



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, X-Gasse, vertreten durch Hübner & Hübner Consulting Steuerberatung GmbH & Co KEG, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, vom 18. Juni 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 8. Juli 1996 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 und 1994 sowie vom 15. Mai 1996 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1992 bis 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgaben betragen:

Abgabe	Schilling	Euro
Umsatzsteuer 1992	655.045,00	47.603,98
Umsatzsteuer 1994	472.857,00	34.363,86
Kapitalertragsteuer 1992 und 1994	150.551,00	10.940,97

### Entscheidungsgründe

#### I. Allgemeines:

Betriebsgegenstand der Bw. (Bw.) ist die Führung eines Kraftfahrzeugspenglerei- und Reparaturbetriebes. Am Stammkapital von S 500.000,00 waren im Berufszeitraum GF., dessen Gattin B., C. und D. mit je S 125.000,00 beteiligt. GF. ist Geschäftsführer (GF) der Bw.

## **II. BP-Bericht:**

Aufgrund einer bei der Bw. betreffend die Jahre 1992 bis 1994 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) wurde festgestellt:

Im Prüfungszeitraum habe die Bw. am Ort der Geschäftsleitung in 1xxx Wien einen Spenglereibetrieb geführt, in welchem teilweise auch Mechanikerleistungen erbracht wurden. Weiters sei in 1yyy Wien ein Mechanikerbetrieb geführt worden. Nach Verkauf letzteren Betriebes zu Beginn des Jahres 1996 seien im Betrieb in 1xxx Wien sowohl Mechaniker- als auch Spenglerleistungen erbracht worden.

Im Prüfungszeitraum seien für die von der Bw. erbrachten Leistungen als Grundlage für die Ausgangsrechnungen Auftragsscheine geführt worden, auf denen die eingesetzten Materialien und Leistungszeiten festgehalten wurden. Nach erfolgter Rechnungsausstellung seien die Auftragsscheine nur in Einzelfällen aufbewahrt worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung (BP) stellen die Auftragsscheine jedoch Grundaufzeichnungen dar, welche für die Erlösverrechnung und Erstellung der Buchhaltung ein wesentlicher Bestandteil sind und gemäß § 132 BAO gemeinsam mit der Buchhaltung und den sonstigen Belegen sieben Jahre aufzubewahren sind.

Für die in den Bilanzen ausgewiesenen Warenbestände hätten der BP keine detaillierten Inventuren vorgelegt werden können. Insbesondere sei bei Anschaffung von Ersatzteilen, die erst in einem Folgejahr verarbeitet und verrechnet wurden, kein verlässlicher Nachweis über die am Abschlusszeitpunkt vorhandenen Bestände gegeben gewesen.

Die BP ermittelte im Kalkulationswege anhand der Produktivzeiten der Arbeitnehmer der Bw. zunächst Umsatzdifferenzen in Höhe von S 858.019,24 für 1992 und S 800.935,65 für 1994. Für 1993 ergab die Kalkulation keine Abweichung gegenüber den erklärten Umsätzen.

Aufgrund der von der Bw. im Zuge der Schlussbesprechung gemachten Angaben wurde sodann im BP-Bericht die Kalkulation in einzelnen Punkten zugunsten der Bw. abgeändert:

Die Leistungszeit des GF wurde mit 30 % (vor Ansatz pauschaler Stehzeiten) angesetzt. Dem Einwand des GF, seine Leistungszeit sei mit nahezu Null anzusetzen, da er nur gelegentlich Leistungen erbringe und ansonsten mit der Kundenakquisition und Verhandlungen mit Versicherungen ausgelastet sei, wurde infolge des Auftretens des GF im Zuge der BP (z.B. överschmierte Arbeitskleidung, överschmierte Hände) nicht entsprochen. Dem Einwand des GF, dass die wenigen von ihm erbrachten Leistungen sich auf den Mechanikbereich beschränken,

wurde entsprochen. Es wurde eine Leistungszeit zwar nur im Mechanikbereich, aber mit 30 % statt 15 % laut Schlussbesprechung angesetzt.

Die Leistungszeit des Dienstnehmers E. (Spengler) wurde bereits in der Kalkulation laut Schlussbesprechung statt mit branchenüblichen 100 % nur mit 50 % angesetzt. Dem Einwand der Bw., dass E. sich zumeist im Büro aufgehalten und nahezu keine produktiven Arbeitszeiten geleistet habe, wurde nicht entsprochen, da es den üblichen Vorgängen im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr widerspreche, dass unproduktive Dienstnehmer über einen mehrjährigen Zeitraum beschäftigt werden.

C. war 1992 in der Spenglerei beschäftigt und wurde in der Kalkulation 1992 laut Schlussbesprechung mit einer Leistungszeit von 100 % berücksichtigt. Aufgrund nachgebrachter Unterlagen, wonach C. nach Abschluss der Mechanikerlehre bis 30.9.1992 als Spenglerlehrling (letztes Lehrjahr) beschäftigt war, und der nachgewiesenen Schultage wurden in der Kalkulation laut BP-Bericht 25 Berufsschultage abgezogen und die Leistungszeit auf 80 % reduziert.

