuren vorgelegt worden seien. Die teilweise den Ausgangsrechnungen angehefteten Arbeitsscheine hätten im gesamten Prüfungszeitraum einen Helfer namens "Stani" enthalten. Dieser sei weder im Lohnaufwand noch als Aushilfe bzw. im Fremdleistungsaufwand aufgeschienen. Laut Erklärung des steuerlichen Vertreters habe es sich bei dem Letztgenannten um den Geschäftsführer selbst gehandelt. Sonst sei in den Jahren 1994, 1995 und 1996 nur der Sohn des Geschäftsführers als Arbeiter bzw. als Installateur beschäftigt gewesen.

In den Ausgangsrechnungen seien, auch dann, wenn keine Arbeitsscheine vorhanden gewesen seien, fast ausschließlich Partiestunden ausgewiesen worden. Die Nachkalkulation sei daher mit offensichtlich verrechneten Partiestunden erfolgt.

Die BP erstellte betreffend die von der Bw. erbrachten Leistungen sowie der von dieser getätigten Materialumsätze die folgende Kalkulation:

### Kalkulation

<b>Leistungskalkulation (LUS)</b>		<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Geselle – ZR				
Helfer – "Stani"				
Stunden lt. Lohn-Kto. – ZR (52 Wochen)	38,5	2.002,00	2.002,00	2.002,00
- Urlaube (5 Wochen)	38,5	-192,50	-192,50	-192,50
- Krankenstände	5 Tage = 1 Wo	-38,50		
(lt. Krankenkasse – Erstattungsanträge)	10 Tage = 2 Wo		-77,00	
	28 Tage = 5,6 Wo			-215,50
Netto Arbeitszeit (in Stunden)		1.771,00	1.732,50	1.594,00
- Stehzeit	20%	-354,00	-347,00	-319,00
Leistungszeit – Geselle (in Stunden)		1.417,00	1.385,50	1.275,00
durchschnittl. Preis/Partiestunde (nto.)	lt. AR)	680,00	860,00	880,00
<b>Leistungsumsatz (LUS) lt. Bp.</b>		<b>963.560,00</b>	<b>1.191.530,00</b>	<b>1.122.000,00</b>
<b>Materialumsatz (MUS)</b>				
Materialeinsatz (MES) lt. Bilanz		580.954,00	927.155,00	844.132,00
durchschnittl. RA (lt. Bp.)	30%	174.286,00		
(lt. Einzel RA-Ermittlung 50% - 70%)	30%		278.147,00	
	30%			253.240,00

<b>Materialumsatz (MUS) lt. Bp.</b>		<b>755.240,00</b>	<b>1.205.302,00</b>	<b>1.097.372,00</b>
<b>Leistungsumsatz (LUS) lt. Bp.</b>		<b>963.560,00</b>	<b>1.191.530,00</b>	<b>1.122.000,00</b>
<b>Umsatz lt. Bp.</b>		<b>1.718.800,00</b>	<b>2.396.832,00</b>	<b>2.219.372,00</b>
Umsatz lt. Erkl. (kalkulatorisch)		1.311.043,00	1.667.823,00	1.696.775,00
<b>Zuschätzung lt. Bp.</b>		<b>407.757,00</b>	<b>729.009,00</b>	<b>522.597,00</b>

Die Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer der berufsgegenständlichen Jahre wurden entsprechend diesen von der BP ermittelten Leistungserlösen erhöht.

Im BP-Bericht wurde diesbezüglich weiters ausgeführt, dass die Kalkulationsgrundlagen dem steuerlichen Vertreter ausgehändigt und zur Kenntnis gebracht worden seien, womit diese hinlänglich bekannt seien. Ein zusätzlicher Lohnaufwand sei nicht zu berücksichtigen, da diese Arbeitsleistungen offensichtlich durch den Geschäftsführer erbracht worden seien und in dessen GF-Bezug Deckung fänden.

Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gem. § 184 BAO war nach Ansicht der BP auf Grund der oben dargestellten Mängel der Aufzeichnungen sowie weiters auf Grund der Tatsache, dass keine Inventuren vorgelegt worden seien, gegeben.

Vom UFS wird angemerkt, dass aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung hervorgeht, dass die Bw. im Zuge ihrer Leistungserbringung auch von einer Personalbereitstellungsagentur vermitteltes Fremdpersonal (Monteure und Helfer) einstellte und diese Agentur der Bw. Arbeitszeit in folgendem Ausmaß in Rechnung stellte:

1994: 46 Stunden,

1995: 24 Stunden und

1996: 151 Stunden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer stellte die BP unter Tz 18 weiters fest, dass die *"Unfertigen Erzeugnisse bzw. halbfertigen Arbeiten"* schon längere Zeit im Ausmaß von ATS 1.195.000,-- (Auftrag FirmaH udgl.) in den Bilanzen ausgewiesen gewesen seien, dass eine diesbezügliche Abrechnung jedoch nicht erfolgt sei. Da die Leistungserbringung schon längst erfolgt sei, sei der damit im Zusammenhang stehende Umsatz dementsprechend zu versteuern.

Somit ergaben sich folgende Umsätze laut Betriebsprüfung:

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Umsatz (bisher) in ATS	1.290.407,43	1.668.707,83	1.761.764,51
Umsatzzuschätzung in ATS	407.757,00	729.009,00	522.597,00
Halbfertige Arbeiten in ATS	1.195.000,00		
<b>Umsatz lt. Bp. in ATS</b>	<b>2.893.164,43</b>	<b>2.397.716,83</b>	<b>2.284.361,51</b>

Die Umsatzzuschätzungen (laut Tz 16) wurden von der BP unter Tz 29 als kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen wie folgt beurteilt:

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Erlöszuschätzung in ATS	407.757,--	729.009,--	522.597,--
zuzügl. USt in ATS	81.551,--	145.802,--	104.519,--
<b>Gewinnzurechnung (brutto) in ATS</b>	<b>489.308,--</b>	<b>874.811,--</b>	<b>627.116,--</b>

Angemerkt wird, dass die BP weiters feststellte, dass ein Privatanteil an den PKW-Kosten im Ausmaß von 20 % auszuscheiden bzw. dem Gewinn hinzuzurechnen sei. Diese Feststellung wurde von der Bw. nicht bekämpft.

