



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Steuerberater-GmbH, vom 13. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1998 bis 2000 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1998 bis 2000 vom 23. November 2005 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG für 1998 bis 2000 vom 24. November 2005 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für 2000 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1998 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Kapitalertragsteuer betragen:

Jahr:	1998	1999	2000
Bemessungsgrundlage:	77.325,34 €	87.920,39 €	94.934,84 €
Kapitalertragsteuer:	19.331,33 €	21.980,09 €	23.733,71 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in Euro) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine GmbH, an der in den Streitjahren der Gesellschafter-Geschäftsführer Edmund Ka zu 90% und seine Ehegattin Helene Ka zu 10% beteiligt waren, betreibt ein Sanitär- und Heizungsinstallationsunternehmen und erklärte daraus im Jahr 1998 rd. 13,4 Mio. ATS, 1999 rd. 12,5 Mio. ATS und 2000 rd. 18,3 Mio. ATS an steuerpflichtigen Umsätzen.

Die Veranlagung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 erfolgte zunächst erklärungskgemäß.

Im Jahr 2001 wurde bei der Bw eine abgabenrechtliche Prüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt (Prüfungsauftrag vom 5. November 2001), wobei für das Jahr 2000 zum Zeitpunkt der Prüfung vom Finanzamt noch keine Erstbescheide erlassen worden sind und der Prüfer für dieses Jahr die Prüfung auf der Grundlage der am 23. Oktober 2001 eingereichten Abgabenerklärungen vornahm. Diese Prüfung ergab nur für das Jahr 2000 Feststellungen, die zu einer geringfügigen Kürzung der erklärten Vorsteuern führten (vgl. Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 10. Dezember 2001).

Da der begründete Verdacht bestand, dass eine Reihe von Klienten des (damaligen) steuerlichen Vertreters der Bw unter Mitwirkung des steuerlichen Vertreters und/oder des Prüfers, der die oben angeführte abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt hat, im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt haben, nahm das Finanzamt Innsbruck auf Ersuchen des Landesgerichtes Innsbruck vom 25. Juli 2002 auch bei der Bw eine neuerliche

abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG für den oben angeführten Zeitraum vor (Prüfungsbeginn 10. September 2002).

Der Prüfer nahm aufgrund der von ihm festgestellten formellen und materiellen Mängel der Aufzeichnungen und Bücher eine kalkulatorische Schätzung des gesamten Umsatzes der Bw vor. Auf Basis einer Rohaufschlagsrechnung auf den erklärten Wareneinsatz sowie der insgesamt ermittelten produktiven Arbeitszeit der Mitarbeiter und der dafür durchschnittlich verrechneten Stundensätze ermittelte der Prüfer eine Kalkulationsdifferenz für die drei Prüfungsjahre von insgesamt rd. 7,3 Mio ATS. Neben der Zuschätzung dieser Kalkulationsdifferenz zum erklärten Erlös setzte der Prüfer einen Sicherheitszuschlag von rd. 1,2 Mio. ATS (3% des erklärten Erlöses) an (siehe dazu Betriebsprüfungsbericht vom 30. Mai 2003).

Die entsprechend diesen Feststellungen vom Finanzamt erlassenen und in der weiteren Folge von der Bw angefochtenen Bescheide der Jahre 1998 und 2000 hat der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 26. August 2004, RV/0310-I/04, gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Da Einwendungen, Behauptungen und eine Gegenkalkulation der Bw, deren Abklärung zusätzliche umfangreiche Ermittlungen erforderten, wegen der nicht zustande gekommen Schlussbesprechung im Betriebsprüfungsverfahren nicht mehr erörtert und abgeklärt worden sind, hielt es der Senat für geboten, die bisher nicht geprüften Einwendungen erstmals vom Finanzamt prüfen und würdigen zu lassen.

Im Zuge des im Oktober 2004 fortgesetzten Verfahrens wurden der Bw vom Finanzamt die ihr im Prüfungsverfahren nicht zur Kenntnis gebrachten Feststellungen zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt und zur Überprüfung der von ihr im Berufungsverfahren vorgelegten Gegenkalkulation weitere Unterlagen angefordert. Nachdem das Landesgericht Innsbruck auf Grund einer Anzeige des Finanzamtes Innsbruck vom 8. Oktober 2003 (somit vor Aufhebung der strittigen Bescheide durch den Unabhängigen Finanzsenat) am 8. Juli 2005 gegen Edmund Ka als Geschäftsführer der Bw wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung über 450.000 € Anklage erhoben hat, teilte die Bw dem Finanzamt mit Schreiben vom 19. Juli 2005 mit, dass sie angesichts dieser Entwicklung im Abgabenverfahren keinerlei weiteren Auskünfte mehr erteilen wird und sich vor Abschluss des Strafverfahrens nicht weiter rechtfertigen werde.

Aufgrund der nach wie vor noch nicht ausgeräumten formellen und materiellen Mängel der Aufzeichnungen und Bücher setzte der Prüfer in einem neuerlich erstellten Prüfungsbericht vom 24. November 2005 an Stelle der in den aufgehobenen Bescheiden vorgenommenen

kalkulatorischen Schätzung der gesamten Erlöse einen Sicherheitszuschlag von 10% der erklärten Erlöse (1998: 1.236.000 ATS, 1999: 1.420.000 ATS, 2000: 1.486.000 ATS) fest.

Als verdeckte Gewinnausschüttung wurde der Sicherheitszuschlag zuzüglich der Umsatzsteuer angesehen. Weiters vertrat der Prüfer wie bereits in den aufgehobenen Bescheiden die Ansicht, dass das Leasingfahrzeug der Marke Renault Espace nicht wie in den Büchern geführt, zu 100 % sonder nur zu 20% betrieblich und zu 80% privat von der Gesellschafterin Helene Ka genutzt wird. Dem entsprechend nahm er eine Kürzung der Vorsteuer vor und sah in den zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin Helene Ka (vgl. Tz 28 d, Betriebsprüfungsbericht vom 24. November 2005).

Entsprechend diesen Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998-2000 mit Bescheiden vom 23. November 2005 wieder auf und erließ gleichzeitig neue Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 1998-2000 sowie mit Ausfertigungsdatum vom 24. November 2005 einen neuen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragssteuer für die Jahre 1998-2000.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2009 erhob die Bw gegen die oben angeführten Bescheide fristgerecht Berufung und ersuchte wegen des Umfanges des Betriebsprüfungsberichtes die Begründung innerhalb der nächsten zwei Monate nachreichen zu dürfen. Entsprechend dem Mängelbehebungsauftrag vom 3. Jänner 2006 wurde die Begründung fristgerecht am 13. Februar 2006 nachgereicht.

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

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

#### **I) Wiederaufnahme des Verfahrens:**

1) In Tz 45 des Betriebsprüfungsberichtes weist der Prüfer in einem Formblatt hinsichtlich der Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten bezüglich der Umsatzsteuer 1998-2000 auf die Tz 18-28, 45a und bezüglich der Körperschaftsteuer 1998-2000 auf die Tz 18-28; 32-45a hin.

In Tz 45a führt er dazu unter Pkt. 1. gesondert aus, das Finanzamt habe sich nach der Erstveranlagung sowie der Vorprüfung noch kein abschließendes Urteil vom tatsächlichen

Sachverhalt verschaffen können. Nach der umfassenden Vollprüfung zu AB Nr. xxx sei dies nunmehr möglich. Die Tätigkeit des Wiederholungsprüfers habe mehrfach zu Sachverhaltsfeststellungen geführt, die in den vorangegangenen Verfahren unbekannt geblieben seien. Gegenteilige Behauptungen würden sich auch durch die Aktenlage nicht stützen lassen. Weder die von der Abgabepflichtigen eingereichten Erklärungen, noch der Bp-Bericht zur Erstprüfung (AB Nr. yyy), noch die „amtsinternen Arbeitsbögen“ würden darauf hinweisen, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Details zu den Positionen Tz 21 -24, Tz 28a bis d), Tz 32 - 39 und Tz 42 dem Vorprüfer oder dem Sachbearbeiter der Erstveranlagung bekannt gewesen seien. Es sei auch keinerlei diesbezügliche Schwerpunktsetzung durch den Erstprüfer erkennbar.

Unter Pkt. 2 zu Tz 45a führte er zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 1998 und 1999 und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 gesondert aus, aufgrund der unter Tz 21 -24, Tz 28a bis e, Tz 32-39 und Tz 42 ausgeführten Sachverhalts- und Tatsachenfeststellungen („d.s. die neu hervorgekommenen Tatsachen im Verhältnis zu den wiederaufzunehmenden Bescheiden lt. Veranlagungen“), die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde nicht bekannt gewesen seien und in den Erklärungen auch nicht offen gelegt worden seien, erfolge für die Umsatzsteuer 1998 und 1999 sowie für die Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2000 verwies er in Pkt. 3 ebenfalls auf die in Pkt. 2 angeführten Textziffern und führte aus, hier handle es sich um „neu hervorgekommene Tatsachen im Verhältnis zu dem wiederaufzunehmenden Bescheid lt. Veranlagung auf Grund der Erstprüfung“. Weiters wies er darauf hin, dass „der Vorprüfer als einzige Prüfungsfeststellung die Nichtabziehbarkeit der Vorsteuern bezüglich des Treibstoffaufwandes für die PKW angeführt habe (alter Bericht Tz 14, neuer Bericht Tz 28 e). Alle anderen angeführten Feststellungen seien weder Gegenstand der Vorprüfung gewesen noch sei eine Beschäftigung mit diesen aus dem Arbeitsbogen des Vorprüfers ersichtlich“.

Hinsichtlich des Ermessens wies er im Wesentlichen darauf hin, dass aufgrund der beträchtlichen Steuernachforderungen dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang einzuräumen sei.

2) In der Berufung (Berufungsschrift Seite 67 ff) wurde zusammengefasst eingewendet, wenn sich das Finanzamt durch den Erstprüfer kein abschließendes Urteil habe verschaffen können, so sei dies ausschließlich dem Finanzamt, aber nicht der Bw anzulasten. Die Erstprüfung habe sich, wie die Anzeige des Finanzamtes an das Landesgericht zeige, nachweislich mit der

Betriebskalkulation beschäftigt und dem Erstprüfer seien auch alle Betriebsunterlagen zur Verfügung gestanden.

Eine Wiederholungsprüfung ohne Zustimmung der Bw dürfe nur in den in § 148 Abs. 3 BAO dargestellten Gründen vorgenommen werden. Sämtliche dieser Tatbestände würden im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Auch das Argument, die Tätigkeit des Wiederholungsprüfers habe mehrfach zu Sachverhaltsfeststellungen geführt, welche in den vorangegangenen Verfahren unbekannt geblieben seien, da der abgabenrechtlich zu würdigende Sachverhalt durch den Vorprüfer nicht vollständig erhoben worden sei, könne nicht der Bw angelastet werden. Ein mögliches Fehlverhalten oder eine schwache Arbeitsleistung des Erstprüfers habe die Finanzbehörde zu verantworten.

Juristisch stelle sich zu diesem Problem die einzige Frage, ob sich das Finanzamt Innsbruck ein allenfalls pflichtwidriges Verhalten seines Prüfers zurechnen lassen müsse. Nach Recherchen der Bw sei dieses Problem in der österreichischen Rechtsprechung bislang nicht behandelt worden. Die Bw verweise aber auf das Urteil vom 28.04.1998, IX-R-49/96 des Bundesfinanzhofes der Bundesrepublik Deutschland. Die Kommentierung dieses Urteils führe im Leitsatz wie folgt aus:

*Werden durch den zuständigen Finanzbeamten Tatsachen oder Beweismittel bewusst unterdrückt oder ein fingierter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde gelegt, kommt es für die Frage, ob die Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden und ob die Kenntnis des Beamten der Finanzbehörde zuzurechnen ist, darauf an, ob der Steuerpflichtige den Verstoß gegen die Dienstpflichten veranlasst oder auf sonstige Weise mit dem Finanzbeamten einvernehmlich zusammengearbeitet hat.*

Im gegenständlichen Fall habe die Bw den Erstprüfer zu keiner Unkorrektheit verleitet oder in irgendeiner Form mit dem Erstprüfer verwerflich zusammengearbeitet. Weiters stehe außer Zweifel, dass dem Geschäftsführer der Bw keine Beitragstäterschaft beim Delikt des Amtsmissbrauches angelastet werde. Das Finanzamt müsse sich daher die Handlungen des Erstprüfers zurechnen lassen, weswegen die in der Bescheidbegründung angeführten Tatsachen und Beweismittel eben nicht neu hervorgekommen seien.

Selbst wenn man die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung auf der Grundlage des § 99 FinStrG bejahe, sei zu beachten, dass eine derartige Wiederholungsprüfung inhaltlich durch die strafrechtliche Zielsetzung beschränkt sei. Eine Prüfung auf der Grundlage des § 99 Abs. 2 FinStrG stelle, auch ohne vorhergehender Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, eine

Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs. 3 FinStrG dar. Durch Übermittlung des Prüfungsauftrages sei für den Geschäftsführer der Bw eine Beschuldigtenstellung begründet worden. Damit sei eine Prüfung auf Grundlage des § 99 Abs. 2 FinStrG als Verfolgungshandlung nur zur Klärung eines – finanzstrafrechtlich relevanten - Sachverhaltes zulässig. Diese Prüfungshandlung müsse daher in der Weise konkretisiert sein, dass sie sich gegen eine bestimmte Person richtet, die eines bestimmten Finanzvergehens konkret verdächtig sei.

