



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WIST Dkfm. Weinhäupel Steuerberatungsgesellschaft KEG, vom 4. September 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 31. Juli 1997 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgaben betragen:

		ATS	€
Umsatzsteuer	1991	257.556,00	18.717,32
	1992	241.222,00	17.530,29
	1993	193.055,00	14.029,85
	1994	499.700,00	36.314,62
Körperschaftsteuer	1991	210.360,00	15.287,46
	1992	381.120,00	27.697,07
	1993	272.400,00	19.796,08
	1994	15.000,00	1.090,09

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27. Jänner 1967 gegründet. Anteilsinhaberin ist zu 100 % Frau A, die auch mit der Geschäftsführung der Bw. betraut ist.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP) wurden die zu den berufsgegenständlichen Nachforderungen führenden, folgenden, im BP-Bericht vom 23. April 1997 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26. März 1997 dargestellten Feststellungen getroffen. Die Darstellung dieser BP-Feststellungen erfolgt in Textziffern (Tz.) gegliedert, analog den Darstellungen im BP-Bericht und in der Berufungsschrift.

Tz. 16 Feststellungen zur Führung der Bücher

1) Bilanzansatz Kundenanzahlungen:

Die Überprüfung der in den Bilanzen ausgewiesenen Kundenanzahlungen habe ergeben, dass für das Jahr 1991 kein Buchhaltungskonto und keine Belege vorhanden gewesen seien.

Im Jahr 1992 seien auf dem Buchhaltungskonto Zugänge in Höhe von S 635.000,00 (€ 46.147,25) gebucht worden, die Erhöhung laut Bilanz habe jedoch S 485.000,00 (€ 35.246,32) betragen. Zu diesen 1992 gebuchten Anzahlungen seien nur Kassaeingangsbelege vorgelegt worden. Rechnungen oder sonstige Belege, aus denen der Verwendungszweck bzw. der Zahlende ersichtlich wären, seien nicht vorhanden gewesen.

2) Bilanzansatz "nicht abgerechnete Leistungen":

Aus dem Buchhaltungskonto sei nicht ersichtlich, wie sich die in den Bilanzen ausgewiesenen "nicht abgerechneten Leistungen" zusammensetzen, da jeweils nur der Differenzbetrag eingebucht worden sei. Aufzeichnungen über die nicht abgerechneten Arbeiten seien nicht vorhanden gewesen.

3) Erlöse:

Die Tätigkeit der Bw. sei im Prüfungszeitraum die Vermittlung von Wohnungen, die Renovierung dieser Wohnungen und die Errichtung von zwei Kleingartenhäusern gewesen.

Für die Vermittlungsprovisionen seien 1991 bis 1993 Kassaeingangsbestätigungen ausgestellt worden, auf denen "Wohnungsvermittlungs-Provision" vermerkt worden sei. Angaben über die

Personen, die vermittelte Wohnungen und die Grundlagen für die Ermittlung der Provisionshöhe seien nicht vorhanden gewesen.

Für die Erlöse aus den Wohnungsrenovierungen seien keine Rechnungen oder sonstige Belege in der Buchhaltung vorhanden gewesen. Es seien großteils Werkverträge ausgestellt worden, in denen Aufstellungen über die durchzuführenden Renovierungen vermerkt worden seien. Zahlungsbestätigungen der Mieter seien nicht vorgelegt worden. Als Erlös sei am Jahresende ein Betrag gebucht worden, der dem Betrag für nicht abgerechnete Arbeiten in der Bilanz entsprochen habe. Eine Überprüfung der Einnahmen sei mangels Vorlage von Aufzeichnungen über die nicht abgerechneten Arbeiten nicht möglich gewesen.

Für die Errichtung der zwei Kleingartenhäuser seien keine Unterlagen und Aufzeichnungen über die Auftragsvergabe und Errichtung wie Bauwerkverträge, Auftragsbestätigungen, Teilrechnungen und Schlussrechnungen vorgelegt worden.

