



GZ. RV/3699-W/10,
miterledigt RV/3700-W/10,
RV/3701-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Hübner & Hübner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Wirtschaftstreuhänder, 1120 Wien, Schönbrunnerstraße 222/7, vom 18. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gottfried Pitnik, vom 20. Juli 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 sowie betreffend Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung UFS 16. 11. 2010, RV/3132-W/10, der Berufung des M K (Bw.), vom 31. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 2. März 2010 betreffend Zurückgenommenerklärung ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)) der Berufung vom 20. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1999 bis 2006 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Umsatzsteuer 2000, alle vom 20. Juli 2009, Folge gegeben und den Zurückgenommenerklärungsbescheid vom 2. März 2010 ersatzlos gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) aufgehoben.

Das Finanzamt Waldviertel hat mit Vorlagebericht vom 24. November 2010 die Berufung vom 20. August 2009 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1999 bis 2005 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Umsatzsteuer 2000, alle vom 20. Juli 2009, dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt und darauf verwiesen, dass „die fragmentarischen Berufungsbegründungen des Berufungswerbers weder die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmebescheide (iHa das unbestrittene Neuhervorkommen der Tatsache von Schwarzeinkäufen) noch des Verspätungszuschlagsbescheides in Frage stellen können“.

Zum bisherigen Verfahren wird auf die Berufungsentscheidungen UFS 16. 11. 2010, RV/3132-W/10 und UFS 23. 11. 2010, RV/3554-W/10, die beide gegenüber den Parteien auch dieses zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens ergangen sind, verwiesen.

Hinsichtlich der in diesem Verfahren gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide 1999 bis 2005 sowie des Verspätungszuschlagsbescheides Umsatzsteuer 2000 finden sich in den Akten folgende Ausführungen:

Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß [§ 150 BAO](#) vom 23. Juni 2009 (Auszug, Name von J A wird einerseits mit einem „a“ als letztem Buchstaben, andererseits mit einem „y“ geschrieben):

„Tz 1) Sachverhaltsermittlung

Im Jahr 2005 wurden Hausdurchsuchungen in der Metro-Zentrale und allen Filialen in Österreich durchgeführt, wobei rund 1000 Daten-CDs beschlagnahmt wurden. Seitens der Systemprüfungsabteilung wurden diese Daten ausgewertet und den einzelnen Finanzämtern zur Verfügung gestellt. Unter anderem wurden auch Daten betreffend der Fa. K M an das Finanzamt Waldviertel Standort Krems übermittelt. Beginnend mit 27.12.2007 erfolgte daher beim Abgabepflichtigen eine Prüfung gem. [§ 99 Finanzstrafgesetz](#). Im Vorfeld der Prüfungsanmeldung war der Arbeitnehmer der Fa. K Herr J A beim Finanzamt erschienen und hat bekannt gegeben, dass es bei den Lohnabrechnungen der Fa. K zu Ungereimtheiten kam bzw. zu geringe Löhne ausbezahlt wurden (Niederschrift vom 26.11.2007). Deshalb wurde mit 27.12.2007 auch eine Lohnsteuerprüfung gem. [§ 99 Finanzstrafgesetz](#) begonnen.

Im Zuge der Prüfungshandlungen wurde bekannt, dass nun beim Landesgericht Krems an der Donau als Arbeits- und Sozialgericht von Herrn J A eine Klage gegen Herrn K M eingebracht wurde. Aus den vom Lohnsteuerprüfer und dem Gericht durchgeführten Einvernahmen des Abgabepflichtigen und von Zeugen lässt sich nun folgender Sachverhalt ableiten.

Mitte des Jahres 1998 wurde vom Abgabepflichtigen begonnen, nur mehr ca die Hälfte des tatsächlichen Lohnes des Mitarbeiters J A bei der Gebietskrankenkasse und beim Finanzamt zu melden. Ausbezahlt wurde jedoch weiterhin Euro 260,00 wöchentlich. Kurz vor seiner Pensionierung erkundigte sich Herr A bei der Pensionsversicherungsanstalt über die Höhe seiner zu erwartenden Pension. Diese teilte ihm mit, dass seine Pension auf Grund seines Gehaltes sehr gering (c. € 227,--) ausfallen wird. Nach Rücksprache mit dem Abgabepflichtigen bzw. seiner Gattin, welche für die Lohnabrechnungen im Prüfungszeitraum zuständig war, wurde Herr A nun mit einem höheren Lohn angemeldet. Gleichfalls wurde ihm lt. eigener Aussage zugesichert, dass er von Herrn K eine mtl. Zuzahlung zur Pension in Höhe von € 200,00 erhält. Nach einer Vorsprache bei der Arbeiterkammer wurden Herrn A dessen Gehalts- und Pensionsansprüche vorgerechnet und er stimmte einer Klagseinbringung beim Landesgericht Krems an der Donau als Arbeits- und Sozialgericht zu.

