



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, vertreten durch die City Treuhand WP und Stb GmbH, 1014 Wien, Graben 20, vom 1. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 26. Februar 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den berufungsgegenständlichen Jahren 2000 und 2001 neben Pensions- und Kapitaleinkünften auch Einkünfte als gewerberechtlicher Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften.

Anlässlich einer betreffend die Jahre 1999 bis 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung (Bp) waren verschiedene Geldeingänge auf dem betrieblichen Bankkonto des Bw. zunächst nicht nachvollziehbar. Von den ursprünglich als "nicht geklärte Bankeingänge" festgestellten Beträgen iHv insgesamt ATS 725.858,20 konnten jedoch im Laufe der Prüfung die meisten an Hand der vom Bw. vorgelegten Unterlagen vollständig zugeordnet bzw. aufgeklärt werden. Nicht mit erklärten Erlösen in Verbindung gebracht werden konnten Eingänge im Jahr 2000 iHv ATS 80.241,-- und im Jahr 2001 iHv 79.028,--.

Aus diesem Grunde erfolgte durch die Bp eine Zurechnung zu den erklärten Umsätzen und Erlösen in Höhe der nicht geklärten Bankeingänge. Zudem wurde ein Gefährdungszuschlag iHv ATS 40.000,-- brutto verhängt (Tz 15 und 18 Bp-Bericht).

Weiters wurden von der Bp. im Jahr 2001 Erlöse für Tätigkeiten bei der Fa. V-GmbH iHv ATS 19.500,-- den erklärten Umsätzen und Einnahmen hinzugerechnet.

In der Folge wurden die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und im Zuge der Wiederaufnahme neue Sachbescheide, die den Prüfungsfeststellungen folgten, erlassen.

Gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 richtet sich die vorliegende Berufung mit folgender Begründung:

Der Bankeingang im Jahr 2001 iHv ATS 79.028,-- sei durch die Auflösung eines Sparbuches per 21.2.2001 aufgeklärt worden. Zwar habe das Sparbuch auf Überbringer gelautet, doch stehe einer Abhebung am 15.7.1999 iHv ATS 300.000,-- eine entsprechende Einzahlung mit Eigenerlagsbeleg auf dem Girokonto des Bw. gegenüber, wodurch die Zuordnung des Sparbuches zum Bw. nachgewiesen sei. Ein Zusammenhang der Auszahlung vom 15.7.1999 mit den Bankeingängen – wie seitens der Bp. argumentiert wird - sei nie behauptet worden. Die Abhebung sollte lediglich als Nachweis dafür dienen, dass das Sparbuch dem Bw. gehörte. Im Rahmen der Auflösung des Sparbuches mit einem Guthaben iHv ATS 784.000,-- seien ATS 584.000,-- wieder veranlagt und die restlichen ATS 200.000,-- zunächst als Barreserve zurückbehalten worden.

Der ungeklärte Bankeingang im Jahr 2001 sei somit durch ergänzende Beweismittel (frei werdende liquide Mittel im Rahmen der Auflösung eines Sparbuches) nachgewiesen worden.

Im gesamten Prüfungszeitraum der Jahre 1999 – 2002 sei lediglich eine einzige Einzahlung am 4.9.2000 auf das Konto bei der Bank Austria AG iHv ATS 100.000,-- ungeklärt geblieben.

Bedingt durch das Alter des Bw. (78. Lebensjahr) einerseits und des seither vergangenen Zeitraumes andererseits sei es dem Bw. nicht mehr erinnerlich, woraus diese Einzahlung resultiere. Möglicherweise stamme dieser Betrag aus einer zunächst gehaltenen Barreserve, welche zur Abdeckung des negativen Bankkontos eingezahlt wurde.

Keinesfalls handle es sich dabei um nicht erklärte Umsätze aus der Tätigkeit des Bw.

