

GZ. RV/0891-W/02

RV/0892-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 - 1995 sowie Kapitalertragsteuer 1994 - 1996 entschieden:

Die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 und Körperschaftsteuer 1995 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1994, Körperschaftsteuer 1994 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 - 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden entsprechend abgeändert.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den, am Ende der Entscheidung, folgenden Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Höhe der Abgaben beträgt für die:

Text	1994 in Euro (in ÖS)	1995 in Euro (in ÖS)
Umsatzsteuer	22.543,19 (310.201,00)	11.642,48 (160.204,00)
Körperschaftsteuer	1.090,09 (15.000,00)	1.090,09 (15.000,00)
Kapitalertragsteuer	1994 - 1996 in Euro (in ÖS)	
	27.870,83 (383.511,00)	

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

Bei der Bw. handelt es sich um ein mit Gesellschaftsvertrag vom 11.6.1992 gegründetes und im Baugewerbe tätiges Unternehmen. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 25.8.1992. Durch Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 28.8.1995 erfolgte die Abweisung des Konkurses mangels Vermögen und die Auflösung der Gesellschaft. Damit befand sich die Bw. ab diesem Zeitpunkt in Liquidation.

Die amtswegige Löschung erfolgte gem. § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit; Datum der Eintragung am 21.11.2003.

Zum Stichtag 28.11.2003 befindet sich auf dem Abgabenkonto der Bw. ein Guthaben in Höhe von Euro 13.186,49. Die im Zusammenhang mit der gegenständlichen Berufung beanspruchten und gem. § 212 a BAO ausgesetzten Abgaben betragen Euro 99.296,31.

Zum nunmehr zu führenden Verfahren: Mitte 1998 erlangte das, zum damaligen Zeitpunkt zuständige, Finanzamt für Körperschaften infolge von amtlichen Erhebungen Kenntnis darüber, dass die Bw. zumindest in den Monaten 3/1994 und 9/1995 über Bauleistungen in Höhe von netto ÖS 211.617,-- bzw. ÖS 135.000,-- abrechnete, ohne diese Umsätze gegenüber dem Finanzamt zu erklären.

In der Folge führte das Finanzamt in der Zeit von 2.9. - 9.12.1998 **über den Zeitraum 1994 - 1996 hinsichtlich der Abgaben Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer eine Betriebsprüfung** durch. Die für den Abschluss der Betriebsprüfung (Bp) vorgesehene Schlussbesprechung entfiel gem. § 149 (2) BAO, da, trotz mehrmaliger Terminverschiebungen und Fristverlängerungen, weder die Vertreter der Bw. noch der steuerliche Vertreter zum festgesetzten Termin der Schlussbesprechung erschienen sind.

Zum Veranlagungsstand, dem Verfahrensfortgang sowie den Feststellungen hinsichtlich der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung wird im Detail auf die Ausführungen im Bp-Bericht vom 21.12.1998, insbesondere auf die Textziffern (Tz.) 17 - 19 verwiesen.

Aufgrund der im Bp-Bericht angeführten vielfältigen Mängel und Ungereimtheiten im Rechnungswesen der Bw. seien die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1994 und 1995 im Wege der Schätzung zu ermitteln gewesen. Beispielhaft angeführt handelt es sich u. a. um:

1994 - Mehrfachvergabe von Rechnungsnummern; höhere Zahlungseingänge als ausgewiesene Rechnungsbeträge; Verbuchung von Zahlungseingängen ohne Vorliegen von dem UStG entsprechende Rechnungen, Ungereimtheiten bei der Kassenbuchführung;

1995 - unvollständig aufgebuchte bzw. nicht abgeschlossene Konten; Fehlen des Kassabuches samt Belegen sowie der Ein- und Ausgangsrechnungen;

1996 - Fehlen der gesamten Buchhaltung.

Wie in Tz. 20 des Bp-Berichtes dargestellt, seien für die Schätzung der steuerpflichtigen Umsätze im Jahr 1994 auf die Einnahmen aus den nachweislich eingegangenen Kundenzahlungen sowie auf die Summe ungeklärter Kasseneinlagen abgestellt worden. Seitens der Bp wurden im Detail die aus den Unterlagen nachvollziehbaren Zahlungseingänge unter Angabe der Kunden (z. B. Kunden J., K. und F.) sowie die diesbezüglich durchgeführten Erhebungen dargelegt.

Diese Erhebungen haben ergeben, dass für den Kunden J. ein Kleingartenhaus errichtet worden sei. Der Kunde gibt an, dass die Zahlungen (von insgesamt ÖS 1.324.300,--) entsprechend dem Baufortschritt geleistet worden seien. Die Erfassung in der Buchhaltung erfolgte jeweils als Debitorenposten in Höhe des Bruttobetrages. Weiters gibt der Kunde an, dass es ab Herbst 1994 keinen Kontakt mehr zur Bw. gegeben habe. Geringfügige Fertigstellungsarbeiten seien vom Kunden selbst durchgeführt worden (z. B. Einhängen von Türen). Eine Schlussrechnung sei durch die Bw. nicht gelegt worden.

