



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0082-G/08, miterledigt
RV/0083-G/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Heinz Zavec und Dr. Wolfgang Bartosch im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw, vom 30. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004, Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Oktober 2005 und Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 nach zuvor durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist Masseverwalter im Konkurs der A-GmbH (in der Folge: GmbH). Die GmbH hat an mehreren Standorten eine Fahrschule betrieben. Am 27. Dezember 2006 wurde der Konkurs über die GmbH eröffnet.

Im Jahr 2006 führte das Finanzamt eine Außenprüfung der GmbH durch. Auf Grundlage der dem Finanzamt übergebenen Daten (Fahrschulverwaltung, Kassabuch und FIBU) wurden – im Verfahren unbestritten gebliebene – umfangreiche Mängel der Bücher und Aufzeichnungen festgestellt (siehe Aktenvermerk der Großbetriebsprüfung Graz – Systemprüfung vom 28. November 2006).

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 23. Jänner 2007 setzte das Finanzamt auf Grundlage von pauschalen Zuschätzungen von rund 15% des Umsatzes (199.486,93 € für 2001, 274.000,00 € für 2002, 265.000 € für 2003, 236.000 € für 2004 und 217.600,00 € für

1-10/2005) im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatz- und Körperschaftsteuer wie folgt neu fest (Beträge in EUR):

	USt lt. BP	Abgaben- nachforderung
2001	176.632,41	44.214,15
2002	290.180,52	62.941,67
2003	191.415,79	65.762,67
2004	111.321,49	53.330,00
01-10/2005	178.870,50	43.519,99
	KST lt. BP	Abgaben- nachforderung
2001	11.956,13	10.206,17
2002	195.461,14	160.154,11
2003	59.453,26	57.715,98
2004	1.750,00	0,00

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 30. April 2007 erhob der Masseverwalter nach mehrfacher Fristverlängerung die Berufung gegen diese Bescheide und beantragt die Verminderung der Bemessungsgrundlagen um die Zuschätzungen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass das Fahrschulverwaltungssystem ein Prototyp gewesen sei, der ausschließlich für die GmbH erstellt worden sei und der sich noch in der Testphase befunden habe. Das Finanzamt habe dabei jedoch verkannt, dass auch im Falle der Zuschätzung gemäß § 184 BAO die Besteuerungsgrundlagen derart ermittelt werden sollten, dass dies den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen am nächsten komme. Auf Grund der Tatsache, dass die Fahrschüler in der Fachabteilung des Landes Steiermark aufgelistet seien, seien Umsatzzuschätzungen im Sinne des BP-Berichts völlig unrealistisch. Man sei bereit gewesen, Aufzeichnungen über die betreuten Fahrschüler aus der zuständigen Fachabteilung des Landes Steiermark beizuschaffen, dennoch sei eine Zuschätzung im vorliegenden Ausmaß erfolgt. Die zugeschätzten Umsatzbeträge würden bedeuten, dass mehrere hundert Fahrschüler pro Jahr ohne entsprechende Rechnungslegung hätten betreut werden müssen. Diese bekämen ihren Führerschein jedoch nur dann, wenn sie auch beim Land Steiermark als

„Prüflinge“ gemeldet seien. Daraus werde klar, dass das vorliegende Besteuerungsergebnis die tatsächlichen Verhältnisse nicht widerspiegeln könne. Der Wunsch nach einem inneren und/oder äußeren Betriebsvergleich sei nicht beachtet worden. Die Bw beharre darauf, dass es zu keinerlei Umsatzverkürzungen gekommen sei und biete neuerlich eine Verprobung über die absolut aussagekräftige Anzahl der betreuten Fahrschüler an.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung kommt das Finanzamt unter umfangreicher Wiedergabe jener Mängel, die die Systemprüfung bei der Auswertung der übergebenen Datenbeständen der drei Softwarekomponenten festgestellt hat, im Wesentlichen zu dem Schluss, dass das System der Erlös(grund)erfassung und in der Folge die gesamte Buchführung abschließend nicht als formell ordnungsmäßig und sachlich richtig gelten könne. Daraus resultiere die Schätzungsverpflichtung (Seite 8). Auf Grund der Umstände und des Fehlens „gesicherter“ Basisgrößen sei eine griffweise Schätzung geboten gewesen, deren Ausmaß allen vorgefundenen Mängeln und dem Umstand Rechnung tragen müsse, dass die Aussagekraft des gesamten Rechenwerks sehr geschwächt sei (Seite 11). Zum Vorbringen, das Fahrschulverwaltungssystem sei ein Prototyp gewesen, führt das Finanzamt aus, dass nicht die „eingesetzte Technologie“, sondern lediglich das Einhalten bestimmter Ordnungsmäßigkeitskriterien für das Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung entscheidend sei (Seite 10). Dem Vorbringen, dass auf Grund der beim Land Steiermark geführten Prüfungskandidatenlisten der (richtige) Umsatz nachgerechnet werden könne, hält das Finanzamt entgegen, dass hinsichtlich der Höhe der tatsächlich erzielten Umsätze ein nicht unbeträchtlicher Spielraum bestehe. Eine exakte Nachprüfung, welche Fahrschüler für welche (Fahrzeug-)„Klassen“ Prüfungen abgelegt hätten und welche Preise (und in weiterer Folge Umsätze) daraus resultierten, sei ein verfahrensökonomisch nicht mehr vertretbares, ausuferndes Unterfangen. „A, A u. B, B u C, A, B, C, nur C etc.“ - alle Kombinationen seien möglich. Außerdem sei die Anzahl der von Fahrschülern tatsächlich konsumierten Fahrstunden unterschiedlich. Natürlich gebe es auch Fahrschüler, die ein zweites oder drittes Mal antreten müssten. Mit „Anzahl der beim Land gemeldeten Schüler x Pauschalsatz“ sei es nicht getan. Es gebe auch Leistungen, die fahrschulbezogen durch Abgleich mit beim Land aufliegenden Listen nicht zielführend nachgeprüft werden könnten. Ausländische Führerscheine würden umgeschrieben, jemand nehme nur ein paar Fahrstunden, jemand beginne mit der Fahrschulausbildung, schließe sie aber nicht in derselben sondern in einer anderen Fahrschule ab. Freiwillige oder auch verpflichtende (Nach-)Schulungen, Fahrstunden, diverse Neben- und Einzelleistungen. Durch zahlreiche Sonderaktionen (zB. Bestpreisgarantie, Preisausschreiben uva.) komme es zu Preisreduktionen, es würden Gutschriften ausgestellt. Die Handhabung von Gutschriften werde aber – wie im Gutachten der Systemprüfung festgestellt - so