Da es hinsichtlich der Aufzeichnungen – abgesehen von einer nicht erklärten Einnahme im Jahr 2000 iHv ATS 19.500,-- – keine einzige Beanstandung seitens der Betriebsprüfung gegeben habe, fehle es an einer entsprechenden Schätzungsbefugnis. Dieser nicht erklärte Umsatz basiere auf einem Fehler des steuerlichen Vertreters, welcher im Rahmen der Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2000 diesen vom Bw. ordnungsgemäß erfassten

Umsatz bei der Erfassung der Einnahmen übersehen habe. Im übrigen sei dieser Umsatz sowohl in der seinerzeitigen Umsatzsteuervoranmeldung als auch belegmäßig in den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen enthalten gewesen.

Somit widerspreche es der Steuergerechtigkeit, auf Grund einer einzigen ungeklärten Bareinzahlung iHv ATS 100.000,-- in einem Zeitraum von vier Jahren nicht erklärte Umsätze anzunehmen. Es könne nicht Sinn einer Betriebsprüfung sein, willkürlich und ohne nähere Begründung weitere Abgaben festzusetzen.

Abschließend wurde beantragt, die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2001 gemäß den eingereichten Erklärungen und unter Berücksichtigung der irrtümlich nicht erklärten Einnahmen im Jahr 2001 iHv ATS 19.500,-- festzusetzen.

In einer zur Berufung des Bw. abgegebenen Stellungnahme wurde von der Betriebsprüferin ausgeführt, dass aktenkundig sei, dass der Bw. für mehr als 18 Firmen als gewerberechtlicher Geschäftsführer agiert habe. Der Bw. selbst habe bekannt gegeben, dass er seine Gewerbeberechtigung sehr gerne "verleihe", um sich so etwas Geld nebenbei zu verdienen. Es sei überdies bekannt, dass diese Geschäftsführer schon alleine für die Vertragserrichtung eine Abgeltung bekommt.

Der Umstand, dass im Feber 2001 ein Betrag von ATS 784.421,-- vom Sparbuch abgehoben wurde, stehe in keinem Zusammenhang damit, dass die im Jahr 2000, aber auch 2001, zugeflossenen Eingänge auf dem Bankkonto keinem erklärten Erlös gegenüber stehen bzw. einem solchen zugeordnet werden können. Die Tatsache, dass einerseits die Herkunft der Gelder von einem namentlich nicht deklarierten Überbringer-Sparbuch stammen soll und andererseits der Zeitpunkt der Behebung(en) – vor allem per 07/1999 – in keinerlei zeitlichem Zusammenhang zu den unerklärten Barerlägen steht, stelle weder einen Nachweis dar, noch sei damit die Glaubhaftmachung der behaupteten Geldherkunft wirklich gelungen. Eine derartige Gebarung entspreche nicht der Erfahrung des täglichen Lebens.

In einer zur Stellungnahme der Bp abgegebenen Gegenäußerung wurde dem Vorwurf, der Bw. habe bei mehreren Unternehmen als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiert, entgegengehalten, dass der Bw. zum Teil die Geschäftsführung nach kurzer Zeit wieder zurückgelegt habe, weil er kein Geld dafür erhalten habe bzw. seien zum Teil die Geschäftsführerbezüge von den Auftraggebern als unselbständige Tätigkeiten abgerechnet worden, wobei diesbezüglich amtskundige Lohnzettel vorlägen.

Weiters wurde nochmals darauf hingewiesen, dass auch die "ungeklärten Bankeingänge" des Jahres 2001 mittels Barabhebung vom Sparbuch geklärt werden konnten. Es liege insofern ein Mißverständnis der Betriebsprüferin vor, als nicht die Abhebung und anschließende Einzahlung auf dem Girokonto des Bw. im Juli 1999 zur Klärung der "ungeklärten Bankeingänge"

angeführt wurden. Diese Transaktion sei lediglich der Beweis dafür, dass es sich bei dem in Rede stehenden Überbringer-Sparbuch um das Sparbuch des Bw. gehandelt habe. Zur Erklärung der "ungeklärten Bankeingänge" des Jahres 2001 sei der aus der Auflösung des Sparbuches verbliebene, nicht wieder veranlagte Betrag iHv ATS 200.000,-- herangezogen worden.