Im Zuge diese Verfahrens wurde der Beklagte sowie mehrere Zeugen einvernommen, in denen bestätigt wurde, dass im Gegensatz zu den Meldungen bei der Gebietskrankenkasse und beim Finanzamt an Herrn A wöchentlich EURO 260,-- ausbezahlt wurden.

Öffentliche mündliche Verhandlung vom 29.1.2009:

Aussage Beklagte M K: "Nach der Umstellung auf Euro hat der Kläger dann EUR 260,- wöchentlich bekommen. Daneben hat der Kläger auch noch immer Urlaubsgeld und Sonderzahlungen erhalten, dies immer in Höhe eines Monatsentgelts."

Aussage Zeugin B C: "Der Kläger war im Betrieb des Beklagten als Hilfskraft tätig. Er hat einen Lohn bekommen in Höhe von EUR 260,-- in der Woche. Die Auszahlung habe teilweise auch ich vorgenommen, in Vertretung des Beklagten. Darüber hinaus hat der Beklagte auch noch Sonderzahlungen erhalten. Ob der Kläger bei der Gebietskrankenkasse mit einem anderen Arbeitsentgelt gemeldet war, weiß ich nicht. Der Kläger hat sich über die Zahlungen nie beschwert. Sicher nicht richtig ist, dass der Kläger weniger als EUR 260,-- bekommen hätte. Wenn er sagt, dass er EUR 130,-- bekommen hätte, ist da nicht die Wahrheit"

Aussage Zeuge G S: "Wenn ich gefragt werde, was der Kläger verdient hat, so weiß ich, dass es entweder Euro 250,-- oder Euro 260,-- in der Woche war. Ich weiß dies deshalb, da mich der Beklagte auch fallweise beauftragt hat, das Arbeitsentgelt auszuzahlen. Es war dies aber nicht sehr oft. Im Rahmen der Tätigkeit des Klägers wird das vielleicht 10mal vorgekommen sein. Ich weiß nichts davon, dass laut Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse der Kläger mit einem anderen Entgelt gemeldet war. "

Aussage von Zeugin Ch K (=Gattin des Abgabepflichtigen): "Der Kläger hat in den letzten Jahren immer € 260,-- wöchentlich jeden Samstag Abend bar bekommen". "Die Auszahlung

hat im Normalfall der Beklagte durchgeführt. In Vertretung habe das auch ich gemacht sowie auch andere Kellner.... "

Aussage von Zeuge P K (=Sohn des Abgabepflichtigen): "Zu den Aufgaben in Vertretung meines Vaters hat es auch gehört, an den Kläger Geld auszubezahlen. Es war dies immer am Samstag Abend, bevor der Kläger nach Hauses gefahren ist nach Tschechien, eine Summe von EUR 260,--. Ich habe seit dem Jahr 2006 meinen Vater gelegentlich vertreten. Ich kann aber nicht mehr sagen wie oft das war. Der Kläger hat sich mir gegenüber über die Summe nicht beschwert. Ich weiß 100%ig, dass der Kläger EUR 260,-- bekommen hat und nicht etwa nur EUR 130,--"

Aussage von Zeugen W E: "Ich habe in Vertretung des Beklagten auch ein paar Mal an den Kläger sein Arbeitsentgelt ausbezahlt. Ich habe dabei am Samstag Abend meiner Erinnerung nach EUR 260,-- an den Kläger ausbezahlt. Es war notwendig diese Auszahlung zu machen, wenn der Beklagte nicht da war, da er sonst nicht nach Hause gefahren wäre." "Die EUR 260,-- die bezahlt worden sind, waren sicher der Wochenlohn. Das war sicher nicht der Lohn für zwei Wochen"

Öffentliche mündliche Verhandlung vom 23.2.2009:

Der BV bringt nunmehr vor, dass die wöchentliche Arbeitszeit zwischen den Parteien vorab im Einvernehmen auf 4 Tage pro Woche verteilt worden sei, um dem Kläger eine ausreichende Zeit zu ermöglichen in der er in Tschechien zuhause habe bleiben können. Vereinbart zwischen den Parteien sei gewesen, dass mit den genannten wöchentlichen Zahlungen von EUR 260,-- netto sämtliche Ansprüche abgegolten worden seien, somit insbesondere auch die auf Grund der vorher vereinbarten Arbeitszeit geleisteten Überstunden, sowie auch die Feiertagsarbeit. Dazu sei gesondert wiederum auf Basis der EUR 260,-- netto wöchentlich zweimal jährlich ein Monatsgehalt an Sonderzahlungen ausbezahlt worden. Vereinbart gewesen zwischen den Parteien sei daher ein Nettolohn des Klägers.