Insgesamt ermittelte die BP verdeckte Gewinnausschüttungen in folgender Höhe:

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Erlözzuschätzung in ATS	489.308,--	874.811,--	627.116,--
PKW-Privatanteil in ATS	21.143,--	10.538,--	24.693,--
KESt in ATS	143.973,--	249.714,--	200.229,--
<b>Verdeckte Ausschüttung laut BP in ATS</b>	<b>654.424,--</b>	<b>1,135.063,--</b>	<b>852.038,--</b>

Die unter Tz 29 des BP-Berichtes angeführten verdeckten Gewinnausschüttungen wurden unter Tz 34 des BP-Berichtes der Kapitalertragsteuer unterzogen und unter Tz 32 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer, jeweils für die Jahre 1994, 1995 und 1996 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO auf Grund der obigen von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wieder auf und erließ am 21. Juni 1999 die entsprechenden Sachbescheide. Weiters setzte das Finanzamt zum letztgenannten Datum einen Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärungen in Höhe von 5 % (von ATS 414.141,-) fest.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 15. Juni 1999 wurde der Bw. unter Verweis auf den BP-Bericht die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 in Höhe von ATS 593.916,-- vorgeschrieben.

Die Bw. erhob mit Schreiben vom 12. Juli 1999 gegen die o. g. Bescheide Berufung. Diese sei gegen die im Jahre 1994 in Höhe von ATS 407.757,--, im Jahre 1995 in Höhe von ATS 729.009,-- und im Jahre 1996 in Höhe von ATS 522.597,-- erfolgten Umsatzzuschätzungen – sämtliche im Detail ausgeführt unter Tz 16 des BP-Berichtes - gerichtet. Außerdem richte sich die Berufung gegen die Umsatzbesteuerung der halbfertigen Arbeiten in der Höhe von ATS 1,195.000,-- im Jahre 1995 (gemeint wohl im Jahre 1994). Die Bw. beantragte, die Veranlagungen der Jahre 1994, 1995 und 1996 ohne die Umsatzzuschätzungen im Sinne der Tz 16 und ohne Umsatzbesteuerung der halbfertigen Arbeiten gem. Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes vorzunehmen.

Begründend führte die Bw. diesbezüglich u. a. aus, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung auf einem Materialrohaufschlag von 30 % beruhten. Dieser sei wesentlich überhöht, da in der Branche ein Materialaufschlag von maximal 5 bis 10 % erzielt werden könne. Im Zuge der Schätzung sei auch kein externer Betriebsvergleich vorgenommen worden. Es sei unwahrscheinlich, dass ein Kleinbetrieb mit maximal zwei Mitarbeitern derart hohe Umsätze, wie jene, die sich aus der Schätzung der BP ergeben würden, erzielen könne.

Bei einer derartigen Ertragslage würden alle Menschen den Beruf eines Installateurs ergreifen.

Dass im Prüfungszeitraum keine Inventuren vorgelegt worden seien, sei darauf zurückzuführen, dass diese mit einem Taxi an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters geschickt worden seien, dieser Taxichauffeur diese Fahrt vermutlich nie ausgeführt habe. Daher seien diese Inventuren nie in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters angekommen. Die Arbeitsleistung des Geschäftsführers sei mit einer vollen Jahresarbeitsleistung angesetzt worden, obwohl dieser auf Grund seines Gesundheitszustandes nur beschränkt einsatzfähig gewesen sei. Daher sei auch die Nettoarbeitszeit in Stunden wesentlich überhöht. Unter Berücksichtigung dieser Umstände komme man auf Kalkulationsdifferenzen, die innerhalb der Toleranzgrenze lägen und daher keine Schätzungsberechtigung ergäben.

Bereits aus den sich auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung resultierenden steuerlichen Belastungen über drei Jahre in Höhe von rund ATS 1,300.000,-- sei ersichtlich, dass diese Schätzung nicht der Realität entspreche. Dies würde bedeuten, dass jährlich eine zusätzliche Steuerlast in Höhe von rund ATS 400.000,-- anfiele und dass das Unternehmen, das als Kleinunternehmen zu bezeichnen sei, Gewinne zwischen ATS 700.000,-- und ATS 1,000.000,-- erzielen müsste. Eine Kontrolle mittels Fremdvergleich hätte ergeben, dass diese Schätzung nicht den Tatsachen entspreche. Es sei auch kein innerer Betriebsvergleich mit vergangenen Jahren durchgeführt worden. Die Kalkulationsgrundlagen seien autonom festgesetzt worden.

Abschließend beantragte die Bw. für den Fall der Vorlage ihrer Berufung (zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Vom UFS wird angemerkt, dass die Wiederaufnahmsbescheide von der Bw. nicht bekämpft wurden.

In ihrer Stellungnahme zu dieser Berufung führte die BP hinsichtlich der Umsatz- und Erlöszuschätzung u. a. aus, dass beim Material stichprobenartig Einzel- bzw. Rohaufschläge ermittelt worden seien. Dabei habe sich herausgestellt, dass bei Thermen-, Kessel- bzw. Brenneranlagen udgl. Rohaufschläge zwischen 50 und 70 % erzielt worden seien. Beim Kleinmaterial hätten sich diese in einer Bandbreite zwischen 10 und 40 % bewegt. Unter Berücksichtigung dieser Tatsachen und in Kenntnis der branchenüblichen Vergleichswerte – die Rohaufschläge betragen in dieser Branche zwischen 20 und 40 % - sei der Mittelwert von 30 % angenommen worden. Weder seitens des Unternehmens, noch seitens der steuerlichen Vertretung habe der Nachweis erbracht werden können, dass ein geringerer Materialrohaufschlag gerechtfertigt gewesen sei. Der von der BP angenommene Material-RA

sei weder überhöht noch branchenunüblich. Weiters sei das Verschwinden der Inventuren als äußerst mysteriös zu bezeichnen und erscheine nicht sehr glaubwürdig. Im Übrigen wurde im Zusammenhang mit der Umsatz- und Erlöszuschätzung auf die unter den Tz 16, 18 und 29.1 erstellten Ausführungen des BP-Berichtes verwiesen.

