



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 28. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 1. März 2004 betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Kfz-Spengler-Einzelunternehmen. Im Prüfungszeitraum waren insgesamt 10 Mitarbeiter beschäftigt: 6 Karoseriespengler, 2 Lehrlinge, 1 kaufmännische Angestellte und 1 Werkstättenleiter

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1999 bis 2001 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die BP erstellte eine Leistungskalkulation, wobei die Arbeitszeit der 6 Karoseriespengler sowie im geringen Anteil die Arbeitszeit der Lehrlinge hochgerechnet und mit dem an die Kunden weiterverrechneten Stundensatz multipliziert und dem erklärten Umsatz gegenübergestellt wurde. Die restlichen Angestellten (kaufmännische Angestellte, Werkstättenleiter, Unternehmer) wurden dabei nicht berücksichtigt.

Die Berechnung ergab, dass ca. 70% der Gesamtarbeitsstunden nicht an die Kunden weiterverrechnet worden seien. Dieser Kalkulation wurde vom Bw. eine Gegenkalkulation

gegenübergestellt, welche die unproduktiven Zeiten aufgliedert hätte. Bei diesen Zeitaufstellungen hätte es sich um reine Annahmen gehandelt, die im Nachhinein erstellt worden wären. Aufzeichnungen über die angenommenen Stehzeiten hätten nicht vorgelegt werden können.

Von der BP wurden in der Folge auf Basis der Gegenkalkulation 50% der Mann- bzw. Leistungsstunden als unproduktive Arbeiten anerkannt und folgende Zuschätzung vorgenommen:

	S
1999:	1.400.000,00
2000:	1.400.000,00
2001:	400.000,00

In der form- und fristgerechten Berufung gegen die wieder aufgenommenen Bescheide wurde eingewendet, dass weder die Berechnungen noch die daraus abgeleiteten Feststellungen eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden und daher aufzuheben wären. Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. den Betrieb (auf Drängen seines Vaters) Anfang der Achtziger-Jahre übernommen und nie einen Hehl daraus gemacht hätte, dass er die Funktion als Betriebsführer nicht bereit und in der Lage sei zu übernehmen. Der Bw. hätte sich nicht um den Betrieb und dessen optimale Führung gekümmert, sich immer mehr aus dem Betrieb zurückgezogen und dessen Führung seinem Mitarbeiter Herrn W. übertragen.

Herr W. hätte im Auftrag des Bw. auch die Auftrags- und Preisverhandlungen mit den Kunden und Lieferanten sowie Personalagenden geführt. Die Besuche des Bw. würden sich an den Daten der Privatentnahmen messen lassen, da der Bw. kein Interesse an der wirtschaftlichen Situation und Optimierung gehabt hätte. Auch wäre der Mitarbeiter W., der keinen Einblick in die wirtschaftliche Gesamtsituation hatte, nicht zur Verbesserung der Wirtschaftsleistung angehalten worden.

Das Rechnungswesen wäre bis Ende 1995 von Herrn S. als Buchhalter geführt und nach dessen unerwartetem Tod von der Ehegattin des Bw. übernommen worden. Die Ehegattin hätte ebenfalls keine Stellvertreterführungsfunktion inne gehabt, sondern wäre lediglich mit Rechnungsausstellungen aus Inkasso und sonstigen erforderlichen Finanzgebarungs- und Verwaltungsaufgaben befasst gewesen.

Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei es lt. Bw. jedenfalls unzulässig, aus persönlichen Gründen nicht erzielte Umsätze und Gewinne besteuern zu wollen und eine Besteuerung von nicht erzielten Umsätzen und Gewinnen dem Rechtssystem fremd.

Das Rechnungswesen hätte zudem keine formellen und materiellen Mängel aufgewiesen und wären auch keine Vermögensdeckungsmängel festgestellt worden.

Die Besteuerung eines Personalauswahlverschuldens sei im österreichischen Rechtssystem nicht vorgesehen und bedeute die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht die Zurechnung nicht erreichter Ergebnisse, sondern soll erzielte aber nicht erklärte Ergebnisse erfassen. Im vorliegenden Fall würde dies eine Bestrafung unterdurchschnittlicher unternehmerischer Leistungen gleichkommen. Die Entwicklung des negativen Kapitalkontos und Fremdfinanzierung würde deutlich zeigen, dass keine zusätzlichen finanziellen Mittel erwirtschaftet worden wären.

Bezüglich der Kalkulation wurde eingewendet, dass die Ermittlung der Mann- bzw. Leistungsgesamtstunden erhebliche Differenzen ergeben hätten. Im Jahr 2001 hätte die BP dem Kalenderjahresabschnitt vom 1.1.bis 30.4.2001 zwischen 18 Wochen und 23,81 Wochen zugemessen, jedoch wären laut Kalender nur 17 Wochen möglich gewesen. Ein Arbeiter (F.) wäre, obwohl der Betrieb per 30.4.2001 übergeben worden sei mit Leistungsstunden bis 25.5.2001 bedacht worden. Dieser wäre jedoch nur auf Grund seiner Urlaubersatzleistung bis zu diesem Tag sozialversichert gewesen. Die Stunden"ausbeute" wäre daher für diesen Zeitraum bei 902,40 Arbeitsstunden (F, K.) gelegen. Auch würden die Jahre 1999 und 2000 erhebliche Differenzen im Mengengerüst aufweisen.

