



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 22. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk, St.Nr., vom 18. bzw. 20. Dezember 2000 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 und 1996 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sowie die Aufteilung der festgestellten Einkünfte auf die Gesellschafter sind den folgenden Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Jänner 1995 errichtet. Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Vermögenseinlage war die E-GmbH. Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von ATS 5.000,-- war Frau IB. Die Komplementärin E-GmbH fungierte seit der Gründung der Bw. als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin und wurde bis zum 16. Juni 1995 durch den selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer Herrn IEZ und ab diesem Datum durch die selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin Frau EF – später Frau Elisabeth TZ – vertreten. Firmengegenstand der Bw. war das Gewerbe der Elektrotechnik.

Am 30. Juni 1999 wurde über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet und am 1. Juli 1999 eine Masseverwalterin bestellt. Am 10. Juli 2001 wurde der über das Vermögen der Bw. eröffnete Konkurs nach Verteilung gemäß § 139 KO aufgehoben und die Masseverwalterin ihres Amtes enthoben. Die Eintragung der amtswegigen Löschung der Bw. im Firmenbuch erfolgte am 15. Jänner 2003.

Vom UFS wird angemerkt, dass im den Konkurs der Bw. betreffenden Verteilungsentwurf der Masseverwalterin, der mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien, GzKonkurs vom 15. November 2002 genehmigt wurde, Forderungen in nachfolgender Höhe aufschienen:

Gläubiger	festgestellte Forderung in €
Finanzamt	928.744,67
Ö	118,46
MA	154,28
WK	7.539,08
AFBM	3.557,83
Krankenkasse	29.194,27
Krankenkasse	24.228,31

Im Zuge einer den Zeitraum Februar 1995 bis November 1996 betreffenden UVA-Prüfung stellte die BP u. a. fest, dass von der Bw. für die Zeiträume 12/1995 und 1-3/1996 keine Umsatzsteueranmeldungen abgegeben worden seien. Für die übrigen Voranmeldungszeiträume seien Umsatzsteuervoranmeldungen vorgelegen.

Weiters wurde von der BP festgestellt, dass bei acht Ausgangsrechnungen an Auftraggeber von der Bw. Gutschriften entweder zu hoch oder zu Unrecht ausgestellt worden seien. Von der BP wurden diesbezüglich nicht gerechtfertigte Umsatzminderungen in Höhe von ATS 3,718.788,20 ermittelt.

Außerdem stellte die BP fest, dass von der Bw. nachweislich Rechnungsnummern doppelt vergeben worden seien und dass in diesen Fällen von dieser jeweils die Rechnung mit dem niedrigeren Betrag in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen worden sei. Die diesbezüglichen Feststellungen seien im Zuge von bei den Auftraggebern der Bw. erfolgten Erhebungen getroffen worden. Diese hätten naturgemäß nur bei jenen Geschäftspartnern durchgeführt werden können, von denen die BP Kenntnis erlangt habe. Daher könne angenommen werden, dass nicht sämtliche Fälle einer doppelten Vergabe von Rechnungsnummern durch die BP aufgedeckt werden hätten können. In Summe seien aus diesem Titel im Prüfungszeitraum nachweislich Umsätze in Höhe von ATS 1,346.825,77 nicht erklärt worden. Außerdem seien im Prüfungszeitraum auf Grund von nicht berücksichtigten Gutschriften Vorsteuern in Höhe von ATS 1,128.860,14 unberechtigt in Anspruch genommen worden.

Weiters sei in der Umsatzsteuervoranmeldung März 1997 – dies betreffe Belege, die zwar im Prüfungszeitraum ausgestellt worden seien, die diesbezüglichen Beträge seien jedoch in in nachfolgenden Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen zu versteuern gewesen - ein Gesamtbetrag der Entgelte in Höhe von ATS 168.633,60 verkürzt worden.

Im Zuge der Prüfungshandlungen seien ehemalige Arbeitnehmer der Bw. als Auskunftspersonen befragt worden. Die Ergebnisse dieser Befragungen seien niederschriftlich festgehalten worden. Die befragten Personen hätten Aussagen dahingehend getätigt, dass es bei der Bw. Usus gewesen sei, ganztägig beschäftigte Arbeitnehmer nur als Teilzeitkräfte zu melden. Neben dem offiziellen Lohn seien namhafte Beträge in bar ausbezahlt worden. Diese seien auf den Lohnkonten nachweislich nicht erfasst worden. Die gleiche Vorgangsweise sei hinsichtlich geleisteter Überstunden an den Tag gelegt worden. Diese Behauptungen würden durch den Umstand gestützt, dass laut Lohnkonto auch an langjährige Mitarbeiter zum Teil unglaublich niedrige Beträge – teilweise weniger als ATS 4.000,--/Monat – ausbezahlt worden seien, was die Frage aufwerfe, wie diese Arbeitnehmer ihren Lebensunterhalt hätten bestreiten können. Zwei der befragten Personen hätten unabhängig von einander angegeben,

dass sowohl die Bw. als auch deren Vorgängerin – die Firma EnGmbH – deren Schätzungen zufolge ca. 50 bis 100 nicht angemeldete Arbeitskräfte beschäftigt hätten.

Unter Hinweis auf die Bestimmung des § 184 Abs 1 BAO sowie auf die obigen Feststellungen nahm die Betriebsprüfung eine Schätzung der Gesamtumsätze für den Prüfungszeitraum vor. Dabei ging die BP hinsichtlich der Erlöse aus Arbeitsleistungen grundsätzlich von den im Prüfungszeitraum angemeldeten Arbeitskräften laut Arbeitgeberkartei des Finanzamtes aus, wobei jedoch auf Grund der obigen Darstellungen Halbtagskräfte als ganztägig beschäftigt beurteilt wurden und zwischen Elektrikern, Helfern und Lehrlingen differenziert wurde. Weiters beruhte diese Schätzung auf der Annahme, dass zumindest ein Drittel des auf dem Personaleinsatz beruhenden Umsatzes mit nicht gemeldeten Arbeitskräften erwirtschaftet worden worden sei. Die Betriebsprüfung gelangte für den Zeitraum Oktober bis Dezember/1995 zu einem Arbeitsleistungserlös i. H. von ATS 9,272.138,-- (Elektriker: Stundensatz ATS 400,--, geleistete Arbeitsstunden 6.265, Helfer: Stundensatz ATS 350,--, geleistete Arbeitsstunden 8.106, Lehrlinge: Stundensatz ATS 150,--, geleistete Arbeitsstunden 2.168, Zuschläge für Überstunden 10 % sowie Erhöhung für nicht gemeldete Arbeitnehmer im Ausmaß von 50%). Für den Zeitraum Jänner bis November 1996 ermittelte die Betriebsprüfung einen Arbeitsleistungserlös i. H. von ATS 35.717.853,-- (Kalkulationsgrundlagen wie für 1995 mit Ausnahme der Leistungsstunden (Elektriker 24.984, Helfer 31.364, Lehrlinge 4.508)).

Die Ermittlung des Materialeinsatzes erfolgte auf Basis der in den UVA's gemeldeten Vorsteuerbeträge, die um die o. e. unberechtigt in Anspruch genommenen Vorsteuern vermindert wurden. Die BP führte diesbezüglich weiters aus, dass eine stichprobenartige Prüfung der Vorsteuern ergeben habe, dass die nicht auf Wareneingänge entfallenden Beträge als vernachlässigbar zu beurteilen seien und dass von der Annahme, dass der so ermittelte Wareneinsatz mit einem Aufschlag von 10 % an die Leistungsempfänger weiterfakturiert worden sei, ausgegangen werde. Die BP gelangte für den Zeitraum Oktober bis Dezember/1995 zu einem Materialeinsatz i. H. von ATS 7,873.450,69 und für den Zeitraum Jänner bis November 1996 zu einem solchen i. H. von ATS 16,435.188,88.

Auf Grund dieser Kalkulationen ermittelte die BP folgende Gesamtumsätze:

Zeitraum 10 – 12/1995: ATS 17,923.933,--

Zeitraum 1 – 11 1996: ATS 53,796.561,--.

Im Zuge einer die Monate Jänner bis November 1997 betreffenden UVA-Prüfung nahm die BP Vorsteuerkorrekturen sowie wiederum eine Schätzung des in diesem Zeitraum von der Bw. erzielten Gesamtbetrages der Entgelte vor.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1995 und 1996 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 und 1996 am 18. Dezember 2000 sowie jene betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 1999 am 20. Dezember 2000. In der diesbezüglich gesondert ergangenen Begründung führte es aus, dass in sämtlichen angeführten Jahren keine Erklärungen eingebracht worden seien und dass die Besteuerungsgrundlagen aus diesem Grund gemäß der Bestimmung des § 184 BAO geschätzt werden hätten müssen. Dabei seien die eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen, die Betriebsprüfungen für die Zeiträume September 1995 bis November 1996 und Jänner 1997 bis November 1997 sowie der Schriftverkehr zwischen der Masseverwalterin und der Finanzlandesdirektion der Schätzung zugrunde gelegt worden.

Hinsichtlich des vom Finanzamt erwähnten Schriftverkehrs mit der Masseverwalterin wird vom UFS angemerkt, dass ein solcher in den Akten der Bw. nicht vorgefunden wurde. Aus diesem Grund wurde die Masseverwalterin vom Referenten diesbezüglich telefonisch befragt. Diese gab bekannt, dass in ihren Akten ebenfalls kein Schriftverkehr mit der Finanzlandesdirektion aufscheine.

Hinsichtlich der Schätzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1995 führte das Finanzamt u. a. begründend aus, dass die Schätzung der Umsätze dieses Jahres unter Zugrundelegung des Wareneinkaufes und nicht wie bei der Betriebsprüfung des Personaleinsatzes erfolgt sei. Bei der Erstellung der weiteren gegenständlichen Bescheide ging das Finanzamt von folgenden Berechnungen bzw. Erwägungen aus:

<b>Einkünfte 1995:</b>		
Umsatz 09-12/95	ATS	18.067.000,00
Materialaufwand	ATS	7.479.778,00
Personalaufwand	ATS	7.226.800,00
Div. Kosten (10 % v. Umsatz) pauschal	ATS	1.806.700,00
ergibt einen errechneten Gewinn von	ATS	1.553.722,00
Gewinnschätzung lt. Fragebogen bei Beginn		
eingereicht (5 % des Umsatzes)	ATS	903.350,00
Mittelwert (errechneter + geschätzter Gewinn : 2 und gerundet)	<b>ATS</b>	<b>1.229.000,00</b>
<b>Umsatzsteuer 1996:</b>		
Umsatz 01-11	ATS	37.713.000,00
Umsatz 12 lt. UVA	ATS	3.231.319,00
ergibt Jahresumsatz	ATS	40.944.319,08
Vorsteuer 01-11 lt. BP	ATS	3.287.037,78
Vorsteuer 12 lt. UVA	ATS	255.299,37

ergibt gesamte Vorsteuer	ATS	3.542.337,15
<b>Einkünfte 1996:</b>		
Umsatz 01-12:	ATS	40.944,319,00
Materialaufwand	ATS	15.613.430,00
Personalaufwand	ATS	15.085.200,00
10 % diverse Kosten pauschal	ATS	3.771.300,00
1/12 der Ausgaben 01-11 pauschal für Dez.	ATS	2.872.494,00
ergibt einen errechneten Gewinn 96	ATS	3.601.895,00
lt. Fragenbogen 5 % Gewinn v. Ums.	ATS	2.047.216,00
Mittelwert (errechneter + geschätzter Gewinn : 2		
ergibt Gewinn 96 gerundet:	<b>ATS</b>	<b>2.825.000,00</b>

### **Einkünfte 1997:**

Der Mittelwert des Gewinnes im Verhältnis zu den Umsätzen habe in den Jahren 1995 und 1996 ca. 7 % betragen. Der selbe Wert sei für das Jahr 1997 angenommen worden:

Umsätze 1997: ATS 13.626.922 (Summe Umsatz Jänner bis November 1997 lt. Prüfung:

ATS 13,126.922,47 sowie Umsatz Dezember 1997 lt. Vorauszahlung ATS 500.000,--) davon 7

% erbege gerundet **ATS 954.000,00**

### **Einkünfte 1998:**

Analog zu 1997. 7 % des Umsatzes, davon aber nur mehr 50 % wegen des Konkurses Mitte des Jahres 1999

Umsatz ATS 4.989.133,-- (Umsätze laut UVA's) davon 7 % : 2 = **ATS 175.000,00**

### **Einkünfte 1999:**

Wegen des Konkurses zum 30. Juni 1999: **ATS 0,00**

In der Berufung gegen die o. a. Bescheide brachte die Bw. u. a. vor, dass die Behauptung der Beschäftigung von Schwarzarbeitern vollkommen unerwiesen sei. Es sei zwar nichts dagegen einzuwenden, wenn bei der Schätzung vom Materialumsatz ausgegangen werde, diesbezügliche Branchenstatistiken wären jedoch mit einem hohen Unsicherheitsgrad behaftet, da diese die spezifischen Gegebenheiten eines Unternehmens nicht berücksichtigten. Im gegenständlichen Verfahren lägen Unterlagen vor, die eine Schätzung nach dem inneren Betriebsvergleich ermöglichen. Dabei handle es sich einerseits um Projektabrechnungen, die bei der BP des Vorunternehmens ausgewertet worden seien und andererseits um Feststellungen die bei der USt-Revision der Bw. für den Zeitraum Jänner bis November 1997 getroffen worden seien. Betreffend des Materialeinsatzes beantragte die Bw.

dem Sachverständigengutachten, das in der Strafsache gegen Frau EF – später Frau Elisabeth TZ – erstellt wurde, zu folgen.

Hinsichtlich des kalkulatorischen Gesamtumsatzes beantragte die Bw. der Prüfung bei der Vorgängergesellschaft und den dort analysierten Objekt abrechnungen zu folgen. Aus diesen habe sich ein Materialanteil am Umsatz von rund 70 % ergeben. Weiters beantragte die Bw. das ertragsteuerliche Ergebnis der Jahre 1995 bis 1999 im Hinblick auf deren offensichtlichen wirtschaftlichen Misserfolg der Bw. mit Null festzusetzen.

Vom UFS wird an dieser Stelle angemerkt, dass die Bw. im gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum mit Ausnahme der erwähnten Umsatzsteuervoranmeldungen keine Erklärungen abgab.

In dem oben angesprochenen Gutachten wurde u. a. ausgeführt, dass auf Grund der festgestellten Mängel der Bücher und Aufzeichnungen der Bw. nach Judikatur und Lehre eindeutig die Schätzungsbefugnis gem. § 184 gegeben sei. Sämtliche von der BP aufgezeigten Mängel seien aus dem Arbeitsbogen nachvollziehbar. Diesen Feststellungen seien weder von der Bw. noch von Frau EF – später Frau Elisabeth TZ – stichhaltige Einwendungen entgegengebracht worden. Eine allgemein umfassende Gesamtschätzung sei somit unausweichlich gewesen. Die im konkreten Fall gewählte kalkulatorische Schätzungsmethode beurteilte der Sachverständige als zulässig und prinzipiell auch als richtige Schätzungsmethode.

In einer kritischen Würdigung der einzelnen Parameter dieser Schätzung führte der Sachverständige weiters aus, dass der Ansicht der Betriebsprüfung, dass jene Vorsteuerbeträge, die nicht auf Wareneingänge entfallen seien, als vernachlässigbar zu beurteilen gewesen seien, nicht gefolgt werden könne, da bei einem neu gegründeten Unternehmen auch das Erfordernis bestünde, eine Grundausrüstung bei Werkzeugen und Maschinen anzuschaffen. Außerdem habe die Bw. über ein Büro verfügt. Ebenso müssten Beratungskosten mit Vorsteuern zu verzeichnen gewesen sein. Mangels Vorliegens der Buchhaltung bzw. der Belege der Bw. erachtete es der Gutachter als angemessen, von den nach den Feststellungen der BP adaptierten Vorsteuern einen Abschlag von 10 % für die genannten Aufwendungen vorzunehmen. Die weitere Annahme der BP, wonach der Materialeinsatz mit einem Aufschlag im Ausmaß von 10 % zur Weiterverrechnung gelangt sei, erachtete der Gutachter als moderat und plausibel, zumal da eine vorgelagerte Betriebsprüfung bei der Vorgängergesellschaft ebenfalls zu diesem Ergebnis gelangt sei. Weiters kam der Gutachter zum Schluss, dass ein ungefährender Inventurbestand von 5 % des Wareneinsatzes branchenüblich sei.

Der kalkulatorische Umsatz aus dem festgestellten Materialeinkauf für Variante 1 und Variante 2 – auf diese wird im Folgenden näher eingegangen – ermittle sich daher wie folgt:

	9-12/95	1-11/96
Vorsteuern laut UVA	2,695.990	3,294.498
Kürzung laut BP	-1,121.300	-7.460
Vorsteuern laut BP	1,574.690	3,287.038
10 % Abschlag für Vst sonstiger Aufwand	-157.469	-328.704
Vorsteuern aus Materialeinkauf	1,417.221	2,958.334
Materialeinkauf (=Vorsteuern : 0,2)	7,086.105	14,791.670
Inventur von MEK 1-12/96	-816.636	
Materialeinsatz	6,269.469	14,791.670
10 % Rohaufschlag auf Material	626.947	1,479.167
Kalkulatorischer Materialumsatz netto	<b>6,896.416</b>	<b>16,270.837</b>

Der Gutachter führte weiters aus, dass hinsichtlich des Personaleinsatzes aus sachverständiger Sicht nicht beurteilt werden könne, ob tatsächlich neben den angemeldeten Arbeitskräften noch weitere nicht angemeldete Arbeitskräfte bei der Leistungserbringung der Bw. eingesetzt worden seien. Dies stelle eine Frage der Beweiswürdigung dar die dem Gericht obliege. Gleiches gelte für die Frage, ob neben dem von der Bw. angegebenen Arbeitseinsatz des gemeldeten Personals weitere Arbeitseinsätze in Form von Über- oder Mehrstunden erfolgt seien. Da der diesbezüglichen Beweiswürdigung des Gerichtes nicht vorgegriffen werden könne, erfolge die Erstellung eines Alternativgutachtens, wobei Variante 1 davon ausginge, dass neben dem gemeldeten Personal kein weiteres Personal beschäftigt worden sei und dass das gemeldete Personal lediglich in dem von der Bw. angegebenen Ausmaß tätig gewesen sei. In Variante 2 werde unterstellt, dass die Behauptungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des nicht gemeldeten Personals und der Über- bzw. Mehrstunden zutreffend seien.

Der Gutachter ermittelte folgende Arbeitsleistungsumsätze:

10-12/95	Elektriker	Helfer	Lehrlinge
Variante 1: Umsatz Arbeitsleistung	<b>1,775.616</b>	<b>959.616</b>	<b>103.680</b>
Variante 2: Umsatz Arbeitsleistung	<b>2,929.766</b>	<b>3,317.530</b>	<b>171.072</b>
1-11/96	Elektriker	Helfer	Lehrlinge
Variante 1: Umsatz Arbeitsleistung	<b>7,081.984</b>	<b>5,314.176</b>	<b>479.232</b>
Variante 2: Umsatz Arbeitsleistung	<b>11,685.274</b>	<b>12,835.469</b>	<b>790.733</b>

Zusammengefasst ergaben sich für die beiden Varianten folgende kalkulatorische Umsätze:

## Variante 1:

	10-12/95	1-11/96
Materialumsatz	6,896.416	16,270.837
Arbeitsleistungsumsatz	2,838.912	12,875.392
kalkulatorischer Gesamtumsatz	<b>9,735.328</b>	<b>29,146.229</b>
lt. UVA erklärter Umsatz	1,068.596	22,107.646

## Variante 2:

	10-12/95	1-11/96
Materialumsatz	6,896.416	16,270.837
Arbeitsleistungsumsatz	6,418.368	25,311.476
kalkulatorischer Gesamtumsatz	<b>13,314.784</b>	<b>41,582.313</b>
lt. UVA erklärter Umsatz	1,068.596	22,107.646

Die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages nahm der Sachverständige wie folgt vor:

## Variante 1:

	9-12/95	1-11/96
kalkulatorischer Gesamtumsatz	9,735.328	29,146.229
abzügl. fehlender Steuerschuld		-2,649.657
Vereinbarte/vereinnahmte Entgelte	9,735.328	26,496.657
davon 20 % Umsatzsteuer	1,947.066	5,299.314
abzügl. Vorsteuern lt. BP	-1,574.690	-3,287.038
Zahllast	372.376	2,012.276
Zahllast lt. UVA	-2,482.271	1,121.032
Differenz = strafbestimmender Wertbetrag	<b>2,854.647</b>	<b>891.244</b>

## Variante 2:

	9-12/95	1-11/96
kalkulatorischer Gesamtumsatz	13,314.784	41,582.313
abzügl. fehlender Steuerschuld		-3,780.210
Vereinbarte/vereinnahmte Entgelte	13,314.784	37,802.103
davon 20 % Umsatzsteuer	2,662.957	7,560.421
abzügl. Vorsteuern lt. BP	-1,574.690	-3,287.038
Zahllast	1,088.267	4,273.383
Zahllast lt. UVA	-2,482.271	1,121.032
Differenz = strafbestimmender Wertbetrag	<b>3,570.538</b>	<b>3,152.351</b>

Hinsichtlich der fehlenden Steuerschuld wurde im gegenständlichen Gutachten u. a. ausgeführt, dass die Betriebsprüfung unterstellt habe, dass die Steuerschuld hinsichtlich des von ihr kalkulatorisch auf Grund des Material- und Personaleinsatzes ermittelten Gesamtumsatzes gleichmäßig verteilt über die einzelnen UVA-Perioden entstanden sei. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld sei im Umsatzsteuerrecht von mehreren Faktoren abhängig. So entstehe die Steuerschuld bei der im Falle der Bw. anzuwendenden Sollbesteuerung gemäß § 19 Abs 2 Z 1 UStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sei. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld verschiebe sich jedoch dann um einen Monat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Monats erfolge, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht werde. Dabei sei zu beachten, dass eine sonstige Leistung erst dann erbracht sei, wenn die Leistung - bzw. im Falle von abgrenzbaren Teilleistungen – die Teilleistung vollendet sei. Im Falle der Vereinnahmung von Akontozahlungen entstünde die Steuerschuld bezüglich dieser vereinnahmten Akontozahlungen bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Akontozahlung vereinnahmt werde. Der Sachverständige erachtete es daher als angemessen, ein Elftel mangels entstandener Steuerschuld aus der Bemessungsgrundlage und somit aus dem strafbestimmenden Wertbetrag auszuschneiden.

Am 18. Jänner 2006, wurde Frau EF – später Frau Elisabeth TZ – mit Urteil des Landesgericht für Strafsachen Wien, GZ, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG verurteilt und über diese eine Geldstrafe in Höhe von Euro 50.000,-- bzw. im Falle der Uneinbringlichkeit des genannten Betrages eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von sechs Wochen verhängt.

In diesem Urteil wurde Frau Elisabeth TZ für schuldig erkannt, als Geschäftsführerin der geschäftsführenden Komplementärgesellschaft E-GmbH für die Bw. vorsätzlich unter der

Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1972 (gemeint wohl 1994) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung der selbst zu berechnenden Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten zu haben, indem sie keine bzw. zu geringe Umsatzsteuervorauszahlungen gemeldet bzw. entrichtet habe bzw. unrechtmäßige Gutschriften bewirkt habe und zwar für die Monate 9 – 12/ 1995 Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von insgesamt ATS 372.376,-- (€ 27.061,62) und für die Monate 1 - 11/1996 in Höhe von insgesamt ATS 2.012.276,-- (€ 146.237,80).

(Strafbestimmender Wertbetrag beträgt insgesamt € 173.303,19).

Frau Elisabeth TZ habe hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG begangen und werde unter Anwendung des § 21 Abs 1 und 2 FinStrG nach dem § 33 Abs 5 FinsStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von Euro 50.000,--, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 6 (sechs) Wochen zu treten habe, sowie gemäß § 389 StPO zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens verurteilt.

In der Begründung führte das Landesgericht für Strafsachen Wien im Wesentlichen aus:

Frau Elisabeth TZ sei im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum für sämtliche steuerliche Agenden der Bw. alleine verantwortlich gewesen. Die Buchhaltung sei in der Firma gemacht worden, die Buchhalterinnen hätten Anweisungen von der Genannten erhalten. Diese sei für die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und die Entrichtung der entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen verantwortlich gewesen.

Im Streben nach wirtschaftlichem Vorteil habe sich Frau Elisabeth TZ dazu entschlossen, nicht die tatsächlichen Umsätze der Bw. dem Finanzamt bekannt zu geben und in der Folge Umsatzsteuer zu verkürzen. In weiterer Folge seien für die Monate September bis November 1995 UVA´s mit ungerechtfertigt hohen Gutschriften abgegeben worden (September 1999 – gemeint wohl 1995 - minus ATS 774.356,--, Oktober 1995 minus ATS 364.440,--, November 1995 minus ATS 351.054,--). Für die Zeiträume 12/1995 und 1-3/1996 seien von dieser überhaupt keine UVA´s abgegeben worden, ab März 1996 wiederum UVA´s bis inklusive November 1996, in denen teilweise hohe Gutschriften zu Unrecht geltend gemacht worden seien.

Die vorsätzlichen Umsatzsteuerverkürzungen resultierten einerseits aus dem Nichtabgeben und Nichtentrichten von UVA´s bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen, des weiteren hätte sich Verkürzungen daraus ergeben, dass Frau Elisabeth TZ zu den Ausgangsrechnungen der Gesellschaften Gutschriften entweder zu hoch oder überhaupt zu Unrecht ausgestellt habe. Die Rechnungsempfänger hätten von den gutgeschriebenen Beträgen keine Kenntnis gehabt.

In der Folge sei es – wie von Frau Elisabeth TZ beabsichtigt – zu einer eingetragenen Minderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bw. gekommen.

Des weiteren habe Frau Elisabeth TZ mit Abgabenhinterziehungsvorsatz veranlasst, dass Rechnungsnummern doppelt vergeben worden seien, wobei jeweils nur die Rechnung mit dem niedrigeren Betrag in die Umsatzsteuervoranmeldung aufgenommen worden sei.

Überdies sei der Vorsteuerabzug der Bw. von der Genannten bei diversen Gutschriften zu Eingangsrechnungen nicht korrigiert worden. Die Gutschriften hätten keinen Eingang in die Belegsammlung gefunden.

Frau Elisabeth TZ habe ihre Verpflichtung, sämtliche Umsätze dem Finanzamt bekannt zu geben und korrekte Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten, gekannt. Sie habe gewusst, dass durch ihr Verhalten Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt worden seien. Ihre Hoffnungen, dass ihr *"steuerschonendes"* Agieren nicht entdeckt werde, hätten sich nicht erfüllt.

Aufgrund einer am 14. Februar 1996 erfolgten Anzeige einer anonym bleiben wollender Person seien vom Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien als Finanzstrafbehörde 1. Instanz finanzstrafbehördliche Ermittlungen gegen die Bw. geführt worden. Da sich bei den Ermittlungen in der Folge herausgestellt habe, dass die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nachweislich durch ungerechtfertigte bzw. überhöhte Gutschriften auf Ausgangsrechnungen einseitig gemindert worden sei, Erlöse nicht erklärt und Vorsteuern durch die Nichterfassung von Gutschriften auf Eingangsrechnungen wiederholt geltend gemacht worden seien, sei die Finanzbehörde davon ausgegangen, dass die vorliegenden Unterlagen nicht vollständig gewesen seien. Sie habe sich dazu gezwungen gesehen, die fiskalisch relevanten Vorgänge auf andere Weise zu rekonstruieren, nämlich eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO durchzuführen.

Im Zweifel sei davon auszugehen, dass Frau Elisabeth TZ für die Monate 9-12/1995 Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von ATS 372.376,-- und für die Monate 1-11/1996 in Höhe von ATS 2,012.276,-- wissentlich verkürzt habe. Der strafbestimmende Wertbetrag betrage insgesamt ATS 2,384.652,-- (€ 173.303,19).

Diese Feststellungen gründeten (im Wesentlichen) auf folgender Beweiswürdigung:

Frau Elisabeth TZ habe sich zuletzt in der Verhandlung nicht schuldig bekannt. Sie habe zwar zugegeben, dass Fehler passiert seien, sie habe jedoch weder vorsätzlich noch wissentlich hinterzogen. Dass sie für die steuerlichen Agenden verantwortlich gewesen sei und dass die Buchhalterinnen auf ihre Weisungen hin agiert hätten, sei von ihr selbst zugegeben worden. Ihrer nunmehr leugnenden Verantwortung sei zunächst ihre ursprüngliche Aussage, mit der

sie sich im Sinne der Variante 1 des Sachverständigengutachtens schuldig bekannt habe, entgegenzuhalten. Auf ihre früheren Aussagen angesprochen habe Frau Elisabeth TZ vermeint, dass sie damals anwaltlich schlecht beraten gewesen sei. Sie habe nocheinmal nachgedacht und sich nunmehr überhaupt nicht schuldig bekannt. Die Fehler seien nur *"passiert"*.

Weiters sei Frau Elisabeth TZ entgegenzuhalten, dass schon aus der Art der Tathandlungen, nämlich dem *"Erfinden"* von Gutschriften und dem doppelten Vergeben von Rechnungsnummern unter Heranziehung des jeweils niedrigeren und steuerschonenderen Betrages ein Abgabenhinterziehungsvorsatz, ja sogar eine wissentliche Vorgangsweise in Bezug auf die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen abzuleiten sei. Es spreche gegen jede Lebenserfahrung, dass in wiederholten Fällen irrtümlich umsatzmindernde Gutschriften in die Buchhaltung Eingang fänden bzw. rein zufällig Rechnungsnummern doppelt vergeben werden würden und wiederum rein zufällig nur die niedrigeren Beträge in die UVA´s aufgenommen werden würden. Es liege auf der Hand, dass Frau Elisabeth TZ gewusst habe, dass durch ihr Verhalten die Umsatzsteuervorauszahlungen zu gering ausgefallen seien. Auch die Tatsache, dass sie für die Zeiträume 12/1995 und 1-3/1996 überhaupt keine UVA´s abgegeben habe, ließe auf Abgabenhinterziehungsvorsatz schließen. Dass sie ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht gekannt habe, sie von ihr nicht einmal behauptet worden. Man brauche im übrigen keine *"Fachkenntnisse"*, um die Folgen des Bekanntgebens zu geringer Umsätze gegenüber dem Finanzamt zu kennen.

Wenn Frau Elisabeth TZ immer wieder vermeine, ihr wären die Fehler später aufgefallen und sie hätte in weiterer Folge die Buchungen korrigiert, so sei ihr entgegenzuhalten, dass die Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen bereits in dem Zeitpunkt bewirkt worden seien, in dem die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht oder nicht in korrekter Höhe bezahlt worden seien.

Wenn behauptet werde, dass für die Monate 12/1995 und 1-3/1996 sehr wohl UVA´s eingereicht worden seien, sei darauf zu verweisen, dass die Voranmeldungen unbestrittener Weise zu spät und nicht für die Bw, sondern für deren Komplementärin überdies beim falschen Finanzamt eingereicht worden seien.

Was die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages betreffe, sei im Zweifel zugunsten von Frau Elisabeth TZ von der günstigsten Variante des Sachverständigengutachtens ausgegangen worden. Die Schätzungen des Finanzamtes seien von diesem einer Prüfung unterzogen worden. Im Zweifel seien auch die Zahllasten laut UVA bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages nicht berücksichtigt worden, zumal diese nicht die Bw. betroffen hätten. Der Sachverständige sei zur Ansicht gelangt, dass die von den

Finanzbehörden gewählte kalkulatorische Schätzungsmethode als zulässig und richtige Schätzungsmethode anzusehen sei.

Rechtlich ergebe sich aus dem festgestellten Sachverhalt: Da die Finanzbehörde zu Recht davon ausgegangen sei, dass die Bücher und Aufzeichnungen der Bw. sachlich nicht richtig und unvollständig seien, sei die Finanzbehörde berechtigt gewesen, die tatsächliche Höhe der Steuern gemäß § 184 BAO durch Schätzung zu ermitteln. Wie festgestellt, habe Frau Elisabeth TZ gewusst, dass durch ihr Verhalten Umsatzsteuervorauszahlungen verkürzt worden seien. Dies sei auch von ihrem Vorsatz umfasst gewesen. Sie habe sohin sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht das Finanzvergehen nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG zu verantworten.

Frau Elisabeth TZ legte gegen dieses Urteil Nichtigkeitsbeschwerde und Berufung ein. Die Nichtigkeitsbeschwerde wurde mit Erkenntnis des Obersten Gerichtshofes vom 14. Juni 2006, GZ OGH zurückgewiesen.

Am 20. September 2006 wurde der Berufung der Genannten mit in Rechtskraft erwachsenem Urteil des Oberlandesgerichtes Wien, GZ OLG Folge gegeben und die verhängte Geldstrafe auf € 30.000,-- herabgesetzt, wobei im Falle der Uneinbringlichkeit an Stelle der verhängten Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von vier Wochen trat. In diesem Urteil wurde u. a. ausgeführt, dass der Milderungsgrund der gänzlichen Schadensgutmachung, in Verbindung mit der langen Verfahrensdauer und der seit der Tatbegehung vergangenen Zeitspanne, in der sich Frau Elisabeth TZ nichts zu Schulden kommen habe lassen, von besonderem Gewicht erwiesen habe. Für eine – von der Genannten ohnehin nicht angestrebte – bedingte oder teilbedingte Strafnachsicht habe hingegen keine Veranlassung bestanden, werde doch durch die beharrliche Tatbegehung über längere Tatzeiträume eine kriminelle Energie offenkundig, der mit der bloßen Androhung des Vollzuges nicht in geeigneter Weise entgegengewirkt werden könne.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte im Laufe des Berufungsverfahrens eine von ihm erstellte Kalkulation der Umsätze bzw. ertragsteuerlichen Ergebnisse der Bw. betreffend die Jahre 1995 bis 1999 bei. Aus diesen ergab sich ein in diesen Jahren erzielter Gesamtverlust der Bw. in Höhe von insgesamt ATS 9,149.895,--. Hinsichtlich des Grundes der Zahlungsunfähigkeit der Bw. sowie des Umstandes, dass im Anmeldungsverzeichnis zu deren Konkurs keine Forderungen privater Gläubiger bzw. von Banken aufschienen, gab der steuerliche Vertreter der Bw. an, dass ständige Pfändungen seitens des Finanzamtes dazu geführt hätten, dass die Bw. an kein Fremdkapital herangekommen sei.

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

### **1.) Umsatzsteuer 1995 und 1996**

Gemäß § 116 Abs 1 BAO sind die Abgabenbehörden, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Nach Abs 2 dieser Bestimmung sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinne des Abs 1 leg. cit. zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteiles festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 24. September 1996, Zl. 95/13/0214 und vom 30. März 1998, Zl. 95/16/0324). Mit Erkenntnis vom 30. April 2003, Zl. 2002/16/0006, hat der VwGH ausgesprochen, dass ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen würde.

Aus dem oben Gesagten folgt, dass der UFS an den dem Strafurteil GZ zugrunde gelegten Sachverhalt gebunden ist. In diesem Urteil ging das Landesgericht für Strafsachen Wien unter Zugrundelegung des o. e. Sachverständigengutachtens davon aus, dass die Bw. im Zeitraum September 1995 bis Dezember 1995 sowie Jänner 1996 bis November 1996 die oben dargestellten Umsätze erzielt hat. Aufgrund der beschriebenen Bindungswirkung war dem Berufungsbegehren, insoweit sich dieses auf die Ermittlung des kalkulatorischen Gesamtumsatzes der Bw. bezieht, nicht zu entsprechen. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1995 und 1996 war somit teilweise Folge zu geben. Die Berechnung der Umsatzsteuer des Jahres 1995 ist daher in ATS wie folgt, vorzunehmen:

Kalkulatorischer Gesamtumsatz lt. Gutachten	9,735.328
davon 20 % Umsatzsteuer	1,947.066
abzügl. Vorsteuern lt. BP	-1,574.690
<b>Zahllast</b>	<b>372.376</b>

Im Sinne der vorstehenden Ausführungen ergibt sich folgende Berechnung der Umsatzsteuer für 1996 in ATS:

Kalkulatorischer Gesamtumsatz 1-11/96 lt. Gutachten vermindert um die fehlende Steuerschuld	26,496.572,00
Umsatz 12 lt. UVA	3,231.319,00
Ergibt Jahresumsatz	29,727.891,00
davon 20 % Umsatzsteuer	5,945.578,20
abzügl. Vorsteuern lt. BP 1-11/96	-3,287.038,00
abzügl. Vorsteuer 12 lt. UVA	-255.299,37
<b>Zahllast</b>	<b>2,403.240,83</b>

## **2.) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1995 und 1996**

Da das o. a. Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien auf dem Gutachten des Sachverständigen basiert, ist dessen Bindungswirkung auch in ertragsteuerlicher Hinsicht – in diesem Gutachten wurden die entsprechenden Material- und Arbeitsleistungsumsätze, die kalkulatorischen Gesamtumsätze, die Materialeinsätze und Rohaufschläge sowie die jeweiligen sonstigen Aufwendungen der Bw. errechnet - beachtlich. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Bw. im Jahre 1995 lediglich in den Monaten September bis Dezember Umsätze tätigte. Daher waren die Kalkulationsgrundlagen des Gutachtens für dieses Jahr unverändert zu übernehmen. Im Jahre 1996 erstreckten sich die Ermittlungen des Sachverständigen auf die Monate Jänner bis November. Die den Monat Dezember 1996 betreffende Kalkulation erfolgte auf Basis der diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldung analog der vom Sachverständigen gewählten Vorgangsweise. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 und 1996 war daher Folge zu geben.

Vom UFS wird angemerkt, dass der Personalaufwand in den beiden nachfolgenden Berechnungen den Arbeitsleistungsumsätzen gleich gesetzt wurde obwohl der Ansatz eines diesbezüglichen Rohaufschlages in der Branche der Bw. durchaus üblich ist und eine derartige Vorgangsweise auch dem obigen Gutachten nicht widerspräche.

Die Berechnung der ertragsteuerlichen Ergebnisse der Jahre 1995 und 1996 ist daher in ATS wie folgt vorzunehmen:

1995:

Kalkulatorischer Gesamtumsatz lt. Gutachten	9,735.328,00
- Materialeinsatz laut Gutachten	6,269.469,00
- Personalaufwand (= Arbeitsleistungsumsatz lt. Gutachten)	2,838.912,00
- sonstiger Aufwand (10% Abschlag für VSt sonst. Aufw. lt. Gutachten)	787.345,00
<b>Verlust</b>	<b>130.398,00</b>

1996:

Kalkulatorischer Gesamtumsatz 1-11/96 lt. Gutachten		29,146.229,00
Umsatz 12/96 lt. UVA		3,231.319,00
Gesamtumsatz 1-12/96		32,377.548,00
- Materialeinsatz 1-11/96 laut Gutachten	14,791.670,00	
- Personalaufwand (= Arbeitsleistungsumsatz 1-11/96 lt. Gutachten)	12,875.392,00	
- Materialeinsatz 12/96 (Berechnung analog Gutachten)	1,628.585,00	
- Personalaufwand 12/96 (Berechnung analog Gutachten)	1,421.780,00	
- sonstiger Aufwand 1-11/96 (10% Abschlag für VSt sonst. Aufw. lt. Gutachten)	1,643.520,00	
- sonstiger Aufwand 12/96 (10% Abschlag für VSt sonst. Aufw. analog Gutachten)	127.650,00	
Summe Aufwendungen	32,488.597,00	32,488.597,00
<b>Verlust</b>		<b>111.049,00</b>

Die Verluste der Bw. der Jahre 1995 und 1996 werden zur Gänze deren Komplementärin, der E-GmbH, St.Nr, zugewiesen. Die Einkünfte der Kommanditistin der Bw., Frau IB, StNr werden in den Jahren 1995 und 1996 in Höhe von ATS/€ 0,-- festgestellt.

Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass die persönlich haftende Gesellschafterin der Bw., die E-GmbH, laut Punkt 10 des o. e. Gesellschaftsvertrages vom 2. Jänner 1995 – berichtet am 10. Juni 1996 – für ihre Arbeitsleistung 100 % des erwirtschafteten Gewinnes der Bw. für Geschäftsführung sowie für Haftung und Vergütung ihrer Kosten der Geschäftsführung erhält und dass diese an eventuellen Verlusten der Bw. zur Gänze beteiligt ist. Vom UFS wird in diesem Zusammenhang weiters angemerkt, dass die auf den berufsgegenständlichen Feststellungsbescheiden vom 18. bzw. 20. Dezember 2000 fußende Zuweisung von 97 % der Gewinne der Bw. an deren Kommanditistin auf Grund der am 10. Juni 1996 erfolgten Berichtigung des o. e. Gesellschaftsvertrages als gegenstandslos

zu betrachten ist. Die auf Grundlage der gegenständlichen Feststellungsbescheide betreffend die Kommanditistin ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995 bis 1998 vom 13. Februar 2001 wurden vom Finanzamt am 15. März 2001 gem. § 293 b BAO entsprechend berichtigt.

### **3.) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998**

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.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

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).

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/16/0143).

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. das 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).

W. o. ausgeführt, gab die Bw. im gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum mit Ausnahme der o. e. Umsatzsteuervoranmeldungen keine Steuererklärungen ab. Der Sachverständige kam diesbezüglich zum Schluss, dass die Schätzungsbefugnis gem. § 184 BAO auf Grund der festgestellten Mängel der Bücher und Aufzeichnungen der Bw. nach Judikatur und Lehre eindeutig gegeben sei. In diesem Sinne sprach auch das Landesgericht für Strafsachen Wien aus, dass die Finanzbehörde auf Grund des Umstandes, dass die Bücher und Aufzeichnungen der Bw. sachlich nicht richtig und unvollständig gewesen seien, berechtigt gewesen sei, die tatsächliche Höhe der Steuern gemäß § 184 BAO durch Schätzung zu ermitteln.

Im Sinne der Ausführungen des letzten Absatzes sowie im Hinblick auf den Umstand, dass im o. e. Anmelungsverzeichnis hinsichtlich des Konkurses der Bw. weder Forderungen von Bankinstituten noch solche von privaten Gläubigern aufscheinen – sämtliche offene Forderungen betreffen Gebietskörperschaften, Krankenkassen sowie die gesetzliche Berufsvertretung der Bw. – kommt der UFS in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen läßt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) zum Schluss, dass die Bw. in den Jahren 1997 und 1998 einen Betriebserfolg in Höhe von 2,5 % der von ihr erzielten Umsätze verzeichnete. Dies bereits auf Grund des Umstandes, dass der weitaus überwiegende Teil – 93,48 % - der im o. e. Anmelungsverzeichnis aufscheinenden Forderungen solche des Finanzamtes betrifft und dass die übrigen diesbezüglichen Forderungen ebenfalls nicht von Banken bzw. von Lieferanten der Bw. stammten. Daher sowie im Hinblick auf die teilweise beträchtliche Höhe der von der Bw. erzielten Umsätze und darauf, dass die Bw. diese über einen Zeitraum von mehr als vier Jahren tätigte und in diesem auf dem Markt existieren konnte sowie weiters unter Berücksichtigung des Vorbringens der Bw. in ihrer Berufung, dass das ertragsteuerliche Ergebnis nach dem Abzug von Finanzierungskosten von rund 2 % bei bestenfalls 1 % liegen könne, Finanzierungskosten jedoch offensichtlich nicht angefallen sind, ist der Ansatz eines Betriebserfolges in den Jahren 1997 und 1998 im obigen Ausmaß als durchaus mit der Lebenserfahrung sowie den obigen die Schätzung betreffenden Ausführungen in Einklang stehend anzusehen. Aus den genannten

Gründen war der o. e. Kalkulation sowie dem übrigen Berufungsvorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. nicht zu folgen.

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). Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 war daher teilweise Folge zu geben.

Die Berechnung der ertragsteuerlichen Ergebnisse (Gewinne) der Jahre 1997 und 1998 ist daher wie folgt vorzunehmen:

**1997:** Umsätze laut Prüfung (Jänner bis November 1997) sowie laut UVA (Dezember 1997):  
 $\text{ATS } 13.626.922,47 \times 2,5 \% = \text{ATS } 340.673,--$

**1998:** Umsätze laut UVA's:  $\text{ATS } 4.989.132,89 \times 2,5 \% = \text{ATS } 124.728,32$

Die Gewinne der Bw. der Jahre 1997 und 1998 werden zur Gänze deren Komplementärin, der E-GmbH, St.Nr., zugewiesen. Die Einkünfte der Kommanditistin der Bw., Frau IB, St.Nr. werden in den Jahren 1997 und 1998 in Höhe von ATS/€ 0,-- festgestellt.

#### **4.) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999**

Da die Einkünfte der Bw. mit Bescheid vom 20. Dezember 2000 vom Finanzamt in Höhe von ATS 0,-- festgestellt wurden und da der Berufungsantrag das ertragsteuerliche Ergebnis dieses Jahres in dieser Höhe festzusetzen, war das diesbezügliche Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Mai 2007