



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Buchhalterin, K, vom 29. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Juli 2007 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie betreffend 2.) Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt aus ihrer Tätigkeit als Buchhalterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Jahr 2007 fand bei ihr eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Prüfungsbericht vom 4. Juli 2007 wird (in der „*Beilage zum Bericht*“) ua. festgehalten: „*Auf Grund von Unklarheiten bei der Ermittlung der Einnahmen in den Jahren 2001 bis 2006 bzw. da eine genaue Zuordnung der monatlichen Buchhaltung für den Klienten laut Kassabelege und Banküberweisungen nicht möglich ist und auf Grund der Niederschrift über die Vernehmung des Herrn HF (Klient der Steuerpflichtigen) vom 14. Februar 2007 werden folgende Sicherheitszuschläge angesetzt:*

2001	2002	2003	2004	2005	2006
------	------	------	------	------	------

<i>SZ netto</i>	<i>(ATS)</i>	<i>(EURO)</i>	<i>(EURO)</i>	<i>(EURO)</i>	<i>(EURO)</i>	<i>(EURO)</i>
20%	20.000,--	1.500,--	1.500,--	2.000,--	2.000,--	2.000,--."

Die angeführte – zeugenschaftliche – Vernehmung des Herrn HF fand im Zuge von ressortinternen Ermittlungen seitens des BMF (BIA) statt. Der Zeuge (bzw. die HF-KEG) war im Streitzeitraum Betreiber eines Cafés sowie eines Hallenbadbuffets. Herr HF gab im Rahmen der Befragung ua. – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - an: *„Normalerweise habe ich die Unterlagen für die Erstellung der UVAs [der Bw.] geschickt. Die Buchhaltung, Lohnverrechnung bzw. Erstellung der UVAs wird von [der Bw.] erledigt. Für das Café zahle ich seit Beginn 1994 im Monat € 75,--. Seit dem Jahr 2000 betreibe ich ein Buffet im Hallenbad und zahle dafür, außer für drei Monate – Buffet geschlossen - , auch € 75,--. Die Bezahlung erfolgt bar. Ich gebe das Bargeld in das Kuvert zu den Unterlagen, die ich [der Bw.] übersende. Ich kann mir nicht erklären, warum in meiner Buchhaltung keine Buchhaltungskosten geltend gemacht wurden... „*

Nach Abschluss der Prüfung nahm das Finanzamt per 10. Juli 2007 die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2004 wieder auf und erließ für die genannten Jahre neue Sachbescheide. Hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 erfolgten erstmalig bescheidmäßige Abgabefestsetzungen.

Binnen verlängerter Rechtsmittelfrist brachte die Bw. mit Eingabe vom 28. September 2007 gegen die vorgenannten Bescheide Berufung ein. Diese richtet sich gegen den Ansatz eines „Sicherheitszuschlages“ in Höhe der im Bericht angeführten Beträge. In der Begründung wendet sich die Bw. - mit näheren Ausführungen - zunächst gegen den Vorwurf, eine Zuordnung der monatlichen Buchhaltung zu den Kassenbelegen und Banküberweisungen sei nicht möglich. Zu den auf Grund der Aussage des Herrn H angesetzten „Sicherheitszuschlägen“ nimmt die Bw. wie folgt Stellung: Zwischen der Familie H und ihr bestehe schon seit längerer Zeit ein freundschaftliches Verhältnis. Daher habe sie auch keine Forderungsansprüche an die Familie H gestellt. Sie habe gelegentlich (ca. drei- bis fünfmal jährlich) einen Geldbetrag in unterschiedlicher Höhe bekommen (ca. zwischen € 300,- und € 600,- jährlich), welcher samt Buchungsbelegen in einem Briefkuvert übermittelt worden sei. Sie habe diese Beträge nur deshalb nicht der Besteuerung unterzogen, da sie irrtümlicherweise der Meinung gewesen sei, dass auf freiwilliger Basis erfolgende Zahlungen nicht zu versteuern seien. Die Aussage des Herrn H könne überdies nicht richtig sein, da der Betrieb in Kd erst im Jänner 2002 eröffnet worden und dieser jährlich von Mitte Juli bis Mitte September geschlossen sei. Da es sich um geringfügige Beträge handle und keine Absicht bestanden habe, diese der Besteuerung zu entziehen, werde beantragt, von der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages abzusehen.