Die Beweisführung der BP bezüglich der Gegenkalkulation sei "reine Annahme" und die Ausführungen der BP nicht richtig. In keiner Weise wäre zur Gegenkalkulation Stellung genommen worden und würden die Besonderheiten des Betriebes wie folgt umfassend dargelegt:

- Kein "Markenbetrieb", daher kein Ersatzteillager, längere Zeiten bis die Ersatzteile eintreffen, zum Teil beschädigt, werden vor dem Einbau repariert; Ausleihen und Warten der Spezialwerkzeuge;
- Lehrlingsausbildungszeiten der operativen Mitarbeiter;
- Autos müssten von 2 Mann abgeholt und geliefert werden;
- Autos müssten wegen der Platzverhältnisse öfter als üblich rangiert werden; auf Grund von Beschädigungen (nächtliche Vandalenakte polizeilich gemeldet) wären die Autos seit Jahren nicht mehr auf öffentlichen Flächen abgestellt worden;

Weitere von der BP nicht berücksichtigte Argumente würden wie folgt aufgezeigt:

- Mit AR vom 30.6.1999 wäre, wie vom verstorbenen Buchhalter durchgeführt, letztmalig die halbjährliche Weiterverrechnung von Dienstleistungen operativer Mitarbeiter i.H. der Selbstkosten an die A-GmbH fakturiert worden. Obwohl diese Leistungen auch nach diesem Zeitraum weiterhin im gleichen Umfang erbracht worden wären, seien diese nicht mehr fakturiert worden, unter dem Aspekt der Betriebsveräußerung an die A-GmbH.

Die zusätzlichen Umsatzwerte dieser Leistungen würden wie folgt lauten:

1999: fakturiert 1. HJ	153.103,74	zusätzlicher Umsatzwert	612.414,96
1999: fakturiert 2. HJ	0,00	zusätzlicher Umsatzwert	765.518,70

2000: fakturiert	0,00	zusätzlicher Umsatzwert	1.531.037,40
2001: fakturiert 01-04	0,00	zusätzlicher Umsatzwert	500.000,00

- Weiters würde ergänzend auf die branchenbekannte Tatsache hingewiesen, dass mit den von den Versicherungen vorgegebenen Stundenvorgaben für die Reparaturen nicht mehr das Auslangen gefunden würde. Diese hätten im Betrieb des Bw. den größten Umsatzanteil (jährlich mehr als 70% der Arbeitszeitleistungen) gestellt. Insbesondere Werkstätten, die nicht markengebunden seien, hätten wesentlich längere Rüstzeiten für Ersatzteilbeschaffung, Montagespezialitäten, u.dgl..

Weiters wäre im Prüfungszeitraum ein Arbeitszeitumsatzanteil zwischen 11,1% und 14,98% (2000 und 1999) mit Stammkunden abgewickelt worden, welche preisgünstige Pauschalverrechnungen und somit nicht die vollen Stundensätze noch Stundenmengen erbracht hätten.

In einer Beilage wurde folgende Kalkulation der weiterverrechneten Dienstleistungen vorgelegt:

	DG-Gesamtkosten monatlich	Durchschnittlicher Stundensatz
F.M.	24.968,15	149,51
M.F.	24.692,68	147,86
J.W.	26.144,40	156,55
K.G.	37.473,18	224,39
W.K.	23.246,36	139,20
W.H.	30.203,12	180,86
		998,37
Durchschnittlicher Stundensatz		166,40
zuzüglich Administrationszuschlag	5 %	8,32
		174,72
Durchschnittlicher Stundensatz		
gerundet	1999	175,00
gerundet	2000	180,00
Tatsächlich verrechneter Stundensatz		
laut Ausgangsfakturen	01-12 1999	880,00
laut Ausgangsfakturen	01-09 2000	910,00
	10-12 2000	930,00
laut Ausgangsfakturen	01-03 2001	930,00
	04--- 2001	940,00

Daher Ertrag aus interner Weiterverrechnung nur 1. Fünftel (in allen drei Jahren).

Weiterverrechnete interne Dienstleistungen	
laut AR vom 30.06.1999 für 1. Halbjahr 1999	153.103,74
Daher weiterverrechnete Dienstleistungen bei vollem Stundensatz für halbes Jahr	765.518,70
Ergibt weiterverrechnete Dienstleistungen bei vollem Stundensatz für ganzes Jahr	1.531.037,40
Umsatzkorrektur bei vollem Stundensatz abzüglich bereits fakturiert in 1999	153.103,74

	1.377.933,66
Umsatzkorrektur bei vollem Stundensatz 2000, da 2000 keine Fakturierung der Dienstleistungen	1.531.037,40
Umsatzkorrektur bei vollem Stundensatz in 1-4/2001, da 2001 ebenfalls keine Fakturierung der Dienstleistungen (rund 1 Drittel für 4 Monate)	500.000,00

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Beim Betrieb des Bw. handelt es sich um ein Autospenglereinzunternehmen mit Standort Adr., welches am 14.8.2002 (Datum des Kaufvertrages) an die A-GmbH verkauft wurde. Die tatsächliche Übernahme erfolgte bereits mit 30.4.2001 (Ummeldedatum der Arbeitnehmer). Im Prüfungszeitraum waren 10 Mitarbeiter angestellt: 6 Karosseriespengler, 2 Lehrlinge, 1 kaufmännische Angestellte, 1 Werkstättenleiter.