Zu diesen Feststellungen sei zunächst die Gesellschafterin und Geschäftsführerin Frau A befragt worden. Sie habe jedoch keine Angaben machen können, da ihr bei der Bw. als Angestellter beschäftigte Ehegatte, Herr B, die Abwicklung der gesamten Geschäftstätigkeit inne gehabt habe. Dieser habe jedoch trotz mehrmaligen Vorhaltes der BP-Feststellungen zu den gravierenden Aufzeichnungsmängeln und den fehlenden Belegen und Geschäftsunterlagen keine konkreten Aussagen gemacht.

Bei seiner Zeugeneinvernahme habe Herr B folgendes angegeben:

Die Bw. habe in den Jahren 1991 und 1992 ausschließlich Wohnungen der Hausverwaltung C vermittelt und diese teilweise für die neuen Mieter renoviert. Die Vermittlungsprovisionen seien als Erlöse erklärt worden. Für die Renovierungen seien Zahlungen entgegengenommen worden, die auf dem Buchhaltungskonto „310 Anzahlungen“ verbucht worden seien. Bei Bilanzerstellung seien diese Anzahlungen auch bei der Bewertung der nicht abgerechneten Leistungen berücksichtigt worden. Im Jahr 1993 habe die Bw. die gleiche Tätigkeit ausgeübt, es seien jedoch sowohl die Vermittlungsprovisionen als auch die Renovierungserlöse gleich als Erlös verbucht worden.

Die Erhöhung der nicht abgerechneten Leistungen 1991 und 1992 habe nur das Projekt eines Kleingartenhauses und die Renovierung der für die Hausverwaltung C vermittelten Wohnungen betroffen, wobei die Renovierungen auf Rechnung der Bw. erfolgt seien und in keinem Zusammenhang mit der Hausverwaltung C gestanden wären.

Es seien in den Jahren 1991 bis 1993 bei den Wohnungsvermittlungen und Renovierungen folgende Beträge vereinnahmt worden:

- Eine Provision für die Vermittlung der Wohnung auf Rechnung der Bw.
- Einen Betrag für die Renovierung der Wohnung auf Rechnung der Bw.
- Einen Betrag für die Ablöse der Wohnung auf Rechnung der Hausverwaltung C

Die für die Hausverwaltung C vereinnahmten Ablösen der vermittelten Wohnungen hätten sich nur auf unbefristete Hauptmietwohnungen bezogen und seien der Höhe nach von der Hausverwaltung C vorgegeben und individuell gehandhabt worden.

Für die Weitergabe der Ablösen an die Hausverwaltung C habe es keine Bestätigungen gegeben. Die Übergabe der Ablösen sei entweder persönlich durch Herrn B oder Frau A an Herrn D erfolgt. Für die 1993 hingegebenen Ablösen habe die Hausverwaltung C nachträglich Bestätigungen über den Erhalt vorgelegt. Für die Jahre 1991 und 1992 habe die Hausverwaltung C die Herausgabe von Bestätigungen verweigert.

Im Prüfungszeitraum seien von den Mietern der vermittelten Wohnungen teilweise Prozesse angestrengt worden, in denen sämtliche Gelder (Vermittlungsprovision, Ablöse und Renovierungsentgelt) zurück verlangt worden seien. Falls ein Prozess verloren und die Bw. zur Rückzahlung eines Betrages an einen Mieter verpflichtet worden sei, sei die Rückzahlung durch die Hausverwaltung C erfolgt. Von der Bw. seien hierfür keinerlei Beträge bezahlt worden.

Im Jahr 1994 seien keine Wohnungsrenovierungen mehr durchgeführt worden und auch keine Ablösen für die Hausverwaltung C vereinnahmt worden. Es seien von der Bw. zu 99 % Eigentumswohnungen für die Hausverwaltung C vermittelt worden. Hiefür seien Vermittlungsprovisionen auf Rechnung der Bw. vereinnahmt worden.