Betreffend die Arbeitsleistung des Geschäftsführers und den Geschäftsführerbezug führte die BP aus, dass die großteils den Ausgangsrechnungen angehefteten Arbeitsscheine bzw. die in den Ausgangsrechnungen fast ausschließlich verrechneten Partiestunden die Annahme der vollen Arbeitsleistung eines Helfers rechtfertigten. Ob dieser Helfer ("*Stani*"), wie behauptet, der Geschäftsführer oder jemand noch gänzlich Unbekannter sei, könne dahingestellt bleiben, da dies für die Nachkalkulation der Umsätze unerheblich sei.

Kurios erscheine nur die Tatsache, dass im Zuge der Betriebsprüfung darauf bestanden worden sei, dass es sich bei dem besagten Helfer um den Geschäftsführer handle, der nun im Zuge der Berufung auf Grund seines Gesundheitszustandes als beschränkt einsatzfähig dargestellt werde. Faktum blieben aber die großteils vorhandenen Arbeitsscheine bzw. die in den Ausgangsrechnungen fast ausschließlich verrechneten Partiestunden, egal von wem auch immer die zugehörige Arbeitsleistung erbracht worden sei.

Ein zusätzlicher Lohnaufwand sei für den Helfer deshalb nicht berücksichtigt worden, da diese, wie von der Bw. behauptet, durch den Geschäftsführer erbracht worden seien und in dessen Geschäftsführerbezug Deckung fänden. Wären die Arbeitsleistungen nun laut Berufung nicht, oder nur in geringfügigem Ausmaß vom Geschäftsführer durchgeführt worden, dann wäre das Gehalt des Geschäftsführers, das seit Jahren nicht mehr an diesen ausbezahlt worden sei, auszuscheiden. Gleichzeitig wäre ein zusätzlicher Lohnaufwand für den "*fremden Helfer*" zu berücksichtigen. Im Übrigen wies die BP auf die diesbezüglichen, unter Tz 16 erstellten, Ausführungen des BP-Berichtes hin.

Unter Hinweis auf die Tz 18 und 24 des BP-Berichtes führte die Betriebsprüfung weiters aus, dass die "*halbfertigen Arbeiten*" im Jahre 1994 der Umsatzsteuer unterzogen worden seien, da die diesbezüglichen - bereits vor längerer Zeit erbrachten - Leistungen nie abgerechnet worden seien.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zu ihrer Berufung führte die Bw. aus, dass ein Rohaufschlag von 50 – 70 % im Gas-, Wasser und Heizungsinstallationsgewerbe nicht üblich und wirklichkeitsfremd sei. Die branchenüblichen Rohaufschläge lägen in Anbetracht der äußerst starken Konkurrenz zwischen 5 und 15 %. Die Vergleichswerte von 20 bis 40 % seien im Zuge der Betriebsprüfung nicht näher erläutert worden.

Bei der stichprobenartigen Einzelberechnung handle es sich um einen Sonderfall. Aus optischen Gründen habe der Personaleinsatz gering gehalten werden müssen, um ein Konkurrenzangebot

unterbieten zu können. Um dennoch den vollen Ertrag erzielen zu können, sei daher ein außergewöhnlich hoher Materialaufschlag, welcher jedoch nicht repräsentativ sei, in Ansatz gebracht worden.

Die Leistungen des Geschäftsführers seien in dem Ausmaß, in dem es dessen Gesundheitszustand zugelassen habe – sporadisch – erfolgt. Dies sei keinesfalls als kurios zu bezeichnen, sondern ausschließlich medizinisch bedingt. Seitens der Betriebsprüfung sei das Geschäftsführergehalt in Frage gestellt worden. Dies stelle eine Fehlinterpretation dar, da dieses Gehalt für die Leitung des Unternehmens bezahlt werde. Außerdem stelle die Unterziehung der halbfertigen Arbeiten zur Umsatzsteuer des Jahres 1994 eine rein willkürliche, durch nichts begründete Vorgangsweise dar.

Hinsichtlich des die Umsatzsteuer des Jahres 1994 betreffenden Verspätungszuschlages wird vom UFS angemerkt, dass die Frist zur Abgabe der Jahreserklärungen (betr. Umsatz- und Körperschaftsteuer des letztgenannten Jahres) am 19. Juni 1996 endete. Diese Erklärungen langten am 18. Juli 1996 beim Finanzamt ein. Vom UFS angestellte Recherchen hinsichtlich des Einlangens sämtlicher nicht das Jahr 1994 betreffender Abgabenerklärungen ergaben, dass die Bw. diese - soweit aus dem Akt ersichtlich – rechtzeitig einbrachte.

In der am 14. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der steuerliche Vertreter auf diesbezügliches Befragen an, dass Herr ZA eine Installateurslehre abgeschlossen habe, nicht jedoch die Konzessionsprüfung (Meisterprüfung) absolviert habe. Weiters gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Gesundheitszustand des Letztgenannten kein sehr guter gewesen sei. Dieser habe einmal einen Herzinfarkt erlitten, wann dies gewesen sei, sei jedoch nicht erinnerlich.

Bei der Bw. habe es sich um einen Kleinbetrieb gehandelt. Mit der Begründung, dass der Betrieb der Bw. einen "Zweimannbetrieb" gewesen sei, gab der steuerliche Vertreter an, dass es nicht möglich erscheine, aufgrund dieser Größe die von der Betriebsprüfung festgestellten Gewinne zu erzielen.

Nochmals hinsichtlich des Gesundheitszustandes des Herrn ZA befragt, gab der steuerliche Vertreter an, dass der Letztgenannte den Herzinfarkt erst nach dem Abschluss der Betriebsprüfung erlitten habe. Allerdings Herr ZA vor diesem Zeitpunkt gekränkt und sei nicht zu 100% einsatzfähig gewesen.