Im Zuge der BP wäre eine Leistungskalkulation erstellt worden und diese Kalkulation der Steuerberaterin übergeben worden. Die Kalkulation wäre wie folgt aufgebaut worden: Pro Arbeiter wären für die Jahre 1999 und 2000 je 250 Arbeitstage (= 52 Wochen x 5 Arbeitstage pro Woche – ca. 10 Feiertage/Jahr) und für 2001 bis zur Übernahme 83 Arbeitstage (85 Arbeitstage lt. Kalender – 2 Feiertage) angesetzt worden. Die Angestellten hätten weiters eine 38,5 Std.-Woche und wären Stehzeiten (=unproduktive Zeiten) mit 10% berücksichtigt worden. Für den Betriebsinhaber und den Werkstättenleiter (F.W.) wären keine produktiven Zeiten angesetzt worden.

Angestelltenblätter mit Urlaubsaufzeichnungen wären für die Mitarbeiter F.W. (Werkstättenleiter), W.K., K.G., M.F., J.W. nur für die Jahre 2000 und 2001, für das Jahr 1999 jedoch keine Urlaubs- und Krankenstandsaufzeichnungen der Angestellten übergeben worden.

Eine erste Berechnung hätte zudem folgende Differenzen ergeben:

1999	6.350.490,-- ATS
2000	5.792.678,-- ATS und
2001	2.686.441,-- ATS

Im Zuge einer Besprechung mit der Steuerberaterin und dem Bw. wäre weiters darauf hingewiesen worden, dass 2001 bei der Umrechnung der produktiven Tage in produktive Stunden sich ein Rechenfehler eingeschlichen hätte und dass die Arbeitstage des Angestellten F.M. um 17 Arbeitstage zu hoch angesetzt worden wären. Weiters wäre bei dieser Besprechung eine Gegenkalkulation mit folgender produktiver Arbeitszeit vorgelegt worden:

250 Arbeitstage abzüglich Urlaubstage lt. Angestelltenkarteikarten und abzüglich 14 Tage Krankenstand pro Mitarbeiter, für diese 14 Krankenstandstage pro Mitarbeiter wären jedoch keine Unterlagen vorgelegt worden.

Z.B. F.M.

		1999		1999
	Lt. BP		Lt. Gegenkalk	
		250		250
		-25		-25
		-5		-14
		220		211
Std		1694		1624,7

In der Berufung wäre eingewendet worden, dass in den Jahren 1999 und 2000 erhebliche Differenzen im Mengengerüst gegeben seien. Die Krankenstandstage stellen Differenzen dar, jedoch wären die angesetzten Mannstunden des Bw. als Basis bei der Berechnung der Schätzung lt. BP herangezogen worden. Bei den nicht verrechenbaren Stunden wären lt. Gegenkalkulation ca. 70% der gesamt geleisteten produktiven Leistungsstunden pro Jahr als unproduktiv anzusetzen.

Dazu wurde von der BP folgendes festgehalten: Beim gegenständlichen Betrieb wäre bereits für die Jahre 1993 bis 1995 eine BP durchgeführt worden und auf Grund von Kalkulationsdifferenzen, die nicht aufgeklärt hätten werden können, Sicherheitszuschläge hinzugerechnet worden. Bei der damaligen Leistungskalkulation wären pro Mitarbeiter 25% an unproduktiven Zeiten und zusätzlich pauschal für Auto- u. Materialabholung 3 Stunden pro Tag für alle Spengler (es handelt sich um die gleichen wie im laufenden Prüfungsverfahren) auf Grund der Angaben des Bw. angesetzt worden. Legt man diese zusätzlichen 3 Stunden pro Tag auf die Kalkulation für den Zeitraum 1999 bis 2001 um, ergäbe dies z.B. folgende Berechnung:

1999: 3 Std. x 209 Tage (lt. Gegenkalkulation Stb.) = 627 Std./Jahr; lt. Gegenkalkulation wären jedoch 1600 Std./Jahr angesetzt worden.

Das würde bedeuten, dass die unproduktiven Stunden für Auto- u. Materialabholungen um das ca. 2,5-fache gestiegen wären. Und das bei gleicher Beschäftigungszahl, gleichen Arbeitnehmern und gleichem Standort. Fundierte laufend geführte Aufzeichnungen, die diese sehr hohen unproduktiven Zeiten erklären könnten, wären nicht vorgelegt worden. Vielmehr wäre offensichtlich im Nachhinein versucht worden, die hohen Kalkulationsdifferenzen mit angepassten unproduktiven Zeiten aufzufüllen. Weiters würde es der Lebenserfahrung widersprechen, dass die Anzahl der Spengler bei derart hohen Stehzeiten über die Jahre konstant gehalten und für die nicht verrechenbaren Tätigkeiten kein kostengünstigeres Hilfspersonal eingestellt worden wäre.