Infolge der formellen und materiellen Mängel der Bücher sei die Buchführung im Sinne von § 131 BAO nicht ordnungsgemäß. Die Besteuerungsgrundlagen müssten daher für die Jahre 1991 bis 1994 gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Die Verluste der Jahre 1991 bis 1994 seien nicht vortragsfähig.

Tz. 18.1 Nicht erklärte Einnahmen (s. Tz. 31.1.):

Betreffend die Erlöse aus Wohnungsvermittlungen und Renovierungen seien bereits Erhebungen der Strafsachenstelle des Finanzamtes für Körperschaften durchgeführt worden. Bei mehreren Zeugeneinvernahmen sei übereinstimmend ausgesagt worden, dass die Wohnungen von der Bw. in Zeitungen zur Vermietung inseriert worden seien und ein Mietvertrag nur dann zustande gekommen sei, wenn die Bw. mit der Renovierung der Wohnung beauftragt worden sei. Der vereinbarte Betrag sei an den Angestellten der Bw., Herrn A,

direkt bezahlt worden, wobei nur ein Teil des bezahlten Betrages in einem Werkvertrag über die Renovierung der Wohnung bestätigt worden sei. Auftragsbestätigungen, Rechnungen oder ähnliche Belege betreffend der erbrachten Leistungen bzw. der erfolgten Zahlungen der Mieter seien nicht ausgestellt worden.

Im Zuge der BP seien mehrere Personen ermittelt worden, denen ebenfalls von der Bw. Wohnungen vermittelt und renoviert worden seien. Die Zeugenaussagen dieser Personen würden sich mit jenen, die bei der Strafsachenstelle des Finanzamtes für Körperschaften getätigt worden seien, decken.

Herr A habe erklärt, dass die von den Zeugen genannten Beträge nur teilweise dem geprüften Unternehmen zuzurechnen seien, da ein Teil der erhaltenen Gelder an die Hausverwaltung C weitergegeben worden sei. Derartige Bestätigungen seien in der Buchhaltung vorerst nicht vorgefunden worden. Der BP seien in weiterer Folge acht Bestätigungen der Hausverwaltung C über den Erhalt diverser Beträge von den jeweiligen Mietern im Jahr 1993 vorgelegt worden. Für die Jahre 1991 und 1992 seien keine Bestätigungen der Hausverwaltung C vorgelegt worden.

Über Aufforderung der BP habe Herr A eine Aufstellung aller in den Jahren 1991 und 1993 vermittelten und renovierten Wohnungen vorgelegt. Diese würde jedoch nicht das Jahr der Leistung und Bezahlung beinhalten. Die in dieser Aufstellung genannten Adressen würden zwar teilweise mit jenen von der BP ermittelten Adressen übereinstimmen, jedoch nicht mit denen, die von den als Zeugen einvernommenen Personen bekannt gegeben worden seien. Dies sei damit erklärt worden, dass die Differenzbeträge der Hausverwaltung C übergeben worden seien.

Es habe nicht nachgewiesen werden können, dass die von der BP ermittelten Beträge von der Bw. als Erlös erklärt worden seien. Diese Beträge seien daher den erklärten Erlösen hinzuzurechnen.

Für das Jahr 1994 sei nur mehr eine Aufstellung aller vermittelten Wohnungen vorgelegt worden, da Renovierungen nicht mehr durchgeführt worden seien. Laut den Angaben von Herrn A seien alle inserierten Wohnungen vermittelt worden. Eine Überprüfung der Inseratentexte habe jedoch ergeben, dass eine viel größere Anzahl an Wohnungen zur Vermittlung inseriert als Vermittlungserlöse erklärt worden seien. Da aber alle inserierten Wohnungen auch vermittelt worden seien, sei daraus zu schließen, dass nicht alle Vermittlungsprovisionen als Erlöse erklärt worden seien.