Der Kunde F. gab die Fertigstellung des Kleingartenhauses mit 2.12.1994 an. Der Kunde bestätigt, die als Debitoren verbuchten Zahlungen (ÖS 1.299.800,--) geleistet zu haben. Zu zwei weiteren nachweislich geleisteten und seitens der Bw. quittierten Zahlungen (ÖS 13.720,-- und 146.000,--) sei festzustellen, dass diese keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden hatten. Eine Endabrechnung sei durch die Bw. nicht erfolgt.

Mit dem Kunden K. sei ein Vertrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses abgeschlossen worden. Tatsächlich kam es lediglich zum Bau eines Rohbaukellers. Bis zu dessen Fertigstellung seien zwei Zahlungen erfolgt. Ein in der Buchhaltung erfasster Barscheckbetrag von ÖS 325.000,-- und ein weiterer nicht in der Buchhaltung erfasster Betrag in Höhe von ÖS 600.000,--. Dazu liege der Bp ein Beleg vor, aus dem hervorgehe, dass es sich dabei um

ein a conto handle. Die Bw. gab dazu an, dass dieser Betrag lediglich als Gegenverrechnung von Provisionsansprüchen zu verstehen sei und kein Bargeld geflossen sei. Eine Endabrechnung sei auch in diesem Fall bis dato nicht erfolgt.

Die Bp betrachtete aufgrund der Angaben der Kunden sämtliche Aufträge als beendet. Die bisher als "Kundenüberzahlung" passivierten Zahlungen seien daher als Erlöse der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die nicht erfassten Entgelte stellten verdeckte Ausschüttungen dar. Hinsichtlich der ebenfalls im Detail aufgelisteten Kasseneinlagen sei mangels Angaben der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht feststellbar gewesen wer die Einlagen ("Darlehen") geleistet hatte und aus welchen Mitteln die zugeführten Beträge stammten. Die in nahezu gleicher Höhe erfolgten und verbuchten "Darlehensrückzahlungen" seien mangels Belegen nicht nachvollziehbar gewesen.

Der gegebene Sachverhalt habe dazu geführt, dass die Bemessungsgrundlagen für 1994 im Schätzungswege ermittelt worden seien. Einerseits erfolgte eine pauschale Hinzurechnung von ÖS 2.750.000,-- netto auf Basis der "Kundenüberzahlungen" sowie andererseits eine pauschale Umsatzzuschätzung von ÖS 1.000.000,-- netto auf Basis der ungeklärten Bareinlagen.

Für das Jahr 1995 erfolgte, in Anlehnung an die Zuschätzungen des Jahres 1994, eine Umsatzzuschätzung in Höhe von ÖS 500.000,--, da die Bw. nur noch etwa bis zur Jahresmitte tätig gewesen sei.

Zuschätzungen oder Abänderungen das Jahr 1996 betreffend seien nicht durchgeführt worden, da keine Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass die Bw. Umsätze in einem größeren Ausmaß - als bisher erklärt - erzielt hatte.

In Tz. 24 des Bp-Berichtes stellt die Bp dar, wie, ebenfalls im Schätzungswege, das jeweilige Jahreseinkommen ermittelt worden sei. Infolge der Annahme der Bp, dass sämtliche Baustellen Ende 1994 abzurechnen gewesen seien bzw. die Arbeiten seitens der Bw. eingestellt worden seien, habe man bei den Berechnungen des Einkommens der Jahre 1994 und 1995 die erforderlichen Auflösungen der als Kundenanzahlungen bzw. Kundenforderungen in den Bilanzen enthaltenen Werte berücksichtigt. Die als verdeckte Ausschüttung beurteilten Umsatzzuschätzungen 1994 und 1995 seien brutto dem Einkommen hinzugerechnet worden. Infolge des insgesamt negativen Einkommens sei die Körperschaftsteuer für 1994 bzw. 1995 in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festzusetzen gewesen.

Zur in Tz. 25 angeführten verdeckten Ausschüttung legte die Bp dar, dass, wie auch niederschriftlich festgehalten, außer den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern, Herr A.F. und Herr G.H. keine weiteren Gesellschafter im Betrieb tätig gewesen seien. Seitens der beiden Herren seien im Prüfungszeitraum Beträge persönlich inkassiert worden. Diese seien nachweislich

zum Teil nicht in der Buchhaltung der Bw. erfasst worden bzw. zum Teil lediglich auf Gesellschafter-Verrechnungskonten verbucht worden. Nur die Gesellschafter-Geschäftsführer seien in der Lage gewesen Zahlungen einzubehalten. Die Umsatzzuschätzungen auf Basis der Einlagen bzw. inkassierten und nicht erfassten Beträge erfüllten damit den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung und seien daher brutto der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp. Die entsprechenden Bescheide ergingen hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bzw. 1995 jeweils mit Datum 29.1.1999. Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 - 1996 erfolgte mit Bescheid vom 13.1.1999.