Von der BP wäre dem Umstand der hohen Unproduktivität – wie dies auch in der Berufung anhand der Ausführungen zu den Richtsätzen der Versicherungen dargelegt worden sei – damit überreichlich Rechnung getragen worden, dass 50% der angesetzten Mannstunden als

unproduktive Stunden angesetzt worden wären. Bei der letzten BP wären 25% berücksichtigt worden, somit eine Steigerung um 100%.

Zu den in der Berufung dargelegten Umsatzwerten betreffend A-GmbH könnten seitens der BP jedoch keine Angaben gemacht werden. Dieser Punkt würde in der Berufung zum ersten Mal angesprochen.

Die Stellungnahme der BP wurde dem Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt und ersuchte das Finanzamt weiters um Beantwortung folgender Fragen:

Die von der Prüferin gerügten Mängel sowie das Fehlen wichtiger Personalaufzeichnungen hätten bereits im Prüfungszeitraum der VorBP für die Jahre 1993 bis 1995 bestanden. Von Seiten des geprüften Unternehmens wären daraus jedoch keinerlei Konsequenzen gezogen, sondern die mangelhafte Führung der Aufzeichnungen unverändert beibehalten worden.

Im Rahmen der VorBP wäre bereits eine Einigung über die gewählte Kalkulation zwischen dem Prüfer und dem nunmehrigen Bw. erfolgt. Die derzeit streitgegenständliche BP hätte sich im Wesentlichen an der damals im Einigungswege ermittelten Kalkulation orientiert. In der Zwischenzeit hätte die Firma des Bw. sogar bauliche Erweiterungen vorgenommen – und ließe dies eher auf eine Steigerung der Geschäftstätigkeit schließen, als auf einen Rückgang. Die Berufungseinwendung würde daher aus der Sicht der Abgabenbehörde jeglicher Grundlage entbehren.

Zu dem in der Berufung erstmals geäußerten Vorbringen, dass seit Juli 1999 Leistungen an die A-GmbH erbracht worden wären, ohne für diese Fakturen auszustellen, sei zu bemerken, dass lt. vorgelegtem Kaufvertrag diesem Thema nichts zu entnehmen sei. Sollte diesem Vorgehen eine andere Vereinbarung zugrunde liegen, wäre diese beizubringen. Aus der Aktenlage würde weiters nicht hervorgehen, seit wann Verkaufsverhandlungen mit der A-GmbH geführt worden seien, und ob ein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem später erfolgten Verkauf der Firma an diese und den nicht fakturierten Leistungen bestehen würde.

Die personelle und wirtschaftliche Verflechtung der beiden Unternehmen allein würde keine taugliche Begründung für die gewählte Vorgangsweise bilden.

Der Bw. wendete dazu in der Folge ergänzend ein:

1. Die Feststellungen, Zahlenwerte der BP hätte keinen Anspruch auf Realitätsbezug, da der Bw. sich nicht von optimalen Kalkulationen und Auslastungsüberlegungen hätte leiten lassen. Eine gesetzliche Vorschrift zur Normierung von Unternehmerverhalten sei nicht bekannt.
2. Es würde am Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel fehlen und sei die von der BP im Nachhinein rein rechnerisch konstruierten Kalkulationen und Mehrergebnisse ohne Relevanz.

3. Zum Fragenvorhalt, welche Aufzeichnungen trotz diesbezüglich bestehender gesetzlicher Verpflichtung fehlen, wurde ergänzt.

Den Ausführungen der Prüferin sei zu entnehmen, dass es sich bei den fehlenden Urlaubsaufzeichnungen offensichtlich nur um die des Jahres 1999 gehandelt hätte.

Selbst das Fehlen von Aufzeichnungen (z.B. Urlaub - ohne gesetzlicher Verpflichtung) dürfe nicht zu einer "Bestrafung" durch eine Umsatzhinzuschätzung führen, sondern sei auch zugunsten des Bw. zu prüfen und zu würdigen.

Dem Grunde nach hätten die vorliegenden Umstände keine zahlenmäßigen Auswirkungen. Die Krankenstände der Gegenkalkulation wären aus einer der Tageszeitung "Die Presse" veröffentlichter authentischer Statistik der Sozialversicherung der betreffenden Jahre entnommen worden. Die BP würde somit die Daten der zuständigen Anstalt als unglaubwürdig ignorieren, weil diese offensichtlich nicht zweckdienlich erschienen wären. Der Prüferin wäre der Artikel in Kopie und als Beweis angeboten worden, die Unterlagen bei der zuständigen Gebietskrankenkasse zu beschaffen und vorzulegen.

4. Den Ausführungen der BP wurde entgegnet, dass diese ohne weitere Ermittlungen davon ausgehen würde, dass das Nichtergreifen eines Rechtsmittels als Eingeständnis zu sehen sei. Ermittlungen zu einer mangelnden Vermögensdeckung wären nicht nachvollziehbar und der damalige Einigungsweg keine taugliche Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme.

