



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. in Liquidation, AdresseBw., vertreten durch Stb, vom 21. Oktober 2005 und vom 23. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 30. und 31. August 2005 und vom 18. November 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2004, Umsatzsteuerfestsetzung 06/04 und Haftung Kapitalertragsteuer 1999 bis 2004 nach der am 16. Dezember 2009 in Linz durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Verfahrensablauf

Die Berufungswerberin war im Baugewerbe im Bereich Maschinenputz tätig.

Für die Jahre 1998 bis 2003 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005** wurde wie folgt festgehalten:

### Tabelle

Steuerbarer Umsatz					
	1999	2000	2001	2002	2003
vor BP	22.502.865,94	27.136.067,71	33.652.126,13	2.976.161,16	3.459.781,59
<u>Tz 2 Umsatzerhöhung 1999 bis 2003</u>	<u>1.494.005,41</u>	<u>8.598.709,49</u>	<u>9.078.352,94</u>	<u>772.603,90</u>	<u>749.547,00</u>
nach BP	23.996.871,35	35.734.777,20	42.730.479,07	3.748.795,06	4.209.328,59

**Tabelle**

<b>20% Normalsteuersatz</b>					
	1999	2000	2001	2002	2003
vor BP	22.502.865,94	27.136.067,71	33.652.126,13	1.979.230,61	974.237,05
<u>Tz 2 Umsatzerhöhung 1999 bis 2003</u>	1.494.005,41	8.598.709,49	9.078.352,94	772.603,90	749.547,00
nach BP	23.996.871,35	35.734.777,20	42.730.479,07	2.751.834,51	1.723.784,05

**Tabelle**

<b>Vorsteuern</b>					
	1999	2000	2001	2002	2003
vor BP	2.197.153,24	2.088.606,05	2.793.026,54	256.102,44	302.496,29
<u>Tz 3 Vorsteuererhöhung 1999 bis 2003</u>	148.534,09	854.884,13	902.570,30	76.812,32	74.520,00
nach BP	2.345.687,33	2.943.490,18	3.695.596,84	332.914,76	377.016,29

**Tabelle**

<b>Unzulässiger Verlustabzug</b>					
	1999	2000	2001	2002	2003
nicht vortragsfähige Verluste	1.910.254,00	1.060.214,00	740.953,00	40.145,52	53.386,57

**Tabelle**

<b>Gewinn (Verlust)</b>				
	1999	2000	2001	2002
vor BP	-1.730.757,00	109.844,00	513.182,00	66.539,40
Tz 6 USt-Rückstellung	-150.266,99	-864.857,77	-913.100,29	-77.708,46
Tz 7 Rückstellung Lohnabgaben	-268.381,72	-1.543.215,44	-1.646.764,73	-140.855,95
Tz 8 KESt-Rückstellung	-210.175,74	-1.209.661,04	-1.277.136,98	-108.689,43
nach BP	-2.359.581,45	-3.507.890,25	-3.323.820,00	-260.714,44

**Tabelle**

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>
<b>Verdeckte Ausschüttungen</b>	840.702,96	4.838.644,15	5.108.547,91	434.757,72

**Tabelle**

<b>Steuerliche Abrechnungen</b>				
	1999	2000	2001	2002
<b>Verdeckte Einlage</b>	-419.608,81	-2.415.047,65	-2.549.761,10	-216.994,80

**Tabelle**

<b>Bilanzgewinn/Bilanzverlust</b>	<b>2003</b>
Vor BP	54.593,84
Tz 6 USt-Rückstellung	-75.389,40
	-
Tz 7 Rückstellung Lohnabgaben 1999-2003	138.409,41
	-
Tz 8 KEST-Rückstellung	105.445,80
Tz 9 Verdeckte Ausschüttungen	421.783,20
	-
Tz 10 Verdeckte Einlage	<u>210.519,00</u>
Nach BP	-53.386,57

**Tabelle**

<b>Kapitalertragsteuer</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
	210.175,74	1.209.661,04	1.277.136,98	108.689,43	105.445,80

**Tz. 2 Umsatzerhöhung 1999 bis 2003**

Auf die Punkte 3, 4, 5 und 6 des Schlussbesprechungsprogrammes werde verwiesen.

**Tz. 3 Vorsteuererhöhung 2001 bis 2003**

Auf die Punkte 2 und 6 des Schlussbesprechungsprogrammes werde verwiesen.

**Tz 4 Umsatzerhöhung Nachschauzeitraum 1-6/04**

Auf die Punkte 3, 4, 5 und 6 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen. Die Umsatzzurechnungen würden in der UVA 6/2004 eingebucht werden.

Der steuerbare Umsatz 6/2004 laut UVA in Höhe von 576.713,84 € sei somit um 374.773,50 € auf 951.487,34 € zu erhöhen. Analog dazu sei auch der Umsatz 20% Normalsteuersatz in Höhe von 112.065,39 € um diesen Betrag in Höhe von 374.773,50 € auf 486.838,89 € zu erhöhen.

**Tz 5 Vorsteuererhöhung Nachschau 1-6/2004**

Auf die Punkte 2 und 6 des Schlussbesprechungsprogrammes werde verwiesen. Die Vorsteuererhöhung werde analog zur Umsatzerhöhung ebenfalls in der UVA 6/2004 eingebucht.

Der Vorsteuerbetrag laut UVA 6/2004 in Höhe von 48.641,99 € werde somit um den Betrag in Höhe von 37.260,00 € auf 85.901,99 € erhöht.

**TZ 6 USt-Rückstellung**

Für die zusätzliche USt laut Betriebsprüfung werde eine Rückstellung gebildet. Auf Punkt 6 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen.

**Tz 7 Rückstellung Lohnabgaben 1999 bis 2003**

Auf Punkt 7 des Schlussbesprechungsprogrammes und der Anlage A werde verwiesen.

Die Beträge würden nicht aufgrund der vorläufigen Schätzung laut Punkt 7 der Anlage A festgesetzt werden, sondern aufgrund der tatsächlichen Buchungen auf dem Abgabenkonto infolge der GPLA-Prüfung (LSt, DB und DZ in einem Betrag).

#### **Tz 8 KEST-Rückstellung**

Auf Punkt 8 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen.

#### **Tz 9 Verdeckte Ausschüttungen**

Auf Punkt 8 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen.

Die verdeckten Ausschüttungen inklusive der darauf entfallenden KEST seien außerbilanziell zuzurechnen.

#### **Tz 10 Verdeckte Einlage**

Auf Punkt 8 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen.

Die Hälfte des Lohnaufwandes, die bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung nicht in Abzug gebracht worden wäre, werde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer als verdeckte Einlage betrachtet und außerbilanziell in Abzug gebracht.

#### **Tz 11 Nicht vortragsfähige Verluste**

Auf Punkt 9 des Schlussbesprechungsprogrammes werde verwiesen.

#### **Tz 12 Kapitalertragsteuer 1999 bis 2003**

Auf Punkt 8 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen.

#### **Tz 13 KEST Nachschauzeitraum 1-6/2004**

Auf Punkt 8 des Schlussbesprechungsprogrammes sowie der Anlage A werde verwiesen.

Die KEST für 1-6/2004 errechne sich mit 52.722,90 €.

Laut **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Juli 2005** würde das Schlussbesprechungsprogramm vom 4. Juni 2005 sowie die Anlage A integrierende Bestandteile der Niederschrift darstellen. Die Punkte 1 bis 9 des Schlussbesprechungsprogrammes würden vollinhaltlich aufrecht bleiben.

Aus dem **Schlussbesprechungsprogramm vom 4. Juni 2005** geht unter Anderem Folgendes hervor:

#### **Punkt 1**

##### **Anlage A**

Die Anlage A stelle einen integrierenden Bestandteil des Besprechungsprogrammes dar. Die Anlage enthalte die zahlenmäßige Darstellung zu den einzelnen Punkten dieses Programmes.

#### **Punkt 2**

##### **Verkürzung des Wareneinkaufs in den Jahren 1999 bis 2004**

Für die Jahre 1999 bis 2002 sei diese Verkürzung durch Einkaufserhebungen bei den Firmen B.GmbH und P.KG festgestellt worden. Bei den Beträgen handle es sich um Großhandelsnettopreise, zu denen noch die Spanne der Großhändler (in etwa 3,5%) addiert werden müsse. Laut Aussagen der Geschäftsführung der Firma Bw. sei der Wareneinkauf 2003 und im ersten Halbjahr 2004 in etwa mit gleichem Betrag wie im Jahr 2002 verkürzt worden (somit 2003 circa 360.000,00 € und 2004 circa 180.000,00 €). Dieser Aufwand und die daraus resultierende Vorsteuer werde für die Gewinnermittlung und Umsatzsteuerberechnung laut Betriebsprüfung anerkannt.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

### **Punkt 3:**

#### **Weiterverkauf von Putzmaterial ohne weitere Leistungen**

Laut Aussagen der Geschäftsführung (X.Y. und Y.Z.) sei in etwa ein Drittel dieses nicht in der Buchführung aufscheinenden Materialeinkaufs ohne weitere Leistung weiter veräußert worden.

Die dabei erzielte Marge sei als eher gering bewertet und im Durchschnitt mit etwa drei bis vier Prozent angesetzt worden. Für Zwecke der Hochrechnung des hierbei erzielten Erlöses und der darauf entfallenden Umsatzsteuer werde der Durchschnittswert von 3,5% als die bei der Firma Bw. verbleibende Gewinnspanne angesetzt.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

### **Punkt 4**

#### **Leistungserlöse aus Innenverputz**

Von den verbleibenden zwei Dritteln des verkürzten Materialeinkaufs sei laut Aussagen der Geschäftsführung in etwa die Hälfte (also ein weiteres Drittel des verkürzten Einkaufs) für Innenputzarbeiten verwendet worden. Dabei hätte von den Innenputzbruttoerlösen der Materialbruttoeinkauf etwa einen 40%-Anteil ausgemacht, circa 60% seien auf Löhne und Margen entfallen. Die Marge selbst hätte beim Innenverputz nur eher geringe ein bis zwei Prozent betragen und zwar, da diese Arbeiten übernommen worden wären, um auch den Auftrag für den Außenputz zu erhalten. Für die Hochrechnung werde ein Durchschnittswert von 1,5% Marge und 58,5% Lohnanteil neben 40% Materialanteil herangezogen.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

### **Punkt 5**

#### **Leistungserlöse aus Außenverputz**

Das verbleibende restliche Drittel des verkürzten Materialeinkaufs sei laut Aussage der Geschäftsführung für Außenputzarbeiten verwendet worden. Wie beim Innenputz hätte der Materialbruttoeinkauf einen 40%-Anteil des Bruttoerlöses dargestellt, ebenso seien 60% auf Löhne und Marge entfallen. Nur hätte die Marge beim Außenputz zwischen drei und acht

Prozent betragen. Für die Hochrechnung werde ein Durchschnittswert von 5,5% Marge und 54,5% Lohnanteil herangezogen.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

#### **Punkt 6**

##### **Rückstellung USt**

Die auf die Schwarzerlöse entfallende USt werde abzüglich der Vorsteuer aus dem verkürzten Materialeinkauf rückgestellt.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

#### **Punkt 7**

##### **Rückstellung Lohnabgaben**

Die auf den Lohnaufwand entfallenden Lohnabgaben würden rückgestellt.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

#### **Punkt 8**

##### **Verdeckte Ausschüttung und KESt 1999 bis 2003 sowie 1-6/2004**

Als verdeckte Ausschüttungen würden die Bruttoerlöse aus Materialweiterverkauf, Innen- und Außenputz abzüglich des Warennettoeinkaufs sowie der Hälfte des Lohnaufwandes angesetzt werden. Es werde davon ausgegangen, dass die KESt von der Berufungswerberin getragen werde. Diese Ausschüttungen würden den Gesellschaftern nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden.

Zur Begründung für die Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttungen sei auszuführen, dass laut Geschäftsführung der Bw. keinerlei schriftliche Aufzeichnungen über die Schwarzgeschäfte sowie über Vereinbarungen zwischen GmbH und Gesellschaftern über einen so genannten Vorteilsausgleich (Bezahlung von Schwarzeinkäufen sowie Schwarzarbeitern aus Schwarzerlösen und Rückführung der Gelder als Einlagen an die GmbH) vorliegen würden. Für die Ermittlung der KÖSt würden die entsprechenden Ausgaben an Material und Lohn anerkannt werden.

Für die Anerkennung eines Vorteilsausgleiches sei es jedoch Voraussetzung, dass einerseits eine Vereinbarung über diese Rechtsgeschäfte abgeschlossen worden wäre und ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestanden habe (VwGH 97/14/0118). Weiters sei hierbei ein enger zeitlicher Zusammenhang Voraussetzung.

Grundsätzlich würde aus Sicht des Prüfers keine dieser Bedingungen, weder für Wareneinkauf, noch für Lohnaufwand erfüllt sein, da jegliche schriftliche Aufzeichnungen fehlen würden. Somit würden eigentlich sowohl Wareneinkauf, als auch Lohnaufwand als verdeckte Einlagen zu qualifizieren sein. Beim verkürzten Wareneinkauf sowie der Hälfte des Lohnaufwandes werde jedoch davon abgesehen, da der Vorteilsausgleich aufgrund der

Ermittlungen des Prüfers (z.B. Wareneinkaufserhebungen) und auch der enge zeitliche Zusammenhang als gegeben angenommen werden könne.

Zu den Beträgen in den einzelnen Jahren siehe Anlage A.

#### **Punkt 9:**

#### **Nicht vortragsfähige Verluste**

Materiell ordnungsmäßige Buchführung sei Voraussetzung für die Vortragsfähigkeit von Verlusten. Da bei Wareneinkaufs- und Umsatzverkürzungen sowie fehlenden Belegen über diese Geschäftsvorgänge diese materielle Ordnungsmäßigkeit keinesfalls gegeben sei, müsse bei allfälligen Verlusten in den Jahren 1999 bis 2003 die Vortragsfähigkeit versagt bleiben.