Wie in der gerichtlichen Aussage von Frau R Ga festgehalten verrichtete sie dieselbe Arbeit mit der selben Stundenanzahl wie der Herr A. Laut den Meldungen der Lohnzetteldaten (siehe beiliegende Tabelle) verdiente Frau R Ga in den Jahren 1999 bis 2007 durchgehend zwischen 13.600,-- und 13.900,-- Euro, während Herr A 1998 mit Euro 11.400,19 begann, 1999 auf Euro 7.600,12 herabfiel, in den Jahren 2000 bis 2005 zwischen 7.600,-- Euro und 8.600,-- Euro verdiente und im Jahr 2007 auf Euro 15.330,-- anstieg.

Für die Behörde gilt es deshalb als erwiesen, dass an den Mitarbeiter J A Schwarzgeldzahlungen erfolgten.

Weiters kristallisierte sich im laufenden Verfahren heraus, dass diese Praxis nicht nur bei Herrn A angewendet wurde, sondern auch bei anderen tschechischen Mitarbeitern.

Öffentliche mündliche Verhandlung vom 29.1.2009:

Aussage Kläger J A über Vorhalt der Beilage ./1: "Ich war nicht der einzige Arbeitnehmer bei dem das Gehalt reduziert wurde. Dasselbe ist auch mit den anderen tschechischen Arbeitnehmer geschehen. Ob dies auch bei den Österreichern erfolgt ist, weiß ich nicht. Bei den Köchen F und Ma ist ebenfalls eine Herabsetzung in der selben Weise erfolgt.

Aussage Kläger J A über Vorhalt der Beilage ./A: "Es ist richtig, dass es dann zu Erhöhungen an der monatlichen Zahlung gekommen ist, wie aus der Beilage ./A ersichtlich. Das war deshalb so, da ich im März des Jahres 2007 eben zur Pensionsversicherungsanstalt gegangen bin, wo mir mitgeteilt worden ist, dass meine Pension nur gering sein wird. Mir wurde damals gesagt, dass ich nur EUR 227,00 Pension bekommen würde. Mit mir"

Aussage Zeuge Eu Ku: "Die Zahlungen an die anderen tschechischen Mitarbeiter habe ich im Zeitraum von 1991 bis 2001 abgewickelt. Im Jahr 2000 und 2001 war ich aber nicht durchgehend beschäftigt. Es gab auch einige Pausen, in denen ich nicht beim Beklagten tätig war. Wenn ich gefragt werde, welche andere tschechischen Mitarbeiter von mir Zahlungen entgegen genommen haben, war dies Ji Jia, Mn Pr, Al Ks, Jo Is, Hy Mc, sowie eben der Kläger. Ich habe natürlich auch die Zahlung für mich selbst in Empfang genommen. An den Kläger habe ich wie gesagt S 3.000,-- ausbezahlt. Die anderen Mitarbeiter haben den selben Betrag bekommen. "

Aussage Beklagter M K über Frage durch den KV: "Wie gesagt, haben alle tschechischen Mitarbeiter immer die gleiche Zahlung bekommen, dies war auch noch nach dem Ausscheiden des Zeugen Eu Ku so, das war auch noch im Jahr 2007 so. Auf Frage, ob anderen Mitarbeitern ebenso der ausbezahlte Lohn, die Lohnabrechnung herabgesetzt wurde, obwohl weiterhin derselbe Lohn ausbezahlt worden ist, möchte ich nichts sagen."

Im Verfahren wurden durch den Klagsvertreter vom Mitarbeiter Is Jo ebenfalls Lohnzettel vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass mit Juli 2007 dessen Lohn um ca. das doppelte angehoben wurde.

Aus der beiliegenden Gegenüberstellung der dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln für die Jahre 1996 bis 2007 ist ersichtlich, dass ca. Mitte 1998 eine Reduzierung der gemeldeten Lohndaten bei tschechischen Mitarbeitern erfolgte bzw. dass ab Mitte 2007 wieder eine Anhebung auf ca. das doppelte des vorherigen Gehaltes erfolgte.