Dem Bw. wäre die "bauliche Erweiterung" vorgehalten worden und hätte die BP den Schluss einer Geschäftsausweitung gezogen. Die Erweiterungen hätten jedoch nur die Verlegung des Büros vom 1. Stock in das Erdgeschoß (Umbau) betroffen, zwecks Vereinfachung des innerbetrieblichen Bereiches. Eine Erweiterung des Betriebes hätte nicht stattgefunden.

Die Fakturierung an die A-GmbH wäre seit vielen Jahren (bis 1. HJ 1999) vorgenommen worden. Die Rechnung für das 1. HJ 1999 sei nachweisbar und ohne nachvollziehbare Gründe nicht festgestellt worden. Die Leistungen wären auch danach nicht eingestellt, sondern im gleichen Umfang wie vorher weiter erbracht worden. Angaben betreffend die nachfolgenden Zeiträume bis zur Veräußerung könnten durch Einvernahme des Werkstättenleiters jederzeit nachgewiesen werden. Andernfalls wäre es nämlich im Ausmaß der Stunden zu Überkapazitäten gekommen, jedoch nicht zu Mehrerlösen.

Wenn diese Leistungen nachgewiesen werden könnten, würde um Erläuterung der Aussage der Behörde vom 10.12.2004, dass "die personelle und wirtschaftliche Verflechtung der beiden Unternehmen allein noch keine taugliche Begründung für die gewählte Vorgangsweise" bilde, ersucht.

In einer ergänzenden Eingabe vom 26.3.2007 an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurde weiters ausgeführt: Der Bw. hätte keine Kfz-Mechanikerwerkstätte sondern eine Kfz-

Spenglerwerkstätte ohne eigene Lackiererei betrieben. Reparierte Karosserien (Blechteile) müssten im Gegensatz zu reparierten technischen Teilen unbedingt gegen Witterungseinflüsse geschützt werden. Dies würde eine Grundierung und Lackierung durch eine Lackierwerkstätte benötigen, über die der Bw. nie verfügt hätte und daher nur Teilreparaturen herstellen hätte können. Diese hätte er lackieren lassen und den Kunden verrechnet.

Angrenzend an die Werkstätte des Bw. würde sich der Lackierbetrieb befinden, sodass die frisch gespengelten Kfz sofort lackiert hätten werden können. Die Folge dieser jahrelangen Symbiose wäre der vollständige Erwerb des Betriebes des Bw. durch die Lackiererei gewesen.

Zur gleichen Zeit der BP wäre auch die Lackierwerkstätte geprüft worden, folglich müsste auch dort die gleiche Menge fehlender Lackierungen aufgefallen sein. Im Zuge dieser BP wäre jedoch keine Kalkulationsdifferenz festgestellt worden. Offensichtlich hätte dieser Unternehmer darauf geachtet, keine überflüssigen Personalkapazitäten zu leisten. Somit sei der Beweis erbracht, dass die Kalkulation der BP vielleicht für einen guten Kaufmann zutreffen würde.

Es widerspreche den Denkgesetzen, dass die übereinstimmende Verrechnung der durchgeführten Lackierungen zwischen beiden Firmen nicht angezweifelt worden wäre, bzw. seien lt. Bw. die Argumente dieser Leistungen gegenüber der Lackiererei zu Selbstkostenpreisen, die die Kalkulationsdifferenzen erklärt hätten, nicht zu ignorieren.

Es würde sich somit insgesamt die Frage stellen, weshalb ein wirtschaftlich nicht erfolgreicher Unternehmer mit fehlender Professionalität eine Art Unfähigkeits- bzw. Strafsteuer zahlen soll. Der Bw. würde nochmals darauf hinweisen, dass ungeklärte Vermögenszuwächse nicht vorliegen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 gemäß § 184 Abs. 2 BAO 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 nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle

Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

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

Solche sachlichen Unrichtigkeiten hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0162).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Ein derartiger begründeter Anlass, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegt beispielsweise vor, wenn beim Umsatz das Ergebnis der ordnungsgemäß geführten Bücher bzw. Aufzeichnungen mehr als 10 % von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweicht (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage 1999, § 163 Tz. 2).

Allerdings lässt sich ein derartiger genereller Rechtssatz, es dürfe (bei formell ordnungsgemäß geführten Büchern bzw. Aufzeichnungen) nur geschätzt werden, wenn diese 10 %- Grenze überschritten ist - entgegen der von der Bw. vertretenen Rechtsansicht - der Judikatur (auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.1.1986, 84/13/0284) nicht entnehmen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0185).

Noch weniger trifft diese Annahme zu, wenn die Bücher bzw. Aufzeichnungen formale Mängel aufweisen. Formale Mängel liegen vor, wenn die Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht den Erfordernissen des § 131 BAO entsprechen, aber ebenfalls, wenn die gesetzliche Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO nicht eingehalten wird. Liegt keine formal ordnungsmäßige Buchführung vor, bedarf es keiner Feststellung einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10 %, um die nach § 184 BAO vorgesehene Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung auszulösen (VwGH vom 30.9.1998, 97/13/0033 unter Verweis auf VwGH vom 24.11.1993, 92/15/0091). Dabei ist die Schätzungsberechtigung - ebenfalls entgegen der Auffassung der Bw. - nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen sind.