Die Nachforderungen daraus betragen:

Umsatzsteuer 1994	ÖS 748.500,--
Umsatzsteuer 1995	ÖS 100.000,--
Kapitalertragsteuer 1994 - 1996	ÖS 507.693,--

Mit Schriftsatz vom 15.2.1999 sowie Ergänzung dazu vom 28.5.1999 brachte die Bw. **Berufung gegen die o. a. Bescheide** ein.

Die Bw. führte in ihrem ersten Schreiben aus, dass sich die Berufung grundsätzlich gegen die Hinzuschätzungen sowie die Ausbuchung der "nicht abgerechneten Arbeiten" richte. Durch die Insolvenz könnten diese nicht als Schlussrechnungen dargestellt werden. Die Arbeiten seien nicht abgeschlossen gewesen bzw. hätten nicht abgeschlossen werden können. Die in Zusammenhang mit dem Kunden K. getätigten Zahlungen stimmten nicht mit den seitens der Bp angeführten Beträgen überein bzw. stelle der in diesem Zusammenhang genannte Betrag von ÖS 600.000,-- keine verdeckte Ausschüttung dar.

Des weiteren seien die Umstände, die zum Konkurs der Bw. geführt hätten, nicht berücksichtigt worden und die Bp habe nicht gewürdigt, dass die beanstandete mangelhafte Buchführung durch den plötzlichen Tod eines Mitarbeiters der steuerlichen Vertretung herbeigeführt worden sei.

In der **Berufungsergänzung vom 28.5.1999** führte die Bw. aus, dass seitens der Bp Tatsachen nicht entsprechend festgestellt worden seien und daher folgende Änderungen vorzunehmen seien.

Hinsichtlich des Auftrages des Kunden J. seien durch dessen befreundeten Baumeister ständig Mängel am Objekt beanstandet worden. Diese seien auch behoben worden, aber die Übernahme des Objektes sein nie vollzogen worden. Dadurch sei es der Bw. auch nicht mehr möglich gewesen eine Schlussrechnung zu legen. Voraussetzung für eine Schlussrechnung sei das fertiggestellte Werk und nicht die Beendigung von Zahlungsflüssen. Die Anzahlungen seien als Nettobetrag zu sehen und als solche zu belassen, da es im Jahr 1994 noch keine

Ist-Mindestbesteuerung auf Anzahlungen gegeben habe. Eine Rückrechnung wäre daher nicht mit dem UStG 1994 - Stand 1994 - gesetzeskonform. Die bemängelte In-Rechnungsstellung der Umsatzsteuer sei nicht haltbar und die Urgenz der Schlussrechnung verwunderlich, da es die Bw. rechtlich nicht mehr gäbe.

Ein weiterer Auftrag, Kunde E., sei infolge Fremdweitergabe nicht durch die Bw. durchgeführt worden, sodass das Werk nicht fertiggestellt worden sei und die Voraussetzungen für eine Schlussrechnung nicht erfüllt seien.

Die Anzahlungen des Kunden F. in Höhe von ÖS 1.299.800,-- seien buchhalterisch erfasst. Die beiden weiteren Zahlungen seien durch den Geschäftsführer der Bw. quittiert, jedoch direkt an eine Baufirma weitergeleitet worden. Diese Beträge seien somit in Summe als durchlaufender Posten anzusehen.

Entgegen den Angaben der Bp. habe der Auftrag des Kunden K. darauf gelautet ein Einfamilienhaus, somit ein fertiges Werk, und nicht einen Keller zu errichten. Anzahlungen seien nicht USt-pflichtig gewesen und die Veranlassung für eine Schlussrechnung sei noch nicht vorgelegen. Es sei somit keine USt-Pflicht ausgelöst worden. Es sei weder eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen noch Umsatzsteuer zu entrichten.

Die Bw. brachte weiters vor, dass die Verschuldensfrage bzw. der direkte Zusammenhang zwischen den Prüfungsfeststellungen und den Malversationen des Rechtsanwaltes insoweit gegeben sei, da - durch die vorsätzliche Unterschlagung des treuhändisch zur Verfügung gestellten Kredites und durch vorzeitige Fälligestellung bestehender Kredite - die notwendigen Mittel für die Fertigstellung der diversen Bauvorhaben nicht mehr vorhanden gewesen seien. Es sei nicht mehr zur Abnahme der begonnenen Werke gekommen. Es sei sowohl ein direkter Zusammenhang zwischen dem eingetretenen Konkurs - Zahlungsunfähigkeit aufgrund unterschlagenen Kapitals in Höhe von ÖS 10 Mio - sowie der Nichtfertigstellung und damit Nichtlegung der Schlussrechnung gegeben.