Der Prüfungsauftrag vom 9. August 2002 richte sich an die "I GmbH Inh. Ka Edmund ", somit an die Firma einer Kapitalgesellschaft. Dem Prüfungsauftrag sei nicht zu entnehmen, dass sich der dem Prüfungsauftrag zu Grunde liegende Tatverdacht, welcher, wie bereits erwähnt, nicht ausreichend konkretisiert worden sei, gegen eine bestimmte natürliche Person richte. Nun sei Voraussetzung jedes schuldhaften rechtswidrigen Verhaltens die persönliche Vorwerfbarkeit. Diese persönliche Vorwerfbarkeit könne gemäß § 1 FinStrG ausschließlich eine natürliche Person betreffen. Eine Verfolgungshandlung ohne konkrete Nennung der tatverdächtigen Person sei gesetzwidrig, weswegen dem bescheidmäßig ausgefertigten Prüfungsauftrag ein weiterer wesentlicher Verfahrensmangel anhafte.

Ungeachtet der Tatsache, dass die Prüfungsfeststellungen materiell nicht geeignet seien eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens auch aus den nachfolgend dargestellten Gründen rechtswidrig.

Eine Ermessensübung zu Gunsten der Wiederaufnahme auf Grundlage eines vorangegangenen Verfahrens, welches mit einer Reihe von wesentlichen Verfahrensfehlern behaftet sei, würde sowohl das allgemeine Interesse an Rechtssicherheit als auch das spezielle Interesse der Bw am Rechtsschutz ignorieren. Darüber hinaus wäre die Bw bei positiver Ermessensübung auf Grundlage überschießender Prüfungshandlungen einer Behördenwillkür ausgesetzt, da der Prüfungsauftrag selbst nicht rechtsmittelfähig sei.

3) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (zuletzt VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Dabei ist es Aufgabe dieser Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Aufgabe der Berufungsbehörde ist es nur, zu prüfen, ob das Verfahren aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Wurden die Wiederaufnahmegründe im Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz nicht angeführt, ist der Berufung gegen diesen Bescheid stattzugeben.

**a) Wiederaufnahmsgründe betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 und 1999:**

1) Wie bereits eingangs ausgeführt hat die Erstprüfung im Jahr 2001 zu keiner Änderung der rechtskräftigen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 1998 und 1999 vom 28. Oktober 1999 und 2. Oktober 2000 geführt.

2) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (VwGH 18.9.1985, 85/13/0087; 29.9.2004, 2001/13/0135). Davon ausgehend hatte der Wiederholungsprüfer das Neuhervorkommen entscheidender Sachverhaltelemente allein in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen und Beilagen der am 28. Oktober 1999 und 2. Oktober 2000 erklärungsgemäß erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 zu prüfen. Entscheidend war somit allein was gegenüber den Veranlagungsbescheiden neu hervorgekommen ist.

3) Für das Vorliegen der in den Tz 21-28 des Bp-Berichtes vom 24. November 2005 dargestellten Wiederaufnahmegründe war es daher unerheblich, ob auch der Erstprüfer die vom Wiederholungsprüfer getroffenen Feststellungen bereits festgestellt oder erkannt hat. Der Wiederholungsprüfer musste sich daher zur Begründung der Wiederaufnahme der



Verfahren der Jahre 1998 und 1999 nicht mit der Frage auseinander setzen, ob die von ihm festgestellten entscheidungsrelevanten Tatsachen, bereits dem Erstprüfer bekannt geworden sind, zumal alle im Betriebsprüfungsbericht vom 24. November 2005 beschriebenen, aus den Steuererklärungen und deren Beilagen nicht ersichtlichen Sachverhaltsmomente im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO jedenfalls neu waren. Dem Finanzamt wäre es daher für die Jahre 1998 und 1999 unbenommen gewesen, selbst vom Vorprüfer festgestellte Tatsachen erst nach der Wiederholungsprüfung als Wiederaufnahmsgründe heranzuziehen, da auch diese gegenüber den aufzunehmenden Bescheiden neu waren. Eine Abgrenzung der Feststellungen des Wiederholungsprüfers gegenüber den Feststellungen des Vorprüfers war daher gar nicht notwendig.

4) Es erübt sich daher auch auf die in der Berufung unter Hinweis auf das dort angeführte Urteil des Bundesfinanzhofes angeführte Problematik näher einzugehen, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen bei bewusster Unterdrückung von Tatsachen und Beweismitteln durch den zuständigen Finanzbeamten oder wenn er einen fingierten Sachverhalt der Besteuerung zugrunde legt, die Kenntnis des Beamten der Finanzbehörde zuzurechnen ist, zumal im gegenständlichen Fall betreffen die Jahre 1998 und 1999 - wie bereits ausgeführt - nicht auf den Wissenstand des Erstprüfers, sondern auf die vor dieser Prüfung ergangenen Erstbescheide abzustellen ist. Zudem hat die Bw selbst betont, dass sie den Erstprüfer zu keiner Unkorrektheit verleitet hat oder in irgendeiner Weise mit dem Erstprüfer verwerflich zusammengearbeitet hat. Auch ist der Erstprüfer im (nicht rechtskräftigen) Urteil des Landesgerichtes Innsbruck vom 29. November 2007 vom Anklagepunkt des Verbrechens des Missbrauches der Amtsgewalt frei gesprochen worden.

5) Dass die im Prüfungsbericht hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 und 1999 festgestellten neuen Tatsachen geeignet waren zu einem anderem steuerlichen Ergebnis zu führen, ist – wie unten noch näher auszuführen sein wird - unzweifelhaft, damit war der Tatbestand einer Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Neuerungstatbestand) für die Jahre 1998 und 1999 erfüllt.

#### **b) Wiederaufnahmsgründe betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000:**

1) Anders verhält es sich hinsichtlich der bekämpften Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000. Zu Beginn der Vorprüfung im November 2001 lagen dem Vorprüfer die unmittelbar vor Beginn der Prüfung eingereichten Abgabenerklärungen für 2000 bereits vor, an Hand derer er für das Jahr 2000 die Prüfung vornahm. Nach Abschluss dieser Prüfung veranlasste der Prüfer betreffend Körperschaftsteuer

2000 - da er diesbezüglich offensichtlich keine Feststellungen getroffen hat, die Anlass zu einer Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlagen gaben - eine erklärungskonforme Veranlagung und betreffend der Umsatzsteuer nahm er nach Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 10. Dezember 2001 lediglich eine Kürzung der erklärten Vorsteuer um 7.966 ATS vor.

2) Da somit die Feststellungen des Vorprüfers im Zeitpunkt der Veranlagung (Bescheide vom 7. Dezember 2001) bereits zum Wissensstand des Finanzamtes gehört haben, war eine Wiederaufnahme nach der in den Jahren 2002-2003 durchgeführten Wiederholungsprüfung und den ergänzenden Ermittlungen in den Jahren 2004 und 2005 nur auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln zulässig, die dem Finanzamt nicht schon bei der Vorprüfung bekannt geworden sind. Die Darstellung der Wiederaufnahmegründe erforderte - anders als für die Jahre 1998 und 1999 - demgemäß eine klare Abgrenzung zur Vorprüfung, somit konkrete Angaben dazu, welche Tatsachen oder Beweismittel dem Erstprüfer nicht bekannt waren bzw. nicht zur Verfügung standen und erst bei der Wiederholungsprüfung hervorgekommen sind.

3) Der Prüfer weist zwar unter Pkt. 1 und 2 der Tz 45a darauf hin, dass es sich bei den unter Tz 21 -24, Tz 28a bis e, Tz 32 - 39 und Tz 42 getroffenen Feststellungen (die alle Feststellungen des Prüfers umfassen), gegenüber den wiederaufzunehmenden Bescheiden um neue Tatsachen handle, eine klare Abgrenzung warum diese Feststellungen nicht zum Wissensstand des Vorprüfers gehört haben und welche Feststellungen nun tatsächlich für die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich des Jahres 2000 für relevant erachtet wurden und somit als Wiederaufnahmegründe herangezogen worden sind, ist dem Prüfungsbericht nicht zu entnehmen. Allein auf Grund der allgemeinen Ausführungen in Pkt. 1 der Tz 45 des Bp-Berichtes, wonach weder die eingereichten Erklärungen der Bw, noch der Bp-Bericht des Erstprüfers und sein Arbeitsbogen darauf hinweisen, wonach die vom Zweitprüfer getroffenen Feststellungen hinsichtlich der Details dem Erstprüfer bekannt gewesen seien, stellt keine konkrete Abgrenzung gegenüber den Wissensstand des Erstprüfers dar. Vielmehr hätte der Zweitprüfer betreffend der einzelnen Feststellung darstellen müssen, aufgrund welcher konkreten Umstände und Überlegungen er diese Tatsachen gegenüber dem Wissensstand des Erstprüfers als neue Tatsachen ansieht. Solche konkreten Feststellungen hat der Prüfer aber nicht getroffen.

4) Eine Vielzahl der vom Zweitprüfer im Bp-Bericht getroffenen Feststellungen und aufgezeigten Ungereimtheiten im Rechenwerk der Bw betreffen die Jahre 1998 und 1999. Diese Feststellungen können daher vom Prüfer für die Wiederaufnahme der Umsatz- und

Körperschaftssteuer 2000 nicht herangezogen worden sein. Aber auch soweit Feststellungen dem Jahr 2000 zugeordnet werden können, sind sie gegenüber den Feststellungen des Erstprüfers keineswegs alle neu, wie der Zweitprüfer behauptet. So wird als neue Tatsache bei den Wiederaufnahmsgründen unter Tz 45 auch auf die Tz 22 des Bp-Berichtes verwiesen, in der der Prüfer aufzeigt, dass die Bilanzsumme für das Jahr 2000 in der beim Finanzamt gegenüber der dem Firmenbuch eingereichten Bilanz um 522.000 ATS brutto gekürzt worden ist. Aufgrund der Beilagen zur USt-Erklärung 2000 sei ersichtlich, dass die Anzahlungen per 31.12.2000 von 4.897.898,43 ATS auf 4.462.898,43 ATS (Differenz: 435.000 ATS netto) gekürzt worden seien, dadurch sei es anstelle einer USt-Nachzahlung von 86.388 ATS zu einer USt-Gutschrift von 612 ATS (Differenz: 87.000 ATS) gekommen. Die Beilage zur USt-Erklärung 2000 im Steuerakt unterscheide sich von jener im Arbeitsbogen des Erstprüfers. Diese nachträgliche Änderung sei auch aus der vom Erstprüfer anhand der EDV erstellten Gegenüberstellung der Besteuerungsgrundlagen 1998-2000 ersichtlich. Diese Veränderung sei nicht nur dem Erstprüfer bekannt gewesen, sondern sie müsse auch dem Geschäftsführer der Bw, Edmund Ka, der die USt-Erklärung schließlich unterschrieben habe, bekannt gewesen sein.

Diese Ausführungen zeigen, dass der Zweitprüfer, entgegen seinen eigenen allgemeinen Ausführungen in Tz 45 in diesem Fall nicht von einer neuen Tatsache ausgeht.

5) Auch findet sich im Arbeitsbogen des Erstprüfers zu den vom Zweitprüfer aufgezeigten, als neu erachteten formellen und materiellen Mängeln eine Kopie der Aufstellung über die halbfertigen Arbeiten zum 31. Dezember 2000, deren Richtigkeit der Zweitprüfer mangels entsprechender Aufzeichnungen nicht überprüfen konnte (Tz 21-2 des Bp-Berichtes). Ob, bzw. in welchem Ausmaß bereits der Erstprüfer den Ansatz der halbfertigen Arbeiten überprüft hat und ihm das Fehlen von entsprechenden Aufzeichnungen aufgefallen ist, hat der Zweitprüfer nicht aufgezeigt.

6) Für den Unabhängigen Finanzsenat war es daher mangels entsprechender Abgrenzungen zum Erstprüfer nicht nachvollziehbar, welche Feststellungen und Tatsachen das Jahr 2000 betreffend, nun tatsächlich gegenüber der Erstprüfung als neu hervorgekommen anzusehen sind und welche davon letztendlich als Wiederaufnahmegründe für das Umsatz- und Körperschaftssteuerverfahren 2000 herangezogen worden sind und ob diese geeignet waren, zu einem anderen steuerlichen Ergebnis zu führen.

7) Mangels Konkretisierung der neu hervorgekommen Tatsachen und der tatsächlich herangezogenen Wiederaufnahmsgründe waren die bekämpften Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 ex lege in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben (§ 307 Abs. 3 BAO). Die bekämpften Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 vom 23. November 2005 scheiden damit aus dem Rechtsbestand und die ursprünglichen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2000 (Erstbescheide) mit Ausfertigungsdatum 7. Dezember 2001 treten wiederum in Rechtsbestand. Die gegen die strittigen Sachbescheide erhobene Berufung war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

**c) Ermessensübung hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998-1999:**

1) Die Verfügung der Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO liegt, insoweit ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

2) Die Bw wendet dazu ein (Seite 69 der Berufungsschrift), bei der in den Jahren 2002-2003 durchgeführten Betriebsprüfung handle es sich um eine unzulässige Wiederholungsprüfung, weil sich der nach § 99 Abs. 2 FinStrG ausgestellte Prüfungsauftrag an die Bw als Kapitalgesellschaft und nicht gegen eine bestimmte Person richte und der dem Auftrag zugrunde liegende Tatverdacht nicht hinreichend konkretisiert sei.