Somit sei lediglich im Jahr 2000 eine einzige Einzahlung iHv ATS 100.000,-- nicht geklärt worden. Nach Ansicht des Bw. lägen jedoch keinerlei Umstände vor, die einen Zusammenhang dieser Einzahlung mit seiner betrieblichen Tätigkeit vermuten lassen.

Eine Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO gründe sich auf mangelnde Aufzeichnungen. Die Aufzeichnungen seien jedoch seitens der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Gem. Abs. 2 leg.cit. ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung nach LuRsp auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann (VGH 26.5.1993, 90/13//0155).

Eine solche – auf § 184 Abs.2 BAO beruhende – Schätzung hat in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen. Dabei ist der Betrag des Vermögenszuwachses jener Einkunftsart zuzurechnen, in deren Rahmen er am wahrscheinlichsten verdient wurde.

Der Bw. bestreitet die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde mit dem Hinweis darauf, dass die Aufzeichnungen von der Bp. nicht beanstandet worden seien.

Bei dieser Argumentation übersieht der Bw., dass die im Zuge der Betriebsprüfung durchgeführte Kontrolle der vorgelegten Bankkonten letztlich in den Jahren 2000 und 2001 einen ungeklärten Vermögenszuwachs iHv ATS 80.241,-- (2000) und ATS 79.028,-- (2001) ergab.

Was den Eingang des Jahres 2000 auf dem betrieblichen Bankkonto des Bw. betrifft, so wird auch vom Bw. nicht in Abrede gestellt, dass es sich dabei um einen nicht aufgeklärten

Vermögenszuwachs handelt. Der Hinweis darauf, dass dem Bw. auf Grund seines fortgeschrittenen Alters und des seither vergangenen Zeitraumes nicht mehr rememberlich sei, woraus diese Einzahlung stammt, vermag die Herkunft der Mittel ebenso wenig zu klären wie die bloße Vermutung, dass dieser Betrag möglicherweise aus einer zunächst gehaltenen Barreserve stammt.

Aber auch die im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellten Eingänge des Jahres 2001 auf dem Bankkonto des Bw. konnten nach Ansicht des UFS aus nachstehenden Überlegungen nicht hinreichend aufgeklärt werden.

Wenn der Bw. meint, eine Abhebung von einem Sparbuch, das auf Überbringer lautet, und die zeitlich damit im Zusammenhang stehende Einzahlung auf dem Girokonto des Bw. reiche als Nachweis dafür aus, dass der Bw. der Inhaber des Sparbuches gewesen sei, so ist ihm entgegenzuhalten, dass eine derartige Transaktion lediglich belegt, dass ein bestimmter Betrag von einem Sparbuch abgehoben und der nämliche Betrag auf dem Konto des Bw. zur Einzahlung gebracht wurde. Hingegen dokumentiert ein derartiger Vorgang nicht die Identität des Sparbuches.

Letztlich kann aber dahingestellt bleiben, ob es sich bei dem vom Bw. nach der Schlussbesprechung vorgelegten Überbringer-Sparbuch tatsächlich um das Sparbuch des Bw. gehandelt hat. Denn selbst wenn man dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw. Glauben schenkt und davon ausgeht, dass der Bw. Eigentümer des Sparbuches war, so ist damit noch nicht die Herkunft der auf dem Bankkonto eingegangenen Beträge geklärt. Denn die bloße Möglichkeit, dass von diesem Sparbuch, das per 21.2.2001 mit einem Guthabensstand iHv ATS 784.421,-- aufgelöst wurde, ein Teil des nicht wieder veranlagten Betrages auf das Bankkonto des Bw. eingezahlt wurde, reicht nicht hin, den in Rede stehenden Bankeingang hinreichend zu verifizieren, zumal dadurch ein Zusammenhang mit den erklärten Einnahmen nicht eindeutig feststellbar ist.

Dem Vorbringen des Bw., wonach er über eine Mehrzahl von Bankkonten verfüge und Übertragungen zwischen seinen Konten oft nicht in Form einer Überweisung, sondern durch Barabhebung und anschließender Bareinzahlung vornehme, ist entgegenzuhalten, dass bei derartigen Bartransaktionen die mit einer Bareinzahlung korrespondierende Barabhebung jedenfalls nachvollziehbar sein müsste, da eine solche Barabhebung von einem anderen Bankkonto nach den Angaben des Bw. entweder am gleichen Tag oder in einem zeitlichen Naheverhältnis erfolgte.