Strittig ist die Zuschätzung von Kalkulationsdifferenzen dem Grunde und der Höhe nach. Im gegenständlichen Fall wurde eine kalkulatorische Leistungsverprobung der Umsätze vorgenommen, die eine erhebliche Abweichung der erklärten Umsätze zeigte. Die Berechnung ergab, dass 70% der Gesamtarbeitsstunden nicht an die Kunden weiterverrechnet worden waren. Aufzeichnungen über die angenommenen Stehzeiten wurden nicht vorgelegt. Die BP nahm in der Folge auf Basis einer vom Steuerberater des Bw. vorgelegten Gegenkalkulation unter Berücksichtigung von 50% unproduktiven Zeiten eine Zuschätzung der Umsätze vor.

Die von der BP festgestellten Berechnungen wurden vom Bw. sowohl in der Berufung als auch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers in Abrede gestellt und eingewendet, dass der Bw. nie einen Hehl daraus gemacht hätte, die Funktion als Betriebsführer nicht bereit bzw. in der Lage sei zu übernehmen. Er hätte die Führung, Auftrags und Preisverhandlungen dem Mitarbeiter W. überlassen und kein Interesse an der wirtschaftlichen Situation und Optimierung gehabt. Die Besuche des Bw. im Unternehmen würden sich an den Daten der Privatentnahmen zählen lassen.

Jedoch hätte das Rechnungswesen keine formellen und materiellen Mängel aufgewiesen und würden auch keine Vermögensdeckungsmängel vorliegen. Die Fremdfinanzierung und Entwicklung des negativen Kapitalkontos würden die finanzielle Situation des Betriebes zeigen und sollten Personalauswahlverschulden und nicht erreichte Ergebnisse nicht zu einer Bestrafung unterdurchschnittlicher Ergebnisse führen.

Bei der Kalkulation hätten sich erhebliche Differenzen der ermittelten Leistungsstunden ergeben, zur Gegenkalkulation wäre jedoch nicht Stellung genommen worden. Die Besonderheiten des Betriebes wie „Werkstätte, die nicht markengebunden wäre, vorgegebene Reparaturstunden der Versicherung als größter Umsatzanteil, längere Rüstzeiten für Ersatzteilbeschaffung“ usw. wären nicht berücksichtigt worden. Auch wären Leistungen an die A-GmbH letztmalig mit 30.6.1999 verrechnet worden, unter dem Aspekt der Betriebsveräußerung an die A-GmbH.

Urlaubsaufzeichnungen würden nur für das Jahr 1999 nicht vorliegen und sei der damalige Einigungsweg der VorBP kein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Eine bauliche Erweiterung hätte es darüber hinaus nicht gegeben, sondern wäre das Büro vom 1. Stock nur in das Erdgeschoss verlegt worden. Weiters wurde ausgeführt, dass reparierte Karosserien jedenfalls lackiert und den Kunden verrechnet worden wäre. Dies wäre angrenzend an die Werkstätte des Bw. vom Lackierbetrieb durchgeführt worden und hätte auch in der Folge zum Verkauf des Betriebes geführt.

Da auch der Lackierbetrieb geprüft worden wäre, müsste auch dort die gleiche Menge fehlender Lackierungen aufgefallen sein, sei jedoch nicht festgestellt worden. Diesbezüglich

wäre von der BP die übereinstimmende Verrechnung der durchgeführten Lackierungen nicht angezweifelt worden.

ad Schätzungsbefugnis)

Im vorliegenden Fall wurde auf Basis der Kalkulationsergebnisse der VorBP eine Schätzung vorgenommen. Die Auslastung der Spengler im Zuge der VorBP belief sich auf 100% und die festgestellten Nichtleistungszeiten zwischen 25 und 50%. Auf dieser Basis wurden Erlösdifferenzen festgestellt und hinzugerechnet. Die gegenständliche BP ermittelte die Auslastung der in den Ausgangsrechnungen weiterverrechneten Stundenlöhnen der Spengler mit rund 50%, schenkte somit den Ausführungen des Bw. bezüglich dem Vorliegen von höheren unproduktiven Zeiten Glauben.

Eine Schätzungsbefugnis ist bereits insofern gegeben, da einerseits neben den Urlaubs- und Krankenstandsaufzeichnungen für das Jahr 1999 keine Aufzeichnungen über die Arbeitszeiten (Reparaturarbeitskarten) über den gesamten Prüfungszeitraum geführt wurden und andererseits im vorliegenden Fall unstrittig Kalkulationsdifferenzen über 10% festgestellt wurden, sodass die vollständige Erfassung der Umsätze bzw. Erlöse nicht einwandfrei überprüfbar war.

Im Hinblick auf die kalkulatorischen Abweichungen vom erklärten Umsatz im Zuge der Nachkalkulation von mehr als 10% liegt eine Schätzungsbefugnis jedenfalls vor.

ad Schätzungsmethode)

Im vorliegenden Berufungsfall ist die Abgabenbehörde den Einwendungen der Bw. gegen die Schätzung im BP-Verfahren insofern entgegengekommen, dass bei der Kalkulation die Argumente der Bw. berücksichtigt wurden (Nichtleistungszeiten bzw. Stehzeiten von rund 50% als Ausgangspunkt der Kalkulation).