So erfolgte z. B. beim Mitarbeiter Is Jo dem im Jahr 2007 nun ebenfalls annähernd das doppelte ausbezahlt wurde vom Jahr 1996 auf 1997 ein Abfall von S 25.000,-- obwohl laut Lohnzettel keine Arbeitszeitverkürzung erfolgte. Der im Jahr 2005 ausgeschiedene Arbeitnehmer Mc Hy hat ebenfalls einen Abfall von Schilling 61.232,-- vom Jahr 1996 auf 1997 zu verzeichnen. Diese beiden Arbeitnehmer sind ebenfalls tschechische Staatsbürger. Demgegenüber stehen die Lohnzahlungen an die österreichischen Arbeitnehmer (siehe V An, S An etc.) bei denen diese Auffälligkeiten nicht gegeben sind. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass bei den Arbeitnehmern Is Jo und Mc Hy der gleiche Sachverhalt wie bei J A vorliegt und auch an diese Schwarzgeld ausbezahlt wurde.

Um diese Schwarzlöhne bezahlen zu können liegt es auch nahe Schwarzeinkäufe (siehe Metro) zu tätigen und die Einnahmen daraus beim Finanzamt nicht zu erklären. Es wurden daher im Verfahren die Schwarzeinkäufe bei der Firma Metro nicht bestritten. Sie wurden jedoch um Waren die eindeutig der privaten Sphäre zuzurechnen sind, sowie um Rechnungen die in einem anderen Betrieb des Abgabepflichtigen verrechnet wurden und um eine nachgewiesene Stornorechnung bereinigt.

Erschwerend kommt noch hinzu, dass vom Abgabepflichtigen im Zuge der Lohnsteuerprüfung Lohnkonten vorlegt wurden, die mit den ursprünglich ausgestellten Lohnzetteln der ausländischen Dienstnehmer nicht übereinstimmen (siehe Bericht des Lohnsteuerprüfers ABNr.). Weiters ist der Betrieb bereits in den Jahren 1993 bis 1997 im Zuge der Prüfungen betreffend Schwarzeinkäufe bei der Fa. Brau AG auffällig geworden, wobei es zu Hinzuschätzungen größeren Ausmaßes gekommen ist.

Tz 2) Steuerliche Auswirkungen

[§ 184 BAO](#) bestimmt:

Abs. 1: 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. 2: Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände, verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Abs. 3: 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.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind. Bei der Beweiswürdigung handelt es sich um die Prüfung der Frage, ob die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die volle Überzeugung vom Vorliegen oder Nichtvorliegen einer behaupteten oder von Amts wegen zu erhebenden Tatsache vermitteln. Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, die zur Feststellung des Sachverhaltes geführt hat, ist vom Verwaltungsgerichtshof in der Richtung überprüfbar, ob der Denkvorgang der Abgabenbehörde zu einem den Denkgesetzen entsprechenden Ergebnis geführt hat bzw. ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist es der Abgabenbehörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt.

Die Abgabenbehörde hat von jenem Sachverhalt ausgehen, der nach den Lebenserfahrungen die höchste Wahrscheinlichkeit aufweist.

Zu schätzen ist stets dann, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033). Zu schätzen ist schließlich, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vorneherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen. Offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen, Fehler, die über bloße Formalverstöße, über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen, Fehler sohin, die trotz entsprechender Hilfsrechnungen, Ergänzungen und Teilkorrekturen eine einigermaßen zuverlässige Ermittlung der tatsächlichen Ergebnisse unmöglich machen, berechtigen zur Schätzung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.1.2000, [95/15/0015](#), 0019) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzungsmethode frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, 'am geeignetsten erscheint (vgl. zB. das Erkenntnis VwGH 22.2.1995, [95/13/0016](#), mwN, ÖStZB 1995, 577).

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden gehört die mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages. Eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen sind, dient. Die Schätzung muss zum Sicherheitszuschlag greifen, wenn der Behörde keine andere Methode anwendbar erscheint. Dabei hat sich ein allfälliger Zuschlag als das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen, ganz nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles zu richten. Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein.

Wie aus den in Tz 2a und 2b dargestellten Berechnungen ersichtlich, sind die auf Grund der Schwarzeinkäufe bei der Fa. Metro hochgerechneten Umsätze und die schwarz geleisteten Lohnzahlungen an die tschechischen Arbeiter nicht unerheblich.

Die angeführten Mängel haben ein Ausmaß, welches nur im Weg einer Schätzung durch Sicherheitszuschlag ein dem Ziel einer möglichst richtigen Abgabenerhebung nahe kommendes Ergebnis ermöglichen.

Da ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen angenommen werden kann, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden bzw. um die schwarzen Lohnzahlungen tätigen zu können weiter Umsatzverkürzungen vorgenommen wurden, wird seitens der Betriebsprüfung ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 12% des erklärten Umsatzes hinzugerechnet.

Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass bei Schwarzzahlungen an Löhnen, abgesehen von der Ersparnis der Nichtabfuhr der Lohnabgaben auch ein Gewinn für den Unternehmer verbleibt, da sich ansonsten das Risiko für ihn nicht lohnt.

Mit obigem Sicherheitszuschlag sind zumindest die schwarzen Lohnzahlungen sowie ein geringfügiger Gewinn abgedeckt.

Die schwarz bezahlten Löhne und nachgewiesenen Schwarzeinkäufe werden als Betriebsausgabe bei der Gewinnberechnung in Ansatz gebracht."

Tz 2a) Verkürzungen laut Metrorechnungen:

[illegible]

	Jahr 1999	in Schilling Jahr 2000	Jahr 2001	Jahr 2002	in Euro			Jahr 2006	Jahr 2007	Summe in Euro
Schwarzeinkäufe bei Fa. Metro (lt. Seite 8)	6.137,55	13.183,08	59.809,26	2.878,37	6.886,90	6.480,38	1.625,96			23.622,20
davon WEK mit 10% VSt	476,72	12.462,63	43.988,42	1.921,03	4.697,63	3.412,18	704,88			14.872,82
davon WEK mit 20% VSt	5.660,83	720,45	15.820,84	957,34	2.189,27	3.068,20	921,08			8.749,38
Summe Differenzen	6.137,55	13.183,08	59.809,26	2.878,37	6.886,90	6.480,38	1.625,96			23.622,20
Umsatz-Hinzurechnungen: auf Grund Verkürzungen lt. Metro										
WEK mit 10% VSt	476,72	12.462,63	43.988,42	1.921,03	4.697,63	3.412,18	704,88			
x RAk 10%	2,81	2,52	2,71	2,83	2,49	2,52	2,92			
Hinzurechnung Erlöse 10% aus Metro	1.337,79	31.344,71	119.345,71	5.435,22	11.709,45	8.590,16	2.059,70			38.842,85
WEK mit 20% VSt	5.660,83	720,45	15.820,84	957,34	2.189,27	3.068,20	921,08			
x RAk 20%	3,87	3,73	4,22	3,99	4,00	3,79	4,32			16,96
Hinzurechnung Erlöse 20%	21.890,59	2.685,60	66.775,74	3.823,54	8.756,58	11.641,48	3.976,04			
Gesamthinzurechnung Umsatz	23.228,36	34.630,32	186.121,44	9.258,76	20.466,03	20.237,64	6.035,74			73.679,20

Tz 2b) Verkürzungen Lohnzahlungen

...[Erhöhung der Personalkosten für J A, Is Jo und Mc Hy]

Tz 3) Ermittlung der Bemessungsgrundlagen lt. BP

a) Umsatzsteuer

	in Schilling				in Euro												Summe in Euro		
	Jahr 1999	%	Jahr 2000	%	Jahr 2001	%	Jahr 2002	%	Jahr 2003	%	Jahr 2004	%	Jahr 2005	%	Jahr 2006	%	Jahr 2007	%	
Erlöse lt. BH																			
Summe Erlöse 20%	2.027.091,84	39%	2.489.514,15	42%	2.591.563,33	42%	192.802,51	42%	228.349,16	45%	199.999,18	44%	178.825,44	40%	199.880,88	42%	182.289,70	36%	1.698.555,27
Summe Erlöse 10%	3.794.341,06	69%	950.615,56	16%	3.621.611,84	50%	268.330,72	58%	274.558,85	55%	258.931,69	56%	263.639,49	60%	274.264,56	58%	320.753,85	64%	2.268.901,70
Summe Erlöse 14%	0,00	0%	2.419.916,72	41%	5,00	0%	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%	175.852,21
Summe Erlöse	5.821.432,70		5.950.046,43		6.213.175,17		461.233,23		502.900,01		458.931,15		442.464,93		473.945,34		503.023,55		4.142.919,17
+ SZ lt. Bp (12%)	698.566,32		703.205,57		745.581,02		55.346,79		60.346,96		55.066,14		53.095,79		56.873,43		60.362,83		497.150,30
Erlöse lt. BP	6.519.971,02		6.563.252,00		6.958.756,19		516.570,02		563.256,97		513.999,29		495.560,72		530.818,67		563.386,38		4.640.069,48
Die Aufteilung des Sicherheitszuschlages in 10% und 20% erfolgt analog den erklärten Umsätzen des jeweiligen Prüfungsjahres																			
SZ lt. BP																			
SZ Erlöse 20%	243.247,40		298.741,70		310.987,60		23.147,10		27.401,90		23.996,30		21.409,05		23.951,68		21.872,36		
SZ Erlöse 10%	455.320,93		114.073,87		434.593,42		32.199,69		32.947,06		31.071,84		31.636,74		32.911,75		38.490,46		
SZ Erlöse 14%	0,00		260.395,01		5,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		
	698.566,32		703.205,57		745.581,02		55.346,79		60.346,96		55.066,14		53.095,79		56.873,43		60.362,83		
Erlöse lt. BP																			
Summe Erlöse 20%	2.270.309,04		2.788.255,85		2.932.590,93		216.039,61		255.751,06		223.965,48		200.284,49		223.842,36		204.142,06		1.902.381,90
Summe Erlöse 10%	4.249.661,99		1.064.689,43		4.056.205,26		300.530,41		307.505,91		290.003,83		295.270,23		307.176,31		358.244,31		2.540.721,91
Summe Erlöse 14%	0,00		2.710.395,73		5,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		196.985,67
Summe Erlöse	6.519.971,02		6.563.252,00		6.958.756,19		516.570,02		563.256,97		513.999,29		495.560,72		530.818,67		563.386,38		4.640.069,48
USt 20%	48.646,46		59.748,34		62.197,52		4.829,42		5.480,38		4.799,26		4.291,81		4.792,34		4.374,47		40.765,33
USt 10%	45.532,09		11.407,39		43.459,34		3.219,97		3.294,71		3.107,18		3.163,67		3.291,17		3.849,05		27.222,02
USt 14%	0,00		40.654,60		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		2.954,49
USt Nachterminierung:	94.181,57		711.810,32		105.656,86		7.849,39		8.775,09		7.906,44		7.455,48		8.083,51		8.223,52		70.941,81