Der Kalkulation wurden zunächst pauschale Stehzeiten von 15 % zugrundegelegt. Die Bw. wendete in der Schlussbesprechung ein, 1993 sei die Akquisition eines Großkunden erfolgt. Aufgrund der Erneuerung des Fuhrparks dieses Großkunden sei 1994 das Auftragsvolumen wiederum gesunken (vgl. Berufungsausführungen betreffend X-GmbH). Die pauschalen Stehzeiten wurden daher in der Kalkulation laut BP-Bericht mit 20 % angesetzt.

Der Ansatz der verrechneten Stundensätze entspricht den in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Werten. Der durchschnittliche Aufschlag auf das eingesetzte Material wurde anhand der Eingangs- und Ausgangsrechnungen ermittelt.

Auf Basis dieser Kalkulation wurde im BP-Bericht eine Umsatzdifferenz für 1992 von gerundet S 418.000,00 und für 1994 von gerundet S 570.000,00 festgestellt. (siehe Kalkulation laut BP-Bericht, **Beilage 1**).

Nach Ansicht der BP waren infolge der formellen und materiellen Mängel der Buchführung sowie der oben angeführten Kalkulationsdifferenzen die Bücher der Jahre 1992 und 1994 nicht ordnungsgemäß iSd § 131 BAO.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 und 1994 wurden daher von der BP gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Da für das Jahr 1993 bereits aufgrund der Kalkulation laut Schlussbesprechung nur eine geringfügige Differenz zu den erklärten Umsätzen festgestellt wurde, unterließ die BP eine Abänderung der Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 bzw. eine Verschreibung von Kapitalertragsteuer im Haftungswege für 1993.

Die festgestellten Kalkulationsdifferenzen wurden den erklärten Umsätzen hinzugerechnet:

	1992	1994
Umsätze zu 20 %	4,951.368,80	4,120.639,01
+ Umsatzdifferenz	418.000,00	570.000,00
Umsätze zu 20 % laut BP	5,369.368,80	4,690.639,01

Die **Umsatzsteuer** wurde wie folgt ermittelt:

<b>Umsatzsteuer 1992:</b>		
Gesamtbetrag der Entgelte	5,369.368,80	
Gesamtbetrag der steuerpfl. Umsätze	5,369.368,80	
zu versteuern mit 20 %	5,369.368,80	1,073.873,76
Zwischenbetrag		1,073.873,76
Vorsteuerbeträge		- 404.273,45
Zahllast (gerundet)		669.600,00
bisherige Steuer		586.000,00
Mehrbetrag		83.600,00
<b>Umsatzsteuer 1994:</b>		
Gesamtbetrag der Entgelte	4,690.639,01	
Gesamtbetrag der steuerpfl. Umsätze	4,690.639,01	
zu versteuern mit 20 %	4,690.639,01	938.127,80
Zwischenbetrag		938.127,80
Vorsteuerbeträge		- 386.865,09
Zahllast (gerundet)		551.262,71
bisherige Steuer		437.263,00
Mehrbetrag		114.000,00

### Körperschaftsteuer 1992 und 1994:

Ertragsteuerlich ergaben sich aus der Passivierung der Umsatzsteuer- und Kapitalertragsteuernachforderungen folgende Erfolgsänderungen:

	1992	1994
Umsatzsteuer	- 83.600,00	- 114.000,00

Kapitalertragsteuer	- 167.000,00	- 192.923,00
---------------------	--------------	--------------

Lohnbestandteile des Gesellschafter-Geschäftsführers, welche bis zu Jahresende nicht ausbezahlt wurden, wurden von der Bw. als Verbindlichkeit auf dem Gesellschafter-verrechnungskonto erfasst. Die BP stellte dazu fest, dass die tatsächlich nicht ausbezahlten Löhne im Jahr 1994 um S 94.184,88 geringer gewesen seien als von der Bw. angenommen. Die BP nahm daher für 1994 eine entsprechende Gewinnerhöhung im Betrag von S 94.184,88 vor. Diese Feststellung ist unstrittig.

Der Handelsbilanzgewinn laut BP beträgt somit:

	1992	1994
Bilanzgewinn/-verlust laut Bw	- 54.818,43	+ 5.172,80
Verr.Konto GF.		+ 94.184,88
Umsatzsteuerpassivierung	- 83.600,00	- 114.000,00
Kest- Passivierung	- 167.200,00	- 192.923,00
Bilanzgewinn/-verlust laut BP	- 305.618,43	- 207.565,32

Die Umsatzzuschätzungen der Jahre 1992 und 1994 wurden als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., GF., beurteilt und mit folgenden Beträgen dem erklärten Betriebsergebnis außerbilanzmäßig hinzugerechnet:

	1992	1994
Umsatzzuschätzung netto	418.000,00	570.000,00
20 % Umsatzsteuer	83.600,00	114.000,00
Umsatzzuschätzung brutto	501.600,00	684.000,00
+ Kapitalertragsteuer	167.200,00	192.923,00
verdeckte Ausschüttung	668.800,00	876.923,00

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden von der BP wie folgt ermittelt:

	1992	1994
Verlust laut Prüferbilanz	- 305.618,00	- 207.565,00
Verdeckte Ausschüttungen	+ 668.800,00	+ 876.923,00
Körperschaftsteuer		+ 15.000,00
Vermögensteuer	+ 5.000,00	