Da von der Bw. diesbezüglich keine Aufklärung erfolgt sei, habe die BP die Erlöse aus den Wohnungsvermittlungen im Schätzungswege ermittelt, wobei als Vermittlungsprovision drei Monatsmieten bzw. 3 % des Kaufpreises angesetzt worden seien. Diese von der BP ermittelten Einnahmen seien mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen und als verdeckte Ausschüttung der Gesellschafterin, Frau A, zuzurechnen.

Tz. 18.2 Sicherheitszuschlag

Auf Grund der in Tz. 16 dargestellten Mängel der Buchführung und den festgestellten nicht erklärten Einnahmen seien Sicherheitszuschläge in Höhe von jeweils S 300.000,00 (€ 21.801,85) in den Jahren 1991 bis 1993 und S 100.000,00 (€ 7.267,28) im Jahr 1994 den erklärten Umsätzen hinzuzurechnen. Auch diese Beträge seien als verdeckte Ausschüttung der Gesellschafterin zuzurechnen.

Das Finanzamt für Körperschaften folgte den Feststellungen der BP und erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1994.

Mit Schreiben vom 3. September 1997 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1994 ein und führte in der Begründung folgendes aus:

Tz. 18.1 Nicht erklärte Einnahmen (s. Tz. 31.1.):

Zu den „nicht erklärten Einnahmen“ betreffend die Jahre 1991, 1992 und „Jahr unbekannt“ könne erst in einer Ergänzung zu diesem Rechtsmittel eingegangen werden.

Eine verdeckte Ausschüttung an Frau A könne nicht vorliegen, weil zum damaligen Zeitpunkt ihr Verrechnungskonto ein Guthaben gegenüber der Bw. aufgewiesen habe und daher der Betrag als Rückzahlung anzusehen sei.

Zu den BP-Feststellungen 1994 sei auszuführen, dass der Schluss, dass jede einzelne Insertion eine Wohnungsvermittlung nach sich ziehen müsse, völlig praxisfremd sei. Frau A habe in der Nationalbibliothek jene Zeitungen herausgesucht, in denen im Jahr 1994 inseriert worden sei. Daraus sei ersichtlich, dass bei einzelnen Objekten bis zu elf Einschaltungen mit fast immer abweichendem Wortlaut notwendig gewesen seien um neue Abnehmer für die Wohnung zu finden. Dies sei auch branchenüblich. Man rechne im allgemeinen im Durchschnitt mit rund sieben Insertionen pro Abschluss. Es könne daher die Zuschätzung nicht akzeptiert werden. Vorbehaltlich der noch fehlenden Begründungen werde die Veranlagung auf Basis der abgegebenen Steuererklärungen beantragt.

Tz. 18.2 Sicherheitszuschlag

Für die Jahre 1991 bis 1994 dürfe der Sicherheitszuschlag nicht berücksichtigt werden, da die von der BP angeführten Beträge praktisch aufgeklärt worden seien bzw. noch werden.

Mit Bescheid vom 2. Oktober 1997 forderte das Finanzamt für Körperschaften die Bw. auf, betreffend die Berufung vom 3. September 1997 gegen die Bescheide Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 und 1992 eine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, welche Änderungen beantragt werden und eine hinreichende Begründung beizubringen.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 1997 übermittelte die Bw. Aufstellungen betreffend die Jahre 1991 bis 1993, aus denen folgendes zu entnehmen sei:

Zu den Adressen und Namen seien Beträge eingesetzt worden, wobei bei den meisten die Hausverwaltung C als Empfänger anzusehen sei, wenn auch Vertreter der Bw. die Summen persönlich entgegengenommen haben sollten. Nur der unter der Spalte Bw. aufscheinende Betrag sei als ein Erlös zu betrachten, der der Bw. zuzurechnen sei. Addiere man die Erträge die der Bw. zuzurechnen seien, so ergebe sich eine Gesamtsumme von S 4,259.353,00 (€ 309.539,25) inklusive Umsatzsteuer. In den Jahren 1991 bis 1994 seien an nicht fakturierten Leistungen und Provisionen Beträge von insgesamt S 4,106.000,00 (€ 298.394,66) ohne Mehrwertsteuer erklärt worden. Diese Zahl würde annähernd den Zahlen in den einzelnen Listen entsprechen. Es seien daher keine Verkürzungen bei den Einnahmen in den einzelnen Jahresabschlüssen festzustellen.