Die Bw. beantragte weiters, dass die Hinzuschätzungen zu den Umsätzen für 1994 und für 1995 jeweils um 2/3 reduziert, somit auf ÖS 370.000,-- bzw. ÖS 170.000,--, herabgesetzt werden sollten. Es solle der Bw., d. h. einem bereits nicht mehr existenten Unternehmen, aufgrund menschlich tragischer Umstände (das Ableben eines jungen Mitarbeiters) nicht noch zusätzlicher Schaden entstehen.

Die Bw. stellte in der Berufungsschrift im Detail ihre Berechnungen zu den beantragten Kürzungen und Änderungen dar.

In den Stellungnahmen (Schreiben vom 15.3. und 8.6.1999) führte die Bp aus, dass es unverständlich sei, warum Schlussrechnungen aufgrund der "Insolvenz" der Bw. (Anmerk. Konkursabweisung mangels Vermögens) nicht hätten gelegt werden können. Wie im Bp-

Bericht dargelegt wurde, seien verschiedene Baustellen nicht abgerechnet und die Umsatzsteuer nie abgeführt worden. Wenn auch die ursprünglich vereinbarten Leistungen nicht in vollem Umfang erfolgt seien, so seien dennoch selbständige, abgrenzbare Teilleistungen ausgeführt worden (z. B. Errichtung eines Kleingartenhauses, eines Rohbaukellers). Es komme auch auf eine formelle Übernahme (Abnahme) der Leistungen nicht an. Weiters sei unklar, warum es die Bw. "rechtlich" nicht mehr gäbe. Die Bw. sei seit 28.8.1995 nach Konkursabweisung als aufgelöst zu beurteilen, habe aber jedenfalls bis 4.9.1995 Rechnungen gelegt.

Hinsichtlich der beiden nicht verbuchten Zahlungen in Zusammenhang mit dem Kunden F. werde seitens der Bw. erstmals nicht mehr bestritten, dass die Beträge sowohl quittiert als auch entgegengenommen worden seien. Allerdings stelle die Bw. nunmehr die unbewiesene, nicht belegte und damit nicht überprüfbare Behauptung auf, dass es sich bei dem Betrag von ÖS 159.720,-- um eine "Durchlaufposition" gehandelt habe.

Der in Verbindung mit dem Kunden K. strittige Betrag von ÖS 600.000,-- sei buchhalterisch nicht erfasst. Die Acontierung sei belegt. Das Geld sei den Geschäftsführern zugekommen und damit als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen.

Der durch die Bw. vorgebrachte Zusammenhang zwischen Konkurs und der Nichtmeldung bzw. Nichtabfuhr des entstandenen USt-Anspruches könne von der Bp nicht erblickt werden. Die generelle Verschuldensfrage sei nicht durch die Bp zu klären.

Es könne dem Ersuchen der Bw. um Herabsetzung der Zuschätzungen in keiner Weise entsprechen werden. Eine reduzierte Zuschätzung wäre durch nichts gerechtfertigt.

Im Ergebnis würde die herabgesetzte Erlöszuschätzung beispielsweise bedeuten, dass bei Ausführung der Bauarbeiten zwar Vorsteuern geltend gemacht werden könnten, jedoch nie USt-Abfahren erfolgten (die Fälligkeit wäre bei Nichterbringung geringfügiger Fertigstellungsarbeiten willkürlich hinauszögerbar). Im Jahr 1994 ergebe sich, dass der bisher erklärte Umsatz von ÖS 751.170,01 lediglich um 270.000,-- erhöht werden würde. Dies wäre nur geringfügig höher als der Nettobetrag der konkret vorliegenden nicht verbuchten Rechnung von ÖS 211.617,--. Des weiteren würden die festgestellten, hinsichtlich deren Herkunft ungeklärten, "Darlehenseingänge" zu keiner steuerlichen Konsequenz führen.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels **Berufungsvorentscheidung vom 17.6.1999** vollinhaltlich als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom **19.7.1999** stellte die Bw. den Antrag zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 39 FBG** ist jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft mit Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst, durch den ein Konkurs - mangels eines zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens voraussichtlich hinreichenden Vermögens - nicht eröffnet wird. Dieser Auflösungsstatbestand ist auch als steuerrechtlicher Auflösungsstatbestand zu sehen.