Den Einwendungen des Bw. die Leistungszeiten 2001 im Abschnitt Jänner bis April nur mit 17 Wochen und die Stundenausbeute für die Arbeitnehmer F und K. mit 902,40 Arbeitsstunden zu berücksichtigen und dass die Jahre 1999 und 2000 erhebliche Differenzen im Mengengerüst aufweisen würden, ist entgegenzuhalten, dass von der BP auch nur 18 Wochen berücksichtigt wurden und jeder Schätzung ein gewisser Grad an Unbestimmtheit zugrunde liegt und daher nicht substantiiert vorgetragene Einwendungen unberücksichtigt zu bleiben haben. Die BP hat zudem wie oben ausgeführt insgesamt bereits stark gekürzte Leistungszeiten der Schätzung zugrunde gelegt und somit den Einwendungen insgesamt ausreichend Rechnung getragen.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist weiters festzustellen:

Wie die BP in der Stellungnahme ausführt, wurde der Betrieb am 14.8.2002 an die A-GmbH verkauft, wobei die Arbeitnehmer bereits mit 30.4.2001 übernommen wurden. Dazu ist weiters festzustellen, dass der Bw. vormalig 50 %iger Gesellschafter und Geschäftsführer bei der Fa A-GmbH war und im Dezember 1998 aus diesem Betrieb ausgeschieden ist und die Geschäftsführertätigkeit zurückgelegt hat. Die Gründe dieses Ausscheidens wurden der Behörde nicht bekannt gegeben.

Vom Bw. wird eingewendet, dass er die Funktion als Betriebsführer nicht bereit und in der Lage gewesen sei zu übernehmen und den Mitarbeiter W. die Auftrags- und Preisverhandlungen mit den Kunden und Lieferanten sowie Personalagenden übertragen hätte. Dazu ist auszuführen, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dies zwar insofern glaubhaft erscheint, da bereits in der VorBP der Mitarbeiter W. in der Kalkulation mit einer Nichtleistungszeit von 100% berücksichtigt wurde. Bereits im Zeitraum der VorBP waren 8 Mitarbeiter und 4 Lehrlinge beschäftigt. Auch ist dem Bw. zuzugestehen, dass ein Nichtergreifen eines Rechtsmittels nicht als Eingeständnis zu beurteilen ist.

Zum Fehlen von Urlaubs- und Krankenstandsaufzeichnungen für das Jahr 1999 ist jedoch festzustellen, dass auch keine Aufzeichnungen bezüglich der Produktivität geführt wurden.

Die Verrechnung von Leistungen wäre lt. Bw. nur bis ins 1. HJ 1999 an die A-GmbH erfolgt und sei danach ebenso zu berücksichtigen. Diesbezüglich ist festzustellen, dass lt. Bilanzen des Bw. die verrechneten Leistungsbeträge ausgewiesen wurden, und lediglich im Jahr 1999 im Verhältnis zu den anderen Jahren und auch im Verhältnis zu den Materialaufwand Lackierung ein geringerer Betrag. Die Einwendung des Bw., dass für das Jahr 1999 letztmalig Leistungen verrechnet wurden, ist unter Verweis auf die folgende Aufstellung der verrechneten Leistungen jedoch nicht als glaubhaft zu beurteilen.

	Materialaufwand Lackierung	Verr. GmbH
1998	1.347.207,00	403.000,00
1999	1.508.261,00	115.838,00
2000	1.709.567,00	358.492,00
2001	506.965,00	559.520,00

Was die Höhe der unproduktiven Leistungszeit im Zusammenhang mit mangelhafter Betriebsführung betrifft, ist festzustellen, dass die Einwendungen des Bw. bezüglich schlechter Betriebsführung und –Kontrolle bzw. Leistungsüberprüfung durch den Bw. selbst nach Aktenlage insofern glaubhaft erscheinen, dass der Bw. den Betrieb bereits im Jahr 2001 eingestellt (Ruhendmeldung vom 8. Mai 2001) bzw. im Jahre 2002 verkauft und seither unselbständig tätig ist bzw. Arbeitslosengeld und Notstandshilfe bezieht. Dazu ist weiters anzumerken, dass im Jahr 1998 (17.6.1998) der Miteigentumsanteil der anteiligen

Unternehmensliegenschaft bzw. das Eigentumsrecht vom Vater durch Einantwortung erhalten wurde.

In Hinblick auf die Sachverhaltslage „Ausscheiden aus dem Unternehmen A-GmbH im Jahre 1998, Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung im Mai 2001 und Betriebsveräußerung im Jahre 2002 erscheinen die Einwendungen des Bw. bezüglich fehlender Überwachung bzw. Verbesserung der Wirtschaftsleistung zwar glaubhaft und wurden entsprechend auch die unproduktiven Leistungszeiten höher angesetzt als im Zuge der VorBp. Dass die unproduktiven Stunden für Auto- und Materialabholungen um das bis zu 2,5 fache gegenüber der VorBP gestiegen wären, ist jedoch bei gleicher Beschäftigungsanzahl insgesamt als nicht glaubhaft zu beurteilen, wenn auch von der BP schlussendlich 50% unproduktive Leistungszeit berücksichtigt wurden.