In den Jahresabschlüssen seien allerdings die Anzahlungen mit den nicht fakturierten Leistungen zu saldieren und der Differenzbetrag zu Lasten des Verrechnungskontos der Gesellschafterin auszubuchen, da Frau A Zahlungen entgegengenommen habe um ihre Forderung an die Bw. berichtigen zu können. Diese Bewegungen seien aber erfolgsneutral. Es ergebe sich daher am Schluss ein Verrechnungskonto zu Lasten von Frau A in Höhe von S 541.372,75 (€ 39.343,09).

Mit Schreiben vom 16. Jänner 1998 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung:

Als Nachweis für die in der Berufung beantragten Änderungen seien Aufstellungen mit Adressen von vermittelten Wohnungen und Namen der Mieter vorgelegt worden. Es habe jedoch festgestellt werden müssen, dass die genannten Beträge teilweise nicht mit den Beträgen übereinstimmen würden, die die BP der Ermittlung der Einkünfte zu Grund gelegt habe und die zum Teil von Herrn A genannt worden seien. Auch würden nun Adressen aufscheinen, die bisher nicht bekannt gewesen seien. Andererseits seien Adressen, die schon im BP-Verfahren genannt worden seien, in diesen Listen nicht mehr enthalten.

Zu den angeblich an die Hausverwaltung C (Herr D) weitergegebenen Beträgen sei festzuhalten, dass eine Aufstellung allein wohl kein Nachweis sein könne. Wenn die Bw. behaupte, Beträge zu vereinnahmen und später an eine Hausverwaltung weiterzuleiten, liege es an ihr, dies entsprechend zu dokumentieren. Weder im BP-Verfahren noch in der Berufung seien entsprechende Beweise vorgelegt worden, die diese Behauptung bestätigen würden. Die Zurechnungen seien daher zu Recht erfolgt.

Die Zurechnungen im Jahr 1994 würden auf den wiederholten Aussagen von Herrn B beruhen, dass sämtliche von der Bw. inserierten Wohnungen und Objekte auch vermittelt worden seien. In den nunmehr vorgelegten Aufstellungen seien Inseratentexten Namen von Mietern zugeordnet worden. Im BP-Verfahren seien trotz Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt worden, da keine anderen Aufzeichnungen außer den Buchhaltungskonten geführt worden seien. Es sei daher mehr als fragwürdig, woher diese Informationen nun stammen sollten. Es würden in dieser Liste nunmehr Adressen vermittelter Wohnungen aufscheinen, für die bis jetzt keine Vermittlungsprovision erklärt worden sei. In der Aufstellung für das Jahr 1994 seien nicht alle inserierten Objekte enthalten. Dies sei aus einem Vergleich mit den bei der Firma E erhobenen Inseraten zu entnehmen.

Mit Schreiben vom 1. April 1998 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung ein:

Die im Rechtsmittel bekannt gegebenen zusätzlichen Namen und Adressen seien in der Buchhaltung als nicht abgerechnete Arbeiten vorläufig ohne Namen aufgeschienen. Es seien daher die Erhebungsorgane beim Herausschreiben der im BP-Bericht unter Tz. 31, Punkt 1 beigelegten Aufstellung von einem damals offenbar unvollständigen Belegmaterial ausgegangen. Außerdem sei festzustellen, dass einige Namen und Beträge in den Folgejahren aufgetaucht seien, sodass nur von den Aufstellungen ausgegangen werden könne, die in der Rechtsmittelergänzung vom 15. Oktober 1997 der Finanzverwaltung übermittelt worden seien. Als Anlage seien Erklärungen der beiden Vertreter der Bw. beigefügt, dass die in den Aufstellungen bekannt gegebenen Summen der Firma C weitergegeben worden seien.

Die Bw. habe nur für die Instandsetzung der Wohnungen Summen erhalten, die wesentlich geringer als die Wohnungsablösen gewesen seien. Dies entspreche auch den Denkgesetzen, denn die Hauseigentümer würden versuchen, die mietrechtlichen Beschränkungen durch Wohnungsablösen zumindest einigermaßen wettzumachen und daher beträchtliche Summen für die Weitergabe von Wohnungen verlangen, was allerdings gerichtliche Konsequenzen nach sich gezogen habe.

Die Bw. habe alle in Auftrag gegebenen Inserate für Wohnungs- und Objektvermittlung erfasst und alle angegebenen Provisionen, sowie sie in der Buchhaltung aufscheinen würden, bestätigt. Die Erklärung, dass alle inserierten Wohnungen vermittelt worden seien, habe sich nur auf vermittelte Wohnungen aus 1991, 1992 und 1993 bezogen. In diesen Jahren seien fast ausschließlich mietergeschützte Wohnungen der Hausverwaltung C inseriert worden, für die es einen Alleinvermittlungsauftrag gegeben habe. Im Jahr 1994 habe die Bw. mit der Vermittlung von Wohnungen und Objekten beginnen müssen, die am Markt allgemein zugänglich gewesen seien und für die es keine Alleinvermittlungsaufträge gegeben habe. Es sei daher nur ein geringer Teil der inserierten Objekte und Wohnungen vermittelt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. April 1998 wies das Finanzamt für Körperschaften die Berufung als unbegründet ab und führte in der Begründung dazu aus:

Die Bw. habe nur ganz allgemeine Ausführungen gegen die Feststellungen der BP vorgebracht, die sich aber nicht näher verifizieren lassen würden. Wie die BP in ihrer Stellungnahme zur Berufung festhalte, würden die Angaben über an Dritte unversteuert weiterbezahlte Geldbeträge nicht ausreichen, wenn sich der Zusammenhang mangels nachvollziehbarer Beweismittel nicht überprüfen lasse.

Mit Schreiben vom 13. Mai 1998 stellte die Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Tz. 16 Feststellungen zur Führung der Bücher

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. 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.

Dies bedeutet, dass stets dann zu schätzen ist, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen.

Die BP hat formelle und materielle Mängel der Buchführung aufgezeigt, welche in Tz. 16 des BP-Berichtes vom 23. April 1997 dargestellt wurden. Diese Feststellungen der BP wurden von

der Bw. nicht bestritten. Am Vorliegen derartiger Mängel bestehen nach Ansicht der Referentin keine Zweifel.

Die aufgezeigten formellen und materiellen Mängel sind derart schwerwiegend, dass das Ergebnis der Bücher und Aufzeichnungen als nicht glaubwürdig anzusehen ist. Bei der vorliegenden mangelhaften Buchführung ist davon auszugehen, dass es äußerst wahrscheinlich ist, dass die Bw. verschiedenste Geschäftsfälle und Vorgänge nicht aufgezeichnet hat.

Da für den gesamten Prüfungszeitraum 1991 bis 1994 keine ordnungsgemäße Buchführung vorliegt ist die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO gegeben.