Der Eintritt des Auflösungsgrundes bringt jedoch die Körperschaft nicht mit sofortiger Wirkung zum Erlöschen, sondern es setzt die Abwicklung und damit die Liquidationsbesteuerung ein. Im Zeitraum der Durchführung der Bp befand sich die Bw. in **Liquidation** war damit jedenfalls rechtlich existent.

Gem. **§ 40 FBG** kann eine Kapitalgesellschaft, die kein Vermögen besitzt, **von Amts wegen gelöscht** werden. Sofern das Vorhandensein von Vermögen nicht offenkundig ist, gilt eine Kapitalgesellschaft bis zum Beweis des Gegenteils auch dann als vermögenslos, wenn sie trotz Aufforderung durch das Gericht die Jahresabschlüsse von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht vollständig vorlegt. Stellt sich nach Löschung das Vorhandensein von Vermögen heraus, so findet die Abwicklung statt.

Die Bw. wurde im laufenden Verfahren gem. § 40 FBG im Firmenbuch mit Datum 21.11.2003 gelöscht.

Aufgrund des vorhandenen Abgabenguthabens kann jedoch ohne Ergebnis bzw. Abschluss des Berufungsverfahrens nicht von Vermögenslosigkeit bzw. fehlender Parteifähigkeit der Bw. ausgegangen werden.

Da der Eintragung über die Löschung im Firmenbuch nur deklaratorische Wirkung zukommt, ist das Berufungsverfahren zu führen und über die gegenständliche Berufung der Bw. zu entscheiden.

Gem. **§ 19 Abs. 2 UStG 1972** entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (Sollbesteuerung). Dies gilt grundsätzlich auch für Werkleistungen der Bauwirtschaft. Der Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Werklieferung ausgeführt worden ist. Spätestens nach Ablauf dieses Kalendermonates entsteht die Umsatzsteuerschuld auch in jenen Fällen, in denen eine Rechnungslegung - gleichgültig aus welchen Gründen - noch nicht erfolgt ist.

Diese Bestimmung ist auf Zeiträume und Ereignisse anzuwenden, die vor dem 1.1.1995 liegen bzw. auf Vereinnahmungen, die zwar nach dem 1.1.1995 erfolgen, jedoch auf Verträgen beruhen, die vor dem 1.1.1995 abgeschlossen worden sind.

Wie der VwGH in mehreren seiner Erkenntnisse (z. B. Zl. 97/14/0117 v.24.3.1998, Zl. 93/13/0254 v. 24.4.1996, Zl. 91/14/0190 v. 24.10.1995) ausgesprochen hat, genügt für das

Entstehen der Umsatzsteuerpflicht bei Werklieferungen der Bauwirtschaft die Verschaffung der Verfügungsmacht über das fertiggestellte Werk. Auf die tatsächliche Vollendung der Werklieferung kommt es nicht an. Weder die Erteilung der Benützungsbewilligung noch das Legen einer Schlussrechnung seien dafür maßgeblich. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten (z. B. Nutzung) abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll.

Gemäß **§ 184 BAO** hat die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder wenn er Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. D. h. es ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen.

Aufgrund der durch die Bp festgestellten massiven Mängel der Buchführung der Bw., war die Schätzungsberechtigung für den Prüfungszeitraum gegeben.

UMSATZSTEUER 1994, 1995:

Im vorliegenden Fall ist insbesondere strittig, ob für die an die Kunden J., K. und F. erbrachten Werklieferungen die Umsatzsteuerpflicht im Jahr 1994 entstanden ist. Den Argumenten der Bw., dass die Abnahme der Werke nicht erfolgt sei, dass aufgrund von Mängeln keine Schlussrechnungen gelegt worden seien bzw. dass in einem Fall kein fertiges Werk errichtet worden sei und daher die Umsatzsteuerpflicht nicht eingetreten sei, ist nicht zu folgen. Festzustellen ist weiters, dass die Bp völlig korrekt nicht von einer Anzahlungsbesteuerung ausgegangen ist, sondern die für den relevanten Sachverhalt in den Jahre 1994 und 1995 maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1972 angewendet hat.

Wie der VwGH in seiner Judikatur ausführt, ist das Fehlen der Schlussrechnung kein Grund dafür, dass die Umsatzsteuerpflicht nicht eintritt. Dieses Argument der Bw. geht daher ins Leere.

Wie nachfolgend dargelegt und nach Würdigung des gegebenen Sachverhalts, ist die Umsatzsteuerpflicht gem. § 19 Abs. 2 UStG 1972 hinsichtlich der erhaltenen Beträge eingetreten.

Die Erhebungen der Bp haben ergeben, dass für den Kunden J. ein Kleingartenhaus errichtet worden ist. Dieses ist infolge der Erlangung der Verfügungsmacht und Nutzung durch den Kunden im Jahr 1994 als abgenommen zu betrachten. Die geringfügigen, nachträglich durch den Kunden selbst durchgeführten Fertigstellungsarbeiten stehen diesem Faktum nicht entgegen.