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	368.182,00	684.358,00
------------------------------	------------	------------

### **Haftung für Kapitalertragsteuer 1992 und 1994:**

Für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen wurde Kapitalertragsteuer in folgender Höhe berechnet:

	1992	1994
Bemessungsgrundlage	668.800,00	876.923,00
Steuersatz	25 %	22 %
Kapitalertragsteuer	167.200,00	192.923,00

### **III. Bescheide des Finanzamtes:**

Das Finanzamt für Körperschaften veranlagte die Bw. entsprechend den Feststellungen der BP im wiederaufgenommenen Verfahren zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 und 1994 und schrieb der Bw. im Haftungswege Kapitalertragsteuer für die von der BP festgestellten verdeckten Ausschüttungen im Gesamtbetrag von S 360.123,00 vor.

### **IV. Berufung:**

Die Bw. erhob gegen die og. Bescheide Berufung und beantragte, "die von der BP ermittelten Umsatzdifferenzen nicht hinzuzurechnen". Für den Fall, "dass das Finanzamt wider Erwarten der Berufung im eigenen Wirkungsbereich nicht entsprechen sollte", wurde der Antrag gestellt, über die Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Dem Vorwurf der Verletzung formeller Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten hielt die Bw. entgegen:

Bei den Auftragsscheinen (Aufzeichnungen über verwendete Materialien und Leistungszeiten) handle es sich prinzipiell um Grundaufzeichnungen, welche aufzubewahren sind.

Jedoch bestehe keine Verpflichtung, Grundaufzeichnungen dieser Art überhaupt zu führen. Das Gesetz sehe lediglich vor, dass die sogenannten "sonstigen Unterlagen" nur insoweit aufzubewahren sind, als sie für die Abgabeberechnung von Bedeutung sind. Welche Unterlagen damit gemeint sein können, sei selbst nach Meinung der einschlägigen Fachliteratur unklar und strittig. Die Rede sei von einem notwendigen Bezug zu dokumentationspflichtigen Vorgängen. Wie ein steuerlich ungebildeter und im BP-Verfahren nicht von einem Parteivertreter vertretener Mechaniker- und Spenglermeister einen solchen herstellen soll, bleibe dahingestellt. Festzuhalten sei jedoch, dass die von der BP beanstandete formelle Unzulänglichkeit der Buchführung grundsätzlich gegeben sein mag, ein schuldhaftes Verhalten der Bw. jedoch nicht vorzuwerfen sei. Gleiches gelte für die beanstandete Nichtvorlage von "detail-

lierten Inventuren". Inwiefern die Bestandsaufnahme Details auszuweisen habe, sei für einen nicht buchhalterisch Geschulten (gemeint: die Bw. ohne steuerliche Vertretung) primär eine Frage der Praktikabilität und Zumutbarkeit.

Zur Kalkulation der BP führte die Bw. aus, das Ziel, jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die der Wirklichkeit am nächsten kommen, habe die BP aus folgenden Gründen verfehlt:

#### 1.) Mitarbeit des Geschäftsführers:

Die Herstellung eines Zusammenhanges zwischen produktiver Zeit und den ölverschmierten Händen und der verschmutzten Arbeitskleidung des GF bei der Schlussbesprechung sei nicht logisch. Diese Verschmutzung trete bereits bei kurzer Begutachtung oder in jenen Fällen ein, in denen Mitarbeitern bei Problemen Hilfestellung geleistet wird. Es handle sich dabei um für Betriebsleiter typische Tätigkeiten, die nicht als produktiv angesehen werden könnten.

Von der BP sei auch nicht berücksichtigt worden, dass vom GF einerseits Leitungsaufgaben in seiner Werkstatt in 1xxx Wien zu bewältigen gewesen seien, andererseits aber auch in der zweiten Werkstätte sämtliche Leitungs- und Verwaltungsaufgaben von ihm erfüllt worden seien. In dieser Werkstätte sei nachweislich kein Personal im unproduktiven Bereich angestellt und das Büro unbesetzt gewesen. Die gesamte Kundenaufnahme, die Begutachtung, die Abwicklung mit Versicherungen, die Pflege von Kundenkontakten, Erstellung von Kostenvoranschlägen und die sonstigen Verwaltungstätigkeiten wie zB. Materialverwaltung seien insbesondere in 1yyy Wien ausschließlich von Herrn GF. abgewickelt worden.

Die Bw. beantragte daher, die produktive Zeit mit höchstens 15 % anzusetzen.

#### 2.) Mitarbeit von E. :

Laut Krankenstandsaufzeichnungen für 1994 habe dieser Mitarbeiter im Jahr 1994 nicht 69, sondern 98 Krankenstandstage aufzuweisen.

In der verbleibenden Arbeitszeit sei er aufgrund seiner Erfahrung als selbständiger Unternehmer insbesondere mit Bürotätigkeiten befasst gewesen (Kundenannahme und Kostenvoranschläge in der Werkstatt in 1xxx Wien). Er habe aber nahezu keine produktiven Zeiten erbracht. Die ohnehin reduzierte Anwesenheit sei im übrigen noch durch zahlreiche Arzt- und Wirtshausbesuche verkürzt worden.