3) Wie auch von der Bw angeführt, gelten für Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG - gemäß dem zweiten Satz dieser Bestimmung - die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO nicht.

Es ist unzweifelhaft, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG gehandelt hat, die deswegen nach dieser Bestimmung durchgeführt worden ist, weil – wie dem Prüfungsauftrag zu entnehmen ist – der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt worden sind. Ein Verdacht, der sich im Zuge der Prüfung letztlich als nicht unbegründet erwiesen hat. Auch ist als Adressat im Prüfungsauftrag zu Recht die Bw angeführt, zumal die Prüfung ja bei ihr durchzuführen war auch wenn dabei aufgedeckte strafrechtliche Handlungen nicht die Bw selbst, sondern allenfalls ihrer Organe zu verantworten haben.

Aber selbst wenn man die Ansicht der Bw teilen würde, wonach die Begründung der Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStG mangelhaft war, weil weder die verdächtige Person noch die

Tathandlung hinreichend umschrieben worden sei, so kommt diesem Umstand keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil selbst eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann (vgl. VwGH vom 15.05.1991, 90/14/0148, 19.10.1999, 98/14/0118; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 148 Tz 13).

4) Im vorliegenden Fall war für die Ermessensübung entscheidend, dass anlässlich der Wiederholungsprüfung formelle und materielle Mängel von erheblichem Ausmaß festgestellt worden sind. Angesichts der steuerlichen Verfehlungen der Bw war bei der Verfügung der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides schützen soll, der Vorrang einzuräumen.

Die steuerlichen Auswirkungen der anlässlich der Wiederholungsprüfung getroffenen Feststellungen erreichen eine Höhe, die die Wiederaufnahme der Verfahren auch dann nicht unbillig erscheinen lässt, wenn, wie die Bw meint, der Prüfungsauftrag nach § 99 Abs. 2 FinStrG mangelhaft gewesen sein sollte.

5) Die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998-1999 verfügt worden ist, erweist sich daher als unbegründet.

## **II) Sachbescheide:**

### **1) formelle und materielle Mängel:**

Neben der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde nach § 115 Abs. 1 BAO sieht das Abgabenverfahrensrecht eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen vor. So sind nach § 119 Abs. 1 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 184 Abs. 1 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 nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere auch 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3 leg.cit.).

Nach den Feststellungen des Prüfers im Betriebsprüfungsbericht vom 24. November 2005 bestanden sowohl formelle als auch materielle Mängel der Aufzeichnungen und Bücher, die eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Prüfungsjahre notwendig machten.

Die wesentlichen vom Prüfer festgestellten formellen und materiellen Mängeln sind unter Tz. 21-1 bis 21-11 des Betriebsprüfungsberichtes näher dargestellt. Im Einzelnen handelt es sich um nachfolgende Mängel:

**a) Inventurmängel:**

1) Dem Prüfer sind für die Prüfungsjahre keine Aufzeichnungen über die in den Prüfungsjahren in den Bilanzen angesetzten Inventurwerte für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe von 237.112 ATS für 1998, 354.208 ATS für 1999 und von 387.126 ATS für 2000 vorgelegt worden. Nach den Angaben des Prüfers (Tz 21-1 des Bp-Berichtes) habe Edmund Ka, der Geschäftsführer der Bw, ihm gegenüber erklärt, *„die Inventuren werden jedes Jahr geschätzt, jedes Jahr ungefähr gleich“*. Daneben stellte der Prüfer auch fest, dass sich unter den bei der vormaligen Vertreterin der Bw, der Kanzlei NA, beschlagnahmten Unterlagen ua handschriftliche Umbuchungslisten über die bei der Bw durchgeführten Abschlussarbeiten befanden, bei denen bei den „Vorräten Rohstoffe“ neben den oben angeführten Beträgen und dem Buchungssatz der Hinweis „geschätzt“ angeführt ist.

2) In der Berufung wird dagegen eingewendet, Edmund Ka sei nicht erinnerlich diese Aussage getätigt zu haben, wenn dazu überhaupt eine Stellungnahme erfolgt sein sollte, sei er missverstanden worden. Die Originale der Inventur seien der Kanzlei NA übergeben worden, wenn diese nunmehr bei ihr nicht mehr auffindbar seien, so könne das der Bw nicht vorgeworfen werden, da die Bw darauf vertrauen habe können, dass ihre steuerliche Vertreterin gewissenhaft und sorgfältig mit den Geschäftsunterlagen umgehe. Der von der Kanzlei NA auf der Umbuchungsliste angebrachte Vermerk, „geschätzt“, sei für die Bw völlig unverständlich.

3) Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht, und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter artmäßig, mengenmäßig und wertmäßig zu erfassen. Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden und die Behörde ist zur Schätzung des Gewinnes berechtigt (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361, Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz. 62/2).

4) Unstrittig ist, dass weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren Aufzeichnungen über die in der Bilanz angeführten Inventurwerte vorgelegt worden sind. Völlig unglaublich ist auch die Verantwortung der Bw, wonach ursprünglich Aufzeichnungen über die Inventur vorgelegen hätten und nunmehr nicht mehr auffindbar seien. Wären anlässlich der Bilanzerstellung tatsächlich Inventuraufzeichnungen vorgelegen, so hätte für den vormaligen steuerlichen Vertreter wohl kaum ein Anlass bestanden, in den Umbuchungslisten zur Bilanzerstellung der Jahre 1998-2000 zu den dort angeführten und in die Bilanzen übernommenen Inventurwerten den Vermerk „*geschätzt*“ anzubringen. Der Prüfer ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Summe der Inventurwerte nur geschätzt worden ist. Abgesehen davon hat das Fehlen der Inventur, ohne der eine Überprüfung der in der Bilanz ausgewiesenen Werte nicht möglich ist und somit der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung entgegen steht, alleine die Bw zu vertreten.

#### **b) Fehlende Aufzeichnungen über die halbfertigen Arbeiten:**

1) Unter der Position „Noch nicht abgerechnete Leistungen“ sind in den Bilanzen zum Bilanzstichtag für das Jahres 1998 2.451.400 ATS, für 1999 1.440.507 ATS (1999) und für 2000 5.788.925 ATS ausgewiesen. Dem Prüfer wurden zur Überprüfung dieser Bilanzansätze für das Jahr 1998 keine Aufzeichnungen vorgelegt und für die Jahre 1999 und 2000 nur eine Auflistung, in der für die angeführten Kunden, die Höhe der Anzahlungen, das Datum der Ausgangsrechnung, zum Teil der Rechnungsbetrag und unter der Rubrik „Ansatz HF-Arbeiten“ der angesetzte Betrag für die halbfertigen Arbeiten ausgewiesen ist. Die so ermittelten Gesamtsummen sind mit einem Abschlag von 15% unter der Position „noch nicht abgerechnete Leistungen“ in die Bilanzen der Jahre 1999 und 2000 übernommen worden.

2) Der Prüfer führte dazu unter Tz 21-2 des Bp-Berichtes aus, es sei aus den vorgelegten Aufstellungen nicht ersichtlich, wie der einzelne Ansatz für die halbfertigen Arbeiten ermittelt worden sei. Dies wäre für die jeweilige Baustelle nur anhand der Stunden- und

Materialscheine, welche ja auch für die spätere Rechnungslegung benötigt worden sind, nachvollziehbar und überprüfbar. Diese Überprüfung sei aber nicht möglich gewesen, da die Stunden- und Materialscheine, somit Grundaufzeichnungen für die Rechnungslegung, nicht aufbewahrt worden seien. Im gegenständlichen Fall habe die Bw für 1998 keine Aufstellung bezüglich der halbfertigen Arbeiten und für 1999 und 2000 sei der Bilanzansatz für die halbfertigen Arbeiten anhand der Anzahlungen ermittelt worden. Im Übrigen sei in den Unterlagen der Kanzlei NA zu einer Besprechung vom 28. Februar 2002 eine handschriftliche Aufstellung bezüglich der halbfertigen Arbeiten für 2001 mit dem Hinweis *"Erhöhung möglich"* vorgefunden worden. Die halbfertigen Arbeiten seien also nicht nach den tatsächlichen Gegebenheiten sondern nach Belieben, nach dem „Bilanzanfordernis" angesetzt worden.

3) Weiters stellte der Prüfer fest (vgl. Tz 19 und 20 Bp-Bericht), dass zwei zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 noch nicht fertig gestellte bzw. abgerechnete Bauprojekte in der Liste der halbfertigen Arbeiten mit einem höheren Betrag ausgewiesen worden sind, als den Kunden im Jahr 2000 in Rechnung gestellt worden ist. So ist das Bauprojekt Hans und Erika E, das in der Auflistung der halbfertigen Arbeiten zum 31. Dezember 1999 mit einem Betrag von netto 600.000 ATS bewertet worden ist, mit Rechnung vom 21. Februar 2000, ReNr. 20020033 nur mit dem Pauschalbetrag von netto 390.000 ATS abgerechnet worden. Ebenso ist das Bauprojekt Kunz, das unter den halbfertigen Arbeiten zum 31. Dezember 1999 mit netto 775.000 ATS erfasst worden ist, am 20. März 2000 nur mit netto 550.000 ATS in Rechnung gestellt worden. Für den Prüfer stellte sich daher die Frage, ob die erklärten Erlöse richtig ausgewiesen worden seien, das einen unrichtigen Bilanzansatz zum 31. Dezember des Jahres 1999 bedeuten würde, oder ob dieser Bilanzansatz stimme, das wiederum eine Erlösverkürzung von mindestens 435.000 ATS im Jahr 2000 nahe legen würde.

4) In der Berufung wird dazu im Wesentlichen eingewendet (Seite 12 f der Berufungsschrift), es sei richtig, dass die halbfertigen Arbeiten nicht gemäß der Bestimmung des 206 HGB im Wege der Ermittlung der Herstellkosten, im Sinne des Aufaddierens von Material- und Fertigungseinzelkosten und Gemeinkosten errechnet worden seien. Die Bw verfüge als kleiner Handwerksbetrieb über kein dementsprechendes Kostenrechnungssystem, welches eine Bewertung der halbfertigen Arbeiten über die Herstellkosten ermögliche. Ungeachtet der gesetzlichen Verpflichtung nach § 206 HGB sei mit Kenntnis der Praxis von Handwerksbetrieben festzustellen, dass derartige Kleingewerbebetriebe ihre halbfertigen Arbeiten generell retrograd, also im Wege einer Rückrechnung, bewerten würden. Es sei bei der Betriebsgröße der Bw üblich, die Bewertung der halbfertigen Arbeiten in der Weise vorzunehmen, indem die Abrechnungssumme mit dem prozentuellen Fertigstellungsgrad



aliquotiert werde und den so ermittelten Wert um einen pauschalen Abschlag für nicht aktivierungsfähige Verwaltungs-, Vertriebs- und Gewinnanteile zu vermindern. Die Bewertung der halbfertigen Arbeiten sei durch die Bw gemeinsam mit der Kanzlei NA erfolgt. Die von Mag. K übermittelten Berechnungsblätter würden das übliche System einer retrograden Bewertung präsentieren und seien weder untypisch noch unschlüssig.

Hinsichtlich der oben aufgezeigten beiden Fälle pflichtigte die Bw dem Prüfer bei, dass es eigentümlich sei, diese (halbfertigen) Bauprojekte in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 höher zu bewerten, als sie im Folgejahr abgerechnet worden sind.

Dazu wurde ausgeführt, bezüglich der Bewertung habe sich der Geschäftsführer der Bw blind auf eine gute Vorbereitung der Kanzlei NA verlassen. Im Kleingewerbebereich sei es nicht untypisch, sondern vielmehr der Regelfall, dass die bilanzierende Steuerberatungskanzlei im Zuge der Bilanzarbeiten an Hand der Kundenanzahlungen bzw. der Abrechnungen des Folgejahres eine Aufstellung zur Vorbereitung der retrograden Bewertung erarbeite. Das blinde Vertrauen in die Vorbereitungsarbeiten der Kanzlei NA habe zu diesen Ungereimtheiten geführt. Dem Geschäftsführer der Bw könne in diesem Punkt allenfalls eine gewisse Sorglosigkeit vorgeworfen werden, eine Schwarzzahlung könne man aus diesem Umstand nicht konstruieren. Das Bauvorhaben E sei korrekt abgewickelt worden, dies ersehe man aus dem Vergleich der Baukalkulation mit der Endabrechnung. Eine unbewusste „Schönung“ des Bilanzergebnisses durch die Kanzlei NA führe auch zu keinem Einnahmenausfall für die Finanzbehörde, da eine Höherbewertung einer Vorratsposition den steuerlichen Gewinn erhöhe und nicht schmälere.

Hinsichtlich des Bauprojektes Kunz legte er zur Untermauerung dafür, dass keine Schwarzzahlungen geleistet worden seien, eine Erklärung von Dr. Kunz vor, in der er bestätigt, dass er einschließlich der Akontozahlungen nicht mehr als 640.320 ATS brutto bezahlt habe. Das entspricht unter Berücksichtigung des abgezogenen Skontobetrages von 19.680 ATS, den vom Prüfer festgestellten Nettobetrag von 550.000 ATS. Als Nachweis wurden die entsprechenden Zahlungsbelege vorgelegt.

5) Die Bw stellt nicht in Abrede, dass sie die halbfertigen Arbeiten nicht gemäß der Bestimmung des § 206 HGB im Wege der Ermittlung der Herstellkosten errechnet hat und meint, dass es ungeachtet dieser gesetzlichen Verpflichtung bei Kleingewerbebetrieben üblich sei, halbfertigen Arbeiten retrograd, also im Wege einer Rückrechnung aus der Abrechnungssumme zu bewerten.