Tz. 18.1 Nicht erklärte Einnahmen (s. Tz. 31.1.):

Wenn eine Schätzung, wie im vorliegenden Fall, grundsätzlich zulässig ist, steht nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung der Abgabenbehörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode im Allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein. Das Ziel jeder Schätzung bleibt die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Allerdings liegt es geradezu im Wesen der Schätzung, dass die in ihrem Rahmen zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Unbestritten ist, dass die BP im Hinblick auf die Mangelhaftigkeit der Buchführung keine Möglichkeit hatte, die von der Bw. erklärten Erlöse zu überprüfen. Erst nachdem der BP durch Befragung von Zeugen und Auskunftspersonen der abgabenrechtlich erhebliche Sachverhalt für die Streitjahre bekannt geworden war, legte die Bw. der BP Aufstellungen für die in den Jahren 1991 bis 1993 vermittelten und renovierten Wohnungen und die im Jahr 1994 erhaltenen Provisionen vor.

Die in den von der Bw. vorgelegten Aufstellungen für die vermittelten und renovierten Wohnungen enthaltenen Beträge sind nicht auf die einzelnen Jahre 1991 bis 1993 aufgeteilt. Eine Überprüfung dieser Angaben ist mangels Vorliegen von entsprechenden Belegen und Nachweisen in der Buchhaltung der Bw. nicht möglich. Diese Unterlagen sind daher nicht geeignet, die Besteuerungsgrundlagen der einzelnen Jahre zuverlässig zu ermitteln.

Zu den von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegten Aufstellungen für die in den Jahren 1991 und 1993 vermittelten und renovierten Wohnungen ist auszuführen, dass diese zum Großteil nicht mit den von der Bw. im BP-Verfahren vorgelegten Aufstellungen übereinstimmen. Teilweise liegen erhebliche betragsmäßige Abweichungen in den Angaben der Bw.

vor. Teilweise fehlen Angaben in den nunmehr vorgelegten Aufstellungen, die in den der BP vorgelegten Aufstellungen enthalten sind bzw. sind nunmehr erhaltenen Zahlungen angeführt, die in den der BP vorgelegten Aufstellungen nicht enthalten sind.

Der Bw. ist zuzustimmen, dass grundsätzlich nicht jedes Inserat in einer Zeitung auch tatsächlich zu einem Vertragsabschluß führt und durchaus mehrere Einschaltungen notwendig sein können um Abnehmer für eine Wohnung zu finden. Der Bw. ist aber entgegenzuhalten, dass auch die im Berufungsverfahren vorgelegten Aufstellungen für die im Jahr 1994 vermittelten Wohnungen Abweichungen gegenüber den von der BP ermittelten Inseraten enthalten.

Die Überprüfung der im Berufungsverfahren vorgelegten Aufstellungen führt zu dem Schluss, dass auch diese Aufstellungen keine einwandfreien Unterlagen und Aufzeichnungen darstellen, die dazu geeignet sind, die Bemessungsgrundlagen zuverlässig ermitteln oder berechnen zu können. Auch wurde von der Bw. durch die Vorlage dieser Aufstellungen nicht nachgewiesen, ob die von der Bw. angegeben Erlöse tatsächlich in der Buchhaltung erfasst und als nicht fakturierte Leistungen und Provisionen erklärt worden sind. Das bedeutet im Ergebnis die Unmöglichkeit einer Überprüfung der in den berufungsgegenständlichen Abgabenerhebungszeiträumen von der Bw. erklärten Erlöse. Aus diesem Grund unterbleibt auch ein Eingehen auf die Ausführungen der Bw. zu drei strittigen Zahlungen im Jahr 1993.

Den Ausführungen der Bw. zu den auf Rechnung der Hausverwaltung C vereinnahmten Beträgen für die Ablöse der Wohnungen ist entgegenzuhalten, dass derartige Ablösen dem Empfänger zugeflossen sind, gleichgültig, ob sie gesetzlich zulässig oder verboten sind. Grundsätzlich sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, durchlaufende Posten. Wesentlich ist, dass der Empfänger die Beträge erkennbar für einen Dritten vereinnahmt bzw. verausgabt. Durchlaufende Posten sind so aufzuzeichnen, dass über sie jederzeit Rechnung gelegt werden kann. Diese Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Abgabepflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen.

Die von der Bw. vorgelegten Aufstellungen bieten eine Auflistung der von der Bw. in behaupteter Höhe erhaltenen Zahlungen sowie eine Auflistung der davon in behaupteter Höhe auf Rechnung der Hausverwaltung C vereinnahmten Ablösen. Entsprechende Nachweise dafür, dass diese Ablösen tatsächlich durchlaufende Posten bei der Bw. darstellen, wurden von der Bw. nicht beigebracht. Angesichts der Tatsache, dass es anhand der von der Bw. zur Verfügung gestellten Unterlagen unmöglich ist, eine konkrete Verbuchung der von der Bw. vereinnahmten Beträge zu überprüfen, ermangelt es auch an der Nachvollziehbarkeit der von

der Hausverwaltung C im Jahr 1993 bestätigten Zahlungen. Auch ist anzumerken, dass jene Zahlungen, für die eine Betätigung der Hausverwaltung C vorliegt, in den Berechnungen der BP nicht enthalten sind.

Die BP hat sich bei Ermittlung der Erlöse an den vorliegenden Zeugenaussagen, den bei Gericht und der Schlichtungsstelle durchgeführten Erhebungen und den von der Bw. übermittelten Aufstellungen orientiert. Insgesamt ist die von der BP vorgenommene Schätzung schlüssig und dazu geeignet, die Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben, zu ermitteln. Nach Lehre und Rechtsprechung hat der Abgabepflichtige das Unsicherheitsmoment einer Schätzung in Kauf zu nehmen. Denn wer zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen.

Tz. 18.2 Sicherheitszuschlag

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann, ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen, angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Im Hinblick auf die Unmöglichkeit einer Überprüfung der in den berufsgegenständlichen Abgabenerhebungszeiträumen von der Bw. erklärten Erlöse, den mangelhaften, und sich teilweise widersprechenden Angaben der Bw. und den unbestrittenen Mängeln der Buchführung erfolgte die Zurechnung der Sicherheitszuschläge durch die BP zu Recht. Auch das Ausmaß der angesetzten Sicherheitszuschläge für die Jahre 1991 bis 1994 ist als gerechtfertigt anzusehen.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshöfe sind verdeckte Ausschüttungen u.a.

Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den

Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, so ist in der Regel davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; 19.7.2000, 97/13/0241, 0242).

Die Bw. bestätigt, dass die Gesellschafterin Zahlungen entgegengenommen hat und beantragt die Ausbuchung dieser Zahlungen über das Verrechnungskonto der Gesellschafterin. Dazu ist auszuführen, dass nach herrschender Rechtsansicht (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179) eine bereits bewirkte verdeckte Ausschüttung grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann, es sei denn, die Körperschaft fordert diese unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, jedenfalls aber noch vor dem Bilanzstichtag für das betreffende Wirtschaftsjahr zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung. Die Bilanzierung einer Forderung bzw. die Ausbuchung über das Verrechnungskonto der Gesellschafterin wurde von der Bw. erst im Berufungsverfahren und somit nach den maßgeblichen Bilanzstichtagen beantragt. Die von der Bw. beantragte Rückgängigmachung der von der BP in den Jahren 1991 bis 1994 festgestellten verdeckten Ausschüttungen ist daher nicht zulässig.

Auch ergibt sich aus der Entwicklung des Verrechnungskontos der Gesellschafterin im berufsgegenständlichen Zeitraum 1991 bis 1994, dass von der Gesellschafterin in diesem Zeitraum keine Zahlungen an die Bw. geleistet wurden. Eine Zuwendung der verdeckten Ausschüttung an die Bw. liegt somit nicht vor, wobei grundsätzlich eine derartige Einlage der Annahme verdeckter Ausschüttungen nicht entgegensteht.

Demzufolge wurden die von der BP festgestellten Mehrerlöse bzw. Mehrgewinne zu Recht als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin behandelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 17. August 2004