#### **Anlage A:**

#### **Berechnungen aufgrund der Erhebungen und den Angaben der Geschäftsführung der Bw.**

#### **Zu Punkt 2 des Besprechungsprogrammes (Wareneinkaufsverkürzung)**

**Tabelle**

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
WEK nto zu GHP lt. Erh.:			
Erhebung B.GmbH		3.412.772,00	4.238.814,00
Erhebung P.KG	<u>717.556,00</u>	<u>717.103,00</u>	<u>121.429,00</u>
gesamt nto zu GHP	717.556,00	4.129.875,00	4.360.243,00
plus ca. 3,5% Spanne GH	<u>25.114,46</u>	<u>144.545,63</u>	<u>152.608,51</u>
ges.nto zu EP Elite	742.670,46	4.247.420,63	4.512.851,51
plus 20% USt	<u>148.534,09</u>	<u>854.884,13</u>	<u>902.570,30</u>
gesamt bto	891.204,55	5.129.304,75	5.415.421,81

**Tabelle**

<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>1.Hj.2004</b>	<b>gesamt ATS</b>	<b>gesamt €</b>
359.316,00				
<u>11.758,00</u>				
371.074,00	360.000,00	180.000,00		
<u>12.987,59</u>	<u>12.600,00</u>	<u>6.300,00</u>		
384.061,59	372.600,00	186.300,00		
<u>76.812,32</u>	<u>74.520,00</u>	<u>37.260,00</u>	<u>4.501.175,39</u>	<u>327.105,91</u>
460.873,91	447.120,00	223.560,00		

#### **Zu Punkt 3 des Besprechungsprogrammes (Materialweiterverkauf ohne weitere Leistungen)**

**Tabelle**

	1999	2000	2001
ein Drittel des verkürzten WEK brutto	297.068,18	1.709.768,25	1.805.140,60
davon 1/3 Weiterverkauf (3,5% Spanne)	<u>10.397,39</u>	<u>59.841,89</u>	<u>63.179,92</u>
Veräußerungserlös brutto	307.465,57	1.769.610,14	1.868.320,52
Veräußerungserlös netto	<u>256.221,31</u>	<u>1.474.675,12</u>	<u>1.556.933,77</u>
darauf entfallende USt	51.244,26	294.935,02	311.386,75

Tabelle

2002	2003	1.Hj.2004	gesamt ATS	gesamt €
153.624,64	149.040,00	74.520,00		
<u>5.376,86</u>	<u>5.216,40</u>	<u>2.608,20</u>		
159.001,50	154.256,40	77.128,20		
<u>132.501,25</u>	<u>128.547,00</u>	<u>64.273,50</u>		
26.500,25	25.709,40	12.854,70	1.552.871,01	112.851,54

## Zu Punkt 4 des Besprechungsprogrammes (Leistungserlöse aus Innenputz)

Tabelle

	1999	2000	2001
ein Drittel des verkürzten WEK bto (40%)	297.068,18	1.709.768,25	1.805.140,60
Lohnanteil (58,5%)	434.462,22	2.500.536,07	2.640.018,13
Bruttomarge (1,5%)	<u>11.140,06</u>	<u>64.116,31</u>	<u>67.692,77</u>
Bruttoerlöse Innenputz	742.670,46	4.274.420,63	4.512.851,51
Nettoerlöse Innenputz	<u>618.892,05</u>	<u>3.562.017,19</u>	<u>3.760.709,59</u>
darauf entf. USt	123.778,41	712.403,44	752.141,92

Tabelle

2002	2003	1.Hj.2004	gesamt ATS	gesamt €
153.624,64	149.040,00	74.520,00		
224.676,03	217.971,00	108.985,50		
<u>5.760,92</u>	<u>5.589,00</u>	<u>2.794,50</u>		
384.061,59	372.600,00	186.300,00		
<u>320.051,33</u>	<u>310.500,00</u>	<u>155.250,00</u>		
64.010,27	62.100,00	31.050,00	3.750.896,16	272.588,25

## Zu Punkt 5 des Besprechungsprogrammes (Leistungserlöse aus Außenputz)

Tabelle

	1999	2000	2001
ein Drittel des verkürzten WEK bto (40%)	297.068,18	1.709.768,25	1.805.140,60
Lohnanteil (54,5%)	404.755,40	2.329.559,24	2.459.504,07
Bruttomarge (5,5%)	<u>40.846,88</u>	<u>235.093,13</u>	<u>248.206,83</u>



Bruttoerlöse Außenputz	742.670,46	4.274.420,63	4.512.851,51
Nettoerlöse Außenputz	<u>618.892,05</u>	<u>3.562.017,19</u>	<u>3.760.709,59</u>
darauf entf. USt	123.778,41	712.403,44	752.141,92

**Tabelle**

2002	2003	1.Hj.2004	gesamt ATS	gesamt €
153.624,64	149.040,00	74.520,00		
209.313,57	203.067,00	101.533,50		
<u>21.123,39</u>	<u>20.493,00</u>	<u>10.246,50</u>		
384.061,59	372.600,00	186.300,00		
<u>320.051,33</u>	<u>310.500,00</u>	<u>155.250,00</u>		
64.010,27	62.100,00	31.050,00	3.750.896,16	272.588,25

**Zu Punkt 6 des Besprechungsprogrammes (Rückstellung USt)****Tabelle**

	1999	2000	2001
Veräußerungserlös nto (Mat.weiterverkauf)	256.221,31	1.474.675,12	1.556.933,77
Nettoerlöse Innenputz	618.892,05	3.562.017,19	3.760.709,59
<u>Nettoerlöse Außenputz</u>	<u>618.892,05</u>	<u>3.562.017,19</u>	<u>3.760.709,59</u>
Erlözurechnung nto gesamt	1.494.005,41	8.598.709,49	9.078.352,94
darauf entf. USt	298.801,08	1.719.741,90	1.815.670,59
<u>VSt aus verkürztem WEK</u>	<u>-148.534,09</u>	<u>-854.884,13</u>	<u>-902.570,30</u>
Rückstellung USt laut BP	150.266,99	864.857,77	913.100,29

**Tabelle**

2002	2003	1.Hj.2004	gesamt ATS	gesamt €
132.501,25	128.547,00	64.273,50		
320.051,33	310.500,00	155.250,00		
<u>320.051,33</u>	<u>310.500,00</u>	<u>155.250,00</u>		
772.603,90	749.547,00	374.773,50		
154.520,78	149.909,40	74.954,70		
<u>-76.812,32</u>	<u>-74.520,00</u>	<u>-37.260,00</u>		
77.708,46	75.389,40	37.694,70	4.553.587,94	330.922,14

**Zu Punkt 7 des Besprechungsprogrammes (Rückstellung Lohnabgaben)****Tabelle**

	1999	2000	2001
Lohnanteil (58,5%) Innenputz	434.462,22	2.500.536,07	2.640.018,13
<u>Lohnanteil (54,5%) Außenputz</u>	<u>404.755,40</u>	<u>2.329.559,24</u>	<u>2.459.504,07</u>
Lohnanteil gesamt	839.217,62	4.830.095,31	5.099.522,20
darauf entfallende LSt	260.157,46	1.497.329,54	1.580.851,88
darauf entfallender DB	37.764,79	217.354,29	229.478,50

darauf entfallender DZ	4.028,24	21.735,43	21.927,95
------------------------	----------	-----------	-----------

**Tabelle**

2002	2003	1.Hj.2004	gesamt ATS	gesamt €
224.676,03	217.971,00	108.985,50		
<u>209.313,57</u>	<u>230.067,00</u>	<u>101.533,50</u>		
433.989,60	421.038,00	210.519,00		
134.536,77	130.521,78	65.260,89	7.883.633,55	572.925,99
19.529,53	18.946,71	9.473,36	1.144.398,42	83.166,68
1.692,56	1.599,94	799,97	104.005,32	7.558,36

**Zu Punkt 8 des Besprechungsprogrammes (Verdeckte Ausschüttung)****Tabelle**

	1999	2000	2001
Veräußerungserlös bto (Mat.weiterverkauf)	307.465,57	1.769.610,14	1.868.320,52
Bruttoerlöse Innenputz	742.670,46	4.274.420,63	4.512.851,51
<u>Bruttoerlöse Außenputz</u>	<u>742.670,46</u>	<u>7.274.420,63</u>	<u>4.512.851,51</u>
Bruttoerlöse gesamt	1.792.806,49	10.318.451,39	10.894.023,53
abzgl. WEK nto	-742.670,46	-4.274.420,63	-4.512.851,51
<u>abzügl. 1/2 des Lohnanteils</u>	<u>-419.608,81</u>	<u>-2.415.047,65</u>	<u>-2.549.761,10</u>
verdeckte Ausschüttung	-630.527,22	3.628.983,11	3.831.410,93
darauf entfallende KEST	210.175,74	1.209.661,04	1.277.136,98

**Tabelle**

2002	2003	1.Hj.2004	gesamt ATS	gesamt €
159.001,50	154.256,40	77.128,20		
384.061,59	372.600,00	186.300,00		
<u>384.061,59</u>	<u>372.600,00</u>	<u>186.300,00</u>		
927.124,68	899.456,40	449.728,20		
-384.061,59	-372.600,00	-186.300,00		
<u>-216.994,80</u>	<u>-210.519,00</u>	<u>-105.259,50</u>		
326.068,29	316.337,40	158.168,70		
108.689,43	105.445,80	52.722,90	6.369.021,68	462.854,86

Im **Arbeitsbogen der Betriebsprüfung** ist unter Anderem Folgendes enthalten:

Eine **Auswertung der Einkaufserhebung** anlässlich der Außenprüfung für 1998 bis 2002 vom 24. Februar 2005:

**Punkt 1****Durchführung der Erhebungen**

Im November und Dezember 2004 seien Erhebungen bei folgenden Baustoffgroßhändlern durchgeführt worden:

a Firma B.GmbH;

b Firma P.KG.

Gegenstand dieser Amtshandlungen wäre die Ermittlung der von diesen beiden Großhändlern in den Jahren 1998 bis 2002 durchgeführten Lieferungen an Verputzmaterial gewesen, und zwar der Lieferungen, die als Zwischenlieferant von nachfolgenden Produzenten:

a H.KG;

b Q.;

c Mo.; M. GmbH;

d F., Baustoffwerk Filiale Linz

an die Firma Bw. weiterfakturiert worden wären. Insbesondere wäre hierbei das Augenmerk darauf gerichtet, inwieweit diese vom Kunden Bw. für die jeweiligen Baustellen geordneten Lieferungen tatsächlich über das Kundenkonto der Berufungswerberin abgerechnet worden wären bzw. ob sie in der Buchhaltung der Bw. erfasst sein würden.

## **Punkt 2**

### **Auswertung der Erhebung bei der Firma B.GmbH**

Ausgangspunkt dieser Erhebungen seien die Fakturen der oben angeführten Produzenten an den Großhändler B.GmbH zur Weiterverrechnung an die Bw..

Denn darauf seien jedenfalls angeführt:

die Bezeichnung der Lieferung;

der Nettopreis des Produzenten für die Lieferung;

die Menge des gelieferten Materials;

die Baustelle, wohin geliefert worden wäre;

ein Vermerk der Firma B.GmbH über die Art der Weiterfakturierung.

Zudem sei auch angeführt entweder das Datum des Lieferscheines oder das Datum der Fakturierung durch den Produzenten (zeitnah zum Lieferdatum).

Von wesentlicher Bedeutung für die Auswertung sei nun der Vermerk der Firma B.GmbH über die Art der Weiterfakturierung. Denn hieraus sei ersichtlich, ob die Verrechnung über das Firmenkonto der Bw. erfolgt wäre oder in bar abgewickelt worden wäre.

Der Vermerk, der die Barzahlung dokumentiere, sei ein handschriftliches „SO“.

Laut Auskunft von Herrn P. bedeute dieses „SO“ Sofortrechnung und somit Barabwicklung der Lieferung oder Rücklieferung (sowohl Gut-, als auch Lastschrift möglich).

Aus diesen Vermerken seien nun verschiedene Arten der Lieferung ersichtlich.

Lieferungen, deren Bezahlung bar erfolgt wäre („SO“), Lieferungen, deren Bezahlung über das Konto Bw. abgewickelt worden wäre und Lieferungen, die teils bar, teils über das Konto Bw. abgewickelt worden wären.

Eine weitere Art von Lieferungen der Firma H.KG über die Firma B.GmbH an die Bw. betreffe

so genannte Bonuslieferungen (bei Erreichen von gewissen Abnahmemengen würden Gratislieferungen gewährt werden).

Da die zahlreichen Sofortrechnungen der Jahre 2000, 2001 und 2002 an die Bw. aus Sicht des Prüfers keine Deckung im Kassabericht der Berufungswerberin fänden, seien Kopien dieser Faktura mit dem Vermerk „SO“ angefertigt und zum Arbeitsbogen genommen worden.

Aufgrund dieser Kopien seien Listen mit den wesentlichen Rechnungselementen angefertigt worden. Auch die Bonuslieferungen seien in einer Liste erfasst.

Diese Listen seien dieser Auswertung als Beilage 1 angefügt und würden dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin anlässlich der Besprechung zur Erhebung am 1. März 2005 mit dem Ersuchen um Weiterleitung an die Geschäftsführung und um Stellungnahme übergeben worden sein.

### **Punkt 3**

#### **Auswertung der Erhebung bei der Firma P.KG**

Diese Erhebung sei grundsätzlich nach dem gleichen Schema wie die Erhebung bei der Firma B.GmbH abgelaufen. Wiederum sei von den Fakturen der Produzenten an den Großhändler P.KG über Lieferungen an die Berufungswerberin ausgegangen worden.

Ein Unterschied bestehe nur in der Art des Vermerkes über die Abrechnung mit der Firma Bw.. Dem Vermerk „SO“ der Firma B.GmbH würden bei der Firma P.KG die Vermerke „K2“, „BVK“, „bar“ und „GS“ entsprechen.

Auch die Arten der Lieferung würden von Lieferung mit Abrechnung über das Kundenkonto der Bw. zu Lieferungen gegen Barzahlung, gemischten Lieferungen (teils bar, teils Kundenkonto) und Bonuslieferungen reichen.

Bei der Firma P.KG würden diese Barverkaufslieferungen die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002 betreffen.

Von Interesse seien auch gefundener Schriftverkehr und handschriftliche Vermerke in der Buchhaltung der Firma P.KG.

So liege dem Prüfer ein Schreiben der Berufungswerberin vom 5. Juli 2000 vor, in dem zu einer Rechnung der Firma P.KG an die Berufungswerberin um telefonische Kontaktaufnahme ersucht werde. Weiters befinde sich auf diesem Schreiben der Vermerk „wird K2“. Diese auf dem Kundenkonto der Bw. am 30. Juni 2000 im Soll eingebuchte Rechnung werde am 14. Juli 2000 mit einer Buchung im Haben quasi storniert.

Weitere handschriftliche Notizen bei der Firma P.KG über Telefonate mit der Berufungswerberin würden zeigen, dass die Trennung zwischen K2 und F2 (bar oder Kundenkonto) für die Buchhaltungsabteilung der Firma P.KG nicht einfach gewesen wäre. Mehrfach hätten Korrekturen F2-K2 vorgenommen werden müssen.

Wie bei den Sofortrechnungen bei der Firma B.GmbH fänden aus Sicht des Prüfers die

zahlreichen Barverkäufe der Firma P.KG an die Berufungswerberin im Kassabericht der Bw. keine Deckung.

Die bei der Firma P.KG von zahlreichen Barverkäufen betroffenen Jahre seien 1999, 2000, 2001 und 2002. Für diese Jahre seien wieder listenmäßige Erfassungen der Barverkäufe an die Bw. erstellt worden, allerdings sei vom Prüfer darauf verzichtet worden, auch hier für die Jahre 1999 und 2000 alle Fakturen in Kopie zum Arbeitsbogen zu nehmen.