Die Ausführungen in den vorliegenden Bilanzen der Bw vermitteln dazu jedoch ein ganz anderes Bild. Zu den noch nicht abgerechneten Leistungen wird im Anhang zum

Jahresabschluss ausgeführt (vgl. Bilanz zum 31.12.2000, Seite 10): *„Die noch nicht abgerechneten Leistungen sind zu Herstellungskosten bewertet. Bei der Ermittlung der Herstellungskosten werden die sozialen Aufwendungen im Sinne des § 203 Abs. 3 vorletzter Satz nicht einbezogen. Direkt zurechenbare Fremdkapitalzinsen werden in die Herstellungskosten nicht einbezogen. Bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als zwölf Monaten erstreckt, werden angemessene Teile der Verwaltungs- und Betriebskosten angesetzt.“*

Von einer Bewertung der nicht abgerechneten Leistungen im Form einer retrograden Rückrechnung aus den Abrechnungssummen, wie es nach den Angaben der Bw bei Kleinunternehmens die Regel sei, ist in den Erläuterungen zum Jahresabschluss keine Rede. Mit diesen Ausführungen ist dem Finanzamt bewusst eine gesetzeskonforme Bewertung der noch nicht abgerechneten Leistungen vorgetäuscht worden.

6) Im gegenständlichen Fall gibt es aber auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die von der Bw behauptete retrograde Rückrechnung aus der Abrechnungssumme, entsprechend dem Fertigstellungsgrad des Bauprojektes vorgenommen worden ist. Unterlagen, die den Fertigstellungsgrad der einzelnen Bauprojekte auch nur annähernd belegen hätten könnten, sind nicht vorgelegt worden. Vielmehr ist anzunehmen, dass auch die halbfertigen Erzeugnisse nur geschätzt worden sind.

7) Wie bereits oben ausgeführt, ist eine nicht nachprüfbare Inventur formell mangelhaft und begründet die Schätzungsbefugnis nach § 148 BAO, wenn der Abgabepflichtige die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen nicht zu erweisen vermag. Die Erfassung der strittigen halbfertigen Arbeiten ist aber nicht nur als formell mangelhaft sondern auch als sachlich unrichtig im Sinne des § 184 BAO zu werten.

8) Es steht wohl außer Zweifel, dass ohne entsprechende Aufzeichnungen, allein aufgrund der Höhe der Anzahlungen keine auch nur annähernd richtige Bewertung der nicht abgerechneten Leistungen möglich ist. Zudem hat der Prüfer aufgezeigt, dass bei den oben angeführten Projekten die halbfertigen Arbeiten wesentlich höher bewertet worden sind als die erklärte Abrechnungssumme letztendlich betragen hat. Ob es hier zu einer überhöhten Bewertung der halbfertigen Arbeiten gekommen ist oder im Folgejahr der Umsatz entsprechend verkürzt worden ist, blieb letztendlich im Dunkeln. Allein der Umstand, dass Dr. Kunz als Kunde angegeben hat, neben den verbuchten Überweisungen keine Zahlungen geleistet zu haben, vermag den Unabhängigen Finanzsenat nicht davon zu überzeugen, dass keine Schwarzzahlungen erfolgt sind. Ein Kunde würde dies wohl kaum aus freien Stücken zugeben, noch weniger würde die Bw eine solche Erklärung der Abgabenbehörde vorlegen.

In Anbetracht des Umstandes, dass die halbfertigen Erzeugnisse in den strittigen Jahren von rd. 10% bis annähernd 40% des erklärten Erlöses betragen (erklärter Leistungserlös im Jahr 2000: rd. 14.8 Mio. ATS, nicht abgerechnete Leistungen: 5.788.925 ATS) ist die formelle und inhaltliche Unrichtigkeit von erheblichem Gewicht, die eine Schätzung jedenfalls rechtfertigt.

Auf den Einwand der Bw, wonach es sich bei der handschriftlichen Aufstellung der halbfertigen Arbeiten zum 31. Dezember 2001, mit dem Vermerk „*Erhöhung möglich*“ nur um eine Arbeitsunterlage gehandelt habe, braucht nicht näher eingegangen werden, da das Jahr 2001 nicht streitgegenständlich ist.

### **c) Fehlende Angebote, Material- und Stundenaufzeichnungen:**

1) Der Prüfer führt in den Tz 21-3 und 21-4 des Bp-Berichtes zusammengefasst aus, für den Prüfungszeitraum seien ihm während der Betriebsprüfung keine Angebote und auch keine Material- und Stundenaufzeichnungen über die von der Bw durchgeführten Aufträge vorgelegt worden. Der Geschäftsführer Edmund Ka habe ihm gegenüber dazu erklärt, diese Unterlagen nach Durchführung der Aufträge weggeworfen zu haben.

Zur Entkräftung der von ihm durchgeführten Kalkulation seien am 15. Mai 2003 (vor der angekündigten Schlussbesprechung) für einen größeren Bauauftrag und anlässlich der vom steuerlichen Vertreter im Zuge der (ersten) Berufung vorgelegten Gegenkalkulation für das Jahr 2000 für einige Aufträge aber sehr wohl Angebote und Stundenaufzeichnungen vorgelegt worden, wobei bei den Angeboten nicht verifiziert habe werden können, ob diese Angebote Basis für die ursprüngliche Auftragserteilung gewesen seien, da die vorgelegten Angebote in Euro ausgestellt worden seien und es sich somit nicht um Originalunterlagen handle. Aus diesen Stundenaufzeichnungen sei ersichtlich, dass die Arbeiter Überstunden, sowie Samstags- und Feiertagsarbeiten geleistet hätten. Nach den Lohnabrechnungen der einzelnen Arbeiter seien aber keine Überstunden ausbezahlt worden. Für die Behauptung anlässlich einer Beitragsprüfung der Tiroler Gebietskrankenkasse, wonach die Überstunden durch Zeitausgleich konsumiert worden seien, gebe es keine Aufzeichnungen. Nach einem Schreiben des steuerlichen Vertreters an die Tiroler Gebietskrankenkasse, hätten die Mitarbeiter die Überstunden aufgezeichnet und nach Konsumation dieser Überstunden durch Zeitausgleich seien die von den Mitarbeitern angefertigte Stundenaufzeichnung vernichtet worden.

2) Die Bw wendet dagegen ein, sie habe Angebote nur in jenen Fällen aufbewahrt, in welchen sie diese für wichtig in Bezug auf allfällige Reklamationen oder ähnliches erachtet habe. Die Nichtaufbewahrung von Angeboten stellt zudem keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Vorschrift dar. Angebote seien keine Belege, welche der Aufbewahrungsfrist unterlägen oder

welche für die Prüfung der Richtigkeit von Buchungen von Bedeutung seien. Angebote seien allenfalls unter den in § 132 Abs. 1 BAO normierten Begriff der "sonstigen Unterlagen" zu subsumieren. Die darin normierte Aufbewahrungsfrist sei jedoch eine Sollvorschrift, sodass sich aus der Nichtaufbewahrung von Angeboten keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht ableiten lasse.

Nachträglich aus der EDV-Anlage ausgedruckte Angebote über den Prüfungszeitraum würden deswegen Beträge in Euro ausweisen, da das EDV-System insgesamt auf Euro umgestellt worden sei. Es handelt sich tatsächlich nicht mehr um Originalangebote (diese seien nicht aufbewahrt worden) sondern es handele sich um im Nachhinein neu ausgedruckte Angebote. Das EDV-System weise seit der Euro-Einführung alle Beträge in EUR aus.

Dass Samstags- und Feiertagsstunden geleistet worden seien, werde nicht in Abrede gestellt. Diese Überstunden seien den Mitarbeitern im Wege des Zeitausgleiches vergütet worden. Dieses System des Zeitausgleiches hätten auch ehemalige Mitarbeiter der Bw, die von der Prüferin der Tiroler Gebietskrankenkasse als Auskunftspersonen einvernommen worden seien, bestätigt.

3) Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörende Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Aufzeichnungen jederzeit möglich ist. Zweck der Aufbewahrung von Belegen (§ 131 Abs. 1 Z 5, § 132 Abs. 1) ist die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 132, Tz 2).

4) Von der Bw wurden in den Ausgangsrechnungen die einzelnen verrechneten Materialien und die erbrachten Leistungen vielfach nicht gesondert angeführt sondern für die erbrachten Leistungen Pauschalbeträge in Rechnung gestellt (z.B. „*Rohmontage der Sanitären Heizungsanlage*“ 295.000 ATS“, Re. 99020047 vom 22.2.1999). Ohne die von der Bw nicht vorgelegten Angebote, Material- und Stundenaufzeichnungen ist es für die Finanzbehörde gänzlich unmöglich, die sachliche Richtigkeit derartiger Abrechnungen auch nur ansatzweise zu prüfen.

5) Diese Unterlagen und Aufzeichnungen sind jedenfalls sonstige Unterlagen im Sinne des § 132 Abs. 1 BAO, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, weshalb die Bw gehalten gewesen wäre, sie aufzubewahren (vgl. VwGH v 9.2.2005, 2002/13/0015). Zudem ist auch aus dem Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der **Grundsatz der Nachprüfbarkeit** ableitbar, der bedeutet, dass die Angaben in den Büchern und Aufzeichnungen für einen sachkundigen Dritten nachvollziehbar sein müssen.

6) Es erscheint wenig glaubhaft, dass diese Unterlagen und Aufzeichnungen, wie die Bw im Prüfungsverfahren behauptet hat, vernichtet worden sind. Denn soweit es ihr vorteilhaft erschienen ist, war sie im Zuge der in der (ersten) Berufung vorgelegten Gegenkalkulation durchaus in der Lage, sowohl Material- und Stundenaufzeichnungen als auch Angebote zu einzelnen Aufträgen vorzulegen. Die Bw selbst führt als Rechtfertigung, warum die aus den Jahren 1998-2000 datierten, von ihr vorgelegten Angebote auf Euro lauten an, es handle sich dabei um im Nachhinein ausgedruckte Angebote die vor der Euro-Umstellung in Schilling erstellt worden seien. Diese Angebote und Rechnungen würden bei einem Ausdruck nach der Euro-Umstellung automatisch in Euro umgerechnet.

Ein nachträglicher Ausdruck von Angeboten aus den Prüfungsjahren wäre daher auch im Prüfungs- und Berufungsverfahren jederzeit möglich gewesen. In Anbetracht dieser Umstände, kann sich der Unabhängige Finanzsenat des Eindrucks nicht erwehren, dass die Bw diese Unterlagen bewusst zurückgehalten hat, um eine nachvollziehbare Überprüfung der einzelnen Aufträge durch die Abgabenbehörde zu verhindern.

Auch die unterbliebene Aufbewahrung bzw. die Nichtvorlage dieser vom Prüfer angeforderten Belege und Unterlagen, die für eine Überprüfung der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen unerlässlich sind, ist geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen und begründet somit ebenfalls die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde.

#### **d) Erlösberichtigungen mittels Gutschriften**

1) Der Prüfer stellte unter Tz 21-5 des Bp-Berichtes fest, dass es zu Erlösberichtigungen mittels Gutschriften meist nur mit dem Vermerk „laut Vereinbarung“ gekommen ist. Bezüglich dieser „Vereinbarungen“ gab es keine Unterlagen, sodass der Grund dieser Gutschriften nicht ermittelt werden konnte. Vereinzelt gab es handschriftliche Vermerke wie zB. „zu viel Stunden verrechnet“, „Nachlass“ udg. Nach einem Vorhalt des Prüfers an die Bw vom 4. November 2002 handelte es sich um Gutschriften von insgesamt 646.555 ATS (1998: 242.161 ATS, 1999: 293.933 ATS, 2000: 110.461 ATS).

2) Der Prüfer führt dazu zusammengefasst aus, die steuerliche Vertreterin der Bw sei in einer Vorbesprechung auf diese Ungereimtheiten aufmerksam gemacht worden und sie habe eine Aufklärung zugesagt. Bei den aufgezeigten Fällen habe es sich nicht um einen taxativen Katalog, sondern um Beispiele von offensichtlichen Ungereimtheiten gehandelt. Einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 13. Mai 2003 zu den Erlösberichtigungen bei diversen Kunden habe – zumindest zum Teil – nicht zu einer Aufklärung des Sachverhaltes geführt.

3) Die Bw wendete dagegen im Wesentlichen ein, die Erlösberichtigungen mittels Gutschriften sei eine „Idee“ der Kanzlei NA gewesen, welche auch die handschriftlichen Vermerke auf den Gutschriften angebracht habe. Im oben angeführten Schreiben vom 13. Mai 2003 auf das die Bw verweist, wird dazu vorgebracht, diese Vermerke der Kanzlei NA, die offensichtlich zu weiteren Verwirrungen geführt hätten, seien vollkommen irrelevant. Sie habe von der Steuerberatungskanzlei NA die Anweisung erhalten, sämtliche Differenzen auf Kundenkonten mittels Gutschriften bzw. Rechnungsberichtigungen belegmäßig vorzubereiten, damit diese Differenzen im Rahmen der Buchhaltung verbucht werden könnten. Infolge dieser strikten Anweisung habe sie daher auch für Skontoabzüge, für Abzüge aufgrund von Mängeln, für Abzüge aufgrund von Rechnungskorrekturen durch den Auftraggeber (Fehlmassen, Fehlmengen), jeweils gesonderte Gutschriften ausgestellt. Die Ausstellung dieser Gutschriften sei von der Kanzlei NA verlangt worden, um eben einen Beleg für die Ausbuchung zu erhalten. Derartige Abstimmungen der Kundenkonten seien in unregelmäßigen Abständen vorgenommen worden, sodass aus diesem Grund oft eine lange Zeitspanne zwischen Schlussrechnung und Gutschriftsbeleg zur Ausbuchung der Differenz entstanden sei. Die von der Kanzlei NA verlangte Vorgangsweise trage in der Tat zu einiger Verwirrung bei.