Das Arbeitsverhältnis sei per November 1994 beendet worden. Dass bereits in den Monaten vor seinem Ausscheiden die Produktivität der Arbeit des Herrn E. gleich Null war, liege nahe. Insgesamt sei daher eine Produktivität von höchstens 35 % anzusetzen.

#### 3.) H. (Spenglerei):

Herr H. sei nur vom 5.8.1991 bis 7.2.1992 als "Spenglerhilfe" beschäftigt gewesen. Es widerspreche jeder Lebenserfahrung, für derartig kurzfristig beschäftigte Mitarbeiter eine produktive Zeit anzusetzen, denn die Phase der Einschulung und Einarbeitung sei zumindest mit mehreren Monaten anzusetzen. In dieser Zeit sei nicht nur keine Produktivität vorhanden, sondern durch notwendige Einschulungsmaßnahmen auch die Produktivität der anderen Mitarbeiter entsprechend reduziert.

Im konkreten Fall habe sich der Mitarbeiter durch extremen Arbeitsunwillen und fehlendes Verständnis für die von ihm verlangten Aufgaben "ausgezeichnet". Das Arbeitsverhältnis sei daher nach kurzer Zeit beendet worden (Kündigungsgrund: unbegründete Abwesenheit).

Eine produktive Zeit könne daher nicht berücksichtigt werden.

4.) F.:

Die Aufzeichnung der Krankenstandstage würde für diesen Mitarbeiter für 1992 27 statt 12 Krankenstandstagen und für 1994 nicht 23, sondern infolge von wiederholt notwendigen Ohrenoperationen 70 Fehltage ausweisen.

5.) Verrechneter Stundensatz 1994:

Im Jahr 1994 seien die Spenglerarbeiten nicht mit S 655,00, sondern mit S 650,00 verrechnet worden. Außerdem sei insbesondere bei gewerblichen und besonders treuen Kunden häufig ein reduzierter Stundensatz bzw. ein reduziertes Arbeitszeitpauschale zur Anwendung gelangt.

6.) Branchenübliche Stehzeiten:

Von der BP seien der Kalkulation Stehzeiten von 20 % zugrunde gelegt worden. Dabei sei nicht die besondere Situation der Bw. berücksichtigt worden. Seit 1991 leide der Betrieb in 1yyy Wien unter großen Auslastungsproblemen, die letztendlich zum Verkauf dieser Betriebsstätte geführt hätten. Beispielsweise habe die X-GmbH 1993 55mal Fahrzeuge zur Reparatur übermittelt, im Jahr 1994 sei ein Abfall auf 24 Reparaturen erfolgt (vgl. Ausführungen im BP-Bericht zu den Stehzeiten). Die Stehzeit der in dieser Betriebsstätte beschäftigten Dienstnehmer sei daher auf mindestens 25 % zu erhöhen.

7.) Mitarbeit von C. als Spenglerlehrling 1992:

Der Ansatz von 80 % Produktivität für den 1992 als Lehrling in der Spenglerei tätigen C. sei überhöht, wenn die Produktivität des Lehrlings J. nur mit 45 % angesetzt wurde.

Grundsätzlich benötige ein in Lehre stehender Mitarbeiter eine längere, den Kunden nicht verrechenbare Arbeitszeit, er verursache gelegentlich Schäden und reduziere gleichzeitig sehr oft die Produktivität anderer einzuschulender Mitarbeiter.

Aufgrund der absolvierten Mechanikerausbildung erscheine der Ansatz einer Produktivität von 65 % als sachgerecht.

Aufgrund der vorzunehmenden Adaptierungen (Kalkulation der Bw. siehe **Beilage 2**) ergebe sich für 1992 ein kalkulierter Umsatz von S 4,979.369,00 gegenüber S 5,369.368,80 und für 1994 von S 4,350.317,00 anstelle S 4,690.639,00 laut BP-Bericht. Da die Abweichung sich innerhalb der 10 % - Toleranzgrenze bewege, bestehe auch keine Schätzungsberechtigung. Eine Schätzungsberechtigung setze inhaltliche Mängel voraus, die jedoch aufgrund der Kalkulation nachweislich nicht vorliegen würden.

## V. Stellungnahme der BP:

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

### 1.) Produktive Zeit des GF:

Folgende Dienstnehmer seien mit Verwaltungsaufgaben betraut gewesen:

1992	D. E.	1.1.- 31.12. 1.1.- 31.12.
1994	E. B. (Gattin des GF) K. (Tochter des GF)	1.1.- 25.11. 1.1.- 31.08. 1.1.- 31.12.

In 1xxx Wien sei E. mit Verwaltungsaufgaben betraut gewesen, wodurch nach Ansicht der BP der GF nur in geringem Ausmaß mit Leitungsaufgaben belastet sein konnte. In welchem Betrieb Frau D. tätig war, sei der BP nicht ersichtlich. Dem Umstand, dass der GF mit den gesamten Verwaltungstätigkeiten des Betriebs in 1yyy Wien betraut war, sei bereits dadurch entsprochen worden, dass für den GF eine produktive Zeit im Ausmaß von 30 % in Ansatz gebracht wurde.