Auch diese listenmäßigen Erfassungen würden der Auswertung als Beilage 2 angefügt und dem steuerlichen Vertreter zur Verfügung gestellt, wiederum mit dem Ersuchen um Weiterleitung an die Geschäftsführung der Berufungswerberin und um Stellungnahme.

Angefügt wurde eine Auflistung der von den Firmen P.KG und B.GmbH erhaltenen

### **Barverkaufs- und Bonuslieferungen.**

**Gesprächsnotiz** Aussagen der Gesellschafter-Geschäftsführer, 1. Vorbesprechung am **6. April 2005:**

Dass eine Wareneinkaufsverkürzung in erhebenden Ausmaß stattgefunden habe, sei nicht bestritten worden, ebenfalls nicht, dass die daraus resultierenden Erlöse nicht in die Erklärungen aufgenommen worden wären.

Auf die Frage, wie lange diese Verkürzungen durchgeführt worden wären, sei geantwortet worden, bis Mitte 2004 (inklusive erstes Halbjahr 2004).

Für 2003 und 2004 sei die Größenordnung der Einkaufsverkürzung mit jener des Jahres 2002 in etwa gleichgesetzt worden (2003 circa 360.000,00 €, 2004 circa 180.000,00 €).

Zu einem Drittel der Wareneinkaufsverkürzung sei angegeben worden, dass nur das Material weiterverkauft worden wäre (Marge in etwa 3-4%).

Bei circa 2/3 sei Material und Verputzleistung weiterverrechnet worden, Material in etwa 40% des Bruttoerlöses, Rest 60% Lohnaufwand und Marge.

Von diesen 2/3 hätte in etwa die Hälfte Innenputz betroffen (Marge 1-2%) und die andere Hälfte Außenputz (Marge 3-8%).

Laut Geschäftsführung würden keine Aufzeichnungen zu den Schwarzgeschäften vorliegen (zum Beispiel Nichts darüber, welche Arbeiter für welche Baustellen in welcher Höhe wann entlohnt worden wären).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Abgaben entsprechend obigem Betriebsprüfungsbericht fest.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999** vom 31. August 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 23.996.871,35 S bzw. 1.743.920,65 € und die abziehbare Vorsteuer mit 2.345.687,33 S bzw. 170.467,75 € festgesetzt, woraus sich eine Zahllast von 178.316,39 € ergibt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000** vom 31. August 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 35,734.777,20 S bzw. 2,596.947,54 € und die abziehbare Vorsteuer mit 2,943.490,18 S bzw. 213.911,77 € festgesetzt, woraus sich eine Zahllast von 305.477,71 € ergibt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001** vom 31. August 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 42,730.479,07 S bzw. 3,105.345,02 € und die abziehbare Vorsteuer mit 3,695.596,84 S bzw. 268.569,50 € festgesetzt, woraus sich eine Zahllast von 352.499,51 € ergibt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002** vom 31. August 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 3,748.795,06 €, die Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 mit 996.960,55 € und die abziehbare Vorsteuer mit 332.914,76 € festgesetzt, woraus sich eine Zahllast von 217.452,14 € ergibt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003** vom 31. August 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 4,209.328,59 €, die Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 mit 2,485.544,54 € und die abziehbare Vorsteuer mit 377.016,29 € festgesetzt, woraus sich eine Gutschrift von 32.259,48 € ergibt.

Mit **Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 06/2004** vom 31. August 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 951.487,34 €, die Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 mit 464.648,45 € und die abziehbare Vorsteuer mit 85.901,99 € festgesetzt, woraus sich eine Zahllast von 11.465,79 € ergibt.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 30. August 2005** wurde die Berufungswerberin für den Zeitraum **1999** für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

**Tabelle**

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag
630.527,00 S	33,33%	210.175,00 S bzw. 15.274,01 €

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 verwiesen.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 30. August 2005** wurde die Berufungswerberin für den Zeitraum **2000** für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

**Tabelle**

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag
3,628.983,00 S	33,33%	1,209.661,00 S bzw. 87.909,49 €

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 verwiesen.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 30. August 2005** wurde die Berufungswerberin für den Zeitraum **2001** für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

**Tabelle**

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag
3,831.410,00 S	33,33%	1,277.136,00 S bzw. 92.813,09 €

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 verwiesen.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 30. August 2005** wurde die Berufungswerberin für den Zeitraum **2002** für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

**Tabelle**

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag
326.068,00 €	33,33%	108.689,33 €

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 verwiesen.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 30. August 2005** wurde die Berufungswerberin für den Zeitraum **2003** für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

**Tabelle**

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag
316.337,00 €	33,33%	105.445,67 €

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 verwiesen.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 30. August 2005** wurde die Berufungswerberin für den Zeitraum **2004** für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

#### **Tabelle**

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag
158.168,00 €	33,33%	52.722,67 €

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 verwiesen.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2005 wurde gegen obige Bescheide **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Berufung richte sich gegen folgende, bei der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen (Schätzung) – insbesondere über den Anteil des weiterverkauften Putzmaterials ohne weitere Leistungen laut Punkt 3 des Schlussbesprechungsprogrammes – wodurch sich in logischer Konsequenz wertmäßige Änderungen bei den Punkten 4-8 des Schlussbesprechungsprogrammes ergeben würden.

#### **Begründung:**

Besonders wichtig sei der Umstand, dass erst nach Abhaltung der Schlussbesprechungen mit den Geschäftsführern Besprechungen darüber stattgefunden hätten, die sich auf die Ursachen der steuerlichen und beitragsmäßigen Auswirkungen bezogen hätten, da vorher vor allem wegen der Firmeneröffnung am neuen Standort zu wenig Zeit dafür gewesen wäre. Nach Durcharbeitung der Unterlagen während des Betriebsurlaubes hätten die Geschäftsführer erkannt, dass ihre im Zuge einer Zwischenbesprechung mit dem Betriebsprüfer und dem Teamleiter getätigten Aussagen, die als Grundlage für die Schätzung herangezogen worden wären, bei weitem nicht für den gesamten Prüfungszeitraum zutreffen könnten. Da sich die Überprüfung der vom Prüfer festgestellten Ermittlungen auf die Vergangenheit beziehen würden und eine wesentliche Ansprechperson (Herr C.) nicht mehr lebe, aber im Geschehen voll involviert gewesen wäre, hätte sich die Aufarbeitung der Unterlagen sehr mühsam und Zeitaufwendung gestaltet. Tatsache sei, dass der Anteil der direkt weiterverkauften Waren ein



Vielfaches dessen sei, als bei der Zwischenbesprechung angenommen worden wäre. Bei der ursprünglichen Schätzung sei ein Drittel des nicht verbuchten Wareneinkaufes als Weiterverkauf ohne weitere Leistungen angenommen und je ein Drittel als Leistungen für Innen- und Außenputz angesetzt worden.

Ein Grund für die damalige Aussage liege darin, dass gefühlsmäßig Aufträge mit verbundenen Arbeitsleistungen mehr organisatorischen Aufwand darstellen würden und daher im Gedächtnis mehr Bedeutung hätten und daher besser in Erinnerung bleiben würden als Durchläufer. Weiters dürfte durch die psychische Aufregung während der Besprechung gedanklich eine Verwechslung wegen des „Drittels“ passiert sein, weil der Anteil des nicht verbuchten Wareneinkaufs im Verhältnis zum offiziellen Materialeinkauf ebenfalls ein Drittel ausmache bzw. auf die Gewichtung der einzelnen Geschäftsfälle zuwenig Beachtung beigemessen worden wäre, aber ebenfalls eine wesentliche Einflussgröße darstelle.

Den Geschäftsführern sei die Wirkung der vorschnellen Aussage unter anderem bewusst geworden, weil die Berechnungen zu einem derart hohen Lohnanteil geführt hätten, der schon alleine deswegen nicht zutreffen könne, da zu keiner Zeit soviel Personal zur Verfügung gestanden wäre, das das zusätzliche Material verarbeiten hätte können. Bei der Überprüfung der Aufzeichnungen sei auch zum Vorschein gekommen, dass ein sehr hoher Anteil des direkt weiterverkauften Materials durch C. in Eigenregie erledigt worden wäre, ohne dass die jetzigen Geschäftsführer eine Ahnung davon gehabt hätten. Dies begründe somit auch die Tatsache, warum in den Jahren 1999 bis 2001 der Anteil des direkt weiterverkauften Materials der bisher in der Buchhaltung nicht erfassten Wareneinkäufe bei über 80% gelegen habe. Obwohl die Geschäftsführer bemüht gewesen wären, eine möglichst genaue Zuordnung der Geschäftsfälle vorzunehmen, sei es für die Vergangenheit schwierig, eine exakte betragsmäßige Ermittlung zu erreichen. Aus diesem Grunde werde aus Vereinfachungsgründen vorgeschlagen, sich für jedes Jahr auf einen Prozentsatz zu einigen, der als Anteil des direkt weiterverkauften Materials angenommen werde und der Rest auf 100% zu gleichen Teilen für Innen- und Außenputz zu rechnen sei, aus denen der Lohnanteil (netto) ermittelt werde. Von den Geschäftsführern seien für den Prüfungszeitraum als Prozentanteil des direkt weiterverkauften Materials im Verhältnis zum insgesamt nicht verbuchten Wareneinkauf folgende Werte bekannt gegeben worden:

#### **Tabelle**

<b>1999</b>	85%
<b>2000</b>	85%
<b>2001</b>	80%

<b>2002</b>	70%
<b>2003</b>	70%
<b>2004</b>	65%

Die detaillierten Berechnungen über die steuerlichen Auswirkungen für die einzelnen Jahre würden wegen der unterschiedlichen Prozentsätze als gesonderte Beilage der Berufung beigelegt.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide entsprechend den beigelegten Berechnungen entsprechend abzuändern.

Beigelegt wurden folgende Aufstellungen:

### **Steuerliche Auswirkungen infolge Änderung des Anteils des direkt weiterverkauften Materials**

#### **Tabelle**

<b>Zu Pkt. 2 - Wareneinkaufsverkürzung</b>	<b>1999</b>		<b>Total</b>	<b>Steuer</b>
	S	€	in €	
WEK netto zu GHP				
B.GmbH		0,00		
P.KG	717.556,00	52.146,83		
gesamt netto zu GHP		52.146,83	52.146,83	
+ 3,5 % Spanne GH			1.825,14	
gesamt netto zu EP Bw.			53.971,97	
+ 20 % USt = Vorsteuer			10.794,39	10.794,39
gesamt brutto			64.766,36	
<b>Zu Pkt. 3 - Materialweiterverk. ohne Leistungen</b>				
85 % des verkürzten WEK brutto			55.051,41	
+ 3,5 % Spanne			1.926,80	
Veräußerungserlös brutto			56.978,21	
Veräußerungserlös netto			47.481,84	
darauf entfallende USt			9.496,37	9.496,37
<b>Zu Pkt. 4 - Leistungserlöse Innenputz</b>				
7,5 % WEK brutto (40 %)			4.857,48	
Lohnanteil (58,5 %)			7.104,06	
Bruttomarge (1,5 %)			182,16	
Bruttoerlöse Innenputz			12.143,69	
Nettoerlöse Innenputz			10.119,74	
darauf entfallende USt			2.023,95	2.023,95
<b>Zu Pkt. 5 - Leistungserlöse Außenputz</b>				

7,5 % WEK brutto (40 %)			4.857,48	
Lohnanteil (54,5 %)			6.618,31	
Bruttomarge (5,5 %)			667,90	
Bruttoerlöse Außenputz			12.143,69	
Nettoerlöse Außenputz			10.119,74	
darauf entfallende USt			2.023,95	2.023,95
<b>Zu Pkt. 6 - Rückstellung USt</b>				
Veräußerungserlöse Material netto			47.481,84	
Nettoerlöse Innenputz			10.119,74	
Nettoerlöse Außenputz			10.119,74	
Erlösezurechnung netto gesamt			67.721,33	
darauf entfallende USt			13.544,27	
- Vorsteuer aus verkürztem WEK			10.794,39	
Rückstellung USt			2.749,87	2.749,87
<b>Zu Pkt. 7 - Rückstellung Lohnabgaben</b>				
Lohnanteil Innenputz (58,5 %)			7.104,06	
Lohnanteil Außenputz (54,5 %)			6.618,31	
Lohnanteil gesamt			13.722,37	
darauf entfallende LSt (27 %)			3.705,04	
darauf entfallender DB (4,5 %)			617,51	
darauf entfallender DZ (0,48 %)			65,87	4.388,41
<b>Zu Pkt. 8 - verdeckte Gewinnausschüttung</b>				
Veräußerungserlös Material brutto			56.978,21	
Bruttoerlöse Innenputz			12.143,69	
Bruttoerlöse Außenputz			12.143,69	
Bruttoerlöse gesamt			81.265,59	
abzüglich WEK brutto			64.766,36	
abzüglich 1/2 des Lohnanteiles			-6.861,19	
verdeckte Gewinnausschüttung			9.638,04	
darauf entfallende KEST			3.212,68	3.212,68

### Tabelle

<b>Zu Pkt. 2 - Wareneinkaufsverkürzung</b>	<b>2000</b>		<b>Total</b>	<b>Steuer</b>
	S	€	in €	
WEK netto zu GHP				
B.GmbH	3.412.772,00	248.015,81		
P.KG	717.103,00	52.113,91		
gesamt netto zu GHP	4.129.875,00	300.129,72	300.129,72	
+ 3,5 % Spanne GH			10.504,54	
gesamt netto zu EP BW.			310.634,26	
+ 20 % USt = Vorsteuer			62.126,85	62.126,85
gesamt brutto			372.761,11	
<b>Zu Pkt. 3 - Materialweiterverk. ohne</b>				

<b>Leistungen</b>				
85 % des verkürzten WEK brutto			316.846,95	
+ 3,5 % Spanne			11.089,64	
Veräußerungserlös brutto			327.936,59	
Veräußerungserlös netto			273.280,49	
darauf entfallende USt			54.656,10	54.656,10
<b>Zu Pkt. 4 - Leistungserlöse Innenputz</b>				
7,5 % WEK brutto (40 %)			27.957,08	
Lohnanteil (58,5 %)			40.887,23	
Bruttomarge (1,5 %)			1.048,39	
Bruttoerlöse Innenputz			69.892,71	
Nettoerlöse Innenputz			58.243,92	
darauf entfallende USt			11.648,78	11.648,78
<b>Zu Pkt. 5 - Leistungserlöse Außenputz</b>				
7,5 % WEK brutto (40 %)			27.957,08	
Lohnanteil (54,5 %)			38.091,53	
Bruttomarge (5,5 %)			3.844,10	
Bruttoerlöse Außenputz			69.892,71	
Nettoerlöse Außenputz			58.243,92	
darauf entfallende USt			11.648,78	11.648,78
<b>Zu Pkt. 6 - Rückstellung USt</b>				
Veräußerungserlöse Material netto			273.280,49	
Nettoerlöse Innenputz			58.243,92	
Nettoerlöse Außenputz			58.243,92	
Erlöszurechnung netto gesamt			389.768,34	
darauf entfallende USt			77.953,67	
- Vorsteuer aus verkürztem WEK			-62.126,85	
Rückstellung USt			15.826,82	15.826,82
<b>Zu Pkt. 7 - Rückstellung Lohnabgaben</b>				
Lohnanteil Innenputz (58,5 %)			40.887,23	
Lohnanteil Außenputz (54,5 %)			38.091,53	
Lohnanteil gesamt			78.978,76	
darauf entfallende LSt (27 %)			21.324,27	
darauf entfallender DB (4,5 %)			3.554,04	
darauf entfallender DZ (0,45 %)			355,40	25.233,71
<b>Zu Pkt. 8 - verdeckte Gewinnausschüttung</b>				
Veräußerungserlös Material brutto			327.936,59	
Bruttoerlöse Innenputz			69.892,71	
Bruttoerlöse Außenputz			69.892,71	
Bruttoerlöse gesamt			467.722,01	
abzüglich WEK brutto			-	
abzüglich 1/2 des Lohnanteiles			-39.489,38	
verdeckte Gewinnausschüttung			55.471,51	

darauf entfallende KEST			18.490,50	18.490,50
-------------------------	--	--	-----------	-----------