4) Der Prüfer führt in seinem Bericht unter der Tz 21-5 drei Beispiele für nicht aufgeklärte Fälle mittels Gutschrift an, unter anderem den Fall P , in dem eine nicht aufgeklärte Gutschrift erteilt worden sei.

Nach den Feststellungen des Prüfers und den vorliegenden Unterlagen fand sich im Rechenwerk der Bw für den Austausch einer „Energiezentrale“ eine verbuchte Ausgangsrechnung an Franz P vom 15. März 1999 mit der ReNr. 99030017 über 132.287,81 ATS mit dem handschriftlichen Vermerk „bar bezahlt“. Gleichzeitig ist auf dieser Rechnung handschriftlich vermerkt, dass zu dieser Rechnung als „Sondernachlass“ eine Gutschrift über 27.287 ATS ergangen ist. Zum 31. August 1999 ist dazu von der Bw mit der Textierung „Sondernachlass“ eine Gutschrift über 27.286,80 ATS erstellt und erlösmindernd gebucht worden. Am 30. September ist vom Geschäftsführer der Bw zum Ausgleich dieser Rechnung eine Bareinzahlung auf das Girokonto der Bw von 100.000 ATS vorgenommen worden.

Im Schreiben vom 25. März 1999 rechtfertigte die Bw die Gutschrift damit, im Angebot vom 25. Jänner 1999 sei ein 20%iger Rabatt auf das gelieferte Material offeriert worden und in der Schlussrechnung sei dieser Sondernachlass nicht berücksichtigt worden, wodurch es seitens des Kunden zu einer berechtigten Reklamation gekommen sei und ihm mit Gutschrift dieser Sondernachlass gutgeschrieben worden sei. Die Bw legte als Nachweis eine offensichtlich

nachträglich (weil in Euro ausgewiesene) ausgedruckte Rechnung mit gleichem Rechnungsdatum und Rechnungsnummer wie die verbuchte vor, wo dieser Nachlass tatsächlich nicht berücksichtigt ist. Weiters legte sie eine in Euro ausgestellte (daher ebenfalls nachträglich ausgedruckte) Gutschrift vor, die umgerechnet den oben angeführten Schillingbetrag von 27.286,80 ATS ergibt und den handschriftlich vermerkt enthält „*Sohn ist zu dieser Zeit verunglückt, daher Sondernachlass*“. Dazu führt sie ergänzend aus, dieser Vermerk stamme, wie bereits oben vermerkt, nicht von ihr. Es sei aber tatsächlich so, dass der Sohn von Herrn P verunglückt sei. Dieser Umstand habe jedoch mit der Gutschrift nichts zu tun.

In der Folge wurde Franz P vom Prüfer bezüglich dieser Abrechnung befragt, der angab, die Rechnung bar bezahlt zu haben und legte als Nachweise eine Rechnung der Bw mit gleichem Datum und Rechnungsnummer wie die bei der Bw verbuchte Rechnung vor aber mit einem Betrag über brutto 158.699,76 ATS und mit dem handschriftlichen Vermerk „*bez. am 29. 03. 99*“, unterschrieben vom Geschäftsführer Edmund Ka und mit dem Firmenstempel der Bw versehen. Die vom Prüfer vorgelegte Gutschrift vom 31. August 1999 war Franz P unbekannt, auch hat es nach seinen Angaben keinen Geldrückfluss gegeben.

Der Prüfer vertrat daher die Ansicht, dass der Erlös um die Differenz zwischen der verbuchten Rechnung von 132.287,81 ATS abzüglich Gutschrift von 27.286,81 ATS und dem vom Geschäftsführer der Bw auf der Rechnung von Franz P als erhalten bestätigten Rechnungsbetrag von 158.699,76 ATS, somit über 50.000 ATS verkürzt worden sei.

5) Die Bw wendete ein, der Ablauf habe sich wie folgt präsentiert:

25.01.1999	Angebot 9901015	132.287,81 ATS
15.03.1999	Rechnung 99030017	132.287,81 ATS
31.08.1999	Gutschrift (Rabatt)	27.286,80 ATS
30.09.1999	Zahlung (bar)	-100.000,00 ATS
30.09.1999	Ausbuchung des Skontos mit Zahlung	-5.001,01 ATS

Die Bw meint dazu, irrtümlicherweise, sei in der ersten Rechnung der Sondernachlass nicht berücksichtigt worden und der Kunde habe nach einer Reklamation eine korrigierte Rechnung über 132.287,81 ATS erhalten. Wie erst jetzt festgestellt worden sei, sei dem Kunden aufgrund seiner Reklamationen der Sondernachlass noch einmal mittels Gutschrift vergütet worden, weshalb dieser Kunde tatsächlich zu wenig bezahlt habe.

Die am 29. März 1999 erteilte Barzahlungsbestätigung auf der Rechnung des Kunden über 158.699,76 ATS begründet die Bw damit, die Zahlung sei dem Kunden bestätigt worden, weil

er diesen Nachweis vorzeitig gewünscht habe. Tatsächlich sei die Bezahlung erst im September 1999 erfolgt.

6) Unzweifelhaft ist, dass die Bw in ihrem Rechenwerk eine Rechnung vom 15. März 1999 über 132.287,81 ATS abzüglich einer Gutschrift vom 31. August 1999 über 27.286,80 ATS gebucht, dem Kunden gegenüber hingegen eine Rechnung mit gleichem Datum und Rechnungsnummer über 158.699,76 ATS ausgestellt hat und der Geschäftsführer Edmund Ka den Erhalt dieses Rechnungsbetrages in bar dem Kunden gegenüber am 29. März 1999 bestätigt hat und die verbuchte Gutschrift dem Kunden nicht zugegangen ist.

7) Die Verantwortung der Bw, wonach er dem Kunden die Barzahlung vorzeitig am 29. März 1999 bestätigt habe, weil dies der Kunde gewünscht habe, obschon die behauptete Zahlung über 100.000 ATS erst Ende September erfolgt sein soll, ist völlig lebensfremd und entbehrt jeder Grundlage. Kein redlicher Geschäftsmann würde einen Kunden gegenüber die Barzahlung einer Rechnung bestätigen, nur deshalb weil dies der Kunde offenbar wünscht ohne aber eine entsprechende Zahlung zu erhalten. Angesichts der vorliegenden unter dem Rechnungsbetrag angebrachten Zahlungsbestätigung, kann kein Zweifel daran bestehen, dass damit die Barzahlung des ausgewiesenen Rechnungsbetrages gemeint ist, selbst wenn Franz P auf die Frage des Prüfers wie hoch der Barzahlungsbetrag gewesen sei, angab, *„die Höhe ist bzw. war höchstwahrscheinlich der von Hr. Ka bestätigte Betrag lt. Rechnung (ATS 155.525,76)“*. (Mit dem Betrag von 155.525,76 ATS ist der um das Skonto von 2% verminderte und in der Rechnung angeführte Betrag gemeint).

Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht daher kein Zweifel, dass die Differenz zwischen dem dem Kunden gegenüber bestätigten Betrag von 158.699,76 ATS (bzw. 155.525,76 ATS unter Abzug des Skontos) und dem vom Geschäftsführer der Bw bar eingezahlten Betrag von 100.000 ATS zu Unrecht nicht erklärt worden ist.

Unglaublich ist auch, dass der auf der Gutschrift angebrachte Vermerk *„Sohn ist zu der Zeit verunglückt, daher Sondernachlass“* von der Kanzlei NA, die damals die Bw steuerlich vertreten hat, stammen soll. Die mit 31. August 1999 datierte Gutschrift, die diesen Vermerk enthält, lautet auf Euro, sie kann also erst nach der Euro-Umstellung, somit nach dem 31.12.2001 ausgedruckt worden sein, zumal vor der Euro-Umstellung in Schilling fakturiert worden ist. Nachdem zu diesem Zeitpunkt aber die Verbuchung der mit 31. August 1999 datierten Gutschrift schon lange durchgeführt und die Jahreserklärungen bereits beim Finanzamt eingereicht waren, kann für die vormalige steuerliche Vertreterin wohl kein Grund mehr bestanden haben, auf der Gutschrift diesen Vermerk anzubringen, der nach den



Ausführungen der Bw (wie die übrigen derartigen Vermerkte) zudem noch völlig irrelevant gewesen sein soll.

8) Auch in den vom Prüfer näher aufgezeigten Fällen der Kunden K und Berger (Tz 21-5 a und c), bei denen es sich um von der Bw verbuchte Gutschriften über 29.224 ATS bzw. 7.550 ATS handelt, hatten die Kunden von diesen Gutschriften, wie ihre Befragung durch den Prüfer ergab, keine Kenntnis.

9) Im Fall Siegfried F (Tz 21-11, Fall 14 des Bp-Berichtes), bei dem der Prüfer eine Gutschrift über 17.746,50 ATS netto mit der Textierung „*Gutschrift lt. Vereinbarung*“ bemängelt, führt die Bw aus, dieser Standardtext finde sich auf vielen Gutschriften und es hätte gar keine „Vereinbarung“ gegeben, sondern diese „Gutschrift“ habe nur zur Ausbuchung eines uneinbringlichen Restsaldos gedient.

10) Im Fall G (Tz 21-11, Fall 16 des Bp-Berichtes), in dem es ebenfalls um eine unerklärliche Gutschrift über 27.202,65 ATS geht, brachte die Bw nur vor, dass es keine Vereinbarungsunterlagen gebe. Es sei im Kleingewerbe eben üblich, dass im Nachhinein gefeilscht und verhandelt werde und legte als Nachweis dafür, dass der Kunde keine Schwarzzahlungen geleistet hat, eine entsprechende Erklärung dieses Kunden vor.

11) Auffallend ist auch, dass nicht nur in den hier aufgezeigten Fall P sondern auch in anderen Fällen höhere aushaftende Kundenforderungen durch Bareinzahlungen der Bw ausgeglichen worden sind. So wurde z.B. der Kundin Karin L am 22. Februar 1998 für die Rohmontage der sanitären Heizungsanlage pauschal 295.200 ATS netto in Rechnung gestellt und nach Abzug einer Anzahlung von 225.000 ATS, wurde der verbliebene noch offene Restbetrag von 84.240 ATS brutto (70.200 ATS netto + 14.040 ATS MwSt) von der Ehegattin des Geschäftsführers auf das Girokonto der Bw bar einbezahlt. Herr L gab in einem Telefonat gegenüber dem Prüfer hingegen an, keine Barzahlungen geleistet zu haben.

12) Weiters wurden z.B. vom Kunden Stefan Sch bei Ausgangsrechnungen im Jahr 1998 von 415.195,99 ATS, ein Betrag von 356.000 ATS mittels Überweisung beglichen, 50.000 ATS wurden bar auf das Girokonto der Bw einbezahlt und ein Restbetrag von 9.198,99 ATS zum 31. Dezember 1998 mittels Gutschrift ausgebucht. Auf die Frage des Prüfers, warum in der Schlussrechnung (Heizung- und Sanitäranlage) über 282.999,16 ATS keine Arbeitsleistungen sondern nur die einzelnen Materialien in Rechnung gestellt worden seien, führte die Bw in der Berufung (Seite 37) aus, der Kunde habe die Montage selber organisiert.

13) Unter Tz 21-11 zeigt der Prüfer auf, dass für den Kunden Franz S unter der ReNr. 98110061 mit Datum 23. November 1998 für Materiallieferungen drei unterschiedliche

Rechnungen ausgestellt worden sind. Eine über 17.543,53 ATS netto und der handschriftlichen Anmerkung „+ 7.000.- bar“, eine über 14.995,36 ATS netto und der Anmerkung „7.000 ohne“ und eine über 10.557,49 ATS netto. Gebucht und vom Kunden mittels Überweisung bezahlt wurde nur die Rechnung über 10.557,49 ATS netto.

Die Bw führt dazu aus, bei der Rechnung über 17.543,53 ATS netto habe es sich nur um einen Rohausdruck für die Abschlussbesprechung gehandelt. Mit dem Kunden sei vereinbart worden, dass der endgültige Rechnungsbetrag um 7.000 ATS netto geringer auszufallen habe, da der Kunde nicht bereit gewesen sei, mehr zu zahlen. Der Vermerk „+7.000.- bar“ bzw. „7.000 ohne“ würde das verhandelte Rabatt betreffen und bedeute keine Erlösverkürzung.

14) Diese Erklärung der Bw erscheint völlig unglaubwürdig und weltfremd, daran vermag auch die von der Bw beigebrachte Erklärung des Kunden Franz S nichts zu ändern, in der er erklärt, dass er nach Verhandlungen nur bereit gewesen sei, den Betrag von 12.668,99 ATS brutto (10.557,49 ATS netto) zu bezahlen, den er der Bw in der Folge überwiesen habe.