Der Kunde F. nutzt das durch die Bw. errichtete Kleingartenhaus ebenfalls bereits seit 1994 und gibt die Fertigstellung des Werkes mit 2.12.1994 an.

Im Fall des Kunden K. kam es zwar nicht mehr zur Errichtung des Einfamilienhauses jedoch ist die Errichtung und Fertigstellung des Rohbaukellers im Jahr 1994 als eine selbständige, abgrenzbare Teilleistung zu beurteilen. Aufgrund der Angaben des Kunden K. erfolgte die Verschaffung der Verfügungsmacht hinsichtlich dieses Teils im Jahr 1994. Weitere Leistungen sind seitens der Bw. weder erbracht noch vom Kunden K. bestätigt worden. Der Auftrag war somit 1994 als abgeschlossen zu beurteilen.

In allen drei angeführten Fällen ist, infolge der Verschaffung der Verfügungsmacht über das erbrachte Werk, die Pflicht für die Entrichtung der Umsatzsteuer im Jahr 1994 hinsichtlich der erhaltenen Zahlungen eingetreten.

Die Hinzurechnungen zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für das Jahr 1994 erfolgten somit dem Grunde nach zu Recht.

Die Höhe des Zurechnungsbetrages resultiert aus den (im Bp-Bericht in Tz. 19. 2.4 und 2.5 im Detail angeführten) buchhalterisch erfassten, bisher als "Kundenüberzahlungen" bezeichneten, jedoch nicht der Umsatzsteuer unterzogenen, Zahlungen der genannten drei sowie weiterer Kunden (insgesamt brutto 3.356.060,--).

Aufgrund der gegebenen Mangelhaftigkeit der Buchführung wurde der Hinzurechnungsbetrag zur Bemessungsgrundlage 1994 gem. § 184 BAO im Schätzungswege in Höhe von **netto ÖS 2.750.000,--** ermittelt.

Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge der Bp werden als schlüssig und folgerichtig beurteilt. Das Schätzungsverfahren wurde korrekt unter Wahrung des Parteihörs durchgeführt.

Die weitere Zuschätzung von netto ÖS 1.000.000,-- wird seitens der Bp zum einen damit begründet, dass Kassen-/Darlehenseinlagen erfolgt seien, deren Herkunft nicht nachvollziehbar gewesen sei. Hinweise oder Anhaltspunkte dafür, dass den Kasseneinlagen sogenannte Schwarzumsätze zugrundeliegen bzw. in diesem Zusammenhang ein Leistungsaustausch

erfolgt ist, liegen nicht vor. Es kann daher nicht geschlossen werden, dass die Einlagen aus steuerbaren und bisher nicht erfassten Umsätzen resultieren, sodass eine Zurechnung aus diesem Titel nicht als gerechtfertigt zu beurteilen ist.

Zum anderen wurde jedoch durch die Bp festgestellt, dass die Bw. nachweislich quittierte Zahlungen in Höhe von insgesamt brutto ÖS 759.720,-- inkassiert hat, jedoch diese buchhalterisch nicht erfasst hat. Diese bisher nicht erfassten und nicht versteuerten Entgelte der Kunden K. und F. sind aufgrund des erfolgten Leistungsaustausches der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Es handelt sich um einen Akontobetrag von ÖS 600.000,-- des Kunden K. für die Erstellung des Kellers. Dazu bringt die Bw. vor, dass hier eine Gegenverrechnung zu Provisionsansprüchen des Kunden K. vorläge. Die Bw. vermeint, dass dieser Betrag daher nicht als Gegenleistung für die Werkleistung zu beurteilen sei und somit nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen sei.

Wie den Unterlagen zur Bp zu entnehmen ist, haben aus dem Jahr 1993 Provisionsforderungen des Kunden K. gegenüber der Bw. bestanden und sind diese mit der Auftragssumme gegenverrechnet bzw. als a conto angerechnet worden. Die an den Kunden K. darüber geleistete Bestätigung der Bw. liegt vor.

Grundsätzlich wird festgehalten, dass es sich bei den beiden angesprochenen Leistungen, der Provisionsleistung des Kunden K. aus dem Jahr 1993 und der Bauleistung der Bw., um zwei voneinander völlig unabhängige entgeltliche Leistungen handelt. Die durch die Bw. behauptete Anrechnung der Provisionsforderung ist aus den vorliegenden Unterlagen abzuleiten. Dies bedeutet aber, dass von einem tauschähnlichen Umsatz auszugehen ist. Durch die Hingabe der Provisionsforderung an Zahlungsstatt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Der genannte Betrag von ÖS 600.000,-- ist daher netto in Höhe von **ÖS 500.000,-- mit 20%** der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Hinsichtlich der beiden Barzahlungen des Kunden F. in Höhe von insgesamt ÖS 159.720,-- ist der erstmals in der Berufung vorgebrachten Behauptung der Bw., dass es sich dabei lediglich um einen Durchlaufposten gehandelt habe, nicht zu folgen. Infolge der Vorgehensweise der Bw. konnte der Kunde F. davon ausgehen, dass es sich um eine Zahlung an die Bw. handelt. Für den Kunden war nicht zu erkennen, dass die Vereinnahmung der Zahlungen nicht für die Bw. selbst, sondern für einen Dritten gedacht war. Unterlagen, dass die Beträge durch die Bw. im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt worden sind, liegen nicht vor und wurden auch im Berufungsverfahren nicht beigebracht.

Der Betrag von ÖS 159.720,-- ist daher in Höhe von netto **ÖS 133.100,-- mit 20%** der

Umsatzsteuer zu unterziehen.

Dem Antrag auf Herabsetzung der Zuschätzung im Jahr 1994 auf (lt. Berechnungen der Bw.) insgesamt ÖS 473.500,-- ist somit aufgrund der rechtlichen Würdigung der geschilderten Gegebenheiten nicht zu folgen.

Die Hinzurechnung beträgt netto insgesamt ÖS 3.383.100,-- (2.750.000,-- + 633.100,--).

Der Berufung zur Umsatzsteuer 1994 wird damit teilweise stattgegeben.

Die Bp hat in Anlehnung an die Zuschätzung für das Jahr 1994 und aufgrund der gegebenen Schätzungsberechtigung für 1995 eine Zuschätzung von ÖS 500.000,-- durchgeführt.

Wie in Tz. 18.2. und 3. des Bp-Berichtes dargelegt, wurde nachweislich im Jahr 1995 der Umsatz aus der Rechnung vom 4.9.1995 über netto ÖS 135.000,-- weder in der ursprünglich vorgelegten Bilanz noch in der Jahreserklärung vom 23.7.1997 erfasst. Die Bw. hatte darin lediglich unecht steuerbefreite Umsätze aus Grundstücksverkäufen erklärt. Erst als Folge der gesetzten Ermittlungshandlungen der Bp und nach Ankündigung der geplanten Durchführung der Bp wurde der Umsatz am 14.8.1998 durch Einreichung einer berichtigten Bilanz sowie USt-Jahreserklärung dem Finanzamt erklärt.

Wie niederschriftlich festgehalten, gaben die Geschäftsführer der Bw. für das Jahr 1995 an, dass sie persönlich Arbeiten bewerkstelligten, dass noch Materialien zur Verwendung standen, dass zur Durchführung von Bauleistungen geeignete Kraftfahrzeuge zugelassen waren und dass fakturiert wurde.

Daraus ist zu schließen, dass die Bw. auch 1995 noch Leistungen erbracht und Umsätze getätigt hat. Der im Schätzungswege ermittelte Betrag von insgesamt ÖS 500.000,-- erscheint - im Vergleich mit den getätigten Umsätzen der Vorjahre sowie unter Beachtung des zwar fakturierten aber nicht gemeldeten Umsatzes - keinesfalls als zu hoch gegriffen und wird mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen.

Dem nicht näher begründeten Antrag der Bw. auf Herabsetzung der Zuschätzung auf insgesamt ÖS 170.000,-- ist nicht zu folgen. Denn wer zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden. Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen.

Die Berufung zur Umsatzsteuer 1995 wird abgewiesen.

KÖRPERSCHAFTSTEUER 1994, 1995

Infolge der mangelhaften Buchführung und der Feststellungen der Bp ist das Einkommen der Bw. im Schätzungswege zu ermitteln.

Den schlüssig dargestellten Berechnungen der Bp ist hinsichtlich der Auflösung und Anpassung der verschiedenen Bilanzpositionen (siehe Tz. 24 des Bp-Berichtes) zu folgen.

Die Gewinnerhöhung 1994 aufgrund der als fertiggestellt zu beurteilenden Werke und damit abrechenbaren Leistungen beträgt ÖS 3.300.000,-- (2.750.000,-- zzgl. 20% Umsatzsteuer). Die Gesamtnachforderung an Umsatzsteuer 1994 ist in Höhe von ÖS 675.120,-- zu passivieren.

Weiters sind die aus verdeckten Ausschüttungen resultierenden Beträge dem Einkommen der Bw. zuzurechnen.

Für 1995 ergeben sich zu den Feststellungen der Bp infolge Abweisung der Berufung zur Umsatzsteuer und deren Folgewirkung für die KSt keine Änderungen in der Berechnung des Einkommens.