Betreffend des Gesundheitszustandes des Letztgenannten befragt gab der Prüfer an, dass er im Zeitpunkt der Durchführung der Betriebsprüfung nicht den Eindruck gehabt habe, dass Herr ZA sehr krank gewesen sei. Er habe auf ihn einen "normalen" Eindruck gemacht. Allerdings sei es für ihn (den Betriebsprüfer) unmöglich zu beurteilen, in welcher Weise Herr ZA einsatzfähig gewesen sei. Der Prüfer führte diesbezüglich weiters aus, dass die



Betriebsprüfung im Jahre 1999 durchgeführt worden sei und dass der Prüfungszeitraum die Jahre 1994 bis 1996 umfasst habe. Aus diesem Grund sei es für ihn unmöglich, Rückschlüsse auf den Gesundheitszustand des Letztgenannten in den Jahren 1994 bis 1996 zu tätigen.

Befragt, um welche Person es sich bei der im Betriebsprüfungsbericht angeführten Person namens "*Stani*" gehandelt habe, gab der steuerliche Vertreter an, dass sich Herr ZA selbst so bezeichnet habe und dass dieser den Namen "*Stani*" immer dann auf Rechnungen verwendet habe, wenn er bei der Leistungserbringung mitgearbeitet habe. Auf weiteres Befragen wie viele, bzw. welche Mitarbeiter der Betrieb der Bw. beschäftigt habe, gab der steuerliche Vertreter an, dass Geschäftsführer Herr ZA gewesen sei, weiters sei dessen Sohn im Unternehmen der Bw. beschäftigt gewesen. Außerdem seien von der Bw. bei entsprechendem Bedarf Dienstleistungen von Leiharbeitern in Anspruch genommen worden.

Hinsichtlich der Anzahl Mitarbeiter des Betriebes der Bw. befragt gab der Betriebsprüfer an, dass auf deren Lohnkonto nur der Sohn des Geschäftsführers aufgeschienen sei. Dieser sei Geselle gewesen. Außerdem seien Leistungen, wie im vorigen Absatz ausgeführt, von Leiharbeitern erbracht worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Prüfer zu Arbeitsscheinen gelangt. Auf sämtlichen im Zuge der Betriebsprüfungen vorgefundenen Arbeitsscheinen, die Rechnungen beigegeschlossen gewesen seien, sei der Name "*Stani*" aufgeschienen. Da es sich bei Herrn ZA um den Geschäftsführer des Unternehmens gehandelt habe, sei für den Betriebsprüfer unergründlich, warum dieser den Namen "*Stani*" verwendet habe. Über Einwand des steuerlichen Vertreters, dass nicht allen Rechnungen Arbeitscheine angeheftet gewesen seien, gab der Betriebsprüfer an, dass beim weitaus überwiegenden Teil der Rechnungen ein Arbeitsschein angeheftet gewesen sei. Mit Ausnahme der Fälle, in welchen Leiharbeitskräfte in Anspruch genommen worden seien, sei bei sämtlichen Arbeitscheinen, die vorgefunden worden seien, der Name "*Stani*" enthalten gewesen.

Auf Befragen wie hoch der Anteil der Partiestunden an den gesamten abgerechneten Arbeitsstunden gewesen sei, gab der Betriebsprüfer an, dass dieser etwa 90% betragen habe und ergänzte diesbezüglich, dass auch in jenen Fällen in welchen Rechnungen ohne Arbeitscheine vorgefunden worden seien, Partiestunden verrechnet worden seien.

Hinsichtlich des von der Betriebsprüfung vorgenommenen Ausmaßes der Zuschätzung der Arbeitsstunden durch die Betriebsprüfung gab der steuerliche Vertreter an, dass die Summe der Arbeitsstunden im Rechenwerk der Bw. korrekt erfasst worden sei. Mit anderen Worten habe die Betriebsprüfung einen Sollstand an geleisteten Stunden angenommen, diesen aber nicht die geleisteten Stunden laut den vorliegenden Rechnungen gegenüber gestellt.

Befragt wie der Betriebsprüfer zum Ausmaß der von ihm errechneten geleisteten Arbeitsstunden gelangt sei, gab dieser an, dass in der Branche der Gas-, Wasser und

Heizungsinstallateure Stehzeiten von 10-15% üblich seien und ergänzte diesbezüglich, dass sich die genannten 10-15% auf die um Krankenstände, Urlaube und sonstige Ausfallszeiten reduzierte "Nettozeit" beziehen. Weiters gab der Prüfer an, dass er das Ausmaß der Stehzeiten mit 20% deshalb festgesetzt habe, da auf diese Art und Weise eine Berücksichtigung der reinen Gesellenstunden erfolgt sei. Weiters ergänzte der Prüfer, dass ein höheres Ausmaß an Stehzeiten nachgewiesen werden müsste, ein derartiger Nachweis sei von der Bw. jedoch nicht erbracht worden. Ein derartiger Nachweis könnte durch so genannte "Ausfälle" von Arbeitnehmern bzw. von Aufträgen erfolgen. Im Zuge der bei der Betriebsprüfung abgehaltenen Besprechungen seien derartige Ausfälle niemals eingewendet worden.

Der steuerliche Vertreter wendete diesbezüglich ein, dass er im Zuge der Betriebsprüfung nicht aufgefordert worden sei, "Ausfälle" nachzuweisen. Außerdem seien dem steuerlichen Vertreter die Stehzeit betreffende Kalkulationsgrundlagen übergeben worden auf denen Stehzeiten im Ausmaß von 10% aufgeschienen seien. Der Betriebsprüfer gab daraufhin bekannt, dass es sich bei der dem steuerlichen Vertreter übergebenen diesbezüglichen Kalkulation nur um einen Entwurf gehandelt habe. Tatsächlich sei jedoch eine Stehzeit von 20% der Kalkulation der erbrachten Arbeitsleistungen zu Grunde gelegt worden. Der Betriebsprüfer ergänzte diesbezüglich weiters, dass die ursprüngliche Annahme von 10% Stehzeit einen Hinweis darauf darstelle, dass bei der Betriebsprüfung ein äußerer Betriebsvergleich vorgenommen worden sei, da in dieser Branche eben eine Stehzeit von 10 bis 15 % üblich sei.