Die Prüferin des Finanzamtes führte in der Folge ebenfalls eine Befragung des Herrn HF durch (s. Niederschrift vom 10. Oktober 2007). Dabei gab Herr H ua. an, dass das Einzelunternehmen (Café bzw. Imbissstube) im Jahr 1994 in die HF-KEG „umgewandelt“ worden sei. Die Bw. sei eine gute Bekannte der Vorbesitzerin des Cafés, dadurch habe auch Frau KH die Bw. kennen gelernt. Seitdem die Familie H das Café betreibe, werde die Buchhaltung von der Bw. gemacht. Herr H gab weiters an: *„Die Unterlagen wurden meistens per Post an [die Bw.] geschickt und es wurde dabei immer ein Geld beigelegt, zB für den Kauf von Buchhaltungsordnern oder diverser Sachen. Von [der Bw.] wurde nie ein fixer Geldbetrag verlangt. (.....) Die Kantine in Kd (Anmerkung: Hallenbad) besteht seit Februar 2001. Eventuell wurden im Jahr 2000 ... schon Einkäufe für die Betriebseröffnung getätigt. In der Zeit von Mitte Juli bis Schulbeginn im September ist die Kantine geschlossen.“*

Des Weiteren wurde auch Frau KH am 19. November 2007 als Auskunftsperson befragt. Diese gab im Wesentlichen an, dass die Bw. bereits für die Vorbesitzerin des Cafés die Buchhaltung gemacht habe. Frau H habe das Café im Jahr 1990 übernommen. Seit damals werde die Buchhaltung des Cafébetriebes von der Bw. „aufbereitet“. Zusätzlich mache sie seit Februar 2001 auch die Buchhaltung für die Kantine in Kd. Auch für die kurzfristig von der Auskunftsperson ausgeübte Handelsvertreterstätigkeit habe die Bw. die Buchhaltung erledigt. Die Bw. habe für ihre Tätigkeit bisher keine Honorarnoten gestellt bzw. habe sie nichts dafür verlangt. Sie werde dafür von Frau H ab und zu zum Essen eingeladen. Einmal hätten die Bw. und ihr Ehegatte einen Bademantel bekommen. Den beiden Töchtern der Bw. würden *„zwischen durch kleine Geschenke zu Ostern, Weihnachten und Geburtstagen überreicht.“*

Am 13. Februar 2008 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In der Begründung wird im Wesentlichen auf die Zeugenaussagen des Herrn H am 14. Februar 2007 verwiesen, welchen zufolge die Bw. sowohl für die Erledigung der Buchhaltung des Cafés als auch jene des Buffets jeweils € 75,- monatlich erhalten habe. Im Zuge der Betriebsprüfung habe sich herausgestellt, dass diese Einnahmen in den Abgabenerklärungen der Bw. bislang nicht angesetzt worden seien. In der weiteren Begründung wird auch auf die Befragungen der Prüferin bzw. die in deren Rahmen getätigten – oben wieder gegebenen - Angaben der Auskunftspersonen verwiesen. Nach einigen rechtlichen Ausführungen zu § 184 BAO wird in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass der Berechnung des Sicherheitszuschlages der *„niederschriftlich bekannt gegebene“*, an die Bw. jeweils zur Auszahlung gelangte Betrag von € 75,- monatlich zugrunde gelegt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den – hier nicht relevanten - Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c sowie 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 ausdrücklich auch gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 gerichtete Berufung versucht in ihrer Begründung die inhaltliche Rechtswidrigkeit der im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Sachbescheide darzutun. Die Bw. vermeint mit ihrem Vorbringen ganz offensichtlich, dass es den vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogenen Sachverhaltselementen an der für die Verfügung einer Wiederaufnahme unabdingbar erforderlichen Eignung fehle, einen im Ergebnis anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Dass die vom Finanzamt im Zuge der Prüfung festgestellten neuen Tatsachen, nämlich die steuerliche Nichterfassung von Einnahmen, welche für Buchhaltungsarbeiten für die HF-KEG bzw. die Familie H erzielt wurden, sehr wohl entscheidungswesentlich und somit zur Erlassung anders lautender Bescheide geeignet sind (bzw. waren), wird in der Folge unter Punkt 2. näher dargelegt.

2.) Berufung gegen die Sachbescheide:

§ 184 BAO normiert: „Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs. 1). Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (Abs. 2). Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).“

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent; wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Schätzungsberichtigung setzt kein Verschulden der Partei voraus (s. *Ritz*, BAO³ § 184 Tz 3 bzw. 6, mwN).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet bzw. erfasst wurden (*Ritz*, aaO § 184 Tz 12 und 18, mwN).

Das Finanzamt ging im Berufungsfall davon aus, dass die Bw. in den Streitjahren für die von der Familie H bzw. der HF-KEG geführten Betriebe (Café und Hallenbad-Buffer) die Buchhaltung erledigt und die für diese Tätigkeit erhaltenen Beträge iHv. monatlich € 75,- pro Betrieb (bislang) steuerlich nicht erklärt habe. Dafür brachte das Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden „Sicherheitszuschläge“ in oa. Höhe in Ansatz.

Das Finanzamt konnte nun aus folgenden Gründen zu Recht vom Vorliegen des vorangeführten Sachverhaltes ausgehen:

Herr HF gab im Zuge seiner Zeugenbefragung an, dass die Bw. für die beiden Betriebe die Buchhaltung, Lohnverrechnung, UVA-Erstellung etc. erledigt und dafür Einnahmen lukriert habe (s. insbesondere Niederschrift des BMF über die Zeugeneinvernahme vom 14. Februar 2007). Dass die Bw. für die Familie H die angeführten Tätigkeiten verrichtet und dafür Geldbeträge vereinnahmt hat, geht auch aus ihren eigenen Ausführungen in der Berufungsschrift vom 28. September 2007 (S. 2 letzter Absatz) hervor. Auch die Ergebnisse der ergänzenden Erhebungen der Prüferin im Zuge des Berufungsverfahrens (Befragungen vom 10. Oktober bzw. 19. November 2007) bestätigen dies. So gab etwa Frau H zu Protokoll, dass der Bw. für ihre Tätigkeit gewisse Vorteile – in Naturalform – zugewendet worden seien.

Damit kann es als erwiesen angesehen werden, dass die Bw. steuerlich relevante Einnahmen in ihren Aufzeichnungen nicht erfasst und folglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht erklärt hat. Somit war die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach unzweifelhaft gegeben. Daran vermag auch das Vorbringen der Bw., sie sei irrtümlich davon ausgegangen, dass die gegenständlichen Zahlungen nicht zu versteuern seien, nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass die Bw. als gewerblich tätige Buchhalterin zweifelsohne wohl auch über entsprechende steuerliche Fachkenntnisse verfügt, setzt die Berechtigung zur Schätzung – siehe obige Rechtsausführungen – ein Parteiverschulden nicht voraus.

Was nun die Schätzung der Höhe nach anlangt, so ist die Vorgangsweise des Finanzamtes letztlich aus folgenden Gründen nicht zu beanstanden:

Herr H nannte im Rahmen seiner – ersten – Befragung (als Zeuge) ganz konkret (!) einen monatlichen Betrag von € 75,- (je Betrieb), welcher für Verrichtung der Buchhaltungstätig-

keiten an die Bw zur Auszahlung gelangt sei. Der UFS hegt keine Zweifel an der Richtigkeit dieser Aussage: Sowohl die Bw. als auch die Familie H betonen beidseitig das zwischen ihnen bestehende freundschaftliche Verhältnis. Daher ist nicht anzunehmen, dass Herr H bewusst eine unrichtige - und überdies für die Bw. nachteilige - Aussage getätigt hat bzw. tätigen würde. Außerdem sprach er ganz konkret von dem (exakten) Betrag von € 75,- (pro Monat) und nicht etwa – wie die Bw. selbst - von einem bloß ungefähren Wert. Wenn Herr H diese Angaben in seiner späteren Befragung als Auskunftsperson offenbar zu relativieren versucht, so ist darauf zu verweisen, dass einer Befragung als Zeuge gegenüber einer solchen als Auskunftsperson eine weitaus höhere Aussagekraft zukommt (s. dazu zB die bei *Ritz*, aaO § 170 Tz 3 zitierte Judikatur). Überdies kommen Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in der Regel am Nächsten (so der VwGH in ständiger Rechtsprechung; s. zB das Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0034, uva.).

Der Zeugenaussage des Herrn HF kommt daher im vorliegenden Fall nach Ansicht des UFS die größte Aussagekraft von allen hier zur Verfügung stehenden „Beweismitteln“ (Zeugeneinvernahme des Herrn H, spätere Auskunftserteilung der Familie H, Parteienangaben) zu. Das Finanzamt konnte daher zu Recht davon ausgehen, dass die Bw. Einnahmen iHv. zumindest € 1.575,- (12 x € 75,- für das Café, 9 x € 75,- für das Buffet) pro Jahr steuerlich nicht erfasst hat.

Wenn das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden (bzw. laut Prüfungsbericht) vermeint, „Sicherheitszuschläge“ verhängt zu haben, so trifft dies nur zum Teil zu: In den Jahren 2001 bis 2003 wurden Beträge von ATS 20.000,- (€ 1.453,-) bzw. € 1.500,- als (zusätzliche) Umsätze bzw. Gewinne angesetzt. Wie oben dargelegt ist jedoch davon auszugehen, dass die Bw. in den Streitjahren zumindest jeweils Beträge von € 1.575,- nicht erklärt hat. De facto hat daher das Finanzamt in den Jahren 2001 bis 2003 lediglich in etwa jene Einnahmen „nacherfasst“, die von Seiten der Bw. bislang außer Ansatz gelassen wurden.

Für die Jahre 2004 bis 2006 brachte das Finanzamt jeweils „Sicherheitszuschläge“ von € 2.000,- in Ansatz. Davon entfällt ein Betrag iHv. € 1.575,- auf jene Einnahmen, die nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens als nachgewiesenermaßen bislang nicht verbuchte Entgelte anzusehen sind. Erst der darüber hinausgehende Betrag iHv. insgesamt € 425,- ist als Sicherheitszuschlag im eingangs definierten Sinne zu verstehen: Da pro Jahr nachweislich etwa € 1.575,- nicht erklärt wurden, ist davon auszugehen, dass auch weitere Einnahmen nicht erfasst worden sind, welchem Umstand durch Ansatz von Sicherheitszuschlägen Rechnung getragen werden kann. Tatsächlich hat das Finanzamt daher nur in den Jahren 2004 bis 2006 Sicherheitszuschläge (und diese nur in Höhe von jeweils € 425,-) verhängt.

Ausgehend von jährlich nicht erklärten Einnahmen von € 1.575,- beläuft sich das Ausmaß der Sicherheitszuschläge auf rund 27% (der verkürzten Einnahmen). Angesichts des langen Zeitraumes von zumindest sechs Jahren, in dem diese Einnahmen für Buchhaltungstätigkeiten nicht erfasst wurden sowie angesichts des Umstandes, dass sich die Bw. als Buchhalterin und der mit dieser Tätigkeit verbundenen einschlägigen Kenntnisse nicht damit entschuldigen kann, die angeführten Gelder bloß aus Unkenntnis nicht versteuert zu haben, erscheint dem UFS das angeführte Ausmaß der Sicherheitszuschläge jedenfalls angemessen.

Letztlich ist den von der Bw. auf S. 3 ihrer Berufung erhobenen Einwänden wie folgt entgegen zu halten: Das Buffet in Kd wurde nicht erst 2002, sondern bereits im Jänner 2001 eröffnet (Zeugenangabe des Herrn HF, Auskunftserteilung Frau KH). Es ist anzunehmen, dass bereits Ende 2000 erste – buchhalterisch zu erfassende - Einkäufe für die anstehende Betriebseröffnung getätigt wurden (Zeugenangabe HF). Dieser Umstand vermag jedoch das „Schätzergebnis für 2000“ der Höhe nach nicht in Frage zu stellen: Es verbleiben immer noch rund € 900,- (12 x € 75,-), welche für die Buchhaltung betreffend das Café vereinnahmt, aber nicht erklärt wurden. Der „Aufschlag“ um € 553,- auf letztlich € 1.453,- ist in Anbetracht der oa. Umstände als durchaus vertretbarer Sicherheitszuschlag anzusehen. Wenn in der Berufung des Weiteren vorgebracht wird, dass das Buffet in Kd *„jährlich in der Zeit von Mitte Juli bis Mitte September geschlossen war“* (sohin effektiv 2 Monate), so ist darauf zu verweisen, dass dieser Umstand von Seiten des Finanzamtes ohnehin entsprechend berücksichtigt wurde (die Abgabenbehörde ging bei ihrer Schätzung sogar von einer dreimonatigen „Betriebspause“ pro Jahr aus).

Der im Prüfungsbericht angeführte weitere Mangel, *„eine genaue Zuordnung der monatlichen Buchhaltung für den Klienten laut Kassabelege und Banküberweisungen“* sei nicht möglich, ist für den UFS nicht nachvollziehbar. Da jedoch die Schätzung des Finanzamtes - wie oben dargelegt - allein schon mangels Erfassung der von der Familie H bzw. der HF-KEG erhaltenen Entgelte sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ergebnis rechtmäßig erfolgte und überdies aus dem Bericht auch nicht hervorgeht, dass diese „Unmöglichkeit der Zuordnung“ in den bekämpften Bescheiden steuerliche Auswirkungen nach sich gezogen hätte, konnte ein weiteres Eingehen darauf auf sich beruhen.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. April 2009