### 2.) E.:

Die nachgewiesenen Krankenstandstage 1994 seien antragsgemäß zu berücksichtigen.

Dem Umstand, dass E. in der Werkstatt in 1xxx Wien mit Bürotätigkeiten befasst war, sei bereits durch die Herabsetzung der Produktivzeit auf 50 % entsprochen worden. Auch seien die in Punkt 1 genannten Personen als Bürokräfte beschäftigt gewesen (gemeint: Entlastung des E. von Bürotätigkeiten). Nicht nachgewiesene Arzt- und Wirtshausbesuche könnten in der Kalkulation nicht berücksichtigt werden.

### 3.) H.:

Dem Einwand, dass (für Jänner und Februar) 1992 keine produktive Zeit anzusetzen sei, könne nicht entsprochen werden, da mit Beginn des Jahres 1992 bereits eine Phase der Ein- arbeitung und Einschulung von fünf Monaten vorgelegen sei.

4.) F. (Spenglerei 1992 und 1994):

Die Krankenstandstage seien aufgrund der Arbeits-, Urlaubs- und Krankenkarte antragsgemäß zu berücksichtigen.

5.) Stundensatz 1994:

Laut Rechnungen seien im Jahr 1994 die Spenglerarbeiten den Kunden mit S 650,00, teilweise auch mit S 680,00 verrechnet worden. Im BP-Bericht sei ein Mittelwert angesetzt worden. Da die Verrechnung mit S 650,00 überwiege, werde der Berufung in diesem Punkt entsprochen.

6.) Stehzeiten:

Im BP-Bericht seien statt den branchenüblichen Werten von 10-15 % Stehzeiten von 20 % angesetzt worden. Das Vorbringen betreffend die X-GmbH sei dabei bereits berücksichtigt worden. Auch seien Aufträge, bei denen sowohl Mechaniker- als auch Spenglerarbeiten anfielen, zumeist im Betrieb in 1xxx Wien abgerechnet worden. Eine genaue Auslastung der einzelnen Betriebstätten sei daher kaum feststellbar. Stehzeiten von 20 % seien daher für beide Werkstätten angesetzt worden und lägen über dem Branchendurchschnitt.

7.) Spenglerlehrling C., Leistungszeit 1992:

Die branchenübliche produktive Zeit eines Lehrlings im letzten Lehrjahr liege bei ca. 75 bis 80 %. Da C. aufgrund der bereits abgeschlossenen Mechanikerlehre Berufserfahrung mitgebracht habe, sei seine produktive Zeit im Vergleich mit anderen Lehrlingen als überdurchschnittlich zu bewerten, sei aber dennoch mit 80 % im branchenüblichen Rahmen festgesetzt worden.

Grundsätzlich merkte die BP zur Kalkulation der Bw. an:

Unter Anwendung der Eckdaten laut BP-Bericht (bzw. auch unter Anwendung einer niedrigeren pauschalen Stehzeit von 15 %) ergebe sich für 1993 keine Umsatzdifferenz. Wende man hingegen die Kalkulationsgrundlagen, welche die Bw. in ihrer Berufung beantragt, auf das Jahr 1993 an, so ergebe sich der Umstand, dass von der Bw. für 1993 ein Umsatz erklärt wurde, der aufgrund der vorhandenen tatsächlichen Gegebenheiten gar nicht erzielt werden hätte können (maW. ergibt sich aufgrund der Kalkulation der Bw. für 1993 ein kalkulatorischer Minderumsatz gegenüber dem erklärten Umsatz). Dies lasse erkennen, dass von der BP die Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten mit größter Sorgfalt ermittelt wurden.

Aufgrund der Neukalkulation der BP (siehe **Beilage 3**) ergeben sich Umsatzdifferenzen von S 367.653,00 für 1992 und S 279.534,48 für 1994.

Weiters wurde von der BP auf Basis dieser Kalkulation Kapitalertragsteuer in Höhe von S 147.200,00 für 1992 und S 112.000,00 für 1994 berechnet.

Das Finanzamt übermittelte der Bw. die Stellungnahme der BP mit dem Bemerkten, es erwäge eine Berufungserledigung im Sinne dieser abgeänderten Kalkulation. Falls die Bw. ihr Berufsbegehren auf die Punkte 4 und 5 der Berufungsausführungen einschränke, könne der Berufung vollinhaltlich stattgegeben werden.

## **VI. Gegenäußerung der Bw.:**

Die Bw. führte in ihrer Gegenäußerung aus:

### **1. Produktive Zeit des Geschäftsführers:**

Die von der BP genannten mit Bürotätigkeiten betrauten Dienstnehmer seien ausschließlich im Betrieb in 1xxx Wien tätig gewesen. Dabei sei die Gattin des GF aufgrund einer Poliarthritis-Erkrankung in ihren Arbeitsmöglichkeiten sehr eingeschränkt gewesen. Die Tochter des GF sei als Bürolehrling ohne technische Kenntnisse zwar mit viel Engagement und Einsatzbereitschaft zur Verfügung gestanden, die Unterstützung durch ihren Vater sei aber eine absolute Notwendigkeit gewesen.