Warum es sich bei dem Vermerk „+ 7.000.- bar“ um einen (zusätzlich) gewährtes Rabatt gehandelt haben soll, ist nicht nachvollziehbar, zumal sowohl in der nicht verbuchten Rechnung über 17.543,53 ATS netto als auch in der vom Kunden bezahlten Rechnung über 10.557,49 ATS bereits ein Rabatt von 20% enthalten ist. Dass darüber hinaus noch ein zusätzlicher Rabatt von rd. 40% gewährt worden sein soll, erscheint lebensfremd und unglaubwürdig. Auch ergibt es keinen Sinn, das behauptete zusätzlich gewährte Rabatt mit „+7.000.- bar“ zu bezeichnen.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es in diesem Fall als erwiesen, dass es sich bei dem Vermerk „+ 7.000.- bar“ um eine Schwarzzahlung gehandelt hat und daher in der Folge unter der gleichen Rechnungsnummer und dem gleichen Rechnungsdatum wie die nicht verbuchte Rechnung über 17.543,53 ATS netto eine neue Rechnung über den Restbetrag von 10.557,49 ATS netto ausgestellt worden ist.

15) Der Prüfer sah in den hier angeführten Fällen, eine der vielen in Tz 21-11 aufgezeigten „Ungereimtheiten“, obschon wie in dem hier aufgezeigt Fall eine Schwarzzahlung als erwiesen angenommen werden kann. Aber auch zu den anderen hier aufgezeigten Fällen ist zu sagen, dass im regulären (steuerehrlichen) Wirtschaftsverkehr Barzahlungen in der dargestellten Größenordnung wohl nur in begründeten Ausnahmefällen vorkommen. Eine begründete Erklärung dafür, warum ein Teilbetrag einer Rechnung bargeldlos und ein anderer mittels Barzahlung erfolgt ist, hat die Bw nicht erbracht.

16) Ebensowenig erscheint es glaubhaft, wonach die Bw wie im Fall Sch nur die entsprechenden Materialien für die Heizungs- und Sanitärinstallationen geliefert hat, der Kunde hingegen die umfangreichen und wohl nur von einem Fachmann durchzuführenden Arbeiten selbst „organisiert“ hat. Auch in solchen Fällen drängt sich der Verdacht auf, dass die Bw die Angebote und Stundenaufzeichnungen zu den einzelnen Aufträgen deshalb nicht vorgelegt hat, um den wahren Sachverhalt zu verschleiern.

#### **e) Erlösbuchungen ohne Rechnungen:**

1) Weiters stellte der Prüfer unter Tz 21-6 des Bp-Berichtes fest, dass Anzahlungen bzw. Akontozahlungen von Kunden nach einem längeren Zeitraum ohne darüber Ausgangsrechnungen zu erstellen, letztlich mit dem Anzahlungsbetrag bzw. in der Höhe der Akontozahlung als Erlös erfasst worden sind. So seien allein zum 31. Juli 1999 Anzahlungen in der Höhe 599.557,77 ATS in dieser Form als Erlös umgebucht worden.

2) So habe z.B. der Kunde Rainer Ce im Jahr 1998 eine Anzahlung von 123.092,16 ATS und im Jänner 1998 eine weitere Anzahlung bzw. eine a ´conto Zahlungen von 50.000 ATS geleistet, die zum 31. Juli 1999 ohne Schlussrechnung als Erlös erfasst worden seien.

Bezüglich des Kunden Dr. Fi sei am 19. Juli 2000 eine Ausgangsrechnung über 80.447,38 ATS als Erlös gebucht worden. Am 25. Juli 2000 habe er eine Akontozahlung von 100.000 ATS geleistet und im Oktober 2000 sei der Differenzbetrag von 19.552,62 ATS zwischen Akontozahlung und bisher gebuchter Teilrechnung als Erlös nachgebucht worden.

Die Kundin Erika Za habe am 6. April 1999 eine Akontozahlung für Rohinstallationen in Höhe von 30.000 ATS geleistet, die die Bw zum 31. Dezember 2000 als Erlös erfasst hat ohne eine Schlussrechnung auszustellen.

3) Die Bw begründete dies im Wesentlichen damit, nach Durchführung der Bauaufträge und (Schluss)Verhandlungen mit den Kunden, hätten in diesen Fällen keine Restdifferenzen zu den bereits geleisteten Akontozahlungen bestanden und daher sei auf „Null-Schlussrechnungen“ verzichtet worden. Hinsichtlich des Kunden Dr. Fi wurde ergänzend ausgeführt, dieser habe nach der Rechnungserstellung vom 19. Juli 2000 die Bw mit noch weiteren Leistungen beauftragt und in der Folge eine Zahlung von 100.000 ATS geleistet. Im Oktober sei das Bauvorhaben abgeschlossen gewesen und nach Verhandlungen hätte sich ebenfalls keine Restdifferenz ergeben, sodass man auch in diesem Fall auf eine Null-Schlussrechnung verzichtet habe. Zur Kundin Erika Za brachte die Bw vor, sie habe nach Verhandlungen mit der Kundin erkennen müssen, dass die von ihr erbrachten Leistungen nur in Höhe der Akontozahlung belohnt worden seien.

4) Für den Unabhängigen Finanzsenat erscheint es wenig glaubwürdig, wonach Kunden auf eine konkrete Abrechnung über die durchgeführten Bauaufträge verzichtet haben, zumal ohne eine klare Abrechnung für den Kunden ja gar nicht nachvollziehbar ist, ob ein Differenzbetrag gegenüber den geleisteten Anzahlungen bzw. Akontozahlungen besteht. Auch wäre es äußerst ungewöhnlich, Vorauszahlungen bzw. Akontozahlungen in der Höhe des gesamten Bauauftrages zu leisten. Völlig lebensfremd erscheint die Erklärung der Bw, wonach auf die Erstellung von Schlussrechnungen deshalb verzichtet worden sei, weil die Kunden für die erbrachten Leistungen nicht mehr als die Akontozahlungen zahlen wollten. Vielmehr ist in all diesen Fällen davon auszugehen, dass zwar Abrechnungen mit den Kunden erfolgt sind, diese aber im Rechenwerk der Bw keinen Niederschlag gefunden haben.

5) Aber selbst wenn man der Bw Glauben schenken wollte, wäre die Nichterstellung von Abrechnungen, ohne die die von der Bw erbrachten Leistungen nicht nachgeprüft werden können, ein wesentlicher Buchführungsmangel, der das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheinen lässt.

#### **f) Nachträgliche Rechnungsberichtigungen / neuer Ausdruck von Rechnungen**

1) Der Prüfer stellte auch fest, dass im Rechnungsausgangsbuch/-journal (einer mit Hilfe des Fakturierungsprogramms erstellten monatlichen Liste aller in dem jeweiligen Monat ausgedruckten Rechnungen) zum Teil höhere Rechnungsbeträge ausgewiesen sind als in den verbuchten und in der Belegsammlung abgelegten Rechnungen.

2) Der Prüfer führte dazu in Tz 21-7 aus, es werde nicht in Abrede gestellt, dass speziell im Bau- und Baunebengewerbe, vor allem bei großen Bauten, aufgrund von Rechnungsprüfungen Korrekturen beim ursprünglich ausgestellten Rechnungsbetrag vorgenommen werden. Solche Berichtigungen seien aber dann anhand von Prüfberichten, Zusammenstellungen des prüfenden Architekten, Bauherrn etc. nachvollziehbar.

In diesem Punkt werde vielmehr aufgezeigt, dass es zu diversen Rechnungen mehrere Ausfertigungen gebe, ohne darin auf den Grund der Berichtigung hingewiesen.

An Beispielen solcher Differenzen zwischen Rechnungsbetrag im Rechnungsausgangsbuch und in den tatsächlich verbuchten Rechnungen führt der Prüfer an:

Name	Re.-Ausgangsbuch	gebuchte Rechnung
J. P , ReNr. 99030017 v. 15.03.1999	132.249,80 ATS	110.239,84 ATS
H. FI, ReNr. 98110067 v. 23.11.1998	269.506,40 ATS	145.606,05 ATS
H. FI, ReNr. 98110053 v. 24.11.1998	42.185,60 ATS	26.482,48 ATS

K. L, ReNr. 99020047 v. 22.02.1999	352.380,00 ATS	295.200,00 ATS
W. K, ReNr. 99010020 22.01.1999	440.771,60 ATS	342.992,10 ATS

3) In der Berufung wird dazu im Wesentlichen vorgebracht (Seite 19, 26f), es sei richtig, wonach es speziell im Bau- und Baunebengewerbe häufig zu nachträglichen Rechnungskorrekturen komme. Dass es zu diversen Rechnungen mehrere Ausfertigungen gebe, werde nicht in Abrede gestellt, dies könne jedoch in allen Fällen aufgeklärt werden. Im Betrieb der Bw sei es bis vor kurzer Zeit so gewesen, dass zur Besprechung mit der Kundschaft eine Rechnung als Rohentwurf ausgedruckt worden sei. Sei es bei den abschließenden Verhandlungen zu Änderungen gekommen, so sei die Rechnung in der EDV-Anlage korrigiert und neu ausgedruckt worden. Abgespeichert werde der jeweils letzte Ausdruck. Für Zwecke der Buchhaltungsvorbereitung habe der Fakturierer monatlich eine Liste aller im letzten Monat erstellten Rechnungen ausgedruckt (Rechnungsausgangsbuch/-journal). Sei es nun nach Ausdruck dieser Monatsliste zu Änderungen in der Abrechnung gekommen, habe sich zwangsläufig eine Differenz zwischen dem Rechnungsausgangsbuch und der endgültigen Rechnung ergeben. Bereits ausgedruckte Rechnungsausgangsbücher/-journale seien nicht mehr korrigiert worden, da in der Buchhaltung ohnedies direkt vom Beleg, also von der Ausgangsrechnung gebucht worden sei. Die Rechnungslisten (Rechnungsausgangsbücher/-journale) hätten nur der Information gedient.

4) Wie bereits der Prüfer festgestellt hat, ist es zwar im Bau- und Baunebengewerbe nicht ungewöhnlich aufgrund von Rechnungsprüfungen Korrekturen in den ausgestellten Rechnungen vorzunehmen, solche Korrekturen werden aber anhand von Prüfberichten und anderen Unterlagen sowohl im Interesse des Unternehmers und des Kunden als auch um eine Überprüfung durch die Abgabenbehörde zu ermöglichen, entsprechend dokumentiert. Im gegenständlichen Fall liegen die ursprünglich ausgedruckten Rechnungen, die nach der Behauptung der Bw Gegenstand der Verhandlungen mit den Kunden gewesen sein sollen, nicht mehr vor. Eine Überprüfung ist somit nicht möglich. Der Verdacht des Prüfers, dass die unterschiedlichen Rechnungsbeträge in den ursprünglich ausgedruckten Rechnungen laut Rechnungsausgangsbuch und den tatsächlich verbuchten Rechnungen nicht nur - wie behauptet - auf Nachlässe aufgrund begründeter Einwenden der Kunden, sondern auch auf Schwarzzahlungen zurückzuführen sein dürften, ist in Anbetracht der oben bereits aufgezeigten Fälle jedenfalls nicht von der Hand zu weisen, zumal diese Behauptungen in keiner Weise erwiesen wurden. Insbesondere erscheint es unglaubwürdig, dass im Nachhinein ohne dies entsprechend nachzuweisen oder auch nur glaubhaft machen zu können, Preisnachlässe bis nahezu 50% (Fall FI) gewährt worden sein sollen. Da die Richtigkeit dieser

Behauptung mangels entsprechender Aufzeichnungen letztendlich nicht überprüft werden kann, liegt auch darin eine Schätzungsbefugnis als Folge von Aufzeichnungsmängeln.

#### **g) Fehlende Rechnungsnummern:**

Die vom Prüfer unter Tz 21-6 getroffene Feststellung, wonach aus dem Rechnungsausgangsbuch ersichtlich sei, dass Rechnungen nicht fortlaufend ausgestellt, Rechnungsnummern mehrmals verwendet, Rechnungsnummern fehlen und Eintragungen unkenntlich gemacht worden seien, ist vom Prüfer nur an Hand weniger Beispiele dokumentiert worden, die von der Bw zudem noch weitgehend aufgeklärt werden konnten.

2) Dass hinsichtlich der Rechnungsnummerierung in einem größeren Ausmaß Formfehler bestehen, ist nicht erwiesen. Und nicht jeder geringfügige Formfehler, wie zB die vom Prüfer aufgezeigten Beleglücken, die hinsichtlich der Anzahl, des Grundes und der möglichen Wirkung nicht ins Gewicht fallen, vermag die Ordnungsmäßigkeitsvermutung des § 163 BAO in einem Maße zu Erschüttern, die zu einer Schätzung nach § 184 BAO berechtigt.

#### **h) Gefälligkeitsrechnung /Scheinrechnung**

1) Unter Tz 21-10 stellt der Prüfer fest, zur Vorlage bei Behörden, Ämtern und Versicherungen seien Rechnungen ausgestellt worden, die als Erlös nicht erfasst worden seien.

2) Tatsächlich hat der Prüfer nur einen, von der Bw nicht bestritten Fall dokumentiert. Danach hat die Bw ihrer Gesellschafterin Helene Ka für eine Heizungsumstellung eine nicht verbuchte Rechnung über 251.919,60 ATS ausgestellt, an Hand derer sie beim Amt der Tiroler Landesregierung für die Umstellung einer Heizungsanlage auf Erdgas zu Unrecht eine Förderung von 30.000 ATS lukriert hat. Die tatsächlich verbuchte und bar bezahlte Rechnung hat hingegen nur 151.250,74 ATS betragen.