**Tabelle**

<b>Zu Pkt. 2 - Wareneinkaufsverkürzung</b>	<b>2001</b>		<b>Total</b>	<b>Steuer</b>
	S	€	in €	
WEK netto zu GHP				
B.GmbH	4.238.814,00	308.046,63		
P.KG	121.429,00	8.824,59		
gesamt netto zu GHP		316.871,22	316.871,22	
+ 3,5 % Spanne GH			11.090,49	
gesamt netto zu EP Bw.			327.961,71	
+ 20 % USt = Vorsteuer			65.592,34	65.592,34
gesamt brutto			393.554,05	
<b>Zu Pkt. 3 - Materialweiterverk. ohne Leistungen</b>				
Hälfte des verkürzten WEK brutto VARIANTE 80 %			314.843,24	
+ 3,5 % Spanne			11.019,51	
Veräußerungserlös brutto			325.862,75	
Veräußerungserlös netto			271.552,30	
darauf entfallende USt			54.310,46	54.310,46
<b>Zu Pkt. 4 - Leistungserlöse Innenputz</b>				
10 % WEK brutto (40 %)			39.355,41	
Lohnanteil (58,5 %)			57.557,28	
Bruttomarge (1,5 %)			1.475,83	
Bruttoerlöse Innenputz			98.388,51	
Nettoerlöse Innenputz			81.990,43	
darauf entfallende USt			16.398,09	16.398,09
<b>Zu Pkt. 5 - Leistungserlöse Außenputz</b>				
10 % WEK brutto (40 %)			39.355,41	
Lohnanteil (54,5 %)			53.621,74	
Bruttomarge (5,5 %)			5.411,37	
Bruttoerlöse Außenputz			98.388,51	
Nettoerlöse Außenputz			81.990,43	
darauf entfallende USt			16.398,09	16.398,09
<b>Zu Pkt. 6 - Rückstellung USt</b>				
Veräußerungserlöse Material netto			271.552,30	
Nettoerlöse Innenputz			81.990,43	
Nettoerlöse Außenputz			81.990,43	
Erlöszurechnung netto gesamt			435.533,15	
darauf entfallende USt			87.106,63	
- Vorsteuer aus verkürztem WEK			-65.592,34	
Rückstellung USt			21.514,29	21.514,29
<b>Zu Pkt. 7 - Rückstellung Lohnabgaben</b>				

Lohnanteil Innenputz (58,5 %)			57.557,28	
Lohnanteil Außenputz (54,5 %)			53.621,74	
Lohnanteil gesamt			111.179,02	
darauf entfallende LSt (27 %)			30.018,34	
darauf entfallender DB (4,5 %)			5.003,06	
darauf entfallender DZ (0,43 %)			478,07	35.499,46
<b>Zu Pkt. 8 - verdeckte Gewinnausschüttung</b>				
Veräußerungserlös Material brutto			325.862,75	
Bruttoerlöse Innenputz			98.388,51	
Bruttoerlöse Außenputz			98.388,51	
Bruttoerlöse gesamt			522.639,78	
			-	
abzüglich WEK brutto			393.554,05	
abzüglich 1/2 des Lohnanteiles			-55.589,51	
verdeckte Gewinnausschüttung			73.496,22	
darauf entfallende KEST			24.498,74	24.498,74

Tabelle

<b>Zu Pkt. 2 - Wareneinkaufsverkürzung</b>	<b>2002</b>	<b>Steuer</b>
	in €	
WEK netto zu GHP		
B.GmbH	359.316,00	
P.KG	11.758,00	
gesamt netto zu GHP	371.074,00	
+ 3,5 % Spanne GH	12.987,59	
gesamt netto zu EP Bw.	384.061,59	
+ 20 % USt = Vorsteuer	76.812,32	76.812,32
gesamt brutto	460.873,91	
<b>Zu Pkt. 3 - Materialweiterverk. ohne Leistungen</b>		
70 % des verkürzten WEK brutto	322.611,74	
+ 3,5 % Spanne	11.291,41	
Veräußerungserlös brutto	333.903,15	
Veräußerungserlös netto	278.252,62	
darauf entfallende USt	55.650,52	55.650,52
<b>Zu Pkt. 4 - Leistungserlöse Innenputz</b>		
15 % WEK brutto (40 %)	69.131,09	
Lohnanteil (58,5 %)	101.104,21	
Bruttomarge (1,5 %)	2.592,42	
Bruttoerlöse Innenputz	172.827,72	
Nettoerlöse Innenputz	144.023,10	
darauf entfallende USt	28.804,62	28.804,62
<b>Zu Pkt. 5 - Leistungserlöse Außenputz</b>		
15 % WEK brutto (40 %)	69.131,09	
Lohnanteil (54,5 %)	94.191,10	

Bruttomarge (5,5 %)	9.505,52	
Bruttoerlöse Außenputz	172.827,72	
Nettoerlöse Außenputz	144.023,10	
darauf entfallende USt	28.804,62	28.804,62
<b>Zu Pkt. 6 - Rückstellung USt</b>		
Veräußerungserlöse Material netto	278.252,62	
Nettoerlöse Innenputz	144.023,10	
Nettoerlöse Außenputz	144.023,10	
Erlösezurechnung netto gesamt	566.298,81	
darauf entfallende USt	113.259,76	
- Vorsteuer aus verkürztem WEK	-76.812,32	
Rückstellung USt	36.447,44	36.447,44
<b>Zu Pkt. 7 - Rückstellung Lohnabgaben</b>		
Lohnanteil Innenputz (58,5 %)	101.104,21	
Lohnanteil Außenputz (54,5 %)	94.191,10	
Lohnanteil gesamt	195.295,32	
darauf entfallende LSt (27 %)	52.729,74	
darauf entfallender DB (4,5 %)	8.788,29	
darauf entfallender DZ (0,39 %)	761,65	62.279,68
<b>Zu Pkt. 8 - verdeckte Gewinnausschüttung</b>		
Veräußerungserlös Material brutto	333.903,15	
Bruttoerlöse Innenputz	172.827,72	
Bruttoerlöse Außenputz	172.827,72	
Bruttoerlöse gesamt	679.558,58	
	-	
abzüglich WEK brutto	460.873,91	
abzüglich 1/2 des Lohnanteiles	-97.647,66	
verdeckte Gewinnausschüttung	121.037,01	
darauf entfallende KEST	40.345,67	40.345,67

## Tabelle

<b>Zu Pkt. 2 - Wareneinkaufsverkürzung</b>	<b>2003</b>	<b>Steuer</b>
	in €	
WEK netto zu GHP		
B.GmbH - geschätzt	360.000,00	
P.KG	0,00	
gesamt netto zu GHP	360.000,00	
+ 3,5 % Spanne GH	12.600,00	
gesamt netto zu EP Bw.	372.600,00	
+ 20 % USt = Vorsteuer	74.520,00	74.520,00
gesamt brutto	447.120,00	
<b>Zu Pkt. 3 - Materialweiterverk. ohne Leistungen</b>		
70 % des verkürzten WEK brutto	312.984,00	
+ 3,5 % Spanne	10.954,44	

Veräußerungserlös brutto	323.938,44	
Veräußerungserlös netto	269.948,70	
darauf entfallende USt	53.989,74	53.989,74
<b>Zu Pkt. 4 - Leistungserlöse Innenputz</b>		
15 % WEK brutto (40 %)	67.068,00	
Lohnanteil (58,5 %)	98.086,95	
Bruttomarge (1,5 %)	2.515,05	
Bruttoerlöse Innenputz	167.670,00	
Nettoerlöse Innenputz	139.725,00	
darauf entfallende USt	27.945,00	27.945,00
<b>Zu Pkt. 5 - Leistungserlöse Außenputz</b>		
15 % WEK brutto (40 %)	67.068,00	
Lohnanteil (54,5 %)	91.380,15	
Bruttomarge (5,5 %)	9.221,85	
Bruttoerlöse Außenputz	167.670,00	
Nettoerlöse Außenputz	139.725,00	
darauf entfallende USt	27.945,00	27.945,00
<b>Zu Pkt. 6 - Rückstellung USt</b>		
Veräußerungserlöse Material netto	269.948,70	
Nettoerlöse Innenputz	139.725,00	
Nettoerlöse Außenputz	139.725,00	
Erlösezurechnung netto gesamt	549.398,70	
darauf entfallende USt	109.879,74	
- Vorsteuer aus verkürztem WEK	-74.520,00	
Rückstellung USt	35.359,74	35.359,74
<b>Zu Pkt. 7 - Rückstellung Lohnabgaben</b>		
Lohnanteil Innenputz (58,5 %)	98.086,95	
Lohnanteil Außenputz (54,5 %)	91.380,15	
Lohnanteil gesamt	189.467,10	
darauf entfallende LSt (27 %)	51.156,12	
darauf entfallender DB (4,5 %)	8.526,02	
darauf entfallender DZ (0,38 %)	719,97	60.402,11
<b>Zu Pkt. 8 - verdeckte Gewinnausschüttung</b>		
Veräußerungserlös Material brutto	323.938,44	
Bruttoerlöse Innenputz	167.670,00	
Bruttoerlöse Außenputz	167.670,00	
Bruttoerlöse gesamt	659.278,44	
	-	
abzüglich WEK brutto	447.120,00	
abzüglich 1/2 des Lohnanteiles	-94.733,55	
verdeckte Gewinnausschüttung	117.424,89	
darauf entfallende KEST	39.141,63	39.141,63

Tabelle



<b>Zu Pkt. 2 - Wareneinkaufsverkürzung</b>	<b>1-6/2004</b>	<b>Steuer</b>
	in €	
WEK netto zu GHP		
B.GmbH - geschätzt	180.000,00	
P.KG	0,00	
gesamt netto zu GHP	180.000,00	
+ 3,5 % Spanne GH	6.300,00	
gesamt netto zu EP Bw.	186.300,00	
+ 20 % USt = Vorsteuer	37.260,00	37.260,00
gesamt brutto	223.560,00	
<b>Zu Pkt. 3 - Materialweiterverk. ohne Leistungen</b>		
65 % des verkürzten WEK brutto	145.314,00	
+ 3,5 % Spanne	5.085,99	
Veräußerungserlös brutto	150.399,99	
Veräußerungserlös netto	125.333,33	
darauf entfallende USt	25.066,67	25.066,67
<b>Zu Pkt. 4 - Leistungserlöse Innenputz</b>		
17,5 % WEK brutto (40 %)	39.123,00	
Lohnanteil (58,5 %)	57.217,39	
Bruttomarge (1,5 %)	1.467,11	
Bruttoerlöse Innenputz	97.807,50	
Nettoerlöse Innenputz	81.506,25	
darauf entfallende USt	16.301,25	16.301,25
<b>Zu Pkt. 5 - Leistungserlöse Außenputz</b>		
17,5 % WEK brutto (40 %)	39.123,00	
Lohnanteil (54,5 %)	53.305,09	
Bruttomarge (5,5 %)	5.379,41	
Bruttoerlöse Außenputz	97.807,50	
Nettoerlöse Außenputz	81.506,25	
darauf entfallende USt	16.301,25	16.301,25
<b>Zu Pkt. 6 - Rückstellung USt</b>		
Veräußerungserlöse Material netto	125.333,33	
Nettoerlöse Innenputz	81.506,25	
Nettoerlöse Außenputz	81.506,25	
Erlöszurechnung netto gesamt	288.345,83	
darauf entfallende USt	57.669,17	
- Vorsteuer aus verkürztem WEK	-37.260,00	
Rückstellung USt	20.409,17	20.409,17
<b>Zu Pkt. 7 - Rückstellung Lohnabgaben</b>		
Lohnanteil Innenputz (58,5 %)	57.217,39	
Lohnanteil Außenputz (54,5 %)	53.305,09	
Lohnanteil gesamt	110.522,48	

darauf entfallende LSt (27 %)	29.841,07	
darauf entfallender DB (4,5 %)	4.973,51	
darauf entfallender DZ (0,38 %)	419,99	35.234,57
<b>Zu Pkt. 8 - verdeckte Gewinnausschüttung</b>		
Veräußerungserlös Material brutto	150.399,99	
Bruttoerlöse Innenputz	97.807,50	
Bruttoerlöse Außenputz	97.807,50	
Bruttoerlöse gesamt	346.014,99	
abzüglich WEK brutto	-223.560,00	
abzüglich 1/2 des Lohnanteiles	-55.261,24	
verdeckte Gewinnausschüttung	67.193,75	
darauf entfallende KEST	22.397,92	22.397,92

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 18. November 2005 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen (20%) mit 4.565.725,72 €, die Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 mit 3.448.507,07 € und die abziehbare Vorsteuer mit 414.727,23 € festgesetzt, woraus sich eine Gutschrift von 191.283,50 € ergibt.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2005 wurde gegen den **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 18. November 2005 **Berufung** eingereicht.

Die Berufung richte sich gegen folgende bei der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen (Schätzung) – insbesondere über den Anteil des weiterverkauften Putzmaterials ohne weitere Leistungen laut Punkt 3 des Schlussbesprechungsprogrammes, die zur Festsetzung der in den angeführten Bescheiden genannten Abgaben geführt hätten. Hinsichtlich der Begründung werde auf die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-6/2004 verweisen.

Am 21. November 2005 wurde von der Betriebsprüfung folgende **Stellungnahme** zu obigen Berufungen eingereicht:

Berufen werde im Wesentlichen gegen den Aufteilungsschlüssel des durch Einkaufserhebungen nachgewiesenen verkürzten Wareneinkaufs auf die verkürzten Erlösbereiche Weiterverkauf von Verputzmaterial ohne weitere Leistungen, Leistungserlöse aus Innenverputz und Leistungserlöse aus Außenverputz im Verhältnis jeweils eines Drittels. Beantragt werde der Ansatz eines Prozentsatzes zwischen 65% und 85% für die Sparte Weiterveräußerung von Verputzmaterial ohne weitere Leistungen und die gleichmäßige Verteilung der verbleibenden 15% bis 35% auf Außen- und Innenputz.

Begründet werde dieser Änderungswunsch mit Zeitnot bei der damaligen Aufarbeitung von Unterlagen, psychischer Aufregung während der Besprechungen und der Schwierigkeiten der Rekonstruktion der Geschäftsfälle, da ein Gesellschafter (Herr C.) mittlerweile verstorben sein würde.

Dazu müssten aus Sicht des Prüfers vor allem die abschließenden Prüfungshandlungen vom Zeitablauf und von der Sachverhaltsermittlung nochmals dargestellt werden.

Am 1. März 2005 seien dem Steuerberater Aufstellungen in Listenform über den nachgewiesenen verkürzten Wareneinkauf übergeben worden, mit dem Ersuchen, diese an die Geschäftsführung weiterzuleiten und eine Stellungnahme vorbereiten zu lassen.

Diese Stellungnahme sei bei einer ersten Vorbesprechung am 6. April 2005 mit der Geschäftsleitung im Wesentlichen durch die Beantwortung von drei Fragen des Prüfers erfolgt. Ja, die Wareneinkaufsverkürzungen würden tatsächlich im dargestellten Ausmaß erfolgt sein. Nein, es würden keine schriftlichen Unterlagen über die nicht verbuchten Geschäftsfälle vorhanden sein. Und der Aufteilungsschlüssel für den nicht verbuchten Wareneinkauf auf die drei Erlössparten würde in etwa jeweils dreiunddreißig Prozent betragen. Auf Nachfrage des Prüfers, warum der Prozentsatz der reinen Weiterveräußerung mit einem Drittel so hoch gewesen sein würde, wobei hier doch die Steuer- und Abgabenersparnis äußerst minimal sein würde, da ja kein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei und diese Geschäftsfälle genauso gut in die Buchhaltung aufgenommen hätten werden können (da ja dann zustehender Vorsteuerabzug) sei mit der Begründung von Folgegeschäften argumentiert worden.

Das endgültige Schlussbesprechungsprogramm stamme vom 4. Juni 2005, die Schlussbesprechung hätte am 5. Juli 2005 stattgefunden. Zu keinem Zeitpunkt zwischen der ersten Vorbesprechung Anfang April 2005 und der endgültigen Schlussbesprechung Anfang Juli 2005 sei ein Änderungsantrag bezüglich des Aufteilungsschlüssels gestellt worden.

Aus dem zeitlichen Ablauf sei jedenfalls ersichtlich, dass reichlich Zeit für eine Befassung mit den Prüfungsergebnissen laut Programm zur Verfügung gestanden wäre.

Mittels Berufung werde nun eine Änderung des Aufteilungsschlüssels beantragt, das würde heißen eine Umschichtung in Richtung Weiterveräußerung von Verputzmaterial ohne weitere Leistung, und zwar in einem sehr hohen Ausmaß.

Wie bereits oben ausgeführt, würden aus Sicht des Prüfers Schwarzgeschäfte in dieser Sparte mangels Vorsteuerabzug kaum einen Sinn ergeben, da eigentlich diese Geschäfte mit gleicher prozentueller Menge regulär über die Buchhaltung laufen hätten können. Dazu müsse man noch bedenken, dass diese Schwarzgeschäfte mit hohem organisatorischen Aufwand verbunden seien, da ja sichergestellt sein müsse, dass die offiziellen Geschäftsfälle (Wareneinkauf) streng getrennt werden müssten. Dies sei aus den kopierten Aktenvermerken aus der Buchhaltung von Baustoffgroßhändlern ersichtlich, wo durch Anrufe von Seiten der Berufungswerberin „Irrläufer“ über Wareneinkäufe der Berufungswerberin vom Kundenkonto ausgeschieden hätten werden müssen und auf Barverkäufe (für Schwarzerlöse der Bw.) abgeändert hätten werden müssen.

Daher klinge es auch nicht glaubhaft, dass Herr C. „in Eigenregie“ einen großen Anteil des

Materials weiterverkauft habe, da diese Trennung und Abstimmung nur mit Wissen und Kenntnis aller relevanten Stellen (Geschäftsleitung, Buchhaltung, usw.) erfolgen habe können. Schwarzgeschäfte mit dem Ziel der Abgaben- und Steuerersparnis in dieser Branche würden dann einen Sinn ergeben, wenn man errechne, welche Beträge „erspart“ werden könnten, wenn das schwarz eingekaufte Material nicht bloß weiterveräußert werde, sondern zur Ausführung von Verputzarbeiten verwendet werde.

Denn dann ergebe sich für den Unternehmer und den Endabnehmer ein Wegfall von Sozialversicherungsbeiträgen, Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen sowie der Umsatzsteuer auf die Arbeitsleistungen. Daraus folgend erhalte der Endabnehmer die sonstige Leistung wesentlich billiger, der Unternehmer selbst erhalte den Auftrag und die Marge errechne sich von einer relevant höheren Bemessungsgrundlage.

Und nur dafür lohne sich wohl das Risiko eines Schwarzgeschäftes, nicht jedoch für Aufträge, die mit fast identem Ablauf (außer USt-Anteil auf 3,5% Marge bei bloßer Weiterveräußerung) auch offiziell durchgeführt hätten werden können.

Da keinerlei Aufzeichnungen über die nicht verbuchten Geschäftsfälle von der Geschäftsführung der Berufungswerberin vorgelegt hätten werden können, hätte die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auf Seiten der Erlöse im Schätzungsweg erfolgen müssen.

Dabei sei zum Einen auf die Erstaussage der Geschäftsführung zurückgegriffen worden, zum Anderen aber auch logische und wirtschaftliche Überlegungen (wie oben angeführt) einbezogen worden, um dem tatsächlichen Sachverhalt möglichst nahe zu kommen.

Eine Umschichtung in Richtung Erlössparte – Weiterveräußerung von Verputzmaterial ohne weitere Leistung – widerspreche sowohl der Erstaussage der Geschäftsführung, als auch oben angeführten wirtschaftlichen und logischen Überlegungen und würde aus der Sicht des Prüfers zu keiner schlüssigen Schätzungsmethode und keinem schlüssigen Ergebnis führen.

Am 13. Februar 2006 wurde von der Berufungswerberin folgende **Gegenäußerung zur Stellungnahme** der Betriebsprüfer eingereicht:

Die in der Stellungnahme geäußerte Sachverhaltsdarstellung sei vom chronologischen Zeitablauf her korrekt, dennoch werde den besonderen Umständen hinsichtlich Zeitnot bzw. Stresssituation scheinbar zuwenig Bedeutung beigemessen. Durch den wetterbedingt späteren Start mit den Auftragserledigungen wären die Geschäftsführer unter einem besonderen Zeitkonflikt gestanden, der auch durch ein effektives Entscheidungsmanagement nicht einfach gelöst werden habe können. Zusätzlich wären damals noch Fertigstellungsarbeiten für das neue Betriebsgebäude voll im Gange gewesen, die auch viel Zeitaufwand erfordert hätten. Im Nachhinein gesehen würde es sicher viel klüger gewesen sein, wenn sich die Geschäftsführer bereits damals mit der gleichen Intensität mit der vom

Prüfer übergebenen Aufstellungen in Listenform beschäftigt haben würden, wie sie es dann nachher während des Betriebsurlaubes getan hätten.

Als Steuerberater hätte man damals die Geschäftsführer auf die abgabenrechtliche verpflichtende Mitwirkungspflicht hingewiesen und um Durchsicht der vom Prüfer übergebenen Aufstellungen ersucht. Auch wenn bei der ersten Vorbesprechung nur drei Fragen zu beantworten gewesen wären, wäre trotzdem die gefühlsmäßige Beantwortung hinsichtlich des Aufteilungsschlüssels durch die Geschäftsführer insofern unvernünftig, indem sie unbewusst an zeitlich nahe liegende Aufträge gedacht hätten. Zu starke Gefühle würden oftmals vernünftige Überlegungen verhindern und einen emotionalen Ausnahmezustand schaffen, der zu einer Art Selbsttäuschung führe. Dies führe im Allgemeinen dazu, dass im Nachhinein die Entscheidung bedauert werde, weil man dann in einem anderen emotionalen Zustand sei und erst dann die Verzerrung im Rückblick erkenne.

Hinsichtlich der Feststellung, dass reichlich Zeit für eine Befassung mit den Prüfungsergebnissen bestanden hätte, werde einerseits auf die Ausführungen im ersten Absatz verwiesen, weil bis zur offiziellen Eröffnung des Firmengebäudes am 20. Mai 2005 höchste Zeitauslastung bestanden hätte und nachher nachhaltigst an der Nachholung der verspäteten Auftragsabwicklung gearbeitet worden wäre, nur um die Kunden zufrieden zu stellen.

Die Feststellung, dass es auch nicht glaubhaft sei, dass C. einen großen Anteil des Materials „in Eigenregie“ weiterverkauft habe, lasse sich insofern widerlegen, weil C. seit Beginn des Unternehmens alleine für das Rechnungswesen zuständig und verantwortlich gewesen sein würde – tatsächlich als faktisch Wahrnehmender agiert hätte – und daher ohne weiteres die erforderlichen Vorkehrungen hätte treffen können. Außerdem seien die Geschäftsführer dann beim Durcharbeiten der Aufstellungen bzw. Auflistungen auf zahlreiche Namen und Adressen gestoßen, die ihnen bisher völlig unbekannt gewesen wären und daher den zahlreichen Aktivitäten von C. zuzuordnen seien.

Das eigenständige Agieren von C. hätte sich bereits ab dem Jahr 1999 in der Firma verstärkt, dass er sich zum Beispiel alleine für Lohnsteuerprüfungen verantwortlich gefühlt hätte, wie aus den Unterlagen des Stammaktes hervorgehe. Sein selbstbewusstes Auftreten sei sogar soweit gegangen, dass er geglaubt hätte, dass er durch eine eigenständige Kapitaleinzahlung in die Berufungswerberin (die das Geld ohnehin brauchen habe können) im Jahr 2000 bereits Gesellschafter und auch Geschäftsführer zu sein. Im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2000 hätte der steuerliche Vertreter C. aufgeklärt, dass dafür ein Gesellschafterbeschluss und eine Anmeldung beim Firmenbuch erforderlich sein würden. Die Anmeldung der Kapitalerhöhung sei im Februar 2001 erfolgt, die selbständige Vertretungsbefugnis als Geschäftsführer sei im Firmenbuch mit 11. Juli 2001 eingetragen worden.

X.Y. und Y.Z. hätten nochmals penibel Auflistungen der durch den Betriebsprüfer bei den Baustoffgroßhändlern B.GmbH und P.KG durchgeführten Erhebungen des Jahres 2001 durchgearbeitet und jene Lieferungen, die direkt weiterverkauft worden wären, rot markiert. Die entsprechenden Auswertungen würden als Anhang mit übermittelt. Das Jahr 2001 sei deswegen beispielhaft ausgewählt worden, da es das letzte Jahre gewesen wäre, in dem C. noch gelebt hätte.

**Tabelle**

	<b>laut Prüfer</b>	<b>%</b>	<b>Weiterverkauf laut Firma</b>	<b>%</b>
Barverkäufe von B.GmbH 2001				
H.KG Bonus	133.513,00		133.513,83	
H.KG bar	30.083,28		30.083,28	
Q. bar	4.138.654,35		3.387.716,89	
Mo. bar	36.563,50		23.451,36	
Zwischensumme B.GmbH	4.328.814,13		3.574.765,36	
Barverkäufe von P.KG 2001				
Q. bar	86.954,00		73.697,69	
Mo. bar	34.475,00		34.474,77	
Zwischensumme P.KG	121.429,00		108.172,46	
<b>Gesamt</b>	<b>4.450.243,13</b>	100	<b>3.682.937,82</b>	83

Auf ähnliche Art und Weise seien während des Betriebsurlaubes auch die anderen Jahre ausgewertet worden, womit in der Folge die aus Sicht der Geschäftsführer richtigen Aufteilungsschlüssel (Prozentsätze würden sich auf den Anteil des direkt weiterverkauften Materials im Verhältnis der vom Prüfer erhobenen Barverkäufe beziehen) ermittelt werden konnten, wie sie auch in der Berufung beantragt worden wären. Zudem würde, wie auch bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, wesentlich mehr Personal erforderlich gewesen sein, um dieses zusätzliche Material verarbeiten zu können.

Für das Jahr 2001 wurden Tabellen eingereicht, in denen bestimmte Verkäufe markiert worden sind.

Am 23. Februar 2006 wurde durch die Amtspartei folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungswerberin versendet:

In der Gegenäußerung vom 10. Februar 2006 würde darauf verwiesen werden, dass die in der Stellungnahme des Prüfers geäußerte Sachverhaltsdarstellung vom chronologischen Ablauf her korrekt sein würde.

Somit sei es auch zutreffend, dass zu keinem Zeitpunkt zwischen der ersten Vorbesprechung und der Schlussbesprechung und auch nicht bei der endgültigen Schlussbesprechung ein

Änderungsantrag gestellt worden sei bezüglich des bei der Prüfung einvernehmlich festgesetzten Aufteilungsschlüssels der Schwarzeinnahmen auf die verkürzten Erlösbereiche:

- Weiterverkauf von Verputzmaterial ohne weitere Leistungen;
- Innenverputz;
- Außenverputz.

Es werde darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH den früheren Aussagen die höhere Beweiskraft zukomme.

Nach Ansicht des Finanzamtes würde schon die Annahme, dass 1/3 der verkürzten Erlöse auf den Weiterverkauf mit minimalem Aufschlag entfallen würden, eine großzügige Lösung darstellen. Auf die umfangreichen Ausführungen in der Stellungnahme des Prüfers vom 21. November 2005, wonach Schwarzgeschäfte mangels Vorsteuerabzuges bei dieser geringen Marge keinen Sinn machen würden, werde verwiesen.

Die nun begehrte geänderte Aufteilung der Erlöse erscheine daher keinesfalls gerechtfertigt und es scheine die Argumentation (Beschuldigung eines verstorbenen faktischen und späteren tatsächlichen Geschäftsführers) vorwiegend auf das zu erwartenden Strafverfahren ausgerichtet zu sein.

Zur Rechtfertigung der geänderten Erlösaufteilung hätte die Berufungswerberin nunmehr eine vom Prüfer angefertigte Excel-Tabelle betreffend die verkürzten Wareneinkäufe des Jahres 2001 vorgelegt, in welcher die angeblich für den Weiterverkauf bestimmten Lieferungen gekennzeichnet worden wären. Aus dieser Auflistung seien jedoch nur zu einem geringen Teil die korrekten und vollständigen Adressen der behaupteten Abnehmer ersichtlich.