Da somit der Bw. die Herkunft der Eingänge auf seinem betrieblichen Konto iHv ATS 80.241,-- im Jahr 2000 und iHv ATS 79.028,-- für das Jahr 2001 nicht glaubhaft dartun und die

diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen nicht widerlegen konnte, ist der dadurch bewirkte Vermögenszuwachs ungeklärt geblieben.

Ausgehend von der Feststellung eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses war das Finanzamt – im Sinne der eingangs dargestellten Ausführungen - gem. § 184 Abs. 2 BAO berechtigt, diesen Vermögenszuwachs den vom Bw. erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb schätzungsweise hinzuzurechnen.

Was die Zurechnung eines Gefährdungszuschlages jeweils iHv brutto ATS 40.000,-- betrifft, so ist anzumerken, dass die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen der Schätzung gehört. Schätzungen dienen der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 23.6.1994, 92/17/0106). Sicherheitszuschläge dürfen keine Strafzuschläge sein (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1941).

Der Sicherheitszuschlag beruht auf der Überlegung, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 1.7.1993, 91/17/0167 u.v.a.). Aufgabe des Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko weiterer Unvollständigkeiten von Büchern oder Aufzeichnungen auszugleichen. Ein Sicherheitszuschlag setzt daher eine verbleibende Unsicherheit voraus (VwGH 27.6.1994, 91/13/0222, 91/13/0203). Fehlt eine solche Unsicherheit, so wäre der Ansatz von Sicherheitszuschlägen auch mit dem Ziel der Schätzung, nämlich den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, unvereinbar.

Auch mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt (Stoll, a.a.O., 1941).

Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist bei der Beurteilung der Frage, ob die Zurechnung eines Gefährdungszuschlages zu Recht erfolgte, davon auszugehen, dass seitens der Betriebsprüfung nicht dargelegt wurde, welche verbleibende Unsicherheit mit dem berechneten Sicherheitszuschlag abgedeckt werden sollte, zumal sämtliche Zahlungseingänge an Hand der vorgelegten Bankkonten festgestellt werden konnten. Es kann nur vermutet werden, dass die Betriebsprüfung offensichtlich die Auffassung vertritt, dass über die festgestellten, nicht geklärten Vermögenszuwächse hinaus weitere (nicht konkret feststellbare) Einnahmen zugeflossen sind. Nach der Aktenlage findet sich aber keine diesbezügliche Feststellung bzw. wird nicht konkret dargelegt, warum die Zurechnung eines Gefährdungszuschlages geboten erscheint.

Insofern ist die Verhängung eines Sicherheitszuschlages – noch dazu in Höhe von rund 50% der nicht erklärten Vermögenszuwächse - nach Ansicht des UFS nicht nachvollziehbar.

Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages ist daher als sachlich unbegründet zu beurteilen.

Hinsichtlich der nicht erklärten Erlöse für Tätigkeiten bei der Fa. V-GmbH im Jahr 2001 iHv ATS 19.500,-- ist festzuhalten, dass deren Hinzurechnung vom Bw. ohnehin außer Streit gestellt wurde.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Rechnerische Ermittlung:

Umsatzsteuer:

	2000	2001
Gesamtbetrag der Umsätze lt. Erklärung	155.150,00	351.000,93
Nicht geklärte Bankeingänge	66.867,50	65.856,66
Umsätze V-GmbH		19.500,00
Gesamtbetrag der Umsätze lt. BE	222.017,50	436.357,59

Einkommensteuer:

	2000	2001
Einkünfte aus GW lt. Erklärung	-88.695,00	-24.173,00
Nicht geklärte Bankeingänge	66.867,50	65.856,66
Umsätze V-GmbH		19.500,00
Einkünfte aus GW lt. BE	-21.827,50	61.183,66

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Dezember 2004