b) Einkommensteuer

SZ 12% vom Umsatz (lt. Tz 3a)	698.566,32	703.205,57	745.581,02	55.346,79	60.346,96	55.066,14	53.095,79	56.873,43	
abzgl. Aufw. Schwarzgeldschg.(lt. Tz 2b)	955.693,45	950.500,89	969.482,33	45.818,32	45.728,55	44.178,28	32.988,59	36.431,67	
abzgl. Aufwand Metrechnungen(lt. Tz 2a)	6.137,55	13.183,08	59.809,26	2.870,37	6.086,50	6.480,38	1.625,95		
Gewinnerhöhung	26.747,32	29.521,60	16.309,43	6.650,10	7.733,11	4.409,48	18.483,24	20.441,76	
Gewinn aus GW lt. ESt-Bescheid	-478.730,00	-536.389,00	71.067,00	-9.549,08	3.801,55	799,51	-27.535,53	4.496,86	
Gewinn aus GW lt. Bp	-451.982,68	-508.867,40	87.376,43	-2.886,98	11.534,66	5.208,96	-9.052,29	24.941,62	
Berechnung Einkommen:									
Gewinn aus GW lt. Bp	-451.982,68	-508.867,40	87.376,43	-2.886,98	11.534,66	5.208,96	-9.052,29	24.941,62	
Einkünfte aus V&V			690,00						
nicht verrechenbare IFB Verluste	3.303,00								
Verrechnung von IFB Verlusten			-3.303,00						
gesamter vorläufig. Verlust aus VJ	-1.015.904,00	-1.467.866,68	-1.976.754,07	-139.035,89	-141.934,87	-133.283,88	-129.377,14	-138.428,43	-119.723,21
davon vorzugsfähig gem. § 2(2b) EStG									
(+75% d. Gewinnes nach Verrechnung mit IFB Verlusten)			63.578,57		8.650,69	3.906,74		18.706,21	
steuerpf. Einkommen	-448.679,68	-508.867,40	21.192,90	-2.886,98	2.683,66	1.302,25	-9.052,29	6.235,40	
Einkommensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00

Im Anschluss an diese Außenprüfung erließ das Finanzamt Waldviertel mit Datum 20. Juli 2009 unter anderem Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1999 bis 2005 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer sowie Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2000.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden jeweils wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse an der Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der maßgebende Inhalt des Verspätungszuschlagsbescheids Umsatzsteuer 2009 ist der Entscheidung UFS 16. 11. 2010, RV/3132-W/10 zu entnehmen.

Die Berufung vom 18. August 2009 enthält keine Ausführungen, warum diese „zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts und Verletzung von Verfahrensvorschriften“ angefochtenen Bescheide rechtswidrig sein sollen.

In der Mängelbehebung mit Schreiben vom 29. Oktober 2009 wird inhaltlich ausgeführt:

„... Hinsichtlich der Schätzung können wir bereits Folgendes anmerken: Die Dienstnehmer F und M hatten einen Wechseldienst, d.h. jeder hatte eine Woche Volldienst und eine Woche frei, womit man im Durchschnitt auf eine 20 Stundenwoche pro Monat kam, welche auch tatsächlich zur Abrechnung gelangte. Beide Dienstnehmer sind aber durch den Prüfer ungerechtfertigter Weise auf eine 40 Stundenwoche hochgerechnet worden. Dies ist für uns nicht nachvollziehbar und wird bestritten; die Hinzuschätzung iHv. 12% der Gesamtumsätze ist daher nicht gerechtfertigt.“

Im Schreiben vom 7. Dezember 2009 führt die steuerliche Vertretung unter anderem aus:

„...Da die Unterlagen offensichtlich vom Finanzamt Waldviertel nicht auffindbar sind, ist es leider auch weiterhin für uns nur im eingeschränkten Umfang möglich, den Sachverhalt im vollen Umfang nachzuvollziehen und entsprechend zu würdigen. Die bisher von uns vorgelegte Berufungsbegründung kann somit nach dem derzeitigen Stand nicht weiter

ausgebaut werden. Wir ersuchen daher das Finanzamt Waldviertel um rechtliche Würdigung der bisher eingebrachten Rechtsmittel.

Hinsichtlich der Bescheide betreffend die Betriebsprüfung ersuchen wir um Aussetzung der Berufungsfrist bis zur endgültigen Entscheidung über die Rechtsmittel iZm. der GPLA-Prüfung, in eventu um rechtliche Würdigung der bisher eingebrachten Rechtsmittel."

Mit Bescheid vom 2. März 2010 sprach das Finanzamt Waldviertel meritorisch mit Berufungsvorentscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide und gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2006 ab:

„... In der Ergänzung zur Berufung vom 29.10.2009 führt der Bw. Folgendes aus: "Die Dienstnehmer F und M hatten einen Wechseldienst, d.h. jeder hatte eine Woche Volldienst und eine Woche frei, womit man im Durchschnitt auf eine 20 Stunden Woche pro Monat kam, welche auch tatsächlich zur Abrechnung gelangte. Beide Dienstnehmer sind aber durch den Prüfer ungerechtfertigter Weise auf eine 40 Stundenwoche hochgerechnet worden. Dies ist für uns nicht nachvollziehbar und wird bestritten; die Hinzurechnung iHv. 12 % der Gesamtumsätze ist daher nicht gerechtfertigt."

Wie dem Betriebsprüfungsbericht vom 23.6.2009 unter der TZ 2 "Steuerliche Auswirkungen" zu entnehmen ist, erfolgte die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages auf Grund der Schwarzeinkäufe bei der Fa. Metro als auch auf Grund der Schwarzgeldzahlungen an die tschechischen Arbeitnehmer. Die sachliche Richtigkeit der Buchführung war somit nicht mehr gegeben und die Besteuerungsgrundlagen waren daher zu schätzen (§ 184 Bundesabgabenordnung). Als Schätzungsmethode wurde die eines Sicherheitszuschlages gewählt. Ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung, weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind.

Der in der Berufungsergänzung behauptete Wechseldienst der Arbeitnehmer F und M, der übrigens den Gerichtsaussagen widerspricht - siehe dazu auch die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht unter TZ.1 "Sachverhaltsermittlung" -, hat somit keine Auswirkung auf die Höhe des Sicherheitszuschlages...."

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 303 BAO](#) lautet:

„§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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."

Wie in der Berufungsentscheidung UFS 16. 11. 2010, RV/3132-W/10, ausgeführt, lässt sich dem gesamten Vorbringen des Bw. entnehmen, dass (auch) die Wiederaufnahmebescheide 1996 bis 2005 mit der Begründung angefochten werden, dass die Dienstnehmer F und M einen Wechseldienst hatten und die Hochrechnung der durchschnittlichen 20-Stunden-Woche auf eine 40-Stunden-Woche durch den Außenprüfer bestritten werde.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 16. 11. 2010 festgehalten, dass laut Prüfungsbericht ein Sicherheitszuschlag iHv 12% des erklärten Umsatzes verhängt wurde. Dieser Sicherheitszuschlag wurde einerseits mit „Schwarzeinkäufen bei der Fa. Metro“, andererseits mit „schwarz geleisteten Lohnzahlungen an die tschechischen Arbeiter“ begründet.

Von der Außenprüfung seien für die Jahre 1999 bis 2005 „Schwarzeinkäufe“ bei der Firma Metro festgestellt worden. „Offenkundig sind daher auch hinsichtlich der Einkäufe bei der Firma Metro, die nicht Eingang in das Rechnungswesen des Bw. gefunden haben, für die Abgabenbehörde Tatsachen neu hervorgekommen, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen können.“

„Die Berufungsanträge hinsichtlich der Sachbescheide besagen, dass der Bw. die Abgaben gemäß den Sachbescheiden so festgesetzt haben möchte, wie dies in den wiederaufgenommenen Sachbescheiden der Fall war. Dies ist aus der jeweils beantragten Höhe der Abgabenfestsetzung ersichtlich.