Da die administrativen Tätigkeiten in 1yyy Wien ausschließlich und in 1xxx Wien zu einem wesentlichen Teil durch den GF abgewickelt worden seien, werde diesbezüglich das Berufsbegehren aufrecht erhalten.

### **2. Mitarbeit E.:**

Der Nachweis einer stark reduzierten Produktivität dieses Mitarbeiters sei schwierig. Die Bw. ersuchte aber zu berücksichtigen,

- a. dass das Arbeitsverhältnis zum frühestmöglichen Zeitpunkt beendet worden sei,
- b. bereits in den Monaten vor dem Ausscheiden seine Motivation gleich Null gewesen sei,
- c. er für den technisch- administrativen Teil der Kundenbetreuung tätig sein sollte,
- d. er sich insgesamt durch starken Arbeitsunwillen ausgezeichnet habe, der letztlich in seiner Entlassung gipfelte.

3. Die Ausführungen betreffend Mitarbeit H. und branchenübliche Stehzeiten wurden zurückgenommen.

4. Betreffend die Produktivzeit des C. zog die Bw. ihr Berufsbegehren zwar nicht ausdrücklich zurück, legte ihrer eigenen Kalkulation aber den Prozentsatz laut BP (80 %) zugrunde.

Im Ergebnis wiederholte die Bw. ihre Auffassung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.9.1993, 88/14/0110; 15.1.1986, 84/13/0284; 9.4.1986, 84/13/0107) eine Schätzungsberechtigung nur dann bestehe, wenn die Abweichungen aufgrund einer Umsatzverprobung so bedeutend sind, dass sie auf die materielle Unrichtigkeit der Buchführung schließen lassen. Eine solche bedeutende Abweichung sei dann gegeben, wenn der von der Behörde ermittelte Umsatz um mehr als 10 % von der ausgewiesenen Bemessungsgrundlage abweicht. Selbst bei Abweichungen um mehr als 10 % bestehe nicht stets eine Schätzungsbefugnis (Ritz, BAO-Kommentar, S. 354).

Bei der Bw. seien folgende Verprobungsabweichungen festgestellt worden (Kalkulation laut Gegenäußerung siehe **Beilage 4**):

1992:		Abweichungen
Umsatz laut Veranlagung	4,960.163,71	
Umsatz laut Stellungnahme der BP	5,327.817,11	7,41 %
Umsatz laut Nachkalkulation der Bw.	5,128.133,01	3,39 %
1993:		
keine Abweichungen		
1994:		
Umsatz laut Veranlagung	4,117.964,32	
Umsatz laut Stellungnahme der BP	4,397.498,80	6,79 %
Umsatz laut Nachkalkulation der Bw.	4,229.311,55	2,70 %

Im vorliegenden Fall handle es sich um deutlich unter der Toleranzgrenze liegende Kalkulationsabweichungen, die eher als zwangsläufig auftretende Schätzungsunschärfen bezeichnet werden müssten. Die Vornahme einer Schätzung auf Basis dieser Abweichungen würde eine besondere Härte gegenüber dem bisher steuerlich nicht vertretenen Unternehmen darstellen.

Es wurde daher beantragt, mangels Schätzungsberechtigung der Berufung zur Gänze stattzugeben.

Betreffend Kapitalertragsteuer legte die Bw. dem Finanzamt ein Schreiben vom 31. Oktober 1996 vor, in welchem sie ihrem Gesellschafter

GF. mitteilte, dass er die Kapitalertragsteuer in Höhe von derzeit S 259.000,00 (Betrag laut Stellungnahme der BP) zu tragen habe und dass der Betrag gegebenenfalls mit den bestehenden Darlehen und Verrechnungsverbindlichkeiten gegenverrechnet werde.

Die Bw. beantragte daher (hilfsweise) die Reduktion des Kapitalertragsteuersatzes auf 25 % für 1992 und 22 % für 1994.

## **VII. Verfahren vor dem UFS:**

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über Antrag wurde beiden Parteien des Verfahrens Akteneinsicht gewährt. Die Sach- und Rechtslage wurde mit beiden Parteien im telefonischen Weg ausführlich erörtert.

Mit Schriftsatz vom 12. September 2005 zog die Bw. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

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

#### **I. Schätzungsbefugnis:**

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

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

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

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

Bw. - nicht davon abhängig, ob formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen sind.

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Eine Schätzungsbefugnis ist jedenfalls gegeben, da für die Buchführung wesentliche Grundaufzeichnungen, nämlich die Auftragsscheine, welche die Grundlage für die Aufstellung der Ausgangsrechnungen bildeten, von der Bw. innerhalb der Zeitraumes der Belegaufbewahrungspflicht nicht aufbewahrt wurden, sodaß die vollständige Erfassung der Umsätze bzw. Erlöse nicht einwandfrei überprüfbar war.

Ob die Belegaufbewahrungspflicht von der Bw. "schuldhaft" bzw. wissentlich verletzt wurde, ist für die Frage der Schätzungsbefugnis bei der Abgabenbemessung unerheblich.

Ein weiterer formaler Mangel der Buchführung lag auch insofern vor, als der BP keine detaillierten Inventuren vorgelegt werden konnten, sodass bei Anschaffung von Ersatzteilen, welche erst in einem Folgejahr verarbeitet und verrechnet wurden, kein verlässlicher Nachweis über die am Abschlusszeitpunkt vorhandenen Bestände gegeben war. Letztere Feststellung der BP blieb seitens der Bw. unbestritten. Sie führte lediglich an, inwiefern die Bestandsaufnahme Details auszuweisen habe, sei für einen nicht buchhalterisch Geschulten (gemeint: die Bw. ohne steuerliche Vertretung) primär eine Frage der Praktikabilität und Zumutbarkeit. Aber auch hier ist davon auszugehen, dass formale Mängel der Inventur unabhängig von der Frage, ob diesbezüglich schuldhaft Aufzeichnungspflichten verletzt wurden, eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen.

Aufgrund der gegebenen formalen Mängel der Buchführung liegt eine Schätzungsbefugnis jedenfalls auch dann vor, wenn eine Nachkalkulation eine kalkulatorische Abweichung vom erklärten Umsatz von weniger als 10 % ergibt.

## **II. Schätzungsmethode:**

Grundsätzlich ist im Berufungsfall die Abgabenbehörde den Einwendungen der Bw. gegen die Schätzung im BP-Verfahren schon weitest entgegengekommen, indem einerseits im BP-Bericht und andererseits in der Stellungnahme der BP bei der Kalkulation Argumente der Bw. berücksichtigt wurden (siehe **Beilage 5**, strittige Grundlagen der Kalkulation).

Die noch übrigen offenen Fragen, inwieweit eine Leistungszeit des GF und eine Leistungszeit des Angestellten E. zu berücksichtigen wäre, enthalten nicht beweisbare Argumentationen der Bw. Dem Antrag der Bw., die Leistungszeiten entsprechend zu reduzieren, ist generell entgegenzuhalten, dass jeder Schätzung ein gewisser Grad an Unbestimmtheit zugrunde liegt und daher nicht substantiiert vorgetragene Einwendungen unberücksichtigt zu bleiben haben.

### **1. Leistungszeit des Geschäftsführers:**

Die Bw. begründet ihren Antrag, die Leistungszeit des GF in der Mechanikerwerkstätte nur mit 15 statt mit 30 % anzusetzen, zusammengefasst damit, dass GF. Leitungsaufgaben in der Spenglerei in 1xxx Wien und sämtliche Leitungs- und Verwaltungsaufgaben in der Mechanikerwerkstätte in 1yyy Wien oblegen seien. In 1yyy Wien sei überhaupt kein Personal im "unproduktiven" Bereich tätig gewesen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass in 1yyy Wien auch im "produktiven", also im Leistungsbereich außer dem GF (fast) kein technisch ausgebildetes Personal tätig war. Im Jahr 1992 gab es nur einen "Gehilfen" (100 %) und einen Lehrling (45 %), im Jahr 1994 war neben dem Sohn des GF als ausgebildetem Mechaniker nur ein Lehrling (85 %) bis August 1994 tätig.

Demgegenüber stehen Materialerlöse in etwa der gleichen Höhe wie in der Spenglerei. Es ist daher anzunehmen, dass diese Erlöse nur unter maßgeblicher Mitarbeit des GF im Leistungsbereich erzielbar waren.

Der Ausführung der Bw., GF. sei im Spenglereibetrieb in 1xxx Wien maßgebend mit Leitungsaufgaben befasst gewesen, ist entgegenzuhalten, dass laut Stellungnahme der Betriebsprüfung und Gegenäußerung der Bw. in diesem Betrieb, neben dem GF, zwei bis drei Personen ausschließlich bzw. überwiegend im Verwaltungsbereich tätig waren.

Andererseits ist zu berücksichtigen, dass im Berufungsfall der GF im sog. Verwaltungsbereich zwei räumlich getrennte Betriebe zu betreuen hatte, was sicherlich einen erhöhten Zeitaufwand bedingte. Entgegen der Annahme der BP erscheint es daher angemessen, der Leistungszeit des GF im Mechanikerbetrieb einen gegenüber dem für Kleinbetrieben branchenüblichen Wert von 30 % reduzierten Wert von 25 % zugrunde zu legen.

## **2.) Leistungszeit des E.:**

Dieser Dienstnehmer war im Berufszeitraum als gelernte Fachkraft im Spenglereibetrieb angestellt, sodass eine Produktivzeit von 100 % branchenüblich wäre. Die bereits im BP-Verfahren erfolgten Einwendungen der Bw., dass dieser Arbeitnehmer überwiegend im Verwaltungsbereich tätig war, wurden sodann bei der Kalkulation laut Schlussbesprechung durch Reduktion der Leistungszeit auf 50 % berücksichtigt.

Der UFS teilt die Meinung der BP, dass das Berufungsvorbringen der Bw., der betreffende Arbeitnehmer sei "äußerst arbeitsunwillig" gewesen, was durch zahlreiche Wirtshausbesuche zum Ausdruck gekommen sei, grundsätzlich mangels Beweises kalkulatorisch nicht zusätzlich berücksichtigt werden kann. Für 1992 wurde somit durch die Reduktion der Leistungszeit auf 50 % diesem Umstand bereits hinlänglich Rechnung getragen.