unübersichtlich gestaltet, dass nachträglich nicht mehr feststellbar sei, ob die Gutschrift tatsächlich eine „monetäre Auswirkung“ für den Fahrschüler gehabt habe. Die Daten der Arbeits- und Stundenaufzeichnungen der Dienstnehmer (vor allem Fahrlehrer), die seit Februar 2004 über eine Internetschnittstelle dem Unternehmen übermittelt worden seien, seien der Systemprüfung nicht übergeben worden. Eine nicht unbeträchtliche Zahl von Rechnungsnummern habe überhaupt gefehlt, andererseits seien Rechnungsnummern mehrfach vergeben worden. Es hätten oft mehrere Nummernkreise existiert. Das System biete die Möglichkeit, jede einzelne Ausgangsrechnung zu löschen.

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 4. Jänner 2008 (Vorlageantrag) beantragte der Bw ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Februar 2008 zur Entscheidung vor.

Der Bw hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der am 25. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf die schriftlichen Eingaben verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist – unbesehen des Umstandes, dass der Bw die Verminderung der Bemessungsgrundlagen um die gesamten Zuschätzungen beantragt – die Höhe der Zuschätzung. Die umfangreichen formellen Mängel der Buchhaltung der GmbH werden vom Bw nicht bestritten, weshalb die Schätzungsberechtigung grundsätzlich besteht.

Der Bw bestreitet die Richtigkeit der Schätzung ausschließlich mit dem Vorbringen, das Finanzamt hätte den Umsatz durch Erhebung der Anzahl der in den Prüfungslisten des Landes Steiermark erfassten Fahrschüler ermitteln können und es habe den Wunsch nach einem inneren und/oder äußeren Betriebsvergleich nicht beachtet.

Mit diesem Vorbringen vermag der Bw die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht aufzuzeigen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 28.8.2007, 2004/17/0211). Das Finanzamt war daher nicht verpflichtet, dem „Wunsch nach einem inneren und/oder äußeren Betriebsvergleich“

nachzukommen, zumal der Bw selbst nicht dargetan hat, welche Vergleichsbetriebe – unbesehen des Problems der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht - für den äußeren Betriebsvergleich heranzuziehen gewesen wären bzw. welche Kalenderjahre sich auf Grund welcher Umstände für den inneren Betriebsvergleich der erst Ende 1999 gegründeten GmbH als Vergleichsjahre geeignet hätten.

Das Finanzamt hat sich im Hinblick auf die unbestritten gebliebenen „Manipulationen bzw. Löschungen“ (Seite 10 der Berufungsvorentscheidung) wie überhaupt des „Gesamtzustandes“ der Buchhaltung zu Recht für eine pauschale Zuschätzung entschieden. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (nichts anderes ist die pauschale Zuschätzung) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0084). Im Hinblick auf den Gesamtzustand der Buchhaltung kann der Unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, wie das Finanzamt den wahren Besteuerungsgrundlagen hätte näher kommen können. Wenn der Bw behauptet, dass auf Grund der beim Land Steiermark geführten Prüfungskandidatenlisten der (richtige) Umsatz hätte nachgerechnet werden können, so vermag dies nicht zu überzeugen. Wie schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung – vom Bw ebenso unbestritten geblieben - ausgeführt hat, kann damit die Anzahl der von Fahrschülern tatsächlich konsumierten Fahrstunden nicht festgestellt werden. Nimmt ein Fahrschüler nur ein paar Fahrstunden und tritt er gar nicht oder erst nach einem Wechsel der Fahrschule zur Prüfung an, so scheint er nicht in der Prüfungskandidatenliste auf. Dasselbe gilt für freiwillige oder auch verpflichtende (Nach-)Schulungen. Vor diesem Hintergrund erscheint eine pauschale Zuschätzung von rund 15% als nicht zu hoch gegriffen. Der Bw selbst hat diesbezüglich nicht glaubhaft gemacht, dass eine geringere Zuschätzung den wahren Besteuerungsgrundlagen näher gekommen wäre. Auch der Umstand, dass das Finanzamt die Zuschätzung zum Betriebsergebnis mit dem gleichen Betrag wie zum Umsatz vorgenommen hat, ist im Berufungsfall als nicht rechtswidrig zu beurteilen, weil es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass Betriebsaufwendungen nicht geltend gemacht wurden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 14. Oktober 2008