Offenkundig ist der Bw. der Meinung, wenn sich sein Vorbringen hinsichtlich der Beschäftigung der beiden Arbeitnehmer als zutreffend erweise, bestünde kein Grund mehr für eine Schätzung durch die Abgabenbehörde.

Ob diese Ansicht - insbesondere im Hinblick auf die Prüfungsfeststellungen betreffend "Schwarzeinkäufe" - zutreffend und materiell geeignet ist, dem Berufsbegehren zu einem Erfolg zu verhelfen, ist in diesem Verfahren nicht zu beurteilen.

Wären daher nach Meinung des Bw. die wiederaufgenommenen Sachbescheide unverändert zu belassen, fehlte es an der in [§ 303 Abs 4 BAO](#) normierten (weiteren) Voraussetzung für die Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen...“

„Damit ist die Berufung vom 18. August 2009 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2005 - in formeller Hinsicht - begründet, unabhängig davon, ob diesem Vorbringen materielle Berechtigung zukommt.“

Wie sich dem eingangs dargestellten Bericht über die Außenprüfung entnehmen lässt, wurden nicht unerhebliche „Schwarzeinkäufe“ bei der Firma Metro festgestellt. Diese „Schwarzeinkäufe“ werden vom Bw. auch nicht bestritten.

Das Finanzamt hat sich durch den Verweis auf Tz. 1 und Tz. 2 des Außenprüfungsberichtes in Bezug auf die Wiederaufnahme der Verfahren implizit auch auf die Feststellungen betreffend die „Schwarzeinkäufe“ als neu hervorgekommene Tatsache gestützt.

Dass dem Finanzamt dieser Umstand vor Erlassung der wiederaufgenommenen Sachbescheide bekannt gewesen sei, behauptet der Bw. nicht.

Die Kenntnis des Umstandes der „Schwarzeinkäufe“ ist geeignet, im Spruch anders lautende Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2005 nach sich zu ziehen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 war daher als unbegründet abzuweisen.

[§ 135 BAO](#) lautet:

„§ 135. Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.“

[§ 295 BAO](#) lautet:

„§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des

anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist."

Der Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 vom 20. Juli 2009 wurde gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) erlassen, da es zu einer Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2000 gekommen war.

In Zusammenhalt mit dem Berufungsantrag, ersichtlich den Verspätungszuschlag wie im Bescheid vom 27. März 2002 mit 675,64 € festzusetzen, können – so der UFS in seiner Entscheidung vom 16. 11. 2010 – „die fragmentarischen Berufungsausführungen dahingehend verstanden werden, dass bei Zutreffen der Berufungsbehauptung, die von der Außenprüfung vorgenommene Zuschätzung sei unzutreffend, sich die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag ändert und dieser daher niedriger als im angefochtenen Bescheid anzusetzen sei.“

Auf Grund der Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2000 war der Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) zwingend abzuändern.

Die vorgenommene Änderung des Verspätungszuschlagsbescheides entspricht der erfolgten Änderung der Bemessungsgrundlage durch den neuen Umsatzsteuerbescheid.

Gegen die prozentuelle Höhe des Verspätungszuschlags wurde nichts vorgebracht, die prozentuelle Festsetzung entspricht jener des abgeänderten Verspätungszuschlagsbescheides.

Fraglich könnte allenfalls sein, ob diese Änderung gleichzeitig mit der Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2000 zu erfolgen hatte oder – Ermessensentscheidung – damit bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2000 vom 20. Juli 2009 zuzuwarten ist.

Nach der Verwaltungspraxis werden im automatisierten Verfahren Folgeänderungen nach [§ 295 Abs. 3 BAO](#) gleichzeitig mit der Änderung des Grundlagenbescheides vorgenommen.

Eine derartige Vorgangsweise ist zweckmäßig, da die mögliche Rechtskraft des Grundlagenbescheides dadurch nicht in Evidenz gehalten und nach dessen Rechtskraft nicht neuerlich ein Verfahren hinsichtlich des abgeleiteten Bescheides in Gang gesetzt werden muss.

Dass im gegenständlichen Fall Billigkeitsüberlegungen einer sofortigen Änderung nach [§ 295 Abs. 3 BAO](#) entgegen gestanden wären, zeigt die Berufung nicht auf.

Es war daher auch die Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. Jänner 2011