Die Berufungswerberin werde daher eingeladen, für alle Abnehmer die genauen Namen und Adressen bekannt zu geben. Das Finanzamt werde keinesfalls behauptete Weiterverkäufe anerkennen, bei denen die Kunden nicht eindeutig identifizierbar seien und wo die Angaben nicht nachvollziehbar seien.

Die Angaben in der Auflistung würden auch deswegen zweifelhaft erscheinen, weil daraus ersichtlich sei, dass einzelne private Kunden erhebliche Mengen Putz gekauft hätten (bis zu 68 Tonnen).

Da diese Menge nicht von privaten Bauherren alleine verarbeitet worden sein könnte, sei anzunehmen, dass die Verarbeitung durch die Berufungswerber erfolgt wäre.

Weiters würde man ersuchen, die in keiner Weise nachvollziehbaren Aufteilungsschlüssel der anderen berufungsgegenständlichen Jahre auf die gleiche Weise wie den für das Jahr 2001 zu rechtfertigen. Auch hier sei eine vollständige Angabe der Namen und Adressen der Abnehmer erforderlich.

Des Weiteren liegt vor ein **Schreiben der Familie des C. vom 19. Juli 2004** an die Berufungswerberin wie folgt:

*„Wir setzen Sie hiermit in Kenntnis über unsere geplante Vorgangsweise in Bezug auf den Verkauf unsere Geschäftsanteile der Bw..“*

*Da Sie über unserer Forderungen mittlerweile ausreichend in Kenntnis gesetzt wurden, teilen wir Ihnen mit, dass wir bis spätestens 31. Juli 2004 eine konkrete Antwort von Ihnen erwarten.*

*Sollte bis zum oben genannten Datum keine offizielle Stellungnahme Ihrerseits erfolgen, werden wir die uns erblich hinterlassenen Geschäftsunterlagen (der Jahre 2000 und 2001) an die Abteilung für Strafsachen der Finanzbehörde am 2. August 2004 weiterleiten.“*

Aus einem **Aktenvermerk der Amtspartei vom 8. August 2006** geht Folgendes hervor:

Der steuerliche Vertreter sei mit einer Schachtel Belegkopien erschienen (unzählige Lieferantenrechnungen über zum Teil erhebliche Beträge). Es handle sich um jene Belege, mit denen die Mutter des C. die anderen Gesellschafter erpressen habe wollen und die jene Geschäfte der Berufungswerberin dokumentieren würden, die von C. völlig an der Buchhaltung vorbeigeschleust worden wären.

Eine gemeinsam durchgeführte Sichtung der Belege hätte folgende Auffälligkeiten ergeben:

Die Verrechnung der Lieferanten (insbesondere Firma B.GmbH, P.KG, T.) sei immer an die Endkunden erfolgt (= meist private Hausbauer, teilweise offenbar auch Unternehmer). Die Zuordnung der Belege sei nicht immer eindeutig möglich (teilweise fehlende Adressen).

Die Zahlung der Rechnungen (Rohmaterial, Werkzeuge, 1 x Autoreparatur an einem betrieblichen Fahrzeug) sei in bar mit Ausnutzung von 3% Skonto erfolgt. Es seien auch Rechnungen gefunden worden, bei denen als Rechnungsempfänger die Bezeichnung „auf Lager“ aufscheine.

Die Zuordnung der Rechnungen an die Berufungswerberin durch die Lieferanten würde zumindest teilweise an Hand der Lieferscheine erfolgt sein. Im Gegensatz zu den Rechnungen würden diese nämlich größtenteils auf die Berufungswerberin lauten. Eine Zuordnung der Rechnungen zu dieser sei deshalb vorgenommen worden, weil man (Natural-) Rabatte lukrieren habe wollen.

Der steuerliche Vertreter würde sich bemühen, in den nächsten Tagen zu versuchen, eine möglichst große Anzahl der Rechnungen den Excel-Tabellen des Prüfers zuzuordnen. Seiner Meinung nach handle es sich um jene Rechnungen, die von den Lieferfirmen dem Prüfer bekannt gegeben worden wären.

Im Konkurs der Berufungswerberin wären eine Menge Maschinen vorhanden gewesen, die nicht im „offiziellen“ Anlageverzeichnis aufgeschienen seien. Es dürfte sich zum Teil um Maschinen handeln, die in den vorliegenden Rechnungen enthalten seien. Offenbar seien auch Maschinen an die Endabnehmer fakturiert worden. Der steuerliche Vertreter hätte als einen der in den Rechnungen über Maschinen aufscheinenden Endabnehmer einen Baupolier einer



anderen Baufirma identifiziert.

Dies werte er als Indiz dafür, dass die Arbeiten nicht durch von der Firma Bw. beauftragte „arbeitnehmerähnliche“ Personen durchgeführt worden wären.

Eine Vorhaltsbeantwortung ergehe in den nächsten Tagen. Die Belege seien zwecks Aufarbeitung vom steuerlichen Vertreter wieder mitgenommen worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006** wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

In der Gegenäußerung vom 10. Februar 2006 hätte man darauf hingewiesen, dass die in der Stellungnahme des Prüfers geäußerte Sachverhaltsdarstellung vom chronologischen Ablauf her korrekt sei.

Somit sei es auch zutreffend, dass zu keinem Zeitpunkt zwischen der ersten Vorbesprechung und der Schlussbesprechung und auch nicht bei der endgültigen Schlussbesprechung ein Änderungsantrag gestellt worden wäre bezüglich des bei der Prüfung einvernehmlich festgesetzten Aufteilungsschlüssels der Schwarzeinnahmen auf die verkürzten Erlösbereiche:

- Weiterverkauf von Verputzmaterial ohne weitere Leistungen;
- Innenverputz und
- Außenverputz.

Es werde darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH den früheren Aussagen die höhere Beweiskraft zukomme.

Nach Ansicht des Finanzamtes würde schon die Annahme, dass 1/3 der verkürzten Erlöse auf den Weiterverkauf mit minimalem Aufschlag entfallen würden, eine großzügige Lösung darstellen. Auf die umfangreichen Ausführungen in der Stellungnahme des Prüfers vom 21. November 2005, wonach die Schwarzgeschäfte mangels Vorsteuerabzuges bei dieser geringen Marge keinen Sinn machen würden, werde verwiesen.

Die nun begehrte geänderte Aufteilung der Erlöse erscheine daher keinesfalls gerechtfertigt.

Zur Rechtfertigung der geänderten Erlösaufteilung hätte die Berufungswerberin eine vom Prüfer angefertigte Excel-Tabelle betreffend die verkürzten Wareneinkäufe des Jahres 2001 vorgelegt, in welcher die angeblich für den Weiterverkauf bestimmten Lieferungen gekennzeichnet worden wären. Aus dieser Auflistung seien jedoch nur zu einem geringen Teil die korrekten und vollständigen Adressen der behaupteten Abnehmer ersichtlich.

Die Berufungswerberin sei daher mit Vorhalt vom 23. Februar 2006 eingeladen worden, für alle Abnehmer die genauen Namen und Adressen bekannt zu geben und darauf hingewiesen worden, dass die Amtspartei keinesfalls behauptete Weiterverkäufe anerkennen würde, bei denen die Kunden nicht eindeutig identifizierbar und die Angaben nicht nachvollziehbar seien. Weiters sei ausgeführt worden, dass die Angaben in der Auflistung der Berufungswerberin auch deswegen zweifelhaft erscheinen würden, weil daraus ersichtlich sein würde, dass

einzelne private Kunden erhebliche Mengen Putz gekauft haben würden (bis zu 68 Tonnen).

Da diese Menge nicht von privaten Bauherren alleine verarbeitet worden sein könnte, sei anzunehmen, dass die Verarbeitung durch die Berufungswerberin erfolgt sein würde.

Weiters sei die Berufungswerberin im Vorhalt ersucht worden, die in keiner Weise nachvollziehbaren Aufteilungsschlüssel der anderen berufungsgegenständlichen Jahre auf die gleiche Weise wie den für das Jahr 2001 zu rechtfertigen. Auch hier sei die vollständige Angabe der Namen und Adressen der Abnehmer erforderlich.

Trotz zahlreicher Fristverlängerungen sei der Vorhalt unbeantwortet geblieben.

Da die erforderlichen und zumutbaren Ergänzungen der Berufung trotz Gewährung von Fristverlängerungen über mehr als ein halbes Jahr nicht erfolgt seien, wäre die Berufung in freier Würdigung der vorhandenen Beweise als unbegründet abzuweisen.

In Bezug auf obige Bescheide wurde am 30. Oktober 2006 der **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt ausgeführt:

Wie bereits in den Berufungen ausgeführt richte sich der Antrag gegen folgende, bei der abgabenbehördlichen Prüfung (Betriebsprüfung) getroffenen Feststellungen (Schätzung) – insbesondere über den Anteil des wiederverkauften Putzmaterials ohne weitere Leistungen laut Punkt 3 des Schlussbesprechungsprogrammes – wodurch sich in logischer Konsequenz wertmäßige Änderungen bei den Punkten 4-8 des Schlussbesprechungsprogrammes ergeben würden und der davon abgeleiteten Besteuerungsgrundlagen für die Prüfung der Lohnabgaben hinsichtlich Punkt 6 des (Schluss-)Besprechungsprogrammes über die Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung, die zur Festsetzung der in den angeführten Bescheiden genannten Abgaben geführt hätten.

Begründung: Grundsätzlich werde auf die Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen. Besonderer Wert werde darauf gelegt, dass die Stellungnahme des Betriebsprüfers bei der Sachverhaltsdarstellung nur vom chronologischen Ablauf her korrekt gewesen wäre. Richtig sei auch, dass im Normalfall den Erstaussagen mehr Glaubwürdigkeit beizumessen sei – im konkreten Anlassfall jedoch wegen der Ausweitung der Betriebsprüfung auf weiter zurückliegende Jahre die ursprüngliche Aussage trotzdem zu relativieren sei, da zeitnahe Geschäftsfälle logischer Weise besser in Erinnerung behalten werden würden. Außerdem wäre zum Zeitpunkt der Besprechung den Geschäftsführern noch nicht bekannt gewesen, in welchem Umfang C. seine Nebentätigkeit (Direktverkauf von Putzmaterial) betrieben habe. Im Zusammenhang mit dem derzeit laufenden Insolvenzverfahren hätte Frau K. (Mutter des verstorbenen C.) eine bedeutende Menge an Beweismaterial in die Kanzlei des Masseverwalters gebracht, welches für die konkrete Sachverhaltsermittlung von enormer Bedeutung sei. Man habe in die Unterlagen

Einsicht genommen und in der Folge Kopien erhalten. Diese Kopien von Beweismaterial seien in der Kanzlei in der Form ausgewertet worden, indem bei den vom Prüfer erhobenen Daten (Exceldateien) „\*“ als Symbole angefügt worden wären und mittels Filter Teilergebnisse ermittelt worden wären, deren Materialeinkäufe direkt C. zuzurechnen seien. Tatsache sei, dass in den Jahren 1999 bis 2001 circa 40% der direkt weiterverkauften Waren auf Grund vorhandener Belegkopien C. zuzuordnen seien, womit sich der restliche Prozentsatz wesentlich vermindere. Bei der ursprünglichen Schätzung sei ein Drittel des nicht verbuchten Wareneinkaufs ohne weitere Leistungen angenommen und je ein Drittel als Leistungen für Innen- und Außenputz angesetzt worden.

Die vom Betriebsprüfer erfolgten Berechnungen könnten laut den Geschäftsführern auch deshalb nicht der Wirklichkeit entsprechen, weil die Berechnungen zu einem derart hohen Lohnanteil geführt hätten, der schon allein deswegen nicht zutreffen könne, da zu keiner Zeit soviel Personal zur Verfügung gestanden wäre, das das zusätzliche Material verarbeiten hätte können. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ein sehr hoher Anteil des direkt weiterverkauften Materials durch C. in Eigenregie erledigt worden wäre, ohne dass die jetzigen Geschäftsführer eine Ahnung davon hätten, ergebe der Sachverhalt ein völlig anderes Bild. Dies begründe somit auch die Tatsache, warum in den Jahren 1999 bis 2001 der Anteil des direkt weiterverkauften Materials der bisher in der Buchhaltung nicht erfassten Wareneinkünfte bei über 80 % gelegen wäre.

Das Ersuchen laut Vorhalt vom 23. Februar 2006, die genauen Adressen der Abnehmer bekannt zu geben, könne nicht einmal für jenen Teil erfüllt werden, wo der Berufungswerberin jetzt Kopien der Rechnungen betreffend der von C. getätigten Direktverkäufe zur Verfügung stehen würden, da die Lieferanten (z.B. Firma P.KG) meist nur Familiennamen und Ort auf der Rechnung angeführt hätten.

Aus diesem Grunde werde aus Vereinfachungsgründen vorgeschlagen, sich für jedes Jahr auf einen Prozentsatz zu einigen, der als Anteil des direkt weiterverkauften Materials angenommen werde und der Rest auf 100% zu gleichen Teilen für Innen- und Außenputz zu rechnen sei, aus denen der Lohnanteil (netto) ermittelt werde. Von den Geschäftsführern sei für den Prüfungszeitraum als Prozentanteil des direkt weiterverkauften Materials im Verhältnis zum insgesamt nicht verbuchten Wareneinkauf folgende Werte bekannt gegeben worden:

**Tabelle**

<b>Jahr</b>	<b>%-Anteil direkt weiterverkauft</b>	<b>davon C.</b>
1999	85%	40%

2000	85%	40%
2001	80%	40%
2002	70%	
2003	70%	
2004	65%	

Die detaillierten Berechnungen über die steuerlichen Auswirkungen für die einzelnen Jahre würden wegen der unterschiedlichen Prozentsätze als gesonderte Beilage dieser Berufung beigelegt werden.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide entsprechend der beigelegten Berechnungen abzuändern.

Eine detaillierte Aufstellung mit der „Zusammenfassung der steuerlichen Auswirkungen infolge Änderung des Anteils des direkt weiterverkauften Materials“ wäre bereits der Berufung beigelegen.

#### **Tabelle**

<b>Zusammenfassung der Barverkaufs- und Bonus-Lieferungen laut Erhebung bei Fa. B.GmbH (Einkaufspreise Fa. B.GmbH)</b>				
gefiltert	H.KG bar	Q. bar	Mo. bar	gesamt in ATS
Jahr 2000	175.778,66	802.779,42	87.624,27	1.066.182,35
Jahr 2001	-8.251,02	2.301.965,06	3.976,41	2.297.690,45
				<b>3.363.872,80</b>

#### **Tabelle**

<b>Zusammenfassung der Barverkaufs- und Bonus-Lieferungen laut Erhebung bei Fa. P.KG (Einkaufspreise Fa. P.KG)</b>				
gefiltert	H.KG bar	Q. bar	Mo. bar	gesamt in ATS
Jahr 1999	55.464,65	94.374,70	15.838,15	165.677,50
Jahr 2000			176.872,17	176.872,17
				<b>342.549,67</b>

Am 11. Jänner 2007 wurde die oben angeführte Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **21. Juli 2009** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungswerberin abgefertigt:

„1.