Hinsichtlich der Berufungsausführungen, dass in der Installationsbranche Rohaufschläge zwischen 5 und 10% bzw. zwischen 5 und 15% üblich seien, befragt, gab der steuerliche Vertreter an, dass er privat mit einem Installationsunternehmer, der 20 Mitarbeiter beschäftige, befreundet sei und dass er diesen hinsichtlich der in der Branche üblichen Rohaufschläge befragt habe. Dieser habe angegeben, dass in der letztgenannten Branche üblicherweise Rohaufschläge zwischen 5 und 15% zur Anwendung kämen.

Hinsichtlich der in der Installationsbranche üblichen Rohaufschläge befragt, gab der Prüfer an, dass bei Installationsgroßunternehmen bei Großaufträgen Rohaufschläge beim Material in Höhe von 10 bis 20% üblich seien. Wenn diese Installationsgroßunternehmen Kleinaufträge erhielten bzw. Aufträge von Privatkunden erhielten, seien die von diesen zur Anwendung gebrachten Materialrohauflschläge höher als bei Großaufträgen, allerdings üblicherweise geringer als bei kleinen Installationsunternehmen. Bei den kleinen Unternehmen würden üblicherweise Rohaufschläge zwischen 20 und 40% zum Ansatz gebracht. Dieser Unterschied zwischen Groß- und Kleinunternehmen sei darauf zurückzuführen, dass bei Großaufträgen die

Konkurrenzsituation eine andere sei, als bei Privataufträgen. Bei Großaufträgen seien Installationsunternehmen gezwungen, niedrigere Preise zu verrechnen.

Betreffend die bei der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten Rohaufschläge gab der Betriebsprüfer an, dass deren Überprüfung für jedes Jahr stichprobenartig erfolgt sei, d.h. für jedes Jahr seien einige Rechnungen diesbezüglich überprüft worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass die Bw. beim Klein- bzw. Verbrauchsmaterial 10 bis 20% aufgeschlagen habe und dass von der Bw. bei Thermen, Heizungsanlagen und Geräten Rohaufschläge im Ausmaß zwischen 50 und 70% zum Ansatz gebracht worden seien. Auf Befragen, wie der Betriebsprüfer zu dem von ihm gewählten Ausmaß von 30% bei den Rohaufschlägen gelangt sei, gab dieser an, dass dieses Ausmaß das Ergebnis einer von ihm vorgenommenen Gewichtung dergestalt, dass von der Bw. mehr Kleinmaterial als Thermen und ähnliche Geräte verkauft worden sei, darstelle.

Der steuerliche Vertreter gab diesbezüglich an, dass der Bw. diese Gewichtung im Zuge der Betriebsprüfung weder hinsichtlich der Berechnung noch hinsichtlich der Methode zu einer Stellungnahme unterbreitet worden sei.

Außerdem wendete der steuerliche Vertreter hinsichtlich des bei Geräten, Thermen und Ähnlichem von der Betriebsprüfung festgestellten Rohaufschlages zwischen 50 und 70% ein, dass ein derartiger Rohaufschlag nur einmal - bei einem Einzelfall - erzielt worden sei.

Der Betriebsprüfer verwies diesbezüglich auf einen von ihm im Arbeitsbogen erstellten Aktenvermerk. Aus diesem geht hervor, dass bei Thermenkesseln und Heizungsanlagen die Einzelrohaufschläge soweit erhoben worden seien, soweit dies möglich gewesen sei. Diese hätten in allen Fällen zwischen 50 und 70% betragen. Weiters gab der Betriebsprüfer an, dass die Aufschläge beim Kleinmaterial stichprobenartig ermittelt worden seien und sich bei den diesbezüglichen Ermittlungen ein Mittelwert von 20% ergeben habe. Die oben angesprochene Gewichtung sei in Form einer Schätzung erfolgt, da eine exakte Ermittlung sämtlicher beim Kleinmaterial bestehender Rohaufschläge als unzumutbar anzusehen wäre.

Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass der im letzten Absatz erwähnte Aktenvermerk des Betriebsprüfers wie folgt lautet:

*"Einzel RA-Ermittlung Material!"*

*soweit möglich wurden bei Thermen/Kesseln und div. Heizkörpern u. Material der EinzelRA erhoben!*

*bei Kleinmaterial u. Verbrauchsmaterial beträgt der RA-Mittelwert 20 %*

*bei Gewichtung der RA ergibt sich ein Mittelwert-RA von 20 – 40 %*

*BP Mittelwert RA 30 %"*

Dem steuerlichen Vertreter wurde dieser Aktenvermerk im Anschluss an die im vorletzten Absatz dargestellten Ausführungen des Betriebsprüfers zur Kenntnisnahme vorgelegt.

Hinsichtlich dieses Aktenvermerkes gab der steuerliche Vertreter nach dessen Kenntnisnahme an, dass in diesem nur allgemeine Formulierungen enthalten seien. Es existiere betreffend der Rohaufschläge nur das eine Beispiel von dem schon im Berufungsschreiben bzw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der Bw. die Rede gewesen sei. Aus diesem Grund sei die Ermittlung der von der Betriebsprüfung hinsichtlich der Rohaufschläge zur Anwendung gebrachten Prozentsätze für ihn nicht nachvollziehbar.

Der Betriebsprüfer erwiderte, dass es aufgrund der übrigen Rechnungen kein Problem darstelle, auch in anderen Fällen zu Rohaufschlägen, wie oben erwähnt, zu gelangen. Das oben erwähnte Beispiel sei nur stellvertretend für die übrigen Fälle, die bei entsprechender Nachprüfung einen ähnlichen Rohaufschlag aufzeigen würden.

Der steuerliche Vertreter stellt den Berufungspunkt "halbfertige Arbeiten" außer Streit.

Hinsichtlich des Verschwindens der Inventur befragt, gab der steuerliche Vertreter an, dass diese Aussage von Herrn ZA persönlich erstellt worden sei. Er (der steuerliche Vertreter) habe zu diesem Punkt nichts zu sagen.

Befragt, ob es außer im Falle der die Umsatzsteuer des Jahres 1994 betreffenden Jahreserklärung noch zu weiteren Verspätungen bei der Abgabe von Steuererklärungen gekommen sei, gab der steuerliche Vertreter an, dass ihm derartige Verspätungen nicht bekannt seien.

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

#### **Umsatz- und Körperschaftsteuer**

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung 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 wesentlich sind. Nach Abs. 3 leg.cit. hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1912).

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Buchführung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (Erkenntnis des VwGH vom 20. Juli 2002, Zl. 2002/14/0003).

Mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, Zl. 89/14/0109 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, prinzipiell zur Schätzungsberechtigung führen. Eines Nachweises, daß die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, bedürfe es unter diesen Voraussetzungen nicht. Allerdings müsse dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit offenstehen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 30. September 1998, Zl. 97/13/0033 und vom 30. November 1999, Zl. 94/14/0173).

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle (einschließlich der Entnahmen und der Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden; bei Gewinnermittlern durch Bestandsvergleich ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten (vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, § 4 Tz 6). Inventurmängel berechtigen die Abgabenbehörde grundsätzlich zur Schätzung (Erkenntnis des VwGH vom 11. November 1990, Zl. 89/14/0109).

Die Bw. legte keine im Zuge der Betriebsprüfung keine Inventuren vor. Eine Inventur ist jedoch ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung. Fehlt sie oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (siehe Erkenntnis des VwGH vom 31. März 1998, Zl. 93/13/0035). Das Verzeichnis (Inventar) bildet nämlich die Grundlage für die Bilanz (siehe *Doralt* EStG<sup>9</sup> § 6 Tz 62/1).

Das diesbezügliche Berufungsvorbringen der Bw., dass die Inventuren mit einem Taxi an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters geschickt worden seien, der Taxichauffeur diese Fahrt jedoch vermutlich nie ausgeführt habe und dass die Inventuren aus diesem Grunde nie in der

Kanzlei des Steuerberaters angekommen seien, ist als unglaublich zu beurteilen. Dies bereits deshalb, da es im Wirtschaftsleben üblich ist, Kopien von wichtigen Schriftstücken, deren Versendung durch einen Boten erfolgen soll, vor deren Übergabe an diesen anzufertigen, um dem Risiko eines Verlusts zu begegnen. Auf Grund der Tatsache, dass aus den Jahresabschlüssen der Bw. beigelegten Anlageverzeichnissen hervorgeht, dass die Bw. über ein Kopiergerät verfügte, ist im Sinne der Ausführungen des vorstehenden Satzes davon auszugehen, dass die Bw. keine Inventuren erstellte. Dieser Schluss dadurch erhärtet, dass aus den Anlageverzeichnissen der Bw. weiters hervorgeht, dass diese auch ein Telefaxgerät besaß. Da auch der steuerliche Vertreter über ein derartiges Gerät verfügte, kommt dem diesbezüglichen Vorbringen lediglich der Charakter einer unbeachtlichen Schutzbehauptung zu.

Somit steht fest, dass wesentliche Aufzeichnungsteile fehlten. Das Finanzamt war daher gemäß der in § 184 Abs 3 BAO normierten Bestimmung zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung befugt und verpflichtet.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Die Betriebsprüfung bediente sich bei der Ermittlung der Material- und Leistungsumsätze der Methode der kalkulatorischen Schätzung und rechnete dem Materialeinsatz laut Aufzeichnungen der Bw. einen Rohaufschlag von 30 % zu. Weiters kam die BP bei der Berechnung des kalkulatorischen Leistungserlöses zum Schluss, dass der Geselle der Bw. im Jahre 1994 1.417, im Jahre 1995 1.385,5 und im Jahre 1996 1.275 Stunden Nettoarbeitszeit leistete. Da in den Ausgangsrechnungen der Bw. fast ausschließlich Partiestunden ausgewiesen waren, wurde der Leistungserlös durch Multiplikation der von der BP ermittelten Arbeitsstunden des Gesellen mit dem in den einzelnen Jahren verrechneten Partiestundensatz ermittelt.

Im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen ist der von der Betriebsprüfung ermittelte Leistungsumsatz, mit Ausnahme der in den diesbezüglichen Berechnungen fehlenden, auf Wochentage entfallenden Feiertage sowie der Berücksichtigung des Umstandes, dass der Anteil der verrechneten Partiestunden etwa 90 % und somit der Anteil der Einzel- bzw.

Gesellenstunden etwa 10 % betrug, aus den nachstehenden Gründen als schlüssig, folgerichtig und mit der Lebenserfahrung in Einklang stehend, anzusehen:

Die Betriebsprüfung berücksichtigte die Urlaubszeiten sowie sämtliche vom Gesellen der Bw. in Anspruch genommenen Krankenstände laut den Aufzeichnungen der Krankenkasse.

Daneben berechnete sie eine Stehzeit im Ausmaß von 20 %. Angesichts der Tatsache, dass die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum im Zuge ihrer Leistungserbringung, w. o. ausgeführt, auch auf Fremdpersonal zurückgriff, ist davon auszugehen, dass die Auslastung des Betriebes der Bw. als hoch anzusehen war. Bereits aus diesem Grund ist die von der BP ihrer Schätzung zu Grunde gelegte Stehzeit als schlüssig zu beurteilen.

Dazu kommt, dass sog. Ausfälle von Arbeitnehmern bzw. von Aufträgen, durch die ein Nachweis höherer Stehzeiten, als von der BP angenommen, erbracht werden hätte können, im Zuge der Betriebsprüfung von der Bw. nicht eingewendet wurden obwohl der Bw. während dieser der – ursprüngliche - diesbezügliche Entwurf, der Stehzeiten im Ausmaß von 10 % beinhaltete, zur Kenntnis gebracht wurde. Auf Grund des Umstandes, dass in der Branche der Bw. Stehzeiten von 10 bis 15 % üblich sind sowie auf Grund des weiteren Umstandes, dass die Bw. diesbezügliche Einwendungen nicht vorbrachte ist der von der Betriebsprüfung letztendlich gewählte Ansatz von Stehzeiten im Ausmaß von 20 % als durchaus moderat zu bezeichnen.

Dem weiteren diesbezüglichen – erst im Zuge des Berufungsverfahrens – erstellten Vorbringen hinsichtlich des Gesundheitszustandes des Herrn ZA ist zu entgegnen, dass dieser im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens nicht eingewendet wurde. Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass die Bw. den schlechten Gesundheitszustand des Letztgenannten für den Fall, dass dieser bereits im Prüfungszeitraum so wie in der Berufung beschrieben, bestanden hätte, vorgebracht bzw. eingewendet hätte.

Da die Betriebsprüfung, w. o. ausgeführt bei der Ermittlung der Stehzeiten auf die diesbezüglichen Werte der Branche der Bw. zurückgriff und diese letztendlich zu Gunsten erhöhte, geht das Berufungsvorbringen, dass von der BP kein externer Betriebsvergleich vorgenommen worden sei, ins Leere.

Die auf Wochentage entfallenden Feiertage waren in der obigen Berechnung der Leistungsumsätze nicht erfasst waren. Daher ist die von der BP ermittelte Netto Arbeitszeit um diese zu reduzieren. Vom UFS wird angemerkt, dass deren Ausmaß im Jahre 1994 10 Tage, im Jahre 1995 12 Tage und im Jahre 1996 wiederum 10 Tage betrug. Außerdem wird der Umstand, dass 90 % der verrechneten Arbeitsstunden in Partiestunden bestanden, in der folgenden Berechnung der Leistungsumsätze berücksichtigt. Im Sinne der Bestimmung

des § 167 Abs 2 BAO werden in dieser die Stundensätze der verrechneten Einzelstunden mit dem halben Partiestundensatz zum Ansatz gebracht.

Die Leistungsumsätze sind daher wie folgt zu berechnen:

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Nettoarbeitszeit (in Stunden) lt. Betriebsprüfung (Ansatz von 38,5 Stunden je Woche)	1.771,00	1.732,50	1.594,00
- v. d. BP nicht berücksichtigte auf Arbeitstage entfallende Feiertage (10 für die Jahre 1994 und 1996, bzw. 12 für das Jahr 1995)	77,00	92,50	77,00
Nettoarbeitszeit (in Std.) lt. Berufungsentscheidung	1.694,00	1.640,00	1.517,00
- 20 % Stehzeit	339,00	328,00	303,00
Leistungszeit (in Stunden)	1.355,00	1.312,00	1.214,00
davon Partiestunden (90%)	1.219,50	1.180,80	1.092,60
davon Einzelstunden (10 %)	135,50	131,20	121,40
Preis pro Partiestunde (netto) in ATS	680,00	860,00	880,00
Preis pro Einzelstunde (netto) in ATS	340,00	430,00	440,00
Umsätze Partiestunden	829.260,00	1.015.488,00	961.488,00
Umsätze Einzelstunden	46.070,00	56.416,00	53.416,00
<b>Leistungsumsätze laut Berufungsentscheidung in ATS</b>	<b>875.330,00</b>	<b>1.071.904,00</b>	<b>1.014.904,00</b>

Hinsichtlich des Materialrohaufschlages kommt der UFS im Sinne der Bestimmung des § 167 Abs 2 BAO auf Grund der nachstehenden Erwägungen zum Schluss, dass ein solcher in Höhe von 25 % zum Ansatz zu bringen ist.

W. o. ausgeführt, wurde im Zuge der Betriebsprüfung stichprobenweise festgestellt, dass die Bw. bei Thermen-, Kessel- und Brenneranlagen Rohaufschläge zwischen 50 % und 70 % erzielt wurden und dass sich die Rohaufschläge beim Klein- und Verbrauchsmaterial zwischen 10 % und 40 % bewegten. Aus dem oben angesprochenen Aktenvermerk der Betriebsprüfung geht hervor, dass der Mittelwert-Rohaufschlag beim Kleinmaterial etwa 20 % betrug, in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde diesbezüglich vom Prüfer ausgeführt, dass sich dieser beim Kleinmaterial zwischen 10 % und 20 % und bei Anlagen zwischen 50 % und 70 % bewegte. Somit ergibt sich beim Kleinmaterial mindestens ein Mittelwertrohaufschlag im Ausmaß von 15 % und bei Geräten unter Berücksichtigung sämtlicher Einwendungen



mindestens ein solcher in Höhe von 50 %. Bei Ansatz dieser Werte ergibt sich unter Berücksichtigung der Ausführungen des Betriebsprüfers in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Bw. mehr Kleinmaterial als Thermen und ähnliche Geräte verkaufte, folgende, sämtliche Rohaufschläge betreffende, Mittelwertberechnung:

$\frac{2}{3} \times 15 \%$  sowie  $\frac{1}{3} \times 50 \%$  ergibt einen Mittelwert des Materialrohaufschlages in Höhe von 26,67 %. Dieser wird auf 25 % abgerundet.

Auf Grund der Feststellungen der BP, die durch den im Zuge der Betriebsprüfung erstellten und o. e. Aktenvermerk sowie durch die obigen – mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehenden - Ausführungen des Prüfers betreffend die unterschiedlichen Kalkulationen bei Klein- bzw. Großunternehmen untermauert werden, geht das Vorbringen in der Berufung, dass in der Branche der Bw. lediglich ein Materialaufschlag von maximal 5 % bis 10 % bzw 15 % erzielt werden könnte, sowie die weiteren diesbezüglichen Ausführungen, dass kein externer Betriebsvergleich vorgenommen worden sei, ins Leere. Das Gleiche gilt für die von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung erstattete Vorbringen, dass es sich bei der stichprobenartigen Einzelberechnung um einen Sonderfall gehandelt habe, da die Bw. den Personaleinsatz in diesem Fall gering halten müssen, um ein Konkurrenzangebot unterbieten zu können. Dies deshalb, da sich Bezieher von Leistungen im Allgemeinen nur an deren Endpreisen orientieren. Aus welchen Elementen sich diese zusammensetzen ist für die Einholer von Angeboten üblicherweise ohne Bedeutung. Außerdem ist diesbezüglich wiederum auf den obigen, im Zuge der Betriebsprüfung erstellten Aktenvermerk zu verweisen.

In diesem Zusammenhang wird letztlich darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 97/17/0140).

Aus sämtlichen obigen Ausführungen geht hervor, dass das Prüfungsergebnis mit Ausnahme der obigen Änderungen - Berücksichtigung der auf Wochentage entfallenden Feiertage in der Gesamtleistungserbringungszeit der Bw., Aufteilung dieser in 90 % Partiestunden und 10 % Einzelstunden, Ansatz des Materialrohaufschlagmittelwertes im Ausmaß von 25 % - den Anforderungen der oben dargestellten Rechtsprechung entspricht. Somit geht sämtliches, die Ertragslage bzw. die Möglichkeit der Gewinnerzielung eines Kleinbetriebes bzw. des Betriebes der Bw. betreffende Berufungsvorbringen ins Leere.

Auf Grund der obenstehenden Erwägungen sind die Materialumsätze wie folgt zu berechnen:

		1994	1995	1996
Materialeinsatz laut Bilanz in ATS		580.954,00	927.155,00	844.132,00
Mittelwert Rohaufschlag	25%	145.238,50	231.788,75	211.033,00
<b>Materialumsätze laut Berufungsentscheidung in ATS</b>		<b>726.192,50</b>	<b>1.158.943,75</b>	<b>1.055.165,00</b>

Somit ergeben sich folgende Gesamtumsätze laut Berufungsentscheidung in ATS:

	1994	1995	1996
Leistungsumsätze lt. BE	875.330,00	1.071.904,00	1.014.904,00
Materialumsätze lt. BE	726.192,50	1.158.943,75	1.055.165,00
Halbfertige Arbeiten	1.195.000,00		
<b>Umsätze gesamt lt. BE</b>	<b>2.796.522,50</b>	<b>2.230.847,75</b>	<b>2.070.069,00</b>

Daraus ergeben sich auf Grund der Berufungsentscheidung insgesamt folgende Umsatzzuschätzungen in ATS soweit diese die Leistungs- und Materialerlöse der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahre betreffen:

	1994	1995	1996
Leistungs- und Materialerlöse lt. BE	1,601.523,--	2,230.848,--	2,070.069,--
Leistungs- und Materialerlöse lt. Bw.	1,311.043,--	1,667.823,--	1,696.775,--
<b>Erlöszuschätzung lt. BE</b>	<b>290.580,--</b>	<b>563.025,--</b>	<b>373.294,--</b>

In Bezug auf die Körperschaftsteuer sind die oben ermittelten Mehrerlöse, soweit diese die von der Bw. erklärten Umsätze übersteigen, als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin ZM zu beurteilen. Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 6. April 1995, Zl. 93/15/0060).

Der Vollständigkeit halber – dieser Berufungspunkt wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit gestellt - wird betreffend die Umsatzsteuer auf die Bestimmung des § 19 Abs UStG 1972 nach der die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind, entsteht, wobei sich dieser Zeitpunkt um einen Kalendermonat verschiebt, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist, hingewiesen.

Die Verdeckte Gewinnausschüttung ist in ATS wie folgt zu berechnen:

	1994	1995	1996
Zuschätzung Erlöse	290.580,--	563.025,--	373.294,00
zuzüglich USt	58.096,--	112.605,--	74.658,80
<b>Gewinnzurechnung brutto</b>	<b>348.576,--</b>	<b>675.630,--</b>	<b>447.952,80</b>
	1994	1995	1996

Erlöszuschätzung lt. BE brutto	348.576,--	675.630,--	447.952,80
PKW-Privatanteil	21.143,--	10.538,--	24.693,00
<b>KESSt 22% (1994 u.1995), 23,5% (1996)</b>	<b>104.280,--</b>	<b>193.535,--</b>	<b>145.192,00</b>
<b>Verdeckte Gewinnausschüttung laut BE</b>	<b>473.999,--</b>	<b>879.703,--</b>	<b>617.837,80</b>

### **Kapitalertragsteuer**

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassungen wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs 3 Z 1 leg. cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

In den vorstehenden Ausführungen zur Körperschaftsteuer der Jahre 1994, 1995 und 1996 dieser Bescheidbegründung wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinreichend begründet.

Die Hinzurechnung der bisher nicht erfassten Erlöse erfolgte daher aus den oben angeführten Gründen zu Recht. Die Darstellung der diesbezüglichen Beträge ist der obigen Tabelle zu entnehmen.

### **Verspätungszuschlag**

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde nach § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Der gesetzliche Zweck der Festsetzung von Verspätungszuschlägen besteht darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und die Entrichtung der Abgabe sicherzustellen.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dies nicht entschuldbar ist und liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Die Ermessensentscheidung hat im Sinne des Gesetzes unter Bedachtnahme auf den Zweck der

Vorschrift des § 135 BAO und unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu ergehen. In *Stoll*, BAO-Kommentar, 1531f, wird diesbezüglich ausgeführt, dass die Abgabenbehörde somit selbst dann, wenn die Erklärungsfrist objektiv nicht gewahrt wurde und die Erklärung schuldhaft verspätet eingereicht wurde, im Einzelfall zum Ergebnis gelangen kann, dass ein Verspätungszuschlag nicht festzusetzen ist. Kurzfristige Verspätungen sowie Verspätungen bei nicht ins Gewicht fallenden Besteuerungsfällen können somit im Einzelfall in Ausübung des Ermessens vor allem unter betonter Bedachtnahme auf die Ermessensrichtlinie der Zweckmäßigkeit ungeahndet bleiben.

Nach Ansicht des UFS liegt im gegenständlichen Fall ein derartiger Einzelfall vor. Dies deshalb, da das Ausmaß der Fristüberschreitung – die Abgabenerklärungen betreffend das Jahr 1994 langten, w. o. ausgeführt einen Monat nach Ablauf der dafür vorgesehenen Frist ein - als gering zu bezeichnen ist. Überdies liegt in sämtlichen übrigen Jahren keine weitere Säumigkeit hinsichtlich des Einlanges von Abgabenerklärungen vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 12 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Dezember 2005