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Dies sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern, ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben und fremden Dritten nicht gewährt werden würden.

Die bisher nicht erfassten Entgelte des Jahres 1994 der Kunden K. und F. in Höhe von brutto ÖS 759.720,-- sind als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren. Die Beträge wurden zum Teil (159.720,--) nachweislich in bar durch die Geschäftsführer inkassiert. Hinsichtlich des Betrages von 600.000,-- im Zusammenhang mit dem Kunden K. liegt eine aus Erhebungen beim Kunden stammende Bestätigung der Bw. vom 30.9.1994 vor, dass dieser Betrag am 23.6.1994 als Akonto bezahlt worden ist. Der Beleg trägt die Unterschriften der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Verbuchung dieses Umsatzes ist durch Wissen und Wollen der Gesellschafter unterblieben. Damit der Bw. Vermögen entzogen und der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung bewirkt. **Im Jahr 1994 liegt daher eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von ÖS 759.720,--** vor. Dieser Betrag ist dem Einkommen des Jahres 1994 hinzuzurechnen. Hinsichtlich 1995 ist aufgrund der Angaben der Geschäftsführer davon auszugehen, dass keine weiteren Aufwendungen zur Ausführung der zugeschätzten Umsätze nötig waren. Die Umsatzkürzung ist daher mit der Vermögensminderung gleichzusetzen, sodass die dem Einkommen zuzurechnende **verdeckte Ausschüttung für 1995 ÖS 600.000,--** beträgt.

Der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 wird somit teilweise stattgegeben.

Die Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1995 wird abgewiesen.

KAPITALERTRAGSTEUER 1994 - 1996:

Gem. § 93 EStG 1988 sind inländische Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Darunter versteht man u. a. Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Kapitalgesellschaften, egal ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen handelt.

Die aus den inkassierten Beträgen sowie den Umsatzzuschätzungen resultierenden verdeckten Ausschüttungen der Jahre 1994 und 1995 werden als den Gesellschafter-Geschäftsführern, Herren A.F. und G.H., zu gleichen Teilen als zugeflossen beurteilt.

Aufgrund der Annahme, dass die Schuldnerin der Kapitalertragsteuer, die Bw., die KEST zugunsten der Gläubiger, der Gesellschafter, übernimmt, stellt diese einen weiteren Kapitalertrag dar.

Die Kapitalertragssteuer beträgt 22% und wird von der Bruttobemessungsgrundlage ermittelt.

Infolge der Abänderung der Bemessungsgrundlagen wird der **Berufung zur Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 - 1996 teilweise stattgegeben.**

BERECHNUNG BEMESSUNGSGRUNDLAGE - UMSATZSTEUER 1994

Text	<u>1994</u>
	<u>in ÖS</u>
Entgelte bisher lt. Erklärung	751.170,01
Hinzurechnung § 184 BAO aus "Kundenüberzahlungen"	2.750.000,00
Hinzurechnung vereinnahmte, nicht verbuchte Zahlungen	633.100,00
Korrektur lt. Bp, Tz. 20. 1.3	- 7.500,00
Gesamtbetrag der Entgelte	4.126.770,01
steuerpflichtig mit 20%	4.126.770,01
Umsatzsteuer	825.354,00
abzgl. Vorsteuer lt. Erkl.	-515.153,13
Zahllast gerundet	310.201,00

Zahllast in Euro	22.543,19
-------------------------	------------------

BERECHNUNG BEMESSUNGSGRUNDLAGE -KÖRPERSCHAFTSTEUER 1994

	<u>1994</u>
Text	<u>in ÖS</u>
Verlust § 184 BAO lt. Bp - basierend auf Bilanz der Bw.	-1.829.000,00
Ausbuchung lt. Bp Tz. 24	-4.402.000,00
zzgl. Gewinnerhöhung	+3.300.000,00
abzgl. USt-Passivierung	-675.120,00
zzgl. KSt-Vz	15.000,00
zzgl. verd. Ausschüttung	759.720,00
Einkommen	-2.831.400,00
Festsetzung in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
Abgabenbetrag in Euro	1.090,09

BERECHNUNG BEMESSUNGSGRUNDLAGE - KAPITALERTRAGSTEUER 1994 - 1996

Text	<u>1994</u>	<u>1995</u>
	<u>in ÖS</u>	<u>in ÖS</u>
verdeckte Ausschüttung	759.720,00	600.000,00
zzgl. KeSt	214.280,00	169.231,00
= Bemessungsgrundlage	974.000,00	769.231,00
Steuersatz	22 %	22 %
Kapitalertragsteuer	214.280,00	169.231,00
insgesamt 1994 - 1996	383.511,00	
Abgabe in Euro	27.870,83	

Wien, 8. Jänner 2004