*Nach ständiger Judikatur des VwGH (24.2.1998, 95/13/0083, 25.1.2000, 94/14/0034,*

23.2.2005, 2002/14/0152, 21.12.1992, 89/16/0147) kommen Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in der Regel am Nächsten.

Im Erkenntnis vom 21.12.1992, 89/16/0147, wurde ausgeführt:

*„Den Umstand, dass die Erstaussage in Erwartung einer besseren steuerlichen Auswirkung gemacht wurde, darf die Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung für die Richtigkeit der Erstaussage ins Treffen führen. Die vom Abgabepflichtigen aufgezeigte (zunächst vorhandene) rechtliche Unbefangenheit kann nämlich nach der Lebenserfahrung als eine gewisse Gewähr für die Übereinstimmung der Erstaussage mit den tatsächlichen Verhältnissen angesehen werden.“*

*Die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Zuordnung entspricht den Angaben der Geschäftsführung. Für den Senat ist nicht einsichtig, weshalb an dieser Erstaussage zu zweifeln wäre.*

2.

*Sowohl in den Berufungsschriften, als auch im Vorlageantrag wurde eine Erhöhung des Anteiles von wiederverkauftem Putzmaterial ohne weitere Leistungen beantragt.*

*Für das Jahr 2001 wurden Listen eingereicht, die bestimmte Umsätze markieren.*

*Für den Senat ist nicht ersichtlich, woraus sich diese Markierungen ergeben und eine geänderte Berechnung lässt sich daher daraus nicht ableiten.*

*Ein höherer Anteil der direkt weiter verkauften Waren (als die festgesetzten 1/3) würde Ihrerseits nachzuweisen sein. Die beantragten Prozentsätze sind nicht nachvollziehbar.*

*Zudem wird erstmals laut Vorlageantrag für die Jahre 1999 bis 2001 eine direkte Zurechnung von 40% der direkt weiterverkauften Waren an den verstorbenen C. beantragt.*

*Wie errechnet sich dieser Prozentsatz?*

*Die gesonderte Zurechnung in Höhe von 40% wäre nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen!“*

Mit **Schreiben vom 10. August 2009** wurde dieser wie folgt beantwortet:

zu 1.

Das zitierte Erkenntnis des VwGH betreffend Erstaussage sei für den konkreten Anlassfall nicht zutreffend, da zum Zeitpunkt der Besprechung mit Betriebsprüfer bzw. Teamleiter den Geschäftsführern noch nicht bekannt gewesen sein würde, in welchem Umfang C. seine Nebentätigkeit (Direktverkauf von Putzmaterial) betrieben habe. Erst während des Insolvenzverfahrens hätte Frau K. (Mutter des verstorbenen C.) eine bedeutende Menge an Beweismaterial in die Kanzlei des Masseverwalters gebracht, welche für die konkrete Sachverhaltsermittlung von enormer Bedeutung gewesen sein würde und in den von der Berufungswerberin erstellten Auswertungen ihren Niederschlag gefunden hätten. Würde

dieses Beweismaterial bereits während der damals laufenden Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden sein, würde es ganz sicher zu einem anders lautenden Ergebnis geführt haben. Daher seien aus seiner Sicht die vom Senat vorgebrachten Zweifel nicht zutreffend, da in diesem Fall erst später Beweismittel neu zum Vorschein gekommen wären, die vorher nicht geltend gemacht werden konnten.

zu 2.

Wie schon im Vorlageantrag ausgeführt worden wäre, seien vom zutreffenden Beweismaterial Kopien in der Kanzlei des Masseverwalters angefertigt worden und der steuerlichen Vertretung zur Bearbeitung übergeben worden. Diese Kopien vom Beweismaterial seien in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung in der Form ausgewertet worden, indem bei den vom Prüfer erhobenen Daten (Exceldateien) vor den Belegnummern „\*“ als Symbole angefügt worden wären und mittels Filter Teilergebnisse ermittelt worden wären, deren Materialeinkäufe direkt C. zuzurechnen seien. Eine weitere Zusammenfassung mit der Bezeichnung *„Ermittlung des prozentuellen Anteiles an weiterverkauftem Material“* liege dieser Vorhaltsbeantwortung bei.

Tatsache sei, dass in den Jahren 1999 bis 2001 circa 40% der direkt weiterverkauften Waren auf Grund vorhandener Belegkopien C. zuzuordnen seien, womit sich der restliche Prozentsatz wesentlich vermindere.

Diese Kopien vom Beweismaterial würden sich in einem Karton befinden, wobei zahlreiche Belege zusätzlich mit selbstklebenden bunten Haftnotizen mit zusätzlichen Anmerkungen versehen seien, welche ein Hinweis für die äußerst gewissenhafte Bearbeitung der Unterlagen von Seiten der Kanzlei seien.

Beigelegt wurde eine Auflistung von Rechnungen in den Jahren 1999 bis 2002, die Rückschlüsse auf eine Erhöhung des prozentuellen Anteiles an weiterverkauftem Material geben soll.

Weiters wurde eine Schachtel mit Belegen eingereicht.

Am **8. September 2009** wurde unter Anwesenheit des Vertreters der Amtspartei sowie des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin ein **Erörterungstermin** abgehalten und in einer **Niederschrift** wie folgt festgehalten:

*„Durch die Referentin wird darüber informiert, dass Referentin, die Referentin betreffend die Berufungsvorlage Haftungs- und Abgabenbescheide Lohnabgaben für die Jahre 1999 bis 2004 (GZ) nicht anwesend sein könne, ihr die wesentlichen Inhalte des Erörterungstermins jedoch zur Kenntnis gebracht würden.“*

*Weiters wird von der Referentin ausgeführt, dass der Grund der Ladung zu einem Erörterungsgespräch die Ausführungen der Berufungswerberin in der Berufung bzw. im Vorlageantrag seien, die auf eine „Einigung“ abzielen würden.“*

*Vom steuerlichen Vertreter wurde ausgeführt, dass die im Ergänzungsvorhalt zitierte Judikatur des VwGH betreffend Erstaussage im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei.*

*Durch die Referentin wird dem steuerlichen Vertreter vorgehalten, dass die Existenz der als Beweismittel eingereichten „Belegschachtel“ dem Grunde nach spätestens im Juli 2004 bekannt gewesen sei. Aus dieser Zeit stamme das Schreiben von Frau K., in dem die Bekanntmachung eben dieser Belege angedroht worden wäre.*

*Der Vertreter der Amtspartei führt aus, dass er Rücksprache mit dem Betriebsprüfer gehalten hätte. Die Zurechnung der Schwarzumsätze sei nie strittig gewesen. Erst nachdem Herr C. verstorben sei, sei mit der Zurechnung an ihn argumentiert worden. Allerdings seien die Schwarzgeschäfte aber nach dessen Tod auch noch weiter geführt worden.*

*Durch die Referentin wird dem steuerlichen Vertreter vorgehalten, dass die „Belegschachtel“ durchgearbeitet worden sei, aber keinerlei Hinweise auf eine Zurechnung zum direkten Weiterverkauf und die Zurechnung zum verstorbenen C. gefunden werden könnten.*

*Daraufhin wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass die Schachtel sich bei C. zu Hause befunden hätte und daher eindeutig eine Zuordnung zu ihm stattzufinden habe. C. hätte ein dominantes Erscheinungsbild gehabt und hätte angefangen, ihm Fragen in eine bestimmte Richtung zu stellen.*

*Vom Vertreter der Amtspartei wurde ausgeführt, dass die Rechnungen bzw. Lieferscheine auf die Bw. lauten würden, im Außenverhältnis sei laut GmbHG eine Vertretungsmacht nicht beschränkbar. Die Schwarzgeschäfte seien der GmbH zuzurechnen. Es sei irrelevant, wenn im Innenverhältnis gegen Abmachungen verstoßen worden wäre. Die KEST sei ohnehin der GmbH zugerechnet worden.*

*Vom steuerlichen Vertreter wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführer betreffend C. ein Auswahlverschulden gehabt hätten und ihn nicht genug überwacht hätten. Es sei ein Fehler gewesen, dass man die Aufteilung nicht sofort korrigiert hätte. C. sei für die Buchhaltung zuständig gewesen und hätte auch andere Firmen gehabt, wäre sehr geschäftstüchtig in viele Richtungen gewesen.*

*Durch die Referentin wird dem steuerlichen Vertreter vorgehalten, dass die Handlungsweise von Frau K. dafür spricht, dass die „Belegschachtel“ negative Auswirkungen auf die Bw. haben werde. Würden die Belege „lediglich“ ihren Sohn betroffen haben, würden sie kein gutes Druckmittel gewesen sein.*

*Vom steuerlichen Vertreter wird ausgeführt, dass Gespräche betreffend der Bewertung des Geschäftsanteiles K. bereits nach dem Tod des C. im Jahr 2002 stattgefunden hätten, damals schon mit der Schachtel gedroht worden sei.*

*Erst im Nachhinein sei den Herren X.Y. und Y.Z. bewusst geworden, dass sie hintergangen*

worden wären.

C. hätte auch Kontakte zu diversen „Putzpartien“ gehabt.

Von der Referentin wird dem steuerlichen Vertreter vorgehalten, dass von den Geschäftsführern argumentiert worden sei, dass der Innenputz mit geringer Marge nur übernommen worden sei, um auch den Auftrag für den lukrativeren Außenputz zu erlangen. Dies müsse nach Ansicht der Referentin auch für die direkt weiterverkauften Waren gelten, die sehr geringe Erträge abwerfen würden.

Vom steuerlichen Vertreter wurde entgegnet, dass sich diese Frage auch der Masseverwalter gestellt hätte. C. hätte zum Schaden der Bw. Nebentätigkeiten in hohem Ausmaß ausgeübt.

Vom Vertreter der Amtspartei wurde ausgeführt, dass auch dies nicht zu einem anderen Ergebnis geführt hätte, da im Außenverhältnis alle Geschäfte mit der Bw. abgeschlossen worden wären.

Vom steuerlichen Vertreter wurde eingewendet, dass C. ein Chamäleon gewesen, als verschiedene Personen aufgetreten sei. Er hätte viele Kontakte hergestellt. Es hätte viele Dinge gegeben, die die anderen nicht gewusst hätten.

Vom Vertreter der Amtspartei wurde ergänzt, dass der Betriebsprüfer grundsätzlich davon ausgehen würde, dass die in der „Belegschachtel“ enthaltenen Umsätze in seiner Zurechnung enthalten sein würden.

Von der Referentin wird auf den Vorschlag auf „Einigung“ der Berufungswerberin verwiesen. Daraufhin wird vom Vertreter der Amtspartei entgegnet, dass es keine Gründe geben würden, die Umsätze nicht der GmbH zuzurechnen.

Der steuerliche Vertreter führt sodann aus, dass die Bw. nicht soviel Personal gehabt hätte, nicht solche Kapazitäten, um die gegenständliche Menge an Material zu verarbeiten. Das würde mit dem Personalstamm nicht möglich gewesen sein.

Der laut Vorhaltsbeantwortung ermittelte Prozentsatz würde mit den Herren X.Y. und Y.Z. ermittelt worden sein. Diese hätten jene Abnehmer herausgefiltert, die sie nicht kennen würden.

Auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, welche Anhaltspunkte es geben würde dafür, dass C. nur reinen Handel betrieben hätte und nicht auch die Weiterverarbeitung des Materials:

Vom steuerlichen Vertreter wird die Frage aufgeworfen, weshalb C. sonst auch Maschinen schwarz kaufen hätte sollen? Er hätte diese ja offiziell in der Buchhaltung der Bw. haben können. Es würde eine eigene „K. -Schiene“ gegeben haben. C. hätte eigene Schwarzarbeiter gehabt, zusammengewürfelte Putzpartien. Es wären auch andere Firmen involviert gewesen.



C. hätte die Lieferfirmen bar bezahlt, die Rechnung hätte auf die Abnehmer gelautet. Es würden auch Arbeiter tätig geworden sein, die nicht Arbeitnehmer der Bw. gewesen wären.

Frau K. hätte mit dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr Kontakt gehabt.

Würde der Betriebsprüfer die Schachtel bereits gehabt haben, würde er anders gehandelt haben. Frau K. hätte gepokert.

Vom Vertreter der Amtspartei wird ausgeführt, dass es wenig Spielraum für eine Einigung geben würde.

Von der Referentin wird auf Anfragen des steuerlichen Vertreters erläutert, dass wie beantragt eine mündliche Verhandlung vor der Referentin stattfinden werde – nach allfälligem Vorhalteverfahren – und dann eine Berufungsentscheidung schriftlich ergehen werde.“

Am **16. Dezember 2009** wurde eine **mündliche Berufungsverhandlung** abgehalten. Die darüber erstellte **Niederschrift** ergibt Folgendes:

**„Vertreter der Bw.:** Ich möchte nur wiederholen. Hätten die Geschäftsführer seinerzeit die Listen, die sie bekommen haben, entsprechend durchgearbeitet, wären sie damals schon zur Erkenntnis gekommen, dass alle angeführten Adressen nicht alleine den beiden Geschäftsführern X.Y. und Y.Z., sondern zusätzlich C. ein Teil dieser Umsätze zuzurechnen ist. C. war ja Gesellschafter. Die Aufsichtspflicht wurde nicht in dem Ausmaß wahrgenommen, wie es sonst üblich ist. Aber die Gesellschaft hat dringend Kapital gebraucht und wenn jemand eine Million Schilling bereit stellt, haben die Geschäftsführer X.Y. und Y.Z. Herrn C. logischerweise einen gewissen Freiraum gewährt. Zudem hat C. dort auch die Funktion des Buchhalters innegehabt, er war für den kaufmännischen Bereich zuständig und hat daher sehr viel lenken können. Er hat maßgeblichen Einfluss nehmen können. Wenn zu Beginn der Prüfung die „Belegschaftel“ bereits vorliegend gewesen wäre, hätte das für die verbleibenden Gesellschafter zu einem anderen Ergebnis geführt. Auch die Erstaussage würde schon anders ausgefallen sein. Aber das Versäumnis haben die Herren X.Y. und Y.Z. zu verantworten. Sie haben sich so in Sicherheit gefühlt. Die Baustellenliste enthält viele bekannte Geschäftsleute der Gegend und viele Finanzbeamte. Darum sind sie dem Irrtum unterlegen, dass ihnen nicht so viel passieren kann.

**Vertreter der Amtspartei:** Ich verweise auf die Aussagen beim Erörterungsgespräch. Zur Frage der Zurechnung: Dass die Herren X.Y. und Y.Z. möglicherweise die Aufsichtspflicht verletzt haben ändert nichts daran, dass Umsätze, die von C. über die Berufungswerberin abgewickelt worden sind, auch dieser zuzurechnen sind. Wenn Herr C. eine Million Schilling fast gegen den Willen der anderen in die GmbH investiert hat, spricht das dafür, dass die Geschäfte der GmbH zuzurechnen sind.