Allerdings lagen in absoluten Zahlen und auch in Relation zum Jahr 1992 äußert viele, der BP nachgewiesene Krankenstandstage (98 Tage) dieses Arbeitnehmers im Jahr 1994 vor. Dies

lässt sehr wohl annehmen, dass (unabhängig von der eher subjektiven Frage der "Arbeitsmoral" im Zusammenhang mit der dann im November 1994 erfolgten Auflösung des Arbeitsverhältnisses) die Leistungszeit des betreffenden Arbeitnehmers im Jahr 1994 gegenüber 1992 sehr wohl vermindert war, fehlte er doch im Betrieb insgesamt an 128 von vorgesehenen 260 Arbeitstagen. M.a.W. war er im Jahr 1994 nur zur Hälfte der vorgesehenen Sollarbeitszeit anwesend. Eine Reduzierung der Leistungszeit des Jahres 1994 auf 35 % erscheint daher angemessen.

Die Kalkulationen waren daher wie in **Beilage 6** dargestellt, abzuändern.

In den vorangehenden Kalkulationen (siehe Beilagen 1 bis 4) wurde zur Ermittlung der Umsatzdifferenz 1992 dem kalkulatorischen Umsatz des Jahres 1992 ein "Umsatz laut Veranlagung" in Höhe von S 4,960.163,71 und zur Ermittlung der Umsatzdifferenz 1994 dem kalkulatorischen Umsatz des Jahres 1994 ein "Umsatz laut Veranlagung" in Höhe von S 4,117.964,32 gegenübergestellt. Diese "Umsätze laut Veranlagung" sind betragsmäßig nicht nachvollziehbar. Daher wurde in den Berechnungen des UFS zur Ermittlung der Umsatzdifferenz dem kalkulatorischen Umsatz des Jahres 1992 der Umsatz laut Erstbescheid und Umsatzsteuererklärung 1992 in Höhe von S 4,951.368,80 und dem kalkulatorischen Umsatz des Jahres 1994 der Umsatz laut Erstbescheid und Umsatzsteuererklärung 1994 in Höhe von S 4,120.639,01 gegenübergestellt.

Die Überwälzung der Kapitalertragsteuer auf den Empfänger der verdeckten Ausschüttung war antragsgemäß zu berücksichtigen.

Den Berufungen war somit teilweise stattzugeben. Die bekämpften Bescheide waren wie folgt abzuändern:

#### **Umsatzsteuer 1992 und 1994:**

	1992	1994
Umsätze laut Erstbescheid	4,951.368,80	4,120.639,01
Umsatzdifferenz	345.221,00	177.973,00
Umsätze laut BP	5,296.589,80	4,298.612,01
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>1992</b>	<b>1994</b>
Gesamtbetrag der Entgelte	5,296.589,80	4,298.612,01
zu versteuern mit 20 %	5,296.589,80	4,298.612,01
Umsatzsteuer	1.059.317,96	859.722,40
Vorsteuer	- 404.273,45	- 386.865,09
Zahllast (gerundet)	655.045,00	472.857,00

Erstbescheid vor BP	586.000,00	- 437.263,00
<b>Nachforderung</b>	<b>69.045,00</b>	<b>35.594,00</b>

### Haftung für Kapitalertragsteuer:

	<b>1992 (25 %)</b>	<b>1994 (22 %)</b>
Umsatzzuschätzung	345.221,00	177.973,00
20 % Umsatzsteuer	69.044,20	35.595,00
Zuschätzung brutto	414.265,20	213.568,00
verdeckte Ausschüttung	414.265,00	213.568,00
<b>Kapitalertragsteuer</b>	<b>103.566,00</b>	<b>46.985,00</b>

### Körperschaftsteuer 1992 und 1994

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 1992 betragen:

Verlust laut Handelsbilanz	- 54.818,43
- Umsatzsteuernachforderung	- 69.045,00
- Kapitalertragsteuer	- 103.566,00
handelsrechtlicher Verlust	- 227.429,43
außerbilanzmäßige Abänderungen:	
+ verdeckte Ausschüttung	+ 414.265,00
+ Vermögensteuer	+ 5.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 191.836,00

Der **Körperschaftsteuerbescheid 1992** wird wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 191.836,00
- verrechenbare Verluste	- 42.594,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	+ 149.242,00
- Sonderausgaben	- 5.000,00
- Verlustabzug	- 144.242,00
Einkommen	0,00

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 1994 betragen:

Gewinn laut Handelsbilanz	+ 5.172,80
+ Verrechnungskonto GF	+ 94.184,88
- Umsatzsteuernachforderung	- 35.594,00
- Kapitalertragsteuer	- 46.985,00
handelsrechtlicher Gewinn	+ 16.778,68
außerbilanzmäßige Abänderungen:	
+ verdeckte Ausschüttung	+ 213.568,00
+ Mindestkörperschaftsteuer	+ 15.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 245.347,00

Der **Körperschaftsteuerbescheid 1994** wird wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	245.347,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	245.347,00
- Verlustabzug	- 245.347,00
Einkommen	0,00
Körperschaftsteuer	0,00
Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. September 2005