Bezüglich der unproduktiven Arbeitszeiten und verrechneten Leistungslöhnen ist somit schlussendlich auszuführen, dass dies im Hinblick auf die Situation des Bw. (Verkauf des Betriebes, Ausscheiden als Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH und anschließende unselbständige Tätigkeit) grundsätzlich anerkannt wurden und auch im Rahmen der Zuschätzung in geringerer Höhe ausreichend berücksichtigt wurde.

Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH ist dazu festzustellen, dass Nachkalkulationen, welche vom Ergebnis der Bücher und Aufzeichnungen wesentlich abweichen, grundsätzlich die Schlussfolgerung bezüglich „Vorliegen sachlicher Mängel“ rechtfertigen. Ein wesentliches, bedeutendes, materielle Mangelhaftigkeit indiziertes Abweichen der kalkulatorischen Ergebnisse von den sich aus den Büchern und Aufzeichnungen ergebenden Erfolgsgrößen wird jedenfalls angenommen, wenn das ermittelte Ergebnis von den in den Büchern und Aufzeichnungen ausgewiesenen Grundlagen um mehr als 10% abweicht (vgl. Stoll, BAO, S. 1926, VwGH 29.6.2005, 2000/14/0199).

Weiters ist anzumerken, dass zum Nachweis der streitgegenständlichen Schätzung eine Gesamtkalkulation (sämtlicher Sparten: Material-, Reparatur- und Spenglerbereich) vorgenommen wurde. Nimmt man somit im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung von auch von der BP zugestandenen Nichtleistungszeiten von tatsächlich mehr als 50% (Leistungserlöse mit 50%iger Stehzeit betragen lt. Berechnung der BP S 5.058.240,-, S 4.931.850,- und S 2.095.937,- für die Jahre 1999 bis 2001, tatsächlich berücksichtigt wurden für die Kalkulation Leistungserlöse von nur S 4.224.000,-, S 4.392.000,- und S 1.492.000,- für die Jahre 1999 bis 2001) und eines lt. Bilanz des Bw. ermittelten Materialaufschlages von 1,30 als auch der Material- und Leistungserlöse Lackierung (Zuschlag 1,85%) eine Kalkulation der Leistungserlöse vor, ergibt sich sogar eine Differenz von mehr als je S 1.400.000,00 bzw. S 400.000,00 für die Jahre 1999 bis 2001 (nachfolgend dargestellt). Eine Gesamtkalkulation auf

Basis einer durchschnittlichen Stehzeit von 30% lt. VorBP würde darüber hinaus noch größere unaufgeklärte Differenzen aufzeigen.

50% Stehzeit	1999 in S	2000 in S	2001 in S
Leistungserlöse	4.224.000,00	4.392.000,00	1.492.000,00
Materialeinsatz	2.700.046,20	2.582.905,40	772.029,19
Aufschlag 30%	30%	30%	30%
Materialerlöse	3.510.060,00	3.357.777,00	1.003.637,90
Zzgl. Beschaffung/Entsorg.	303.792,19	289.809,60	85.072,77
Lackierungseinsatz	1.508.261,17	1.709.567,07	506.965,30
Aufschlag insgesamt 85%	85%	85%	85%
Lackierungserlöse	2.790.282,80	3.162.698,90	937.885,80
Kalk. Erlös gesamt	10.828.134,00	11.202.284,00	3.518.596,00
Erlöse lt. Erklärung	9.062.174,00	9.217.264,00	3.351.538,00
Kalkulationsdifferenz	1.765.960,00	1.985.020,00	167.058,00

Da im vorliegenden Fall jedoch keine Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel festgestellt noch Feststellungen von Vermögensdeckungsmängel getroffen wurden, jedoch die Entwicklung eines negativen Kapitalkonto der Einzelfirma des Bw. vorliegt und der Bw. lt. eigenen Angaben Betriebsführungsmängel zugestand und auch als 54-jähriger letztlich den Betrieb veräußerte, erscheint die Zuschätzung der BP auch den Umständen des vorliegenden Sachverhaltes (unter ausreichender Berücksichtigung der Einwendungen des Bw.) angebracht. Wenn der Bw. einwendet, dass bei einer durchgeführten BP der A-GmbH keine Differenzen der verrechneten Lohnkosten festgestellt wurden, ist zu entgegnen, dass durch die Heranziehung von Leistungsumsätzen von tatsächlich unter 50% auch diesen Einwendungen insgesamt ausreichend Rechnung getragen wurde.

Ad Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Feststellungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001)

Gemäß § 93 Abs. 3 Z a EStG 1988 hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bw. wendet die Begründung und beantragten Änderungen gegen die Sachbescheide auch als Berufungsbegründung gegen die Wiederaufnahmebescheide ein. Dazu ist auszuführen, dass unter Verweis auf die obigen Ausführungen die Sachbescheide in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen sind. Die Bescheide wurden auch sachgerecht begründet und auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Juni 2008