**Vertreter der Bw.:** *Insofern nicht ganz, weil alle diese Umsätze, um das Material be- und verarbeiten zu können, hätte eines wesentlich höheren Mitarbeiterbestandes bedurft. Die Gesamtumsätze werden nicht bestritten. Die Gesellschaft hat vom Bonus profitiert. Wenn es über das Kundenkonto der Berufungswerberin geht, haben sie natürlich einen höheren Jahresumsatz. C. hat eine Menge von Baumaschinen selbst besessen, die werden nicht umsonst gewesen sein.*

**Vertreter der Amtspartei:** *Nach GmbHG ist die Vertretungsmacht nach außen hin von dritten Personen nicht beschränkbar. Wer im Rahmen einer GmbH, deren Vertreter er ist, auftritt, handelt für die GmbH.*

**Vertreter der Bw.:** *Auch wenn der Rechnungsadressat ein anderer ist?*

**Vertreter der Amtspartei:** *Die Lieferscheine lauten ja weitgehend auf die GmbH.*

**Vertreter der Bw.:** *Auf die GmbH, damit die zum Bonus kommt, ja. Aber die Endlieferadresse war ja die Baustelle der Kunden.*

*Es hat für die Branche ein Opfer geben müssen.*

*Am Tag nach der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung ist die Lohnabgabenprüfung gekommen. Die Lohnabgaben wurden aufgrund der Ermittlungen festgesetzt. Zuvor ist ein Teil der Schwarzlöhne aber ausgeschieden worden. Das passt nicht zusammen. Das war die Einlagengewährung.“*

### **Folgender Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde:**

Durch die Betriebsprüfung wurden für die Jahre 1999 bis 2002 Einkaufserhebungen bei den Firmen B.GmbH und P.KG durchgeführt, die auf Wareneinkaufsverkürzungen der Berufungswerberin schließen lassen. Die Ergebnisse wurden den Geschäftsführern der Berufungswerberin bereits am **1. März 2005** übermittelt.

Laut Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom **6. April 2005** wurde von den Geschäftsführern Y.Z. und X.Y. Folgendes bestätigt:

1.

Die Wareneinkaufsverkürzungen haben im erhobenen Ausmaß stattgefunden und die daraus erzielten Erlöse sind nicht in die Steuererklärungen aufgenommen worden.

2.

Die Verkürzungen haben bis Mitte 2004 stattgefunden, wobei für die Jahre 2003 und 2004 die Höhe der Einkaufsverkürzung mit der des Jahres 2002 gleichzusetzen ist.

3.

Ein Drittel der Wareneinkaufsverkürzung ist zum Weiterverkauf von Material verwendet

worden (Marge circa 3-4%).

Im Hinblick auf die weiteren zwei Drittel sind Material und Verputzleistungen weiterverrechnet worden. Das Material hat in etwa 40% des Bruttoerlöses, Lohnaufwand und Marge etwa 60% ausgemacht.

Von diesen zwei Dritteln hat die Hälfte Innenputz betroffen (1-2% Marge) und die weitere Hälfte Außenputz (3-8% Marge).

Im Zuge der Schlussbesprechung am **5. Juli 2005** wurden keinerlei Einwendungen im Hinblick auf die Zurechnungen laut Schlussbesprechungsprogramm vorgebracht. Schriftliche Aufzeichnungen im Hinblick auf die nicht erklärten Umsätze konnten nicht vorgelegt werden.

Mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden vom **30. und 31. August 2005 sowie 18. November 2005** wurde den Feststellungen und Berechnungen der Betriebsprüfung gefolgt (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 30. August 2005 bzw.

Schlussbesprechungsprogramm vom 4. Juni 2005). Diese orientieren sich an den festgestellten, unbestrittenen Wareneinkaufsverkürzungen und den von den Geschäftsführern am 6. April 2005 getätigten Angaben.

Am **21. Oktober 2005 bzw. 23. Dezember 2005** wurde Berufung eingereicht.

Diese wendet sich lediglich gegen die Aufteilung der Wareneinkaufsverkürzungen zu je einem Drittel auf reinen Weiterverkauf, Verkauf und Innenputz sowie Verkauf und Außenputz. Die Schätzungsmethode sowie die Berechnungen im Einzelnen und die Zurechnung der Kapitalertragsteuer zur Berufungswerberin wurden nicht beeinsprucht. Zudem wird ein Teil der Umsätze aus direkt verkauftem Material einem Angestellten der Berufungswerberin, C., zugeordnet. Dieser war ab Juli 2001 auch Geschäftsführer und Gesellschafter der Berufungswerberin und ist im Jahr 2002 gestorben.

Die der Schätzung als Grundlage dienenden Aussagen der Geschäftsführer der Berufungswerberin vom 6. April 2005 sind nach Ansicht des Senates nicht anzuzweifeln. Es handelt sich dabei um die ersten Angaben zu den bereits einen Monat zuvor zur Kenntnis gebrachten Ermittlungsergebnissen.

Der VwGH misst in ständiger Rechtsprechung früheren Aussagen mehr Gewicht bei, als späteren (siehe etwa die Erkenntnisse vom 23.2.2005, 2002/14/0152, vom 7.10.1993, 92/16/0023, oder vom 25.1.2000, 94/14/0034).

Zudem ist anzumerken, dass die Geschäftsführer bereits einen Monat Zeit zur Vorbereitung auf diese Aussage gehabt haben, somit nicht überrascht sein konnten.

Im Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1992, 89/16/0147, wurde Folgendes ausgeführt:

*„Den Umstand, dass die Erstaussage in Erwartung einer besseren steuerlichen Auswirkung gemacht wurde, durfte die belangte Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung ebenfalls für*

*die Richtigkeit der Erstaussage ins Treffen führen. Die vom Beschwerdeführer aufgezeigte, zunächst vorhandene, rechtliche Unbefangenheit kann nämlich nach der Lebenserfahrung als eine gewisse Gewähr für die Übereinstimmung der Erstaussage mit den tatsächlichen Verhältnissen angesehen werden.“*

Des Weiteren hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.4.2008, 2008/15/0052, festgehalten, dass *„es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.“*

Wie in der Berufungsschrift ausgeführt wurde, ist den Geschäftsführern die Wirkung ihrer „vorschnellen“ Aussage unter Anderem bewusst geworden, weil die Berechnungen zu einem „derart hohen Lohnanteil“ geführt haben. Offensichtlich wurde von diesen ihre Argumentation verändert mit der Realisation der abgabenrechtlichen Wirkungen. Eine solcherart motivierte Änderung der bereits getätigten Aussagen ist im Sinne der obigen Judikatur nicht relevant und folglich auch nicht zu berücksichtigen.

Ab erstmaliger Übermittlung der Schätzungsgrundlagen Anfang März 2005 bis zur Abfertigung der gegenständlichen Bescheide liegen fast 6 Monate. Diese Zeitspanne hätte den Geschäftsführern ausreichend Zeit geboten, Einwendungen einzubringen. Die Argumentation in der Berufung, es wäre nicht genug Zeit zur Verfügung gestanden, die Ergebnisse der Betriebsprüfung zu studieren, gehen ins Leere.

Als Schutzbehauptung zu qualifizieren ist der Einwand, die psychische Aufregung während der Besprechung hätte gedanklich zu einer Verwechslung im Hinblick auf das Drittel geführt. Die Angaben zur Drittelung wurden im April 2005 gemacht, die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung, die auf dieser Drittelung aufbaut, hat Anfang Juli 2005 stattgefunden. Spätestens zum Zeitpunkt der Übermittlung des Schlussbesprechungsprogrammes hätte eine Korrektur durch die Geschäftsführer vorgenommen werden können. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Schätzungsgrundlagen bereits einen Monat vor der Besprechung im April 2005 übermittelt worden sind. Ein Überraschungseffekt, der zu einer Aufgeregtheit führen könnte, ist daher nicht anzunehmen.

Auch die Einwendungen dahingehend, dass Aufträge mit verbundenen Arbeitsleistungen aufgrund eines Mehr an organisatorischem Aufwand im Gedächtnis mehr Bedeutung hätten, sind als Schutzbehauptung zu betrachten. Die Angaben der Geschäftsführer beziehen sich auf Zeiträume bis Mitte 2004 und wurden im April 2005 gemacht.

Zudem stand ihnen mehr als ein Monat zur Verfügung, die Ermittlungsergebnisse zu studieren und zu hinterfragen. Auch im Zuge der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung wurden die Aussagen nicht korrigiert.

Es ist den Geschäftsführern somit ausreichend Zeit verblieben, die

Wareneinkaufsverkürzungen objektiv zu analysieren. Dass deren Angaben subjektiv gefärbt sein sollen von Geschehnissen, die kurz zuvor stattgefunden haben, ist folglich nicht nachvollziehbar.

Es kann dahingestellt bleiben, ob mit dem bereits vorhandenen Personal die Aufträge bewältigt werden konnten. Nicht wesentlich für die Zuschätzung ist, dass allenfalls zusätzliche Arbeiter herangezogen werden mussten.

Dass C. „in Eigenregie“ Geschäfte getätigt hätte und diese nicht der GmbH zuzurechnen sein würden, konnte nicht glaubhaft gemacht werden.

Im Zuge des Erörterungstermins wurde der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin vorgehalten, dass aus den eingereichten Belegen weder eine Zurechnung zum direkten Weiterverkauf, noch eine Zurechnung zum Verstorbenen C. abgeleitet werden kann.

Daraufhin wurde von dieser erwidert, dass sich die „Belegschachtel“ in der Wohnung des C. befunden habe und somit eine Zuordnung zu ihm erfolgen müsse.

Aufgrund der Lagerung in der Wohnung des C. kann eine solche Zuordnung jedoch nicht vorgenommen werden. Die Argumentation der Berufungswerberin ist nicht nachvollziehbar.

Die eingereichten Belege lauten zum Großteil auf die Berufungswerberin. Aus welchem Grund keine Zurechnung an die GmbH erfolgen soll, konnte nicht näher ausgeführt werden. Laut Aktenvermerk vom 8. August 2006 wurde selbst von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass die Zuordnung der Rechnungen zur Berufungswerberin vorgenommen worden wäre, weil man (Natural-) Rabatte in Anspruch nehmen habe wollen. Einer gegenteiligen Argumentation der Berufungswerberin ist daher nicht zu folgen.

Die Wareneinkaufsverkürzungen sind der Bw. zugeordnet worden, um die Bemessungsgrundlage der Boni zu erhöhen. Es ist daher nicht schlüssig nachvollziehbar, dass C. Geschäfte ohne Wissen der Geschäftsführer X.Y. und Y.Z. getätigt hat. Jedenfalls die Höhe der erzielten Boni hätte für sie einen Rückschluss auf die Höhe des Wareneinkaufes zur Folge haben müssen. Die Boni für den – laut den Angaben im Vorlageantrag – von ihnen selbst verkürzten Wareneinkauf würden dementsprechend geringer gewesen sein.

Die im Zuge der Berufung bzw. des Vorlageantrages angegebenen Prozentsätze des direkt weiterverkauften Materials sowie der C. zuzuordnenden Umsätze widerspricht der Aussage der Geschäftsführer vom 6. April 2005 und konnte durch keinerlei Nachweise untermauert werden.

Dass in den Aufstellungen des Betriebsprüfers Namen und Adressen angeführt sind, an die sich die Geschäftsführer nicht mehr erinnern können, lässt keinen Schluss darauf zu, dass die Geschäfte C. zuzurechnen sind. Es ist nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht ungewöhnlich, dass eine konkrete Erinnerung an Namen oder Adressen von Kunden im Jahr 2009 – und auch

im Jahr 2005 – bis ins Jahr 1999 zurück nicht gegeben ist.

Die Berufungswerberin wurde durch die Amtspartei aufgefordert, diejenigen Abnehmer, an die nach den Angaben der Geschäftsführer lediglich ein Weiterverkauf des Materials vorgenommen worden wäre, mit Namen und vollständiger Adresse zu nennen, um die Behauptungen zu verifizieren. Dieser Aufforderung wurde seitens der Berufungswerberin nicht gefolgt.

Dass die Tätigkeit des C. – in welchem Umfang auch immer – den Geschäftsführern im April 2005 noch nicht bekannt gewesen ist, ist nicht glaubwürdig.

Die Existenz des im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat eingereichten „Beweismaterial Belegschachtel“ ist den Geschäftsführern spätestens seit Juli 2004 bekannt gewesen. Zu diesem Zeitpunkt wurde durch Frau K. ein Schreiben an die Berufungswerberin versendet, in dem mit der Bekanntmachung der Belege gedroht wurde. Vom steuerlichen Vertreter wurde im Zuge des Erörterungstermines sogar angegeben, dass bereits im Jahr 2002 mit der „*Belegschachtel*“ gedroht worden wäre.

Die Aussagen im April 2005 wurden folglich in vollem Bewusstsein der Existenz von denjenigen Belegen getätigt, die nun als Beweismittel für eine Nichtzurechnung an die GmbH dienen sollen.

Im Zuge des Erörterungstermines wurde der Berufungswerberin vorgehalten, dass die Handlungsweise der Eltern des C. darauf deuten würde, dass die „Belegschachtel“ für die Geschäftsführer negative Auswirkungen haben würde, und nicht – im Gegenteil – ihnen als Mittel zum Entlastungsbeweis dienen könnte. Die Belege wären nicht geeignet gewesen als Druckmittel, hätten sie lediglich C. belastet (wie von der Berufungswerberin behauptet). Auch aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass die eingereichten Unterlagen von vornherein nicht geeignet waren, eine Änderung der von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung zu begründen.

Der Senat geht daher davon aus, dass die Angaben der Geschäftsführer vom 6. April 2005 als Erstaussage mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen.

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

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 2.7.2002, 2002/14/0003), den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH vom 27.8.2002, 96/14/0111).

Neben einer Globalschätzung, bei der die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt wird, ist auch die Teilschätzung etwa in Bezug auf bestimmte Betriebsausgaben möglich.

Voraussetzung für eine Schätzungsberechtigung der Behörde ist die objektive Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Die unstrittig vorliegenden Wareneinkaufsverkürzungen führten zu einer Schätzung der Betriebsprüfung. Diese beruhte auf den Angaben der Geschäftsführer der Berufungswerberin. Strittig ist lediglich die Aufteilung der Wareneinkaufsverkürzungen auf die Teilbereiche reiner Weiterverkauf, Verkauf und Innenputz sowie Verkauf und Außenputz und der Abzug von Verkäufen, die von C. in Eigenregie vorgenommen worden wären.

Wie oben ausgeführt ist den Einwendungen laut Berufung nicht zu folgen, die Abgaben sind im Sinne der Angaben der Geschäftsführer der Berufungswerberin vom 6. April 2005 festzusetzen gewesen. Eine „Einigung“, wie sie von der Berufungswerberin wiederholt beantragt worden ist, war aufgrund der eindeutigen Aussagen der Geschäftsführer und der fehlenden Glaubhaftmachung einer anderen Zuordnung des verkürzten Wareneinsatzes nicht möglich.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 17. Dezember 2009