3) Die Bw verantwortete sich damit, dass für den Förderantrag eine Abrechnung auf Basis der ursprünglichen Kostenschätzung eingereicht worden sei. Tatsächlich seien die Kosten aber niedriger gewesen. Die in der Buchhaltung verbuchte Rechnung entspreche den tatsächlichen Kosten. Der zuviel bezogene Förderbetrag sei zwischenzeitig an die Tiroler Landesregierung rückerstattet worden.

4) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, weisen sowohl die beim Amt der Tiroler Landesregierung eingereichte Rechnung über 251.919,60 ATS als auch die tatsächlich verbuchte Rechnung über 151.250,74 ATS die gleiche ReNr. 99030019 und das gleiche Rechnungsdatum „15.03.1999“ auf. Auch sind die Bezeichnungen und Mengen der einzelnen

Rechnungspositionen völlig ident, nur die Preise der insgesamt 30 Einzelpositionen wurden in der bei der Landesregierung eingereichten gegenüber der verbuchten Rechnung um rd. zwei Drittel (konkret 66,55%) erhöht. Ob nun bewusst eine überhöhte Rechnung über 251.919,60 ATS zur Lukrierung einer öffentlichen Förderung ausgestellt worden ist oder ob in der verbuchten Rechnung der Rechnungsbetrag zu Unrecht um rd. 100.000 ATS auf 151.250,74 ATS verkürzt worden ist, konnte letztlich nicht erwiesen werden. Es liegt aber jedenfalls eine unzulässige Ausstellung einer Rechnung vor.

#### **i) Kürzung der Bilanzsumme für das Jahr 2000 um brutto 522.000 ATS**

1) Unter Tz. 22 des Prüfungsberichtes stellte der Prüfer fest, dass in der beim Firmenbuch eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 2000 unter der Aktivposition „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, sowie unter der Passivposition „Verbindlichkeiten-Kundenanzahlungen“ jeweils ein um 522.000 ATS höhere Beträge ausgewiesen ist, als in der beim Finanzamt eingereichten Bilanz.

Weiters führte der Prüfer aus, die Umsatzsteuererklärung 2000 sei im Zuge der Erstprüfung nachträglich abgeändert worden. Aus der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2000 sei ersichtlich, dass die Anzahlungen per 31. Dezember 2000 von 4.897.898,43 ATS auf 4.462.898,43 ATS (Differenz: 435.000 ATS) vermindert worden sind, dadurch sei es anstelle einer USt-Nachzahlung von 86.388 ATS zu einer USt-Gutschrift von 612 ATS gekommen. Die Beilage zur USt-Erklärung 2000 im Steuerakt unterscheide sich von jener im Arbeitsbogen des Erstprüfers. Die nachträgliche Änderung sei auch aus der vom Erstprüfer anhand der EDV erstellten Gegenüberstellung der „Besteuerungsgrundlagen 1998-2000“ ersichtlich. Darin seien die vereinbarten Entgelte nachträglich, handschriftlich von 18.730.363,72 ATS auf 18.295.363,72 ATS vermindert worden. Die Umsatzsteuer habe sich dadurch um 87.000 ATS vermindert.

2) Die vom Prüfer aufgezeigte Differenz zwischen den beim Firmenbuch und dem Finanzamt eingereichten Bilanzen wird von der Bw gar nicht bestritten und sie konnte diesen Umstand auch nicht weiter aufklären. Sie bestreitet aber, dass es dadurch ertagsteuerlich als auch umsatzsteuerlich zu einer Erlösverkürzung gekommen sei.

3) Diese Frage hat der Unabhängige Finanzsenat auch gar nicht zu überprüfen, weil mangels Wiederaufnahmsgründe die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 im Berufungsverfahren nicht näher zu prüfen ist. Ertragsteuerlich kommt der Klärung dieser Frage nur insoweit Bedeutung zu, als dies für die Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung relevant ist.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt in diesem Fall nicht vor. Die Kürzung einer Aktiv- und Passposition um den jeweils gleichen Betrag führt ertragsteuerlich zu keiner Gewinnauswirkung und damit auch zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung.

## **2) Sicherheitszuschlag:**

1) In den vom Unabhängigen Finanzsenat aufgehobenen Bescheiden (vgl. UFS, 26.08 2004, RV/0310-I/04) nahm der Zweitprüfer aufgrund einer kalkulatorischen Schätzung des gesamten Umsatzes für die drei Prüfungsjahre eine Zuschätzung des Erlöses von insgesamt rd. 8,8 Mio. ATS vor. Bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens legte die Bw ihrerseits eine Gegenkalkulationen vor in der sie in einer ersten Schätzung für den Prüfungszeitraum zu einer Kalkulationsdifferenz von 1,7 Mio. ATS und in einer zweiten Schätzung (im Zuge des Berufungsverfahrens UFS, 26.08 2004, RV/0310-I/04) nur mehr von rd. 430.000 ATS kam, wobei sich nach dieser zweiten Schätzung für das Jahr 1998 sogar um 33.000 ATS geringere Erlöse ergaben als sie tatsächlich erklärt hat. In diesen Gegenkalkulationen der Bw konnte nicht überprüft werden, ob die für die Schätzung herangezogenen Bauprojekte repräsentativ waren und die an Hand von nachträglich erstellten Kalkulationsblättern angesetzten Selbstkosten und Materialaufschläge auch nur annähernd den tatsächlichen Gegebenheiten entsprachen.

2) Da gerade bei einem Handwerksbetrieb die Grundlagen, Parameter und Prämissen einer Globalschätzung des Umsatzes schwer ermittelbar und damit die Gefahr einer Fehlerhaftigkeit im hohen Maße gegeben ist, hat der Prüfer im fortgesetzten Verfahren anstelle einer Globalschätzung des Umsatzes einen Sicherheitszuschlag in der Höhe von 10% der erklärten Erlöse, das einer Zuschätzung für die drei Berufungsjahre von insgesamt 4.142.000 ATS entspricht, angesetzt. Die Höhe von 10% begründet der Prüfer damit, dass zwar nicht bei allen Kunden eine Erlösverkürzung vorgenommen worden sei, es aber bei diversen Privatkunden zu einer anzunehmenden Erlösverkürzung von bis zu 50% und mehr gekommen sei (vgl. Tz 23 des Bp-Berichtes vom 24. November 2005).

3) In der Berufung (Seite 56 ff) wurde dazu, neben allgemeinen Ausführungen über die Schätzung vorgebracht, die vom Prüfer aufgezeigten Buchführungsmängel seien nicht vorhanden bzw. derart geringfügig, dass sich aus diesen allfälligen Mängeln für sich alleine betrachtet, keine Schätzungsbefugnis der Behörde ableiten lasse. Die vom Prüfer angeführten „Ungereimtheiten“ würden offensichtlich dazu dienen, eine formell richtige Buchhaltung sachlich in Zweifel zu ziehen. Die Ungereimtheiten seien in der gegenständlichen Rechtsmittelschrift allesamt aufgeklärt worden. Ungeachtet dessen, habe die Bw die Höhe des



Sicherheitszuschlages, welcher als Umsatz- und Gewinnzuschlag verhängt worden sei, einem Fremdvergleich unterzogen.

4) Der dargestellte innere Betriebsvergleich, in dem die Bw im Wesentlichen nur darauf hinweist, dass sich der Umsatz im Jahr 2000 gegenüber den Vorjahren erhöht hat und der Materialeinsatz zum Umsatz verhältnismäßig gleichmäßig gestiegen sei, vermag die vom Prüfer vorgenommen Schätzung nicht zu entkräften. Hinsichtlich des äußeren Betriebsvergleiches versucht die Bw darzustellen, dass unter Einbeziehung der vom Prüfer herangezogenen Sicherheitszuschläge der EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) im Verhältnis zum Umsatz mit 9,62% (1998), 8,46% (1999) und 5,34% (2000) weit höher sei als der Durchschnitt der Vergleichsbetriebe.

5) Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH ua 27.10.2008, 2005/17/0199).

Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse verständlicherweise nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig oder ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer oder je dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

6) Wie oben unter Pkt. II.1 ausgeführt, liegen im streitgegenständlichen Fall entgegen der Behauptung der Bw gravierende formelle und materielle Buchführungsmängel vor, die das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheinen lassen. Die Voraussetzungen für eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO sind damit zweifelsfrei gegeben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die vom Finanzamt gewählte Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann eine griffweise Zuschätzung in Form von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH ua v. 22.7.2007, 2005/14/0111). Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 18.02.1999, 96/15/0050).

7) Aufgrund der vom Prüfer unter Tz 21 und 22 des Bp-Berichtes aufgezeigten und unter Pkt. II. 1 der gegenständlichen Entscheidung im Wesentlichen dargestellten Fälle, kann ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass es nicht nur vereinzelt zu Erlösverkürzungen gekommen ist. Am Boden dieser Rechtsprechung bestehen gegen die vom Finanzamt letztlich griffweise vorgenommenen Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages keine Bedenken.

8) Hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages von 10% der erklärten Erlöse, erachtet der Unabhängige Finanzsenat diesen Prozentsatz für sachgerecht soweit davon Abrechnungen für Privatbauten oder Kleinaufträge (Regie und Reparaturarbeiten) betroffen sind, nicht aber soweit die Abrechnungen Bauträger bzw. Großbauten betreffen, da diese Umsätze wiederum mit Unternehmern erzielt werden und nicht anzunehmen ist, dass Unternehmer im größeren Umfang ihre betrieblichen Aufwendungen und Investitionen, die sich in ihren Betrieben wiederum gewinnmindernd auswirken, mit „Schwazzahlungen“, die in ihren betrieblichen Rechenwerken keinen Eingang finden können, finanzieren.

Nach den Angaben der Bw im vorangegangenen Verfahren (Berufung vom 20. August 2003) werden nahezu 60% der gesamten Umsätze aus Kleinaufträgen (Reparaturarbeiten) und Aufträgen für Privatbauten erzielt. Bei einem Sicherheitszuschlag von 10% auf diese Umsätze ergäbe sich umgerechnet auf den Gesamtumsatz somit ein Sicherheitszuschlag von 6%. Da aber aufgrund der in Pkt II.1 aufgezeigten formellen und materiellen Mängel Erlösverkürzungen auch bei Aufträgen von Unternehmern, wenn auch im weit geringem Ausmaß, anzunehmen sind, wird insgesamt ein Sicherheitszuschlag von 7% der Gesamterlöse für sachgerecht erachtet.

9) Der Sicherheitszuschlag errechnet sich somit wie folgt:

Jahr	1998	1999	2000
Sicherheitszuschlag lt. ang. Bescheid (10%)	1.236.000	1.420.000	1.486.000
Sicherheitszuschlag lt. BE (7%)	865.000	994.000	1.040.000
USt 20%	173.000	198.800	208.000
Gesamt (in ATS)	1.038.000	1.192.800	1.248.000

Im Bezug auf das Jahr 2000 kommt dem errechneten Sicherheitszuschlag mangels Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 nur bezüglich der auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer Bedeutung zu.

10) Unter Berücksichtigung dieses Zuschlages erbrachte die Bw in den Berufungsjahren 1998-2000 bei einer durchschnittliche Betriebsleistung von 16,3 Mio. ATS einen durchschnittlichen Gewinn von rd. 840.000 ATS, das entspricht einer Umsatzrentabilität von rd. 5,2%.

Nach den von der Bw vorgelegten und von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erstellen Branchenkennzahlen der Gas-, Wasser- und Heizungsinstallateure betrug in den Jahren 2000/2001 bei Betrieben mit einem Umsatz von 1 bis 5 Mio. Euro (Betriebe mit positiven Betriebsergebnis) die durchschnittliche Umsatzrentabilität 4,81% und im oberen Quartil 6,73%. Dies zeigt, dass sich die Ertragslage der Bw unter Miteinbeziehung des Sicherheitszuschlages von 7% der erklärten Erlöse, im mittleren Bereich dieser Vergleichsbetriebe bewegt.

Der Wareneinsatz der Bw, der im Durchschnitt der Berufungsjahre rd. 59% des Umsatzes (einschließlich des Sicherheitszuschlages) beträgt, erweist sich immer noch höher als das obere Quartil der Vergleichsbetriebe mit 57,67%, sodass der Umsatz (inklusive des Sicherheitszuschlages) im Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben keineswegs zu hoch angesetzt wurde. Der Einwand der Bw, wonach sich das geschätzte Betriebsergebnis im Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben nicht erwirtschaften lasse, erweist sich jedenfalls als unbegründet.

### 3) Privatnutzung des Kraftfahrzeuges Renault Espace:

1) Unter Tz 28 d des Bp-Berichtes stellte der Prüfer fest, dass das von der Bw auf Leasingbasis im Mai 2000 angemietete Kraftfahrzeug der Marke Renault Espace nur zu 20% betrieblich und zu 80% von Helene Ka, der Gesellschafterin der Bw und Ehegattin des Geschäftsführers Edmund Ka verwendet wird. Entsprechend setzte er (neben einer Kürzung

der Vorsteuer und des Aufwandes) für das Jahr 2000 eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin Helene Ka von 58.332 ATS an.

Er führte dazu aus, während der Betriebsprüfung habe Edmund Ka die Auskunft erteilt, dass es sich bei diesem Fahrzeug um das Nachfolgefahzeug des Toyota Camry handle, das zu 80% von seiner Ehegattin Helene Ka privat genutzt werde. Sie brauche es manchmal auch für betriebliche Zwecke zum Nachliefern.

2) Bereits in Zuge der Wiederholungsprüfung im Jahr 2003 hat die Bw dazu eingewendet, die Ausführungen des Geschäftsführers seien missverstanden worden, zu keiner Zeit habe der Geschäftsführer behauptet das Fahrzeug werde von seiner Gattin zu 80% privat genutzt, genau umgekehrt sei es.

Als Nachweis legte sie eine nachträglich erstellte Aufstellung vor, nach der mit diesem Fahrzeug in der Zeit vom Mai 2000 bis März 2003 bei einer Gesamtkilometerleistung von 29.500 km, rd. 25.000 km betrieblich zurückgelegt worden sein sollen. Danach wären für Baustellen- bzw. Kundenbesuche wöchentlich 95 km zurückgelegt worden, somit in drei Jahren rd. 14.250 km und die restlichen betrieblich gefahren Kilometer von 10.750 km würden auf einen Firmenausflug nach München, zwei Messebesuche in Wien und Frankfurt und vier Firmenbesichtigungen im In- und Ausland entfallen.

3) Dem entgegnete der Prüfer (Tz 28 d Bp-Bericht), es sei überhaupt nicht nachvollziehbar, wonach für Kundenbesuche wöchentlich 95 km angefallen sein sollen. Nach dieser Aufstellung würden für private Fahrten in einem Zeitraum von 33 Monaten nur ca. 4.500 km übrig bleiben; umgerechnet auf ein Jahr wären dies 1.636 km. Dies entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, nach der für Privatfahrten (Einkauf, Arzt, Urlaub, Besuche von Verwandten und Bekannten, Fahrten mit Kindern zu und von den Ausbildungsstätten) ca. 10.000 km anzusetzen seien. Umgekehrt wäre somit ein Argument für eine 100% Privatnutzung gegeben. Angemerkt werde noch, dass kein (anderes) Privatfahrzeug zur Verfügung gestanden sei.

4) In der Berufung wurde dazu ergänzend eingewendet, der Geschäftsführer der Bw sitze in seiner Freizeit nahezu ausschließlich auf dem Fahrrad. Beispielsweise habe sich der Geschäftsführer vor kurzem auf einer Fahrrad-Trecking-Tour im Himalayagebiet befunden. Darüber hinaus sei die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Bereich eines Betriebsfahrzeuges, welches dem angestellten Geschäftsführer auch für Privatfahrten diene, verfehlt. Seitens der Bw stellten die Aufwendungen des Fahrzeuges einen 100%igen betrieblichen Aufwand dar. Das Korrektiv für eine private Nutzung wäre die Erfassung der

privaten Nutzung in der Einkommenssphäre des Geschäftsführers. Die Kürzung des betrieblichen Aufwandes bei gleichzeitiger Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung wäre nur dann denkbar, wenn die Summe der Geschäftsführerentlohnung (Gehalt und Kfz-Nutzung) überhöht wäre und einem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Im gegenständlichen Fall sei weder der Geschäftsführergehalt nennenswert hoch noch sei es brachenunüblich Mitarbeitern Fahrzeuge auch zur privaten Nutzung zur Verfügung zu stellen. Feststellungen, welche einem Fremdvergleich nicht standhalten, habe der Prüfer nicht getroffen, weshalb die verdeckte Gewinnausschüttung zu entfallen habe.

5) Ob der Geschäftsführer der Bw dem Prüfer gegenüber tatsächlich erklärt hat, das strittige Fahrzeug werde von seiner Ehegattin und Gesellschafterin Helene Ka zu 80% privat genutzt, kann letztlich dahingestellt bleiben. Unstrittig ist, dass das Fahrzeug von ihr privat verwendet worden ist. Unstrittig ist auch, dass mit diesem Fahrzeug in einem Zeitraum von 33 Monaten 29.500 km zurückgelegt worden sind, das einer durchschnittlichen Jahreskilometerleistung von 10.700 km entspricht. Weiters ist unstrittig, dass die Gesellschafterin Helene Ka über kein privates Fahrzeug verfügte. Bei der vom Prüfer angesetzten 80%igen privaten Nutzung entspricht dies im Jahr rd. 8.500 km. Dem Prüfer ist beizupflichten, wonach nach allgemeinen Erfahrungswerten im privaten Bereich eine Jahreskilometerleistung von rd. 10.000 km durchaus üblich ist. Die vom Prüfer angesetzte private Nutzung von 80% entspricht rd. 8.500 km im Jahr und ist somit erheblich unter dem Durchschnittswert von 10.000 km.

6) Bei der von der Bw vorgelegten Aufstellung über die betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeuges, handelt es sich lediglich um eine unbewiesene Behauptung. Die Bw hätte im Zuge des Prüfungsverfahrens in den Jahren 2002 und 2003 aber auch in den anschließenden zwei Berufungsverfahren hinreichend Gelegenheit gehabt, die betriebliche Nutzung entsprechend nachzuweisen. Dies ist aber nicht geschehen. Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher keine Veranlassung die vom Prüfer festgesetzte private Nutzung des strittigen Fahrzeuges zu vermindern.

7) Der Einwand, wonach der Gesellschafter-Geschäftsführer Edmund Ka „*in seiner Freizeit nahezu ausschließlich am Fahrrad sitzt*“, geht an den Feststellungen des Prüfers vorbei, der eine Privatnutzung durch den Geschäftsführer gar nicht behauptet hat. Aber selbst wenn der Geschäftsführer dieses Fahrzeug neben seiner Ehegattin ebenfalls privat mitgenutzt haben sollte, so wäre diese private Nutzung - entgegen der Ansicht der Bw - auch bei ihm als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen. Wie die Bw zu Recht ausführt, wäre das Korrektiv für eine private Nutzung durch den Geschäftsführer, die Erfassung dieser Nutzung in seiner Einkommenssphäre.

Eine Vereinbarung, nach der die privat Nutzung des strittigen Kraftfahrzeuges Teil der Geschäftsführerentlohnung ist, liegt nicht vor. Ein Sachbezug in Form einer privaten Nutzung dieses Kraftfahrzeuges hat die Bw weder erwiesen noch hat der Geschäftsführer einen solchen neben seiner Geschäftsführerentschädigung von 300.000 ATS in seinen Einkommensteuererklärungen angesetzt.

#### **4) Verdeckte Gewinnausschüttung:**

In Bezug auf die Körperschaftsteuer sind, wie bereits der Prüfer unter Tz 42 des Bp-Berichtes dargelegt hat, die oben festgesetzten Sicherheitszuschläge, die Privatnutzung des strittigen Kraftfahrzeuges durch die Gesellschafterin und die unstrittigen Feststellungen in Tz 28a und b des Bp-Berichtes als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter zu beurteilen. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist. (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Die hier zugerechneten Mehrgewinne führten bei den Gesellschaftern zu einem Vermögensvorteil, den sie zu Lasten der Bw erhalten haben. Dabei ist unzweifelhaft, dass ihre Absicht darauf gerichtet war, die Steuerlast der Bw zu ihren Gunsten zu mindern.

#### **5) Körperschaftsteuer 1998 und 1999:**

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb erfährt somit folgende Änderung:

Jahr	1998	1999
Gewinn lt. angef. Bescheid	1.334.056,00	1.255.751,00
- Sicherheitszuschlag lt. angef. Bescheid (10%)	-1.236.000,00	-1.420.000,00
+ Sicherheitszuschlag lt. BE (7%)	+865.000,00	+994.000,00
Gewinn lt. BE (in ATS)	963.056,00	829.751,00

## 6) Umsatzsteuer 1998 und 1999:

Der Gesamtbetrag der Umsätze erfährt folgende Änderung:

Jahr	1998	1999
Gesamtbetrag der Entgelte lt. angef. Bescheid	14.681.182,15	13.951.253,37
-Sicherheitszuschlag lt. ang. Bescheid (10%)	-1.236.000,00	-1.420.000,00
+ Sicherheitszuschlag lt. BE (7%)	+865.000,00	+994.000,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE (in ATS)	14.310.182,15	13.525.253,37

## III) Kapitalertragsteuer für 1998 bis 2000:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 93 Tz 20 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013 mwN).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs. 3 Z 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Im vorliegenden Fall ist daher die Bw zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

In den vorstehenden Ausführungen dieser Bescheidbegründung wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinreichend begründet. Wie bereits oben dargelegt, liegt auch hinsichtlich des Jahres 2000 im Ausmaß des Sicherheitszuschlages und der privaten Verwendung des strittigen betrieblichen Kraftfahrzeuges eine verdeckter Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor.

Wie die Bw dem Prüfer gegenüber erklärt hat (Schreiben vom 7. November 2005), wird sie die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern einfordern.

Die Kapitalertragsteuer errechnet sich somit wie folgt:

Jahr	1998	1999	2000
Verdeckte Ausschüttung lt. angef. Bescheid:	1.509.220	1.721.011	1.841.532

- Sicherheitszuschlag lt. ang. Bescheid:	-1.483.200	-1.704.000	-1.783.200
+ Sicherheitszuschlag lt. BE:	+1.038.000	+1.192.800	+1.248.000
Verdeckte Ausschüttung lt. BE: (in ATS)	1.064.020	1.209.811	1.306.332
KESt lt. BE (25%) in ATS	266.005	302.453	326.583

#### IV) Beweisanträge

1) Auf die in der Berufung (Seite 71) beantragte Einvernahme des Sachverständigen und Systembetreuer Bruno B zum Beweis dafür, dass die EDV-Anlage der Bw im nachhinein ausgedruckte Rechnungen und Angebote mit optisch anderen Aufbau und in Euro ausdruckt, sowie zum Beweis dafür, dass die EDV-Anlage bei der Auswahl von mehrfachen Ausdrucken diese Ausdrücke mit Kopie 1 und Kopie 2 bezeichnet, sowie zum Beweis dafür, dass im Rechnungsjournal nur die letzte Änderung einer Rechnung abgespeichert wird, konnte verzichtet werden, zumal der Unabhängige Finanzsenat dies nicht bestreitet.

2) Ebenso wenig war es erforderlich – wie von der Bw beantragt – den Innungsmeister der Gas-, Wasser- und Heizungsinstallateure der Tiroler Wirtschaftskammer Ing. Manuel St als Sachverständiger und Branchenkenner zu laden zum Beweis dafür, dass im Bereich des Einzugsgebietes der Bw, somit dort wo die Bw ihre Aufträge abwickelt, weder ein Materialaufschlag von 25% auf den gesamten Wareneinsatz verdient werden kann noch es möglich ist, sämtliche produktiven Stunden mit Regiestundensätzen zur Abrechnung zu bringen. Weiteres zum Beweis dafür, dass es Betrieben in der Größe der Bw unmöglich ist, ein EGT (Anmerkung: Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) in Höhe von 9,62%, 8,46% und 9,34% des Umsatzes zu erwirtschaften.

Wie bereits dargestellt, hat der Prüfer im fortgesetzten Verfahren die ursprüngliche kalkulatorische Schätzung des Gesamtumsatzes in Form eines Rohaufschlages auf den Materialeinsatz und der Ermittlung eines Leistungsanteiles aus den insgesamt geleisteten Arbeitsstunden und den dafür in Rechnung gestellten Stundensätzen nicht mehr weiter verfolgt, sondern hat eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages vorgenommen. Die Höhe des Aufschlages auf den Materialeinsatz und welcher Anteil der produktiven Arbeitsstunden mit Regiestundensätzen abgerechnet werden konnte, war daher für das fortgesetzte Verfahren ohne Bedeutung. Dieser Beweisantrag erwies sich daher als unerheblich.

Aber auch der Beweisantrag, wonach der Innungsmeister dazu befragt werden sollte, dass es Betrieben in der Größenordnung der Bw nicht möglich ist, eine Umsatzrentabilität von 9,62%



(1998), 8,46% (1999) und 9,34% (2000), somit im Durchschnitt von rd. 9,2% zu erwirtschaften, ist nicht mehr von Relevanz, zumal aufgrund des nunmehr herabgesetzten Sicherheitszuschlages die durchschnittliche Umsatzrentabilität in den Berufungsjahren nur mehr rd. 5,2% beträgt. Dass dieser Ertrag erzielbar ist, geht bereits aus den von der Bw vorgelegten und oben angeführten, von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder herausgegebenen Branchenkennzahlen der Gas-, Wasser- und Heizungsinstallateure hervor. Nach diesen Kennzahlen reicht die Bandbreite der Umsatzrentabilität in den einzelnen Betrieben von -15% bis +15%. Es wäre daher wohl auch der Innungsmeister nicht in der Lage gewesen anzugeben, welchen Ertrag die Bw in den strittigen Jahren tatsächlich erzielen hätte können. Unter den gegebenen Umständen war daher die Befragung des Innungsmeisters auch zu diesem Punkt entbehrlich.

#### **V) Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat:**

1) Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3 BAO), außer in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) wird die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Ebenso hat nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird.

2) Anträge auf Entscheidung über eine Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung können somit wirksam nur in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt werden. Es genügt nicht, dass solche Anträge in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt werden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 282 Tz 4 und § 284 Tz. 2).

3) Im gegenständlichen Fall hat der steuerliche Vertreter der Bw seine Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht (bereits) in der Berufung vom 13. Dezember 2009, sondern (erst) in dem die gegenständliche Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 13. Februar 2006 eingebracht. Diese Anträge sind (weil verspätet) nicht wirksam und somit war weder durch den gesamten Senat zu entscheiden noch war eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

**VI) Neuberechnung:**

Die Berechnung und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahr 1998 und 1999 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (in EUR und ATS)

Innsbruck, am